

AUDITORIA - AULA 1

Caros amigos,

Nessa última sexta-feira, 17/03/2006, finalmente saiu o edital do concurso de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo elaborado pela Fundação Carlos Chagas. A matéria de Auditoria está prevista na prova 2, com 15 questões e peso 2. Sobre os programas de Auditoria, Contabilidade de Custos e Análise de Balanços estão sendo apresentados comentários no espaço abeto do Ponto dos Concursos.

Em relação ao que esperávamos não houve grandes novidades. Então, vamos ao trabalho, continuando o estudo dos tópicos dentro da seqüência definida na aula 0.

2. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA – ASPECTOS CONCEITUAIS

Nesta aula, estudaremos os Procedimentos de Auditoria, abordando os aspectos conceituais do referido tópico. As aplicações práticas serão estudadas nas próximas aulas.

É importante salientar que várias questões de provas de auditoria são puramente conceituais, isto quer dizer que para acertar a questão o candidato deve identificar a opção que **reproduz literalmente** o conceito contido na norma.

Em muitas ocasiões, vocês irão se deparar com questões, nas quais todas ou algumas das opções estarão aparentemente certas. Nessas situações, a alternativa considerada correta será aquela que reproduz literalmente a norma. Teremos oportunidade de verificar esse fato em algumas questões.

Após esta breve observação, voltemos ao tema da presente aula.

Conforme consignado no item 11.1.2 da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997, os **Procedimentos de Auditoria** são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem os **Testes de Observância e Testes Substantivos**.

Vejam as definições no quadro a seguir:

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA
1. TESTES DE OBSERVÂNCIA OU EXAMES DE ADERÊNCIA Visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento .
2. TESTES SUBSTANTIVOS Visam a obtenção de evidências quanto à Suficiência, Exatidão e Validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade. Dividem-se em: a) Testes de Transações e Saldos e; b) Procedimentos de Revisão Analítica

2.1. TESTES DE OBSERVÂNCIA

Conforme analisado na primeira aula, na fase de planejamento de auditoria, o Auditor examina o Sistema Contábil e de Controles Internos da Entidade com o principal objetivo de determinar a Natureza, a Oportunidade e a Extensão dos Procedimentos de Auditoria.

Denominam-se **Testes de Observância ou Exames de Aderência** os procedimentos executados pelo Auditor nessa fase.

Também, conforme analisado na Aula 0, conceitua-se como Sistema Contábil e de Controles Internos (SCCI) o conjunto de mecanismos e rotinas desenvolvidos pelas entidades com vistas **à proteção de seus patrimônios e a garantia da integridade e tempestividade de seus registros contábeis**, envolvendo o estabelecimento da segregação das funções entre setores ou funcionários e as respectivas delegações de competência.

Vimos também que na análise do SCCI o Auditor visa, basicamente, obter respostas para três indagações:

1. Verificar a existência do programa de controles internos na entidade;

2. Verificar se o SCCI está sendo executado conforme as definições estabelecidas pela entidade. Muitas vezes o SCCI está bem planejado, mas, na prática, não está sendo cumprido conforme previsto, e;

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

3. Verificar a eficácia do SCCI na identificação de erros e fraudes de efeitos relevantes.

Os Testes de Observância são também chamados de Exames de Aderência, tendo o termo **aderência** o significado de adesão dos procedimentos descritos no planejamento dos controles à execução prática destes.

Assim, os **Testes de Observância** são aqueles executados pelo Auditor para verificar a **existência, efetividade e continuidade dos controles internos**.

A aplicação dos Testes de Observância se dá, por exemplo, por meio de entrevistas com os administradores e funcionários da entidade, para verificar, entre outros aspectos, como estão distribuídas as funções e responsabilidades relativas às atividades de controle dos estoques, tais como:

a) Compra de Estoques - O Auditor verifica se existem pessoas com a incumbência de detectar a necessidade de reposição de estoques e efetuar a solicitação para aquisição destes, com vistas a que sempre seja mantida uma quantidade mínima de produtos (no caso de sociedades industriais) ou de mercadorias (tratando-se de sociedades comerciais). Evita-se, assim, que eventuais pedidos de clientes não sejam atendidos por insuficiência dos bens de venda.

b) Levantamento de Preços e Seleção de Fornecedores - O Auditor verifica se existem pessoas na entidade com a responsabilidade de efetuar o levantamento de preços e a seleção de fornecedores, procurando as melhores opções de compra para reposição dos estoques.

c) Autorização para Emissão de Ordens de Compra - O Auditor verifica se existem pessoas na entidade com a tarefa de autorizar as aquisições de estoques, por meio da emissão de ordens de compra.

d) Recepção de Guarda dos Estoques - O Auditor verifica se existem pessoas na entidade com a incumbência de receber e guardar os estoques e os documentos de emissão dos fornecedores, como Notas Fiscais, Faturas e Duplicatas.

e) Registro Contábil das Aquisições e Baixas - O Auditor verifica se existem pessoas na entidade com a incumbência de efetuar os registros contábeis relativos às aquisições de estoques, liquidação das obrigações com os fornecedores e baixa nos bens vendidos.

f) Controle de Contas a Pagar - O Auditor verifica se existem pessoas na entidade com a incumbência de controlar os prazos de vencimento das compras a prazo.

g) Pagamento das Compras - O Auditor verifica se existem pessoas na entidade com a responsabilidade de efetuar os pagamentos das aquisições de estoques efetuadas a prazo.

Dessa forma, o acompanhamento do desenvolvimento das referidas atividades por parte do Auditor constitui-se em uma modalidade de Testes de Observância.

Vejamos algumas questões de concursos realizados pela ESAF relativas à matéria em pauta.

Apresentaremos as questões numeradas na ordem seqüencial de cada capítulo.

1. (AFRF/2001/ESAF) Para verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos da entidade, o auditor independente de demonstrações contábeis aplica:

- a) Testes substantivos
- b) Testes de observância
- c) Testes de revisão analítica
- d) Testes de abrangência
- e) Testes de conferência de cálculos

Comentários: É um exemplo de questão puramente conceitual. Reproduz literalmente a definição contida na norma.

Gabarito: B

2. (AFTE/RN/2004/2005-ESAF) Os testes de observância têm como objetivo obter:

- a) certeza de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.
- b) razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.
- c) certeza de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração não estão em efetivo funcionamento e cumprimento.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

d) confiabilidade absoluta de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração não estão em efetivo funcionamento e parcial cumprimento.

e) razoável certeza de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração não estão em efetivo funcionamento e cumprimento.

Comentários: Observem com atenção os termos conceituais especificados nas normas de regência. Os Testes de Observância visam a obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento. Novamente uma questão que reproduz literalmente a norma.

Gabarito: B

2.2 – TESTES SUBSTANTIVOS

Após a análise do Sistema Contábil e de Controles Internos, o Auditor terá condições de direcionar seu trabalho, estabelecendo quais procedimentos irá executar (natureza), em que áreas e momentos (oportunidade ou época) e em que quantidade (extensão) irá aplicá-los. Denominam-se **Testes Substantivos** aqueles executados pelo Auditor após a fase de planejamento de auditoria, quando já se tem uma idéia das contas que apresentam maior risco de terem os saldos com erros relevantes, das operações em relação às quais os Controles Internos são menos eficientes, e, portanto, estão mais sujeitas à ocorrência de **erros e fraudes**, enfim, quando já é possível ter uma noção melhor das demonstrações contábeis da entidade em seu conjunto.

O item 11.1.2.3 da NBC T 11, define:

“Os Testes Substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em:

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

Entende-se por evidência quanto à **suficiência**, a razoável garantia de que todos os fatos contábeis relevantes estão escriturados e documentados.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

Entende-se por evidência quanto à **exatidão**, a razoável garantia de que tais fatos encontram-se contabilizados e documentados corretamente e se os saldos evidenciados nas Demonstrações Contábeis não contêm erros relevantes.

Entende-se por evidência quanto à **validade**, a razoável garantia de que os registros e documentos fiscais e comerciais representam operações que de fato ocorreram, se não correspondem, por exemplo, a registros falsos ou a Notas Fiscais “frias”.

Os Testes Substantivos dividem-se em:

a) Testes de Transações e Saldos ⇒ Compreendem os procedimentos aplicados com vistas à verificar se as transações (operações) registradas correspondem a fatos efetivamente ocorridos e se os saldos não contêm erros significativos.

b) Procedimentos de Revisão Analítica ⇒ Compreendem os procedimentos realizados por meio de análises e índices que visam identificar tendências atípicas (anormais). Como exemplo de Procedimento de Revisão Analítica, vamos supor que o Auditor avalie a variação dos valores das Despesas Gerais de uma sociedade por três exercícios sucessivos, conforme demonstrativo abaixo:

Exercícios	2003	2004	2005
Valores	R\$ 40.000,00	R\$ 43.000,00	R\$ 90.000,00

Tal verificação representa uma Análise Horizontal. Constata-se a evolução dos valores de uma conta, um grupo ou subgrupo ao longo de períodos subseqüentes.

Ocorreu uma variação atípica entre os valores dos exercícios de 2004 e 2005. O aumento de R\$ 43.000,00 para R\$ 90.000,00 nas Despesas Gerais da entidade deve ser investigado. O Auditor terá como objetivo verificar se a alteração dos valores se justifica, se de fato ocorreu ou se significou algum tipo de fraude ou erro contra a entidade.

Os Testes Substantivos representam os principais procedimentos de auditoria e, em algumas questões de concursos, são definidos como o objetivo fundamental da auditoria contábil.

Há uma enorme quantidade de questões de concursos que versam sobre o conceito apresentado, vejamos:

3. (AFTN/1996/ESAF) Procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidência ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem:

- a) Testes de observância e procedimentos de revisão analítica.
- b) Testes de transações e saldos e testes substantivos.
- c) Testes de observância e testes substantivos.
- d) Testes de transações e procedimentos de revisão analítica
- e) Testes substantivos e procedimentos de revisão analítica

Comentários: Trata a questão do conceito de Procedimentos de Auditoria apresentado na NBC T 11, aprovada pela Resolução nº 820/1997. A questão reproduz literalmente a definição contida na norma.

Gabarito: C

4. (AFTN/1998/ESAF) A conclusão sobre a adequada mensuração, apresentação e divulgação das transações econômico – financeiras, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, é um dos objetivos dos

- a) Testes de observância
- b) Testes de procedimentos
- c) Procedimentos de inspeção
- d) Procedimento de confirmação
- e) Testes substantivos

Comentários: Observem amigos, que o enunciado se refere, praticamente, ao objetivo da auditoria contábil. Deve-se, portanto, verificar qual das alternativas tem maior amplitude, qual a que abrange maior quantidade de situações a serem constatadas pelo Auditor. Sendo os Testes Substantivos os principais procedimentos utilizados na execução da auditoria contábil, esta será a opção correta.

Gabarito: E

5. (AFTN/1998/ESAF) Os procedimentos de auditoria que têm por finalidade obter evidências quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados gerados pelo sistema de contabilidade da entidade são denominados testes

- a) De observância
- b) De aderência
- c) De controle

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

- d) Substantivos
- e) De existência

Comentários: Novamente, é cobrado o conceito de Testes Substantivos estabelecido na NBC T 11. Observem e gravem as palavras-chave; **Suficiência, Exatidão e Validade.**

Gabarito: D

2.3 – PROCEDIMENTOS TÉCNICOS BÁSICOS DE AUDITORIA

Tanto os Testes Substantivos quanto os Testes de Observância são desenvolvidos por meio dos Procedimentos Básicos de Auditoria. Assim, os **Testes Substantivos e de Observância** são **gêneros**, dos quais os **Procedimentos Técnicos Básicos** de Auditoria são **espécies**.

O item 11.2.6 da NBC T 11 estabelece:

“11.2.6 – APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

11.2.6.1 – A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada, em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragem, cabendo ao auditor, com base na análise dos riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

11.2.6.2 - Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos:

- a) inspeção – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;*
- b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;*
- c) investigação e confirmação – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro e fora da entidade;*
- d) cálculo – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias; e*
- e) revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.” (grifamos)*

Vejam o quadro a seguir:

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

1. TESTES DE OBSERVÂNCIA	2. TESTES SUBSTANTIVOS
PROCEDIMENTOS BÁSICOS DE AUDITORIA	
a) Inspeção	
b) Observação	
c) Investigação e Confirmação	
d) Cálculo	
e) Revisão Analítica	

a) Inspeção – O Auditor executa o procedimento técnico de inspeção quando examina os registros contábeis referentes a determinadas operações, os documentos fiscais e comerciais a elas vinculados e os ativos tangíveis.

Como exemplo, suponhamos que o Auditor verifique o seguinte registro contábil na escrituração da entidade auditada:

Mercadorias	
a Fornecedores	R\$ 300.000,00
Histórico: Aquisição de 100 unidades do produto Alfa, a R\$ 3.000,00 cada.	

Para facilitar o entendimento, vamos imaginar que esta tenha sido a única operação de compra realizada pela entidade no período auditado e que não existissem estoques anteriores.

Também constata o Auditor que foi realizada apenas uma venda.

Clientes	
a Receita de Vendas	R\$ 350.000,00
Histórico: Venda de 70 unidades do produto Alfa, a R\$ 5.000,00 cada.	

O Auditor deverá verificar os referidos lançamentos e confrontá-los com os documentos fiscais e comerciais (Notas Fiscais, Faturas e Duplicatas) emitidas nas compras pelos fornecedores, como também aqueles emitidos pela entidade nas vendas. Também poderá verificar os documentos referentes aos controles internos da entidade, tais como os representativos de autorizações para compra e venda e de recepção de estoques, entre outros. Nessa situação, estará o Auditor realizando o procedimento técnico básico de **Inspeção**.

Também estará realizando a Inspeção ao acompanhar a **contagem física de Estoques Finais** (exame de ativos tangíveis).

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

b) Observação – O Auditor executa o procedimento técnico da observação quando acompanha um processo ou procedimento, durante a sua execução.

Como exemplo, ao acompanhar as rotinas estabelecidas pela entidade para seus controles internos estará executando a observação. É preciso tomar cuidado para não confundir os conceitos. Os Testes de Observância compreendem todos os procedimentos executados pelo Auditor ao analisar o Sistema Contábil e de Controles Internos da entidade. Nessa análise, o Auditor examina documentos e registros (inspeção), acompanha procedimentos (observação), assim como executa os demais procedimentos técnicos básicos.

c) Investigação e Confirmação – O Auditor executa o procedimento técnico básico de Investigação e Confirmação quando confirma junto a pessoas externas ou internas à entidade a veracidade dos dados constantes dos registros contábeis e dos documentos fiscais e comerciais.

Como exemplo, na situação apontada no item “a” (Inspeção), sendo considerados relevantes os valores envolvidos nas operações de compra e venda, terá o Auditor **a obrigação** de confirmar as operações junto aos Fornecedores e Clientes da entidade. Tal procedimento é efetuado por meio da **circularização**, a qual consiste no envio de cartas para que sejam confirmadas ou não as operações indicadas.

Cabe ressaltar que as cartas são **assinadas pela entidade e as respectivas respostas devem ser enviadas ao Auditor**.

Observem o quadro a seguir:

CIRCULARIZAÇÃO		
Entidade	⇒ ⇒ ⇒ ⇒ Carta ⇒ ⇒ ⇒ ⇒ (assinada pela entidade)	Clientes Fornecedores Bancos
Auditor	← ← ← Resposta ← ← ← (enviada ao Auditor)	Seguradoras Advogados

Registre-se que, conforme interpretação das questões referentes ao assunto, a ESAF considera que somente as pessoas indicadas (Clientes, Fornecedores, Bancos, Seguradoras e Advogados) são objeto de circularização. Em relação a outras bancas examinadoras não há esta distinção tão rígida. As situações devem ser analisadas caso a caso.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

A Investigação e Confirmação também é aplicada em relação às pessoas internas à entidade, tais como administradores, contadores e funcionários em geral. A investigação neste caso é efetuada por meio de **entrevistas**.

Como convenção, considera-se a informação externa mais confiável que a interna.

O Pedido de Confirmação pode ser de dois tipos, Positivo ou Negativo.

1. Positivo – É aquele no qual é solicitada a resposta em qualquer caso, seja positiva ou negativa. O pedido positivo subdivide-se em **Branco ou Preto**.

1.1. Branco – Quando no pedido **não são** indicados os valores a serem confirmados;

1.2. Preto – Quando no pedido **são** indicados os valores a serem confirmados.

O Pedido Positivo Branco está associado a Sistemas de Controles Internos mais eficazes, enquanto que o Pedido Positivo Preto a Controles menos eficientes, já que neste último caso, o auditor precisa de maior segurança em relação à informação.

2. Negativo – É o pedido no qual só é solicitada a resposta em caso negativo, ou seja, a carta somente será respondida caso não tenha ocorrido a operação que se deseja confirmar. Neste tipo de pedido, em não havendo a resposta, presume-se que tenha ocorrido a operação.

Quando estiverem envolvidos valores individualmente relevantes, normalmente, é adotado o Pedido Positivo Preto, pois, como já dito, nesse caso, o Auditor necessita de maior segurança quanto a resposta dos terceiros envolvidos.

O Pedido Negativo é normalmente utilizado quando as informações solicitadas envolverem várias operações que, individualmente, envolvam valores pequenos, mas que no total representem valores relevantes. O Pedido Negativo também é usado para confirmar o Pedido Positivo.

d) Cálculo – O Auditor executa o procedimento técnico básico de Cálculo quando objetiva verificar a exatidão dos valores indicados na Escrituração e nas Demonstrações Contábeis da entidade, tais como totalizações de Receitas de Vendas ou Despesas (Gerais,

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

Administrativas, Financeiras e de Vendas) e Dividendos (parcela dos lucros que cabe aos acionistas), entre outras.

e) Procedimentos de Revisão Analítica – O Auditor aplica tais procedimentos por meio de análises e índices com vista a identificar tendências atípicas. As análises são, em grande parte, semelhantes àquelas efetuadas na técnica contábil da Análise das Demonstrações Financeiras, tais como Análise Horizontal, Vertical e por Quocientes.

Observem que os Procedimentos de Revisão Analítica inserem-se tanto na classificação de Procedimentos Técnicos Básicos de Auditoria, assim como na de subdivisões de Testes Substantivos.

Vejamos questões de concursos pertinentes ao assunto:

6. (AFTN/1996/ESAF) Das opções abaixo, assinale a que não corresponde a um procedimento usual de auditoria

- a) Exame físico, inspeção e conferência de cálculo
- b) Conferência de cálculo e exame da escrituração
- c) Exames dos documentos originais e confirmação
- d) Análise do balanço e análise do fluxo de caixa
- e) Inspeção, investigação minuciosa e observação.

Comentários: Entende-se como usual o procedimento básico técnico de auditoria. Assim, deverá ser assinalada a opção que não corresponde a qualquer dos procedimentos conceituados como básicos, quais sejam, Inspeção, Observação, Investigação e Confirmação, Cálculo e Procedimentos de Revisão Analítica.

Temos visto que várias questões reproduzem literalmente os conceitos estabelecidos na legislação. Dessa forma, o primeiro critério a ser aplicado em questões conceituais é o da reprodução literal da norma.

Não sendo possível aplicar este critério, cabe partir para a definição dos conceitos referentes aos ditos procedimentos técnicos básicos de auditoria.

Ainda não sendo possível a aplicação do segundo critério, utiliza-se a analogia.

Observem que, na presente questão, não se pode aplicar o primeiro critério que é o da literalidade, já que não há uma alternativa que reproduza literalmente os Procedimentos Básicos

(Inspeção, Observação, Investigação e Confirmação, Cálculo e Procedimentos de Revisão Analítica). Assim, aplica-se o segundo critério que é o correspondente às definições dos referidos procedimentos.

Analisando-se as opções apresentadas:

a) Exame físico, inspeção e conferência de cálculo
Exame físico faz parte da Inspeção; Inspeção (reprodução literal da norma) e Conferência de Cálculo (Procedimento Técnico de Cálculo);

b) Conferência de cálculo e exame da escrituração
**Conferência de cálculo;
O Exame da Escrituração faz parte da Inspeção;**

c) Exames dos documentos originais e confirmação
**Exames dos documentos originais faz parte da Inspeção;
Confirmação (Procedimento Técnico Básico de Investigação e Confirmação);
Conferência de cálculo**

d) Análise do balanço e análise do fluxo de caixa
Análise do Balanço é um termo muito genérico e não se enquadra no conceito de Procedimentos Técnicos Básicos de Auditoria. Análise do Fluxo de Caixa não se constitui em Procedimento Técnico Básico de Auditoria;

e) Inspeção, investigação minuciosa e observação.
Inspeção; Investigação minuciosa (Investigação e Confirmação) e Observação.

Gabarito: D

7. (AFTN/1996/ESAF) Assinale a opção que representa alguns procedimentos técnicos básicos de auditoria, conforme as normas de auditoria independente das demonstrações contábeis.

a) Inspeção, observação, investigação e confirmação.

b) Inspeção, observação e composição de saldos contábeis.

c) Revisão analítica, cálculo e conciliação bancária.

d) Investigação e confirmação, inventário de estoques.

e) Composição e conciliação de saldos de fornecedores.

Comentários: É o tipo de questão em que pode ser aplicado o primeiro critério (literalidade)

Os demais procedimentos, tais como conciliações bancárias e inventário de estoques, embora sejam procedimentos executados pelo Auditor, não se conceituam, literalmente, como Procedimentos Técnicos Básicos de Auditoria.

Gabarito: A

8. (AFTN/1996/ESAF) A confirmação implica a obtenção de declaração formal e isenta de pessoas independentes à Companhia. Quais dos procedimentos abaixo não estão relacionados com os exames de confirmação.

- a) Seleção criteriosa dos itens, por serem examinados através do procedimento de confirmação.
- b) Controle dos pedidos de confirmação, por serem despachados aos destinatários.
- c) Procedimento alternativo de verificação para as respostas de confirmações não recebidas
- d) As respostas do pedido de confirmação devem ser endereçadas à empresa auditada.
- e) Confirmações obtidas pessoalmente, nos casos julgados apropriados pelo auditor.

Comentários: Conforme analisado na explanação referente ao Procedimento Técnico Básico de Investigação e Confirmação, no que tange à Circularização, vimos que as cartas com os pedidos de confirmação são assinadas pela entidade, mas as respostas devem ser enviadas ao Auditor. Cabe observar que em determinadas situações, o Auditor pode constatar a necessidade de obter as confirmações pessoalmente.

Gabarito: D

9. (AFTN/1996/ESAF) A investigação constitui-se em um dos procedimentos da auditoria. Este deve ser utilizado em qual caso abaixo:

- a) Exame do saldo contábil de duplicatas a receber e dos contratos.
- b) Exame dos saldos bancários de livre movimentação e dos contratos.
- c) Exame de contratos e do saldo de contas a pagar.
- d) Exame da variação de saldo de contas a pagar e dos contratos.
- e) Exame detalhado das aprovações de baixas de duplicatas incobráveis

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

Comentários: Conforme registrado no item referente à Investigação e Confirmação, a ESAF considera que a Circularização é restrita aos Clientes, Fornecedores, Bancos, Seguradoras e Advogados.

Mesmo admitindo-se que tal procedimento possa ser aplicado em outras situações, para efeito de solução de questões de provas, devemos aplicar esse entendimento.

A presente questão pode ser solucionada aplicando-se o raciocínio lógico.

Em quatro alternativas, são mencionados os contratos. Nestas mesmas quatro situações, constam pessoas que sabemos serem objeto de circularizações, tais como:

- a) Duplicatas a Receber (Circularização com Clientes)
- b) Saldos Bancários (Circularização com Bancos)
- c) Contas a Pagar (Circularização com Fornecedores)
- d) Contas a Pagar (Circularização com Fornecedores)

Dessa forma, verificamos que os contratos, no entendimento da ESAF, não são objeto de circularizações, pois se assim não fosse, teríamos quatro alternativas corretas, o que seria impossível.

Resta a opção "E". No caso, a Investigação relativa a Aprovações de Baixas de Duplicatas Incobráveis é efetuada com pessoas internas à entidade, com vistas à avaliação dos controles internos, analisando-se se existem pessoas responsáveis pela autorização das referidas baixas. Tal definição, a ser efetuada pela entidade, visa evitar a ocorrência de fraudes. Como exemplo, vejamos a seguinte situação:

Suponhamos que em uma entidade com um Sistema Contábil e de Controle Interno deficiente, um funcionário que é responsável, simultaneamente, pelo recebimento dos valores de vendas a prazo de clientes e pela escrituração dos referidos recebimentos, incluindo as eventuais baixas de créditos incobráveis, resolva se apropriar indevidamente de um recebimento de clientes no valor de R\$ 10.000,00.

O lançamento correto seria:

Caixa	
a Clientes	R\$ 10.000,00

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

Mas, como o recurso recebido foi desviado, o funcionário desonesto ocultou o desfalque, alegando que o valor não foi recebido e, portanto, teve que ser baixado na contabilidade como incobrável. Efetuou, então, o seguinte registro:

PCLD	
a Clientes	R\$ 10.000,00

Tal desfalque é denominado “Permanente”, pois o funcionário tem acesso tanto aos numerários quanto aos registros contábeis.

Dessa forma, na constituição de um Sistema de Controle Interno eficaz, deverá haver a segregação entre as funções de recebimento, escrituração e de autorização para baixa de créditos incobráveis.

Gabarito: E

10. (AFTN/1998/ESAF) O auditor realiza o procedimento técnico de inspeção para

- a) Verificação do comportamento de valores relevantes
- b) Acompanhamento de processos, no momento da execução
- c) Obtenção de informações junto a terceiros
- d) Conferência da exatidão aritmética de documentos e registros
- e) Exame de registros, documentos e de ativos tangíveis

Comentários: Definição conceitual do Procedimento Técnico Básico de Inspeção contido na NBC T 11.

Gabarito: E

11. (AFTN/1998/ESAF) O procedimento técnico de confirmação não se aplica nos exames de auditoria de:

- a) Passivos contingentes
- b) Reavaliação de imobilizado
- c) Saldos de clientes
- d) Cobertura de seguros
- e) Saldos de fornecedores

Comentários: Considerando o entendimento da ESAF de que somente Clientes, Fornecedores, Bancos, Seguradoras e Advogados são objeto da Circularização, teríamos:

a) **Passivos Contingente** – Este termo será estudado com maior profundidade em aulas posteriores. Os Passivos Contingentes representam as obrigações registradas pela entidade em função de situações excepcionais, tais como Ações Judiciais movidas contra a entidade ou Autos de Infração em relação aos quais são significativas as chances de perda. São calculadas, normalmente, com base em estimativas (provisões do passivo exigível). A Confirmação de Passivos Contingentes é efetuada junto aos advogados da entidade.

b) **Reavaliação de imobilizado** – No entendimento da ESAF, na auditoria da reavaliação de imobilizado não seria aplicado o procedimento técnico de confirmação. Entendo que esta visão é restritiva, já que poderia ser efetuada a confirmação, por exemplo, dos laudos de reavaliação junto aos peritos.

Nas demais opções, constam Clientes, Seguradoras e Fornecedores.

Gabarito: B

12. (AFTN/1998/ESAF) A obtenção de informações junto a pessoas ou entidades, para confirmação de transações, conhecida na atividade de auditoria como "circularização", pode ser de dois tipos, quanto à forma de resposta:

- a) brancas e preta
- b) interna e externa
- c) aberta e fechada
- d) positiva e negativa
- e) ativa e passiva

Comentários: A confirmação pode ser Positiva ou Negativa, conforme exposto na presente aula. Cuidado para não haver confusão com Circularização Branca e Preta, que são subdivisões da Confirmação Positiva.

Gabarito: D

13. (AFTN/1998/ESAF) Nos exames de auditoria das contas da demonstração de resultados, os seguintes procedimentos técnicos não são usualmente aplicados pelos auditores:

- a) Conferência de cálculo e registros
- b) Inspeção e cálculo
- c) Confirmação e observação

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

- d) Revisão analítica e inspeção
- e) Revisão analítica e cálculo

Comentários: Esta questão pode ser resolvida de duas formas:
O enunciado determina que seja assinalada a opção que corresponda a procedimentos não aplicáveis às contas de resultado.

a) Conferência de Cálculo é utilizada, por exemplo, na soma das Notas Fiscais de venda e Faturas para verificação da exatidão do valor das Receitas Brutas evidenciado na Demonstração do Resultado do Exercício. Os registros das Receitas e Despesas devem ser verificados por meio da Inspeção.

b) Idem ao comentário da letra "A"

c) A Confirmação, conforme já analisado, é aplicável para aquelas cinco pessoas. Suponhamos que o Auditor se depare com o seguinte registro:

Clientes	
a Receita de Vendas	R\$ 60.000,00

Conforme já consignado, quando estiverem envolvidos valores relevantes nos registros ou demonstrações contábeis relativos a contas a receber ou a pagar, saldos bancários, seguros e passivos contingentes, o Auditor deve circularizar com as respectivas pessoas envolvidas.

Dessa forma, em relação ao lançamento descrito, deverá o Auditor circularizar junto ao Cliente para confirmação da operação descrita. Ao receber a resposta, o Auditor estará, automaticamente, confirmando o valor concernente à Receita de Vendas. Todavia, o Teste Primário foi dirigido para a conta Clientes, considerando-se como Teste Secundário o efetuado sobre a conta de resultado.

Assim, a Confirmação aplica-se às contas de resultado somente de forma secundária, tendo em vista ser dirigida para as contas Clientes, Fornecedores, Bancos, Seguradoras e Advogados.

Outra forma de resolver a questão é considerar que a aplicação do Procedimento Técnico Básico da Observação é dirigida

principalmente para a análise do Sistema Contábil e de Controles Internos.

d/e) A Revisão Analítica é aplicada às contas de resultado quando, conforme já visto, o Auditor analisa a variação de Despesas ou Receitas ao longo de períodos sucessivos com vistas a identificar situações atípicas.

Gabarito: C

14. (AFRF/2001/ESAF)- A conclusão quanto à ocorrência efetiva de uma transação contábil é um dos objetivos do auditor para a aplicação dos:

- a) testes de cálculos
- b) testes de observância
- c) testes de abrangência
- d) testes substantivos
- e) testes de procedimentos

Comentários: Conforme já analisamos, os Testes Substantivos são divididos em:

- 1. Testes de Transações e Saldos e;
- 2. Procedimentos de Revisão Analítica.

Assim, quando o Auditor objetiva tirar conclusões sobre a ocorrência efetiva de uma transação contábil, estará aplicando Testes de Transações e Saldos, ou seja, Testes Substantivos.

Gabarito: D

15. (AFRF/2001/ESAF)- O pedido de confirmação (circularização) no qual o auditor solicita que o destinatário responda apenas se a informação estiver errada é usualmente denominado na atividade de auditoria independente:

- a) Positivo
- b) Em branco
- c) Negativo
- d) Em preto
- e) Com divergência

Comentários: O pedido de confirmação (circularização) no qual o auditor solicita que o destinatário responda apenas se a informação estiver errada é denominado **Negativo**.

Gabarito: C

16.(AFRF/2001/ESAF) Para certificar-se que direitos de crédito efetivamente existem em determinada data, o auditor independente utiliza, principalmente, o procedimento de:

- a) conferência de cálculo dos créditos
- b) observação de processo de controle
- c) inspeção de ativos tangíveis
- d) confirmação junto aos devedores
- e) revisão analítica dos recebíveis

Comentários: Os direitos de crédito da entidade serão confirmados mediante a aplicação do Procedimento Técnico Básico de Confirmação junto aos devedores (Clientes e outras pessoas que tenham obrigações para com a entidade).

Gabarito: D

17. (AFRF/2001/ESAF) O procedimento de auditoria de verificação do comportamento de valores relevantes, mediante índices, quocientes e outros meios, visando identificar tendências ou situações anormais, denomina-se:

- a) Revisão analítica
- b) Observação
- c) Investigação e confirmação
- d) Conferência de cálculo
- e) Inspeção

Comentários: Trata-se da definição conceitual de Procedimentos de Revisão Analítica.

Gabarito: A

18.(AFRF/2002.2/ESAF) O teste referente à constatação, pelo auditor, de que os orçamentos para aquisição de ativos são revisados e aprovados por um funcionário adequado, denomina-se:

- a) de revisão analítica
- b) de observância
- c) substantivo
- d) de abrangência
- e) documental

Comentários: Observem que o objetivo do Auditor na execução do procedimento descrito no enunciado é o de verificar se existe a segregação de funções e a definição de responsabilidade para determinada operação de controle (revisão dos orçamentos para a aquisição de ativos). Trata-se, portanto, de Teste de Observância.

Gabarito: B

19.(AFRF/2002.2/ESAF) O teste referente à análise de movimentação e investigação de quaisquer flutuações relevantes e não usuais, entre o exercício corrente e o exercício anterior, nos índices de empréstimos de curto e longo prazo, denomina-se:

- a) de revisão analítica
- b) substantivo
- c) de observância
- d) documental
- e) de abrangência

Comentários: Embora o enunciado da questão não reproduza literalmente o conceito da norma, o teste aplicado é facilmente identificável por meio da expressão-chave – flutuações relevantes e não usuais - representam situação ou tendências atípicas. Trata-se de Teste de Revisão Analítica.

Gabarito: A

20.(AFRF/2002.2/ESAF) O auditor, por meio de uma listagem de dividendos, confere a exatidão dos valores de pagamentos desses, com as respectivas autorizações dadas em atas de reuniões de diretoria ou de assembleias de acionistas. Esse procedimento chama-se:

- a) inspeção
- b) observação
- c) investigação
- d) cálculo
- e) confirmação

Comentários: Novamente, o procedimento aplicado é identificado pela expressão ou palavra-chave. No caso - conferência da exatidão dos valores – representam conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis. Trata-se do procedimento de Cálculo.

Gabarito: D

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

21.(AFRF/2002.2/ESAF) O acompanhamento para verificar os procedimentos de contagem física de barras de ouro, no cofre de um determinado banco, é denominado:

- a) investigação
- b) conferência
- c) inspeção
- d) revisão
- e) cálculo

Comentários: O procedimento descrito refere-se à verificação da existência de ativos tangíveis, ou seja, de Inspeção. Poderia haver confusão caso existisse entre as alternativas o procedimento de Observação em função de tratar-se de acompanhamento de procedimento ou processo durante a sua execução.

Gabarito: C

22. (AFC/2002/ESAF) O pedido de uma confirmação externa, denominada circularização, quando solicita a confirmação de todas as operações em aberto é denominada:

- a) positiva
- b) negativa
- c) preta
- d) branca
- e) aberta

Comentários: Trata-se de uma denominação específica de pedido de confirmação relativo a contas representativas de operações que ainda não foram concluídas (recebidas ou pagas). Neste caso, utiliza-se a denominação de pedido de Circularização Aberta.

Gabarito: E

No que tange aos Procedimentos de Auditoria, a NBC T 11 ainda estabelece:

"11.2.6.4 - Na aplicação dos testes substantivos, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões:

- a) **existência** – se o componente patrimonial existe em certa data.
- b) **direitos e obrigações** – se efetivamente existentes em certa data;

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

- c) **ocorrência** – se a transação de fato ocorreu;
- d) **abrangência** – se todas as transações estão registradas; e
- e) **mensuração, apresentação e divulgação** – se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.” (grifamos)

“ 11.2.6.5 Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar:

- a) o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;
- b) a natureza da entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores; e
- c) a disponibilidade de informações, sua relevância e confiabilidade.

11.2.6.6 – Se o auditor, durante a revisão analítica, não obtiver informações objetivas suficientes para dirimir as questões suscitadas, deve efetuar verificações adicionais, aplicando novos procedimentos de auditoria, até alcançar conclusões satisfatórias.

11.2.6.7 - Quando o valor envolvido for expressivo em relação à posição patrimonial e financeira e ao resultado das operações, deve o auditor:

- a) confirmar os valores das contas a receber e a pagar, através de comunicação, direta com os terceiros envolvidos; e
- b) acompanhar o inventário físico realizado pela entidade, executando os testes de contagem física e procedimentos complementares aplicáveis.”

Com base no exposto, constatamos que os **procedimentos de auditoria** constituem-se nos meios através dos quais o profissional desenvolve seus trabalhos visando obter os elementos - **evidências ou provas** - que sustentem seu **Parecer** sobre as **Demonstrações Contábeis auditadas**.

A definição e aplicação dos procedimentos de auditoria a serem adotados em cada caso devem, necessariamente, estar vinculados aos objetivos a serem atingidos. Em função destes objetivos serão definidos a **natureza, oportunidade e extensão** dos procedimentos, os quais constituem-se em exames (físicos e documentais), testes de super e subavaliações, testes de amostragem (com base em parâmetros estatísticos ou não).

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

A extensão e a profundidade dos procedimentos a serem adotados deve ser definida de acordo com as circunstâncias existentes no caso examinado. A extensão e profundidade **serão proporcionais à qualidade e à segurança dos sistemas contábil e de controle interno da entidade.**

23. (AFRF/2003/ESAF) De acordo com a NBC T-11, o auditor, ao aplicar os testes substantivos, deve objetivar obter as seguintes conclusões:

- a) existência, ocorrência, abrangência, direitos e obrigações, apresentação, cálculo e inspeção.
- b) existência, ocorrência, abrangência, direitos e obrigações, apresentação, divulgação e mensuração
- c) existência, bens e direitos, ocorrência, abrangência, mensuração, apresentação e irrelevância.
- d) ocorrência, abrangência, existência, bens e direitos, mensuração, apresentação e relevância
- e) mensuração, apresentação, divulgação, direitos e obrigações, limitação, investigação e confiabilidade.

Comentários: A questão reporta-se à definição contida no item 11.2.6.4.

Gabarito: B

Um abraço a todos e até a próxima.

AUDITORIA AULA: 2

Caros amigos,

Nesta aula, continuaremos o estudo dos aspectos técnicos concernentes à Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, de acordo com a seqüência estabelecida pela NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997.

Estudaremos os seguintes tópicos:

3. PAPÉIS DE TRABALHO;
4. FRAUDE E ERRO;
5. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA;
6. RISCO DE AUDITORIA;
7. SUPERVISÃO E CONTROLE DE QUALIDADE;
8. ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL E DE CONTROLES INTERNOS.

Os referidos itens encontram-se no programa do concurso de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo (2006) com as seguintes especificações:

“Papéis de trabalho. Matéria evidencial. Documentação de auditoria. Planejamento de auditoria. Risco de auditoria. Supervisão e controle de qualidade. Estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos.”

3 - PAPÉIS DE TRABALHO

De acordo com o item 11.1.3.1 da NBC T 11, os Papéis de Trabalho são **o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas** (coletadas) pelo Auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a **evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião**.

Acrescenta a norma, no item 11.1.3.2, que os Papéis de Trabalho são de propriedade exclusiva do Auditor, o qual é responsável por sua guarda e sigilo.

O referido item 11.1.3 da NBC T 11 foi revogado pela NBC T 11.3 – Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria;

A seguir, transcrevemos alguns comandos da referida norma:

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

O Auditor deve registrar nos papéis de trabalho informação relativa ao planejamento de auditoria, a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos aplicados, os resultados obtidos e as suas conclusões da evidência da auditoria. Os papéis de trabalho devem incluir o juízo do auditor acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou, inclusive nas áreas que envolvem questões de difícil julgamento.

A extensão dos papéis de trabalho é assunto de julgamento profissional, visto que não é necessário nem prático documentar todas as questões de que o auditor trata. Entretanto, qualquer matéria que, por ser relevante, possa influir sobre o seu parecer, deve gerar papéis de trabalho que apresentem as indagações e as conclusões do auditor. Ao avaliar a extensão dos papéis de trabalho, o auditor deve considerar o que seria necessário para proporcionar a outro auditor, sem experiência anterior com aquela auditoria, o entendimento do trabalho executado e a base para as principais decisões tomadas, sem adentrar os aspectos detalhados da auditoria.

Os papéis de trabalho padronizados podem melhorar a eficácia dos trabalhos, e sua utilização facilita a delegação de tarefas, proporcionando meio adicional de controle de qualidade. Entre os papéis de trabalho padronizados, encontram-se, além de outros: **listas de verificação de procedimentos, cartas de confirmação de saldos, termos de inspeções físicas de caixa, de estoques e de outros ativos.** (grifamos)

Os papéis de trabalho, além de outros mais específicos, incluem:

- a) informações sobre a estrutura organizacional e legal da entidade;
- b) cópias ou excertos de documentos legais, contratos e atas;
- c) informações sobre o setor de atividades, ambiente econômico e legal em que a entidade opera;
- d) evidências do processo de planejamento, incluindo programas de auditoria e quaisquer mudanças nesses programas;
- e) evidências do entendimento, por parte do auditor, do sistema contábil e do controle interno, e sua concordância quanto à eficácia e adequação;

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

- f) evidências de avaliação dos riscos de auditoria;
- g) evidências de avaliação e conclusões do auditor e revisão sobre o trabalho da auditoria interna;
- h) análises de transações, movimentação e saldos de contas;
- i) análises de tendências, coeficientes, quocientes, índices e outros indicadores significativos;
- j) registro da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e seus resultados;
- k) evidências de que o trabalho executado pela equipe técnica foi supervisionado e revisado;
- l) indicação de quem executou e revisou os procedimentos de auditoria e de quando o fez;
- m) detalhes dos procedimentos relativos às demonstrações contábeis auditadas por outro auditor;
- n) cópias de comunicações com outros auditores, peritos, especialistas e terceiros;
- o) cópias de comunicações à administração da entidade, e suas respostas, em relação aos trabalhos, às condições de contratação e às deficiências constatadas, inclusive no controle interno;
- p) cartas de responsabilidade da administração;
- q) conclusões do auditor acerca de aspectos significativos, incluindo o modo como foram resolvidas ou tratadas questões não-usuais;
- r) cópias das demonstrações contábeis, assinadas pela administração da entidade e pelo contabilista responsável, e do parecer e dos relatórios do auditor.

O auditor deve adotar procedimentos apropriados para manter a custódia dos papéis de trabalho pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer.

A confidencialidade dos papéis de trabalho é dever permanente do auditor.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor. Partes ou excertos destes podem, a critério do auditor, ser postos à disposição da entidade.

Os papéis de trabalho quando solicitados por terceiros somente podem ser disponibilizados após autorização formal da entidade auditada, de acordo com a NBC P 1.6.

A NBC P 1 – NORMAS PROFISSIONAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE – aprovada pela Resolução CFC 821/1997 estabelece, no item 1.5 – Guarda da Documentação – que o Auditor, para fins de fiscalização do exercício profissional, deve conservar a boa guarda, **pelo prazo de 5(cinco) anos, a partir da data da emissão de seu Parecer**, toda a documentação, papéis de trabalho, relatórios e Pareceres relacionados com os serviços realizados.

Durante a execução dos procedimentos de auditoria, o Auditor deve reunir todos os documentos que servirão como prova do trabalho efetuado e base para a emissão do Parecer.

Como exemplo, são considerados Papéis de Trabalho os Documentos Fiscais e Comerciais representativos das operações relevantes efetuadas pela entidade, assim como os relatórios, laudos, planilhas de cálculo e todos aqueles que tenham fundamentado a opinião do Auditor.

Vejamos algumas questões sobre o assunto.

01.(AFTN/1996/ESAF-adaptada) Assinale a opção que não se relacione com os papéis de trabalho utilizados pelo auditor no transcorrer dos seus trabalhos.

- a) Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos do auditor.
- b) Os papéis de trabalho, por serem confidenciais, são propriedade da empresa auditada.
- c) Os papéis de trabalho constituem a evidência do trabalho executado pelo auditor.
- d) Os papéis de trabalho devem ser mantidos em arquivo, no mínimo, por 5 anos.
- e) Os papéis de trabalho contém informações e provas coligadas pelo auditor.

Comentários: Conforme preconizado na NBC T 11, os Papéis de Trabalho são propriedade do Auditor que é responsável por sua guarda e sigilo.

Gabarito: B

02.(AFTN/1998/ESAF) Segundo a NBC – P – 1 – Normas Profissionais do Auditor Independente, o conjunto documentos que compõe os papéis de trabalho desse profissional deve ser guardado pelo prazo de

- a) 5 anos, a partir da data da emissão do parecer
- b) 5 anos, a partir da data – base da auditoria
- c) 3 anos, a partir da data da emissão do parecer
- d) 4 anos, a partir da data – base da auditoria
- e) 4 anos, a partir da data da assembléia de acionistas

Comentários: Conforme definido na NBC P 1, o Auditor, para fins de fiscalização do exercício profissional, deve conservar a boa guarda, pelo prazo de 5 (cinco) anos, a partir da data da emissão de seu Parecer, toda a documentação, papéis de trabalho, relatórios e Pareceres relacionados com os serviços realizados

Gabarito:A

Passemos agora a analisar o quarto tópico do estudo da Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis – “Fraudes e Erros”.

4 - FRAUDES E ERROS

Conforme analisamos, a elaboração do SCCI é de responsabilidade da entidade auditada. Ao Auditor cabe examinar o nível de segurança desse sistema para determinar a Natureza, Oportunidade e Extensão dos Procedimentos de Auditoria.

A entidade elabora o SCCI, tendo como objetivo precaver-se contra a ocorrência de Fraudes e Erros.

No item 11.1.4 da NBC T 11, são definidos os conceitos de Fraude e Erro.

- a) Fraude – **ato intencional** de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis;
- b) Erro – **ato não intencional** resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

Observem que a distinção entre os termos é simples, basta verificar se o ato praticado é intencional (fraude) ou não intencional (erro).

Ressalte-se que, conforme disposto no item 11.1.4.3 da norma, **a responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraude e erro é da administração da entidade**, através da implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno.

Ao Auditor, cabe **a responsabilidade de planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros** que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

Registre-se, de acordo com o disposto no item 11.1.4.2, que ao detectar erros relevantes ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor **tem a obrigação** de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

a) **ERROS E FRAUDES**

b) **ERROS – Não Intencionais**

c) **FRAUDES – Intencionais**

d) **RESPONSABILIDADE RELATIVA A ERROS E FRAUDES**

e) **RESPONSABILIDADE DA ENTIDADE**

f) **Prevenção de Erros e Fraudes**

g) **RESPONSABILIDADE DO AUDITOR**

h) **Direcionamento do trabalho para a Identificação de Erros e Fraudes**

Na NBC T 11 – IT 03 - FRAUDE E ERRO - aprovada pela Resolução CFC nº 836/1999, são especificados os comandos relativos ao tópico.

Vejamos algumas questões sobre o assunto:

03. (AFTN/1996/ESAF) As normas de auditoria independentes das demonstrações contábeis, definem e distinguem os termos “fraude” e “erro”. Assinale a opção que contenha as características exclusivamente de um ou de outro termo.

- a) Atos involuntários de omissão, desatenção, desconhecimento e manipulação de transações.
- b) Atos voluntários de omissão, manipulação de transações e adulteração de registros.
- c) Adulteração de documentos, desconhecimentos ou má interpretação de fatos.
- d) Desatenção, desconhecimento, atos voluntários de omissão ou má interpretação dos fatos.
- e) Desconhecimento, desatenção e manipulação de transações.

Comentários: A alternativa correta é aquela que contém definições apenas de erro ou de fraude. Se existirem em uma mesma alternativa características de erro e fraude, essa estará errada.

A alternativa “B” reproduz, literalmente, o conceito de Fraude contido na norma.

Gabarito: B

04. (AFRF/2001/ESAF) Ao definir a responsabilidade do auditor independente de demonstrações contábeis quanto a fraudes e erros, o Conselho Federal de Contabilidade entende que:

- a) O auditor é responsável pela prevenção de fraudes ou erros, de efeitos relevantes nas demonstrações contábeis da entidade auditada.
- b) O auditor não é responsável nem pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros relevantes nas demonstrações contábeis.
- c) O auditor é responsável pela detecção de fraudes ou erros incorridos, independentemente dos valores monetários envolvidos.
- d) Ao detectar a fraude o auditor tem a obrigação de comunicar a administração da entidade auditada e ressaltar o seu parecer.
- e) A sugestão de medidas corretivas de fraudes ou erros não é responsabilidade do auditor, bastando ressaltar seu parecer.

Comentários: Conforme analisamos, a responsabilidade pela prevenção de fraudes e erros é da entidade. Ao auditor cabe planejar seu trabalho para identificar eventuais fraudes e erros.

A INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 11 – IT -03 – FRAUDE E ERRO, aprovada pela Resolução CFC nº 836/1999, estabelece em seu item 5, referente à responsabilidade do auditor no tocante a erros e fraudes:

“5- O auditor não é responsável nem pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros relevantes nas demonstrações contábeis.”

A alternativa “C” está comprometida pela expressão “independentemente dos valores monetários envolvidos.

Em relação à alternativa “D” o Auditor ao detectar fraudes e erros deve comunicar o fato à entidade auditada e propor medidas para corrigi-los. No entanto, caso a entidade adote as medidas propostas, o Parecer será Sem Ressalva (ver item 4, da presente aula). Assim, ao detectar erros e fraudes, o Auditor não é obrigado a, necessariamente, ressalvar seu parecer.

Gabarito: B

Passemos agora a analisar o quinto tópico do estudo da Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis que é o “Planejamento de Auditoria”.

5. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

Conforme analisamos na Aula 0, no item Aspectos Gerais da Auditoria Independente, o Planejamento de Auditoria encontra-se regulamentado no item 11.2.1 da NBC T 11.

A NBC T 11.4, aprovada pela Resolução CFC nº 1.035/2005, que entrou em vigor em 01.01.2006, detalha os aspectos a serem considerados nessa fase da auditoria.

Destacamos os seguintes itens da supramencionada norma:

O auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Profissionais de Auditor Independente e esta norma, de acordo com os prazos e os demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade.

O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável e as práticas

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

operacionais da entidade e o nível geral de competência de sua administração.

Quando for realizada uma auditoria, pela primeira vez, na entidade, ou quando as Demonstrações Contábeis do exercício anterior tenham sido examinadas por outro auditor, o planejamento deve contemplar, também, os seguintes procedimentos:

1. obtenção de evidências suficientes de que os saldos de abertura do exercício não contenham representações errôneas ou inconsistentes que, de alguma maneira, distorçam as Demonstrações Contábeis do exercício atual;
2. exame da adequação dos saldos de encerramento do exercício anterior com os saldos de abertura do exercício atual;
3. verificação se as práticas contábeis adotadas no atual exercício são uniformes com as adotadas no exercício anterior;
4. identificação de fatos relevantes que possam afetar as atividades da entidade e sua situação patrimonial e financeira; e
5. identificação de relevantes eventos subseqüentes ao exercício anterior, revelados ou não-revelados.

Vejamos os dispositivos mencionados no quadro a seguir, o qual apresenta a situação de um Auditor realizar a Auditoria Independente das Demonstrações Financeiras, referentes ao período X2, pela primeira vez em uma entidade.

<i>Exercício X1</i>	<i>Exercício X2</i>
Cabe ao Auditor Verificar:	
1. Se os saldos de abertura de X2 não contêm representações errôneas;	
2. O confronto dos saldos de encerramento de X1 com os saldos de abertura de X2;	
3. A uniformidade das Práticas Contábeis com o exercício anterior;	
4. existência de fatos relevantes que possam afetar as atividades da entidade e sua situação patrimonial e financeira;	

<i>Exercício X1</i>	<i>Exercício X2</i>
5. existência de relevantes eventos subseqüentes ao exercício anterior, revelados ou não-revelados.	

Vejamos uma questão sobre o item supramencionado.

05. (AFRF/2002.2) Quando da realização de uma primeira auditoria numa entidade, que foi auditada por outros profissionais no período imediatamente anterior, o auditor deve incluir no seu planejamento:

a) a análise dos saldos de abertura, os procedimentos contábeis adotados, a uniformidade dos procedimentos contábeis, a identificação de relevantes eventos subseqüentes ao exercício anterior e à revisão dos papéis de trabalho do auditor anterior.

b) a análise dos saldos finais do exercício anterior, a relevância dos saldos, os controles internos, os procedimentos contábeis adotados, a revisão do parecer do auditor anterior e a identificação das principais alterações adotadas em assembléia geral.

c) a avaliação do risco de auditoria, a continuidade normal das atividades, o ambiente de controle, o sistema de informação contábil, a identificação das práticas contábeis, as partes relacionadas e a revisão dos papéis de trabalho do auditor anterior.

d) a identificação de eventos subseqüentes relevantes, as práticas contábeis, a análise de uniformidade dos procedimentos contábeis, os saldos de abertura, a carta de responsabilidade da administração e a revisão do programa do auditor anterior.

e) a avaliação dos procedimentos contábeis, a uniformidade dos procedimentos contábeis, os controles internos, a identificação de transações com partes relacionadas, os eventos subseqüentes, as contingências e a revisão dos papéis de trabalho do auditor anterior.

Comentários: Quando a questão foi aplicada (2002), a norma em vigor que regulamentava a situação descrita era a aprovada pela Resolução CFC nº 936/2002, a qual determinava os procedimentos descritos e mais a Revisão dos Papéis de Trabalho do Auditor Anterior.

Gabarito: A

O Planejamento da Auditoria é a etapa do trabalho na qual o auditor independente estabelece a estratégia geral dos trabalhos a executar na entidade, 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 eficaz.

O Planejamento da Auditoria é, muitas vezes, denominado Plano de Auditoria, ou Programa de Auditoria, conceitos que, nesta norma, são considerados partes do Planejamento da Auditoria.

O auditor independente deve ter em conta que o Planejamento da Auditoria é um processo que se inicia na fase de avaliação para a contratação dos serviços. Nessa etapa, devem ser levantadas as informações necessárias para conhecer o tipo de atividade da entidade, a sua complexidade, a legislação aplicável, os relatórios, o parecer e os outros informes a serem emitidos, para, assim, determinar a natureza do trabalho a ser executado. A conclusão do Planejamento da Auditoria só se dá quando o auditor independente completar os trabalhos preliminares, com o atendimento dos objetivos do item 11.4.2.

O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento das atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável, as práticas operacionais da entidade e o nível geral de competência de sua administração.

Passemos agora a analisar o sexto tópico do estudo da Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis que é o “Risco de Auditoria”.

6 - RISCO DE AUDITORIA

Conforme analisamos no item “Aspectos Gerais da Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis”, **o Risco de Auditoria é a possibilidade do Auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas.**

Vimos também que a avaliação do **Risco de Auditoria** é efetuada pelo Auditor na fase de Planejamento dos Trabalhos e que tal mensuração está intimamente relacionada com o **grau de eficácia do SCCI** da entidade. Quanto mais eficaz for o sistema, menor será a possibilidade do Auditor manifestar uma opinião inadequada, ou seja, uma opinião equivocada sobre as Demonstrações Contábeis auditadas.

O item 11.2.3.2 da NBC T 11 estabelece que a análise de risco de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos considerando a relevância em dois níveis; Nível geral e Nível Específico:

a) Risco de Auditoria em Nível Geral:

- 1.as demonstrações contábeis tomadas no seu conjunto;
- 2.as atividades e a qualidade da administração;
3. a avaliação do sistema contábil;
- 4.controles internos e situação econômica e financeira da entidade.

b) Risco de Auditoria em Nível Específico:

1. saldo das contas;
2. natureza e volume das transações.

Este item é cobrado de forma sistemática nos concursos e, portanto, deve ser memorizado.

Vejamos algumas questões sobre o assunto:

06. (AFTN/1996/ESAF) A análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos, considerando a relevância em nível geral e níveis específicos. A análise de risco de auditoria em nível geral deve considerar, entre outras:

- a) Transações com partes relacionadas, qualidade da administração e saldos das contas
- b) Os negócios, qualidade da administração, saldos das contas e volume das transações.
- c) Os negócios, avaliação dos controles internos e situação econômica da entidade.
- d) Transações com partes relacionadas, os negócios e qualidade da administração.
- e) Avaliação dos controles internos, saldos das contas e volume das transações.

Comentários: O enunciado da questão refere-se à análise do Risco de Auditoria em Nível Geral. Memorizando-se os aspectos a serem observados pelo Auditor na avaliação do Risco de Auditoria em Nível Específico - Saldo das Contas e Natureza e Volume das Transações - podemos eliminar as alternativas A,B e E. Sobram as alternativas C e D. Transações com Partes Relacionadas não é um aspecto a ser considerado no Risco de Auditoria. Assim, sobra apenas a alternativa C. Observem que o conceito apresentado na referida alternativa não reproduz literalmente o contido na norma. Nesse caso, devemos aplicar a analogia. “Os Negócios” tem o significado de “As Atividades”.

Gabarito: C

RISCO INERENTE, RISCO DE CONTROLE E RISCO DE DETECÇÃO

O Risco de Auditoria é a possibilidade mensurada pelo Auditor na fase de Planejamento de Auditoria de um Erro Relevante em um Saldo de Conta ou em uma Classe de Transações não ser detectado pelo Auditor.

Exemplificando, se o Balanço Patrimonial de determinada entidade registrar o seguinte saldo na conta Duplicatas a Receber:

Balanço Patrimonial (31.12.X1)	
Ativo Circulante	
Duplicatas a Receber	R\$ 500.000,00

O Risco de Auditoria é a possibilidade do referido saldo estar significativamente incorreto e o Auditor não descobrir o erro existente.

Como já analisamos, a NBC T 11 não especifica a partir de que percentual o erro seria relevante. As principais empresas de Auditoria consideram que, para as contas do Ativo Circulante, erros acima de percentuais contidos na faixa de 0,5% a 1,0% são relevantes. O percentual a ser adotado fica a critério do Auditor.

Também já mencionamos que o Risco de Auditoria possui uma relação inversa com a qualidade do Sistema Contábil e de Controles Internos. Em uma sociedade que possui um SCCI eficiente, o Risco de Auditoria será baixo, pois o próprio Sistema tem a capacidade de identificar os erros eventualmente existentes. Já em uma sociedade onde o SCCI é deficiente, o Risco de Auditoria será muito maior, pois o SCCI não será eficaz na identificação de eventual erro existente nos Saldos das Contas e nas Classes das Transações.

O Risco de Auditoria é formado pelos componentes evidenciados na tabela abaixo.

<i>Risco Inerente</i>	<i>Risco de Controle</i>	<i>Risco de Detecção</i>
------------------------------	---------------------------------	---------------------------------

1. Risco Inerente – É o risco de erros relevantes nos Saldos das Contas ou nas Classes de Transações não serem detectados em função da inexistência ou inadequação dos controles internos.

• *Na avaliação do Risco Inerente deve ser considerado que:*

- i) 1. Bens numerários são mais sujeitos a furto que bens do permanente.*
- j) 2. Bens comercializados pela sociedade que sofrem grande variação de preços estão mais sujeitos a erros do que os que possuem preços estáveis.*
- k) 3. Cálculos por estimativa envolvem maior probabilidade de erro (Provisões).*

2. Risco de Controle – É o risco de erros relevantes nos Saldos das Contas ou nas Classes de Transações não serem detectados ou evitados pelo Sistema de Controles Internos da entidade. Neste caso, o Sistema existe e pode ser eficiente no seu planejamento, mas está sendo mal executado, por exemplo, em decorrência de falhas humanas na sua execução.

3. Risco de Detecção – Representa o risco de erros relevantes nos Saldos das Contas ou nas Classes de Transações não serem detectados por falhas do Auditor na aplicação dos Procedimentos de Auditoria. É a possibilidade do Auditor aplicar procedimentos inadequados ou na extensão inapropriada.

Observem que nos dois primeiros casos o Risco está relacionado ao SCCI, enquanto que no terceiro, o Risco está relacionado ao trabalho do Auditor.

Podemos entender os referidos conceitos relativos ao Risco de Auditoria recordando os passos dados pelo Auditor na avaliação do SCCI da entidade, lembrando que os Procedimentos executados nessa fase denominam-se Testes de Observância, os quais são aplicados por meio dos Procedimentos Básicos de Auditoria.

1.O Auditor trabalha com base na seguinte pergunta: Existe na entidade o SCCI ? Nessa fase, é avaliado o **Risco de Auditoria na forma de Risco Inerente**.

2. Existindo o SCCI, o Auditor passa à segunda fase de seu trabalho na avaliação do Sistema, a qual é baseada na seguinte pergunta: O SCCI está sendo executado conforme foi planejado? Como exemplo, suponhamos que o Auditor tenha constatado que existe o SCCI e que este está bem planejado e estruturado. Nessa segunda fase, o Auditor irá analisar a aderência aos controles, ou seja, se estes estão sendo executados conforme foram planejados. Pode ocorrer a situação de o SCCI ser bem planejado e estruturado, mas estar sendo mal aplicado. Nessa situação, o Auditor avalia o **Risco de Auditoria na forma de Risco de Controle**.

3. A partir da avaliação da eficácia do SCCI, o Auditor estabelece a Natureza, Oportunidade e Extensão dos Procedimentos de Auditoria. Nessa fase, poderá surgir a seguinte dúvida: Será que os Procedimentos de Auditoria foram determinados na natureza e extensão apropriadas ?

Suponhamos que a entidade auditada seja uma sociedade comercial (opera na compra e venda de mercadorias sem submetê-las a qualquer processo de industrialização). Nesse tipo de sociedade, as contas Estoques e Clientes possuem uma importância muito grande, pois as vendas, em grande parte, são realizadas a prazo. O Auditor estabelece que as Circularizações junto aos Clientes e Fornecedores da entidade serão efetuadas em determinada extensão (quantidade de pedidos de confirmação). Surge a dúvida se esta extensão é apropriada. Nessa situação o Auditor analisa o risco dos Saldos nas contas Clientes, Estoques e Fornecedores estarem incorretos em função da extensão do procedimento ter sido inadequada. No caso descrito, **o Risco de Auditoria será avaliado na forma de Risco de Detecção**.

Atenção: Ao aumentar qualquer um dos componentes de Risco, caberá ao Auditor **aumentar a quantidade de Testes Substantivos**.

Vejamos algumas questões sobre o assunto:

07. (AFRF/2002.1/ESAF)- Indique o componente abaixo que não está relacionado com a estrutura de controle interno de uma entidade.

- a) Controle das atividades
- b) Informação e comunicação
- c) Risco de auditoria
- d) Monitoração
- e) Avaliação de risco

Comentários: A questão pode ser resolvida aplicando-se um critério já comentado em aulas anteriores. Observem que o

enunciado determina que seja indicada a alternativa que não está relacionada com a estrutura de controle interno da entidade. Recorde-se que quem é responsável pela elaboração da Estrutura de Controle Interna ou Sistema de Controle Interno é a própria entidade.

A Estrutura de Controle abrange:

- a) Controle das Atividades;
- b) Informação e Comunicação entre os setores da entidade;
- d) Monitoração das atividades executadas pela entidade;
- e) Avaliação do Risco – No caso o Risco avaliado na Estrutura de Controle da entidade é aquele relativo ao Risco da ocorrência de Fraudes e Erros, não se confundindo com Risco de Auditoria.

O Risco de Auditoria (c) é de responsabilidade do Auditor, devendo ser avaliado na fase de Planejamento de Auditoria, e não da Entidade.

Gabarito: C

08. (AFRF/2002.1/ESAF) Quando os produtos que estão sendo vendidos pela empresa auditada estão sujeitos a alterações significativas de preços, o auditor deve considerar:

- a) aumento de risco inerente.
- b) redução de risco de controle.
- c) aumento de risco de detecção.
- d) redução de risco inerente.
- e) aumento de risco de controle.

Comentários: Conforme analisado, quando os produtos que estão sendo vendidos pela empresa auditada estão sujeitos a alterações significativas de preços, o auditor deve considerar o aumento do Risco Inerente.

Gabarito: A

09. (AFRF/2002.1/ESAF) Quando um auditor eleva o nível de risco de controle, porque determinados procedimentos de controle do cliente mostraram-se ineficientes, ele deve:

- a) aumentar o nível de risco inerente.
- b) estender os testes de controle.
- c) aumentar o nível de risco de detecção.
- d) efetuar testes alternativos de controle.
- e) aumentar o nível de testes substantivos.

Comentários: Ao elevar o Risco de Controle, o Risco Inerente ou o Risco de Detecção, o Auditor deve **Aumentar o Nível de Testes Substantivos.**

Gabarito: E

10. (AFRF/2002.1/ESAF) Durante a fase de testes de observância, o auditor constatou algumas imperfeições no ciclo de compras e foi necessário aumentar o nível de risco de detecção. Assim, pode-se afirmar que o auditor deve:

- a) aumentar os testes de controle.
- b) diminuir os testes substantivos.
- c) aumentar os testes substantivos.
- d) diminuir os testes de controle.
- e) manter os testes substantivos.

Comentários: Iguais ao da questão anterior.

Gabarito: C

Passemos agora a analisar o sétimo tópico do estudo da Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis que é “Supervisão e Controle de Qualidade”.

7 – SUPERVISÃO E CONTROLE DE QUALIDADE

A execução dos trabalhos de auditoria deverá estar submetida a constante supervisão técnica com vistas à verificação, entre outros aspectos, do cumprimento do planejamento e do programa de trabalho, da observância quanto à aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, da adequação dos procedimentos postos em prática, assim como da organização e documentação dos trabalhos desenvolvidos.

Da mesma forma, o auditor deverá instituir **um programa de controle de qualidade** visando avaliar, periodicamente, se os serviços executados são efetuados de acordo com as **Normas Profissionais de Auditor Independente e outras normas pertinentes.**

Passemos agora a analisar o oitavo tópico do estudo da Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis que é “Sistema Contábil e de Controles Internos.”

8. ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL E DE CONTROLES INTERNOS

Nas aulas anteriores, fizemos várias considerações sobre o Sistema Contábil e de Controles Internos (SCCI). Os aspectos teóricos sobre o tópico encontram-se especificados no item 11.2.5 da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997.

Aliás, fazendo um parêntese, é importante que vocês adquiram o costume de visitar o site do Conselho Federal de Contabilidade – CFC – (www.cfc.org.br). Lá podem ser consultadas as Resoluções que aprovaram as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Inicialmente, apresentamos uma situação que pode ajudar na resolução de várias questões de provas. Trata-se da distinção entre **Controles Contábeis e Administrativos**.

A NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997, no item 11.2.5.1, define Sistema Contábil e de Controles Internos como *“o plano de organização e o conjunto integrado de procedimentos adotados pela entidade na proteção de seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e de sua eficácia operacional.”*

Definição da NBC T 11
SISTEMA CONTÁBIL E DE CONTROLES INTERNOS
1. O plano de organização e; 2. O conjunto integrado de procedimentos adotados pela entidade; 1. - Na proteção de seu patrimônio ; 2. - Na promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis; 3. - Na promoção de sua eficácia operacional .

Este conceito provoca uma certa confusão com a definição da doutrina predominante para Sistema de Controles Internos.

Na doutrina, os Controles Internos são divididos em Controles Contábeis e Controles Administrativos, conforme definido no quadro a seguir apresentado:

Definição da Doutrina	
CONTROLES INTERNOS	
CONTÁBEIS	ADMINISTRATIVOS
Compreendem: 1. Salvaguarda dos Ativos; 2. Fidedignidade (Confiabilidade) e Tempestividade dos Registros e Demonstrações Contábeis.	Compreendem: 1. Controles dos Recursos Humanos (verificação da competência e idoneidade dos funcionários e administradores); 2. Controles Gerenciais (projeções de lucratividade, metas de desempenho).

Entende-se Salvaguarda dos Ativos como Proteção do Patrimônio.

Observem que a **norma** agrega em uma mesma definição **Controles Internos e Controles Contábeis**, e nessa definição mistura conceitos que para a doutrina são Controles Contábeis com outros que são definidos como Controles Administrativos, como é o caso da **“Eficácia Operacional”**, apresentada na NBC T 11 como um dos itens do SCCI, enquanto que para a doutrina constitui-se como Controle Administrativo.

Mas em relação ao assunto não há grandes dificuldades, pois a ESAF adota a distinção efetuada na doutrina. Houve apenas uma questão que gerou confusão entre os conceitos, vejamos:

- 11. (AFTN/1998/ESAF)** O processo que tem por finalidade, entre outras, proporcionar à empresa uma razoável garantia de promover eficácia nas suas operações é denominado
- a) auditoria operacional e financeira
 - b) sistema contábil e de controle interno
 - c) auditoria das demonstrações contábeis
 - d) supervisão e controle de qualidade
 - e) sistema de orçamento e gastos

Comentários: A alternativa apresentada como correta foi a contida na letra “B”. Reiterando nosso comentário, a Promoção da Eficácia nas suas Operações (Promoção da Eficácia Operacional) é um dos itens do SCCI definidos na norma. Ocorre que para a doutrina, “Promoção da Eficácia Operacional” é conceituada como objetivo dos Controles Administrativos. Embora mal formulada, a questão pode ser resolvida com base no critério da literalidade, o qual sempre deve ser escolhido em primeiro lugar.

Os Controles Administrativos são examinados na execução da Auditoria Operacional.

Gabarito: B

Cabe ainda chamar a atenção para o fato de que os Controles Contábeis reportam-se ao passado, enquanto os Controles Administrativos, em muitas situações, são projetados para o futuro, como é o caso das perspectivas de lucratividade e das metas de desempenho da entidade.

Também é digno de registro que **o Auditor Independente das Demonstrações Contábeis executa somente a Auditoria Contábil** e, portanto, não se preocupa com os Controles Administrativos, enquanto que **o Auditor Interno executa Auditoria Contábil e Operacional**, sendo esta última referente aos **Controles Administrativos**.

Vejamos algumas questões de concursos que são resolvidas diferenciando-se Controles Contábeis de Controles Administrativos:

- 12. (AFTN/1996/ESAF)** Sob o aspecto administrativo, o reflexo da auditoria sobre a riqueza patrimonial é:
- a) Contribuir para uma melhor adequação na utilização das contas contábeis e do plano de contas.

- b) Assegurar maior exatidão dos custos e estabelecimentos de padrão para os custos diretos e indiretos.
- c) O melhor controle dos bens, direitos e obrigações e ainda maior exatidão dos custos indiretos.
- d) Reduzir a ineficiência e improbidade dos empregados e administradores.
- e) Promover eficiência na utilização de recursos humanos e materiais e uma melhor utilização das contas.

Comentários: Aplicando-se a distinção entre Controles Contábeis e Administrativos, resolvemos a questão sem qualquer dificuldade. O enunciado faz referência a aspectos administrativos, o que compreende os Controles Administrativos. Assim “Reduzir a ineficiência e improbidade dos empregados e administradores” está relacionado a controle dos Recursos Humanos e, portanto, representa um Controle Administrativo. Na alternativa “E” são misturados Controles Administrativos (Promover eficiência na utilização dos recursos humanos e materiais) com Controles Contábeis (melhor utilização das contas).

Nas demais alternativas existem apenas Controles Contábeis.

Gabarito: D

13. (AFTN/1996/ESAF) O plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados com a salvaguarda dos ativos e a fidedignidade dos registros financeiros são definição de:

- a) Controles administrativos.
- b) Controles gerenciais.
- c) Controles contábeis
- d) Controles de auditoria
- e) Controles de ativo fixo

Comentários: O enunciado apresenta o conceito doutrinário de Controles Contábeis.

Gabarito: C

A NBC T 11 estabelece nas subdivisões do item 11.2.5 – ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL E DE CONTROLES INTERNOS – vários comandos. A seguir, são apresentados os principais aspectos referentes ao citado tópico:

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

Inicialmente, cabe ao Auditor Independente estudar e avaliar o **grau de adequação e eficácia do Sistema Contábil e de Controles Internos da entidade**. Tal procedimento consiste na seguinte seqüência:

1. Levantamento do Sistema Contábil e de Controles Internos.
2. Verificação da correta aplicação do Sistema Contábil e de Controles Internos.
3. Avaliação da capacidade do Sistema Contábil e de Controles Internos **indicar de imediato a ocorrência de erros e fraudes**.

No item 11.2.5.2 da NBC T 11 é definido que o Auditor deve efetuar o estudo e avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos da Entidade, como base para determinar a **natureza (tipo de procedimento), oportunidade (ocasião) e extensão** da aplicação dos Procedimentos de Auditoria, considerando:

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

No item 11.2.5.3, a norma estabelece que o **Sistema Contábil e de Controles Internos é de responsabilidade da administração da entidade**; porém o auditor **deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento**, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.

É importante que vocês prestem bastante atenção para separar as situações que são obrigatórias para o Auditor daquelas opcionais. A distinção pode ser efetuada observando-se, nos enunciados e nas alternativas das questões, as palavras **pode e deve**. Na presente situação, observem que a norma impõe a obrigação ao

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

Auditor de efetuar sugestões objetivas para o aprimoramento do SCCI quando constatar deficiências na elaboração ou execução deste.

No item 11.2.5.4 da NBC T 11, é estabelecido que na avaliação do sistema contábil e de controles internos, o Auditor deve considerar, ainda, os seguintes aspectos:

- a) o ambiente de controle existente na entidade;
- b) os procedimentos de controle adotados pela administração da entidade;

No item 11.2.5.5, a norma determina que a avaliação do ambiente de controle existente deve considerar:

- a) a definição de funções de toda a administração;
- b) o processo decisório adotado pela entidade;
- c) a estrutura organizacional da entidade e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade;
- d) as políticas de pessoal e segregação de funções; e
- e) o sistema de controle da administração, incluindo as atribuições da auditoria interna, se existente.

É comum os candidatos confundirem o disposto nas alíneas “c”, “d” e “e” com Controles Administrativos. Vamos gravar o seguinte: Controles Administrativos, para efeito de provas da ESAF, são os referentes a **controles dos Recursos Humanos - entendendo-se como tal aqueles relativos à Competência e Idoneidade dos Administradores e Funcionários da Entidade** – e os concernentes à Gestão da entidade.

As disposições contidas nas referidas alíneas, como estrutura organizacional da entidade, políticas de pessoal e sistema de controle da administração são aspectos relativos à organização da entidade como um todo, dizem respeito à segregação de funções, a qual faz parte do objetivo de Proteção do Patrimônio da entidade, e, portanto, representam aspectos concernentes aos Controles Internos Contábeis.

Reiterando, Segregação de Funções é conceituada como Controle Contábil.

O fato da norma citar as expressões “política de pessoal” e “sistema de controle da administração” não significa que esteja se referindo a Controles Administrativos, mesmo porque, a NBC T 11 relaciona-se a Auditoria Contábil e não Operacional. Controles Administrativos no que se refere a Pessoal são aqueles, reiterando, referentes à Competência e Idoneidade dos Administradores e Funcionários da entidade.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

No item 11.2.5.6, a norma estabelece que a avaliação dos procedimentos de controle deve considerar:

- a) as normas para elaboração de demonstrações contábeis e quaisquer outros informes contábeis e administrativos, para fins quer internos quer externos;
- b) a elaboração, revisão e aprovação de conciliações de contas;
- c) a sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros;
- d) a adoção de sistemas de informação computadorizados e os controles adotados na sua implantação, alteração, acesso a arquivos e geração de relatórios;
- e) os controles adotados sobre as contas que registram as principais transações da entidade;
- f) o sistema de aprovação e guarda de documentos;
- g) a comparação de dados internos com fontes externas de informação;
- h) os procedimentos de inspeções físicas periódicas em ativos da entidade;
- i) a limitação do acesso físico a ativos e registros; e
- j) a comparação dos dados realizados com os dados projetados.

Como temos visto, para acertar várias das questões de prova é preciso memorizar os dispositivos contidos nas normas de regência. No entanto, é preciso tomar cuidado para que não sejam gastas energias desnecessárias, passando-se horas na tentativa de decorar a norma. Não é por aí. A leitura sistemática das normas é fundamental, mas precisamos aplicar, acima de tudo, nosso bom senso e nossa capacidade de discernimento. Precisamos desenvolver a capacidade de resolução e esta só adquirimos praticando e observando atentamente os enunciados e respectivas alternativas das questões de prova.

Vejamos uma questão em que esta situação fica clara.

14.(AFTN/1996/ESAF) Assinale a opção que não representa um aspecto relevante, previsto na NBC-T-11 – Normas de Auditoria Independente das demonstrações Contábeis (Resolução CFC nº 820/97), por ser considerado na avaliação do ambiente de Controle de uma entidade, para determinação do risco de auditoria das demonstrações contábeis.

- a) Políticas de pessoal e segregação de funções
- b) Integridade e experiência da administração
- c) Normas para inventário e conciliação de contas

- d) Sistema de aprovação e registro das transações
- e) Estrutura organizacional e métodos de administração

Comentários: Os aspectos relevantes a serem considerados na avaliação do Ambiente de Controle encontram-se especificados na NBC T 11. No entanto, para acertar a questão basta lembrar as distinções entre Controles Contábeis e Administrativos. Observa-se, assim, que a “Integridade e Experiência da Administração” é um aspecto a ser considerado nos Controles Internos Administrativos, não fazendo parte, portanto, dos comandos estabelecidos pela NBC T 11.

Gabarito: B

Vejamos agora uma questão elaborada pela Fundação Carlos Chagas relativa ao assunto em tela.

- 15. (FCC)** São procedimentos eficientes de segregação de funções:
- a) regular que as tarefas de controle físico dos estoques e expedição sejam atribuições do departamento de expedição.
 - b) delegar ao gerente financeiro ou ao diretor financeiro da entidade procuração para realizar o pagamento de todos os gastos.
 - c) manter a controladoria e a contabilidade independentes da tesouraria da entidade.
 - d) permitir ao departamento de vendas analisar e conceder crédito aos clientes.
 - e) autorizar o departamento de compras a efetivar os pagamentos de matérias-primas.

Comentários: A questão aborda um dos principais aspectos do SCCI que é o da Segregação de Funções e Delegação de Responsabilidades. Reparem que a única alternativa em que as funções são segregadas é a da letra “C”. Mantendo a controladoria e a contabilidade independentes da tesouraria, reduz-se o risco de fraude contra a entidade.

Nas demais alternativas, ocorre a superposição de funções que deveriam estar segregadas, aumentando-se o risco de fraudes contra a entidade.

Gabarito: C

Um abraço a todos e até a próxima.

AULA : 3

Caros amigos,

Nesta aula, continuaremos o estudo dos aspectos técnicos concernentes à Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, de acordo com a seqüência estabelecida pela NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997.

9. CONTINUIDADE DAS ATIVIDADES DA ENTIDADE

A Continuidade constitui-se em um dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. A NBC T 11 determina que, no **planejamento** dos trabalhos, ao analisar os **riscos de auditoria**, o auditor deve avaliar a **continuidade normal das atividades da entidade**.

A continuidade estará caracterizada se existir a evidência de normalidade pelo prazo de **um ano após a data das demonstrações contábeis**.

Caso se apresentem **indícios** que ponham em dúvida essa continuidade, deve o auditor **aplicar os procedimentos adicionais** que julgar necessários para a formação de juízo embasado e definitivo sobre a matéria.

Na hipótese de o auditor concluir que **há evidências de riscos** na continuidade normal das atividades da entidade, deve avaliar os possíveis **efeitos nas demonstrações contábeis**, especialmente quanto **à realização de ativos**.

Quando constatar que **há evidências de riscos** na continuidade normal das atividades da entidade, o auditor independente deverá, **em seu parecer**, mencionar, **em parágrafo de ênfase**, os efeitos que tal situação poderá determinar na continuidade operacional da entidade, de modo que os usuários tenham adequada informação sobre a mesma.

Vamos aproveitar para lembrar as outras situações em que são emitidos Parágrafos de Ênfase no Parecer dos Auditores Independentes:

Incertezas: Quando reveladas adequadamente pela administração da entidade em notas explicativas.

Eventos Subseqüentes: Quando não revelados em notas explicativas ou ajustados adequadamente nas demonstrações contábeis.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

Na análise da continuidade da entidade auditada deverão ser adotados, pelo menos, os seguintes pressupostos:

a) Indicadores Financeiros

- 1) Passivo a Descoberto;
- 2) Posição negativa do capital circulante líquido;
- 3) Empréstimos com prazo fixo e vencimentos imediatos, sem possibilidade de renovação pelos credores;
- 4) Excessiva participação de empréstimos de curto prazo, sem possibilidade de renovação pelos credores;
- 5) Índices financeiros adversos de forma contínua;
- 6) Prejuízos substanciais de operação e de forma contínua;
- 7) Retração ou descontinuidade na distribuição de resultados;
- 8) Incapacidade de devedores na data do vencimento;
- 9) Dificuldades de acertos com credores;
- 10) Alterações ou renegociações com credores; e
- 11) Incapacidade de obter financiamentos para desenvolvimento de novos negócios ou produtos, e inversões para aumento da capacidade produtiva.

b) Indicadores de Operação

- 1) Perda de elementos-chave na administração sem modificações ou substituições imediatas;
- 2) Perda de mercado, franquia, licença, fornecedor essencial ou financiador estratégico; e
- 3) Dificuldades de manter mão-de-obra essencial para a manutenção da atividade.

c) Outras Indicações

- 1) Não cumprimento de normas legais, regulamentares e estatutárias;
- 2) Contingências capazes de não serem cumpridas pela entidade; e
- 3) Mudanças das políticas governamentais que afetam a entidade.

Passemos ao estudo das Normas Profissionais do Auditor Independente.

Vejamos algumas questões sobre o assunto:

01.(AFTN/1996/ESAF) No exame das demonstrações contábeis de uma entidade, o risco de continuidade normal das atividades desta deve ser objeto de atenção dos auditores independentes. Assinale, a opção que não representa indicadores deste tipo de risco

a) Passivo a descoberto

b) Empréstimos e financiamento de curto prazo

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

- c) Incapacidade de devedores na data do vencimento
- d) Dificuldades de acertos com credores
- e) Índices financeiros adversos de forma contínua

Comentários: As situações especificadas nas alternativas "a", "c", "d" e "e" são apresentados na NBC T 11 como indicadores financeiros que representam risco de Continuidade das operações da entidade.

Os empréstimos e Financiamentos de curto prazo, por si só, não representam risco de continuidade das operações da entidade.

Gabarito: B

02. (AFRF/2001/ESAF)- O Conselho Federal de Contabilidade entende que a continuidade normal das atividades da entidade auditada fica evidente:

- a) 6 meses após a data das demonstrações contábeis.
- b) 6 meses após a data da emissão do parecer.
- c) 1 ano após a data das demonstrações contábeis.
- d) 1 ano após a data da emissão do parecer.
- e) 1 mês após a data da assembléia de acionistas.

Comentários: Conforme definido na NBC T 11, a Continuidade normal das atividades estará caracterizada se existir a evidência de normalidade pelo prazo de um ano após a data das demonstrações contábeis.

Gabarito: C

10 – AMOSTRAGEM

O Auditor utiliza as técnicas de amostragem quando não tem condições de aplicar os procedimentos de auditoria sobre todos os elementos que serviram de base para a elaboração das Demonstrações Contábeis.

Assim, a partir de uma população (documentos e registros de Duplicatas a Receber, Estoques e Duplicatas a Pagar, entre outros) são selecionados alguns itens que formam a amostra de auditoria.

Sobre os elementos integrantes da amostra são aplicados procedimentos de auditoria e os respectivos são estendidos para a população. Para que tal procedimento tenha sucesso é necessário que a Amostra seja representativa, ou seja, que ela reproduza o comportamento da população sob exame.

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

Como exemplo, suponhamos que o Auditor tenha que aplicar Procedimentos de Auditoria sobre uma População de 10.000 Duplicatas a Receber de determinada entidade. Não havendo condições de efetuar o trabalho sobre a População inteira, o Auditor seleciona uma amostra do universo a ser examinado, composto por 1000 duplicatas. Sobre estas unidades, o Auditor aplicará os Procedimentos Básicos de auditoria, como Inspeção, Investigação, Cálculo e Procedimentos de Revisão Analítica. O objetivo é verificar se as operações de venda efetuadas pela entidade estão corretamente documentadas e escrituradas. Encontrando-se determinado percentual de erro (desvio) nos dados registrados na documentação e escrituração da entidade no exame da amostra, projeta-se o erro para a População, presumindo-se que o comportamento observado na amostra reproduza o existente na população.

É importante assinalar que a Amostragem não é obrigatória. Várias questões de concursos contemplam essa situação. O Auditor utilizará a Amostragem caso entenda ser necessário. Não haveria sentido em aplicar os métodos de amostragem, por exemplo, caso a entidade auditada tenha somente 20 clientes. Nesse caso, o Auditor deveria aplicar Procedimentos de Auditoria sobre a população completa.

A amostragem pode ser estatística ou não estatística. A vantagem na utilização da amostragem estatística é a possibilidade de ser mensurada a margem de erro.

Os comandos relativos à amostragem na Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis encontram-se especificados no item 11.2.9 da NBC T 11.

As técnicas de amostragem podem ser aplicadas na determinação da extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a serem testados.

O resultado da aplicação dos procedimentos de auditoria na amostra projetada e selecionada deverá fornecer evidências da suficiência e apropriação da auditoria.

Na determinação da amostra o auditor deve levar em consideração os seguintes fatores:

- a) população objeto da amostra**
- b) estratificação da amostra;**
- c) tamanho da amostra;**

- d) risco da amostragem;
- e) erro tolerável; e
- f) erro esperado.

A amostra selecionada deve ter uma relação direta com o volume de transações realizadas pela entidade na área ou transação objeto de exame, como também com os efeitos na posição patrimonial e financeira da entidade, e o resultado por ela obtido no período.

A estratificação é efetuada quando o Auditor pretende estabelecer um agrupamento dos elementos que compõem a amostra com base na distribuição dos valores.

Na população contábil, ao contrário das outras populações que têm a maior parte dos elementos situados próximos à mediana, há normalmente uma grande quantidade de valores baixos, uma quantidade média de valores moderados e uma pequena quantidade de valores altos.

A estratificação é efetuada distribuindo-se os elementos que formam a amostra em estratos, divididos, por exemplo em; valores baixos, moderados e altos.

Na **amostragem estratificada** a amostra é dividida em **subgrupos homogêneos**.

Em contraposição à amostragem estratificada, existe a amostragem por conglomerado ou por blocos. Neste tipo, a amostra é selecionada, independentemente da distribuição dos valores dos elementos. Como exemplo, se na escolha de uma amostra representativa de uma população de Duplicatas a Receber, são escolhidos os clientes referentes a uma determinada Unidade da Federação ou as emitidas em determinado mês.

Na **amostragem por conglomerado**, a amostra é dividida em **subgrupos heterogêneos**.

Vejamos questões sobre o item em análise.

03.(AFTN/1998/ESAF) Assinale a opção que não encontra amparo na NBC _ T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (Resolução CFC nº 820/97)

- a) O auditor deve empregar métodos de amostragem estatística para a seleção de itens por serem testados

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

- b) A amostra de auditoria pode ser por seleção sistemática, observando intervalo constante entre transações
- c) A estratificação e o tamanho são alguns fatores que devem ser considerados para determinar a amostra
- d) A amostra de auditoria pode ser feita por seleção casual, a critério do auditor, baseado em sua experiência
- e) A amostra de auditoria selecionada deve ter uma relação direta com o volume de transações realizadas.

Comentários: Conforme assinalado, a utilização de métodos de amostragem estatística é uma faculdade do Auditor e não uma obrigação.

Gabarito: A

04. (AFTN/1998/ESAF) Os planos de amostragem probabilística, que pressupõem a disposição dos itens de uma população em subgrupos heterogêneos representativos da população global, é do tipo

- a) Amostragem por conglomerado
- b) Amostragem sistemática
- c) Amostragem estratificada
- d) Amostragem aleatória
- e) Amostragem por julgamento

Comentários: Para acertar a questão, basta identificar a expressão-chave. Disposição dos itens em subgrupos heterogêneos representa Amostragem por Conglomerado.

Gabarito: A

05. (AFRF/2001/ESAF)- A técnica de amostragem estatística em que se divide a população em subgrupos homogêneos, visando, por exemplo, diminuir o tamanho da amostra é denominada:

- a) amostragem por conglomerado
- b) amostragem sistemática
- c) amostragem estratificada
- d) amostragem por julgamento
- e) amostragem não-probabilística

Comentários: Novamente, basta identificar a expressão-chave. A técnica de amostragem estatística em que se divide a população em subgrupos homogêneos é a Amostragem Estratificada.

Gabarito: C

O Risco de Amostragem é o risco desta não ser representativa e abrange o de **“superdependência”** e o de **“subdependência”** nos controles internos, assim como o de **“aceitação incorreta”** e o de **“rejeição incorreta.”**

Os Riscos de Superdependência e de Subdependência nos Controles Internos são considerados na amostragem realizada nos Testes de Observância.

O Risco de Superdependência nos Controles Internos é o mais perigoso. Ocorre quando o Auditor conclui que o SCCI é confiável e determina uma quantidade de Procedimentos de Auditoria menor do que a ideal com base nessa confiança, quando na realidade o SCCI é muito menos confiável do que se supunha e, portanto, haverá a grande possibilidade de erros relevantes nos Saldos das Contas ou nas Classes de Transações não serem identificados.

O Risco de Subdependência é o contrário. O Auditor não confia no SCCI e determina uma grande quantidade de Procedimentos de Auditoria, quando, na realidade, o SCCI é bem mais confiável do que se supunha. O problema do Risco de Subdependência está no trabalho desnecessário.

Os Riscos de Aceitação Incorreta e Rejeição Incorreta relacionam-se com os Testes Substantivos. Da mesma forma que no caso anterior, o maior problema é com o Risco de Aceitação Incorreta. Tal risco é o do Auditor aceitar como correto um Saldo de uma Conta ou a ocorrência de uma Transação, quando existe erro relevante nos dados examinados. Novamente, o maior problema do Risco de Rejeição Incorreta é o do trabalho desnecessário.

Vejamos uma questão sobre o assunto:

06. (ACE-TCU/2002/ESAF) Ao utilizar o método de amostragem estatística para verificar a aderência aos controles internos, o auditor tem maior probabilidade em conduzir a uma opinião errônea quando incorre no risco de:

- a) Subavaliação de confiabilidade
- b) Rejeição incorreta
- c) Aceitação incorreta
- d) Superavaliação da confiabilidade
- e) Avaliação da população

Comentários: Conforme analisado, o Risco de Amostragem relativo à Aderência aos Controles Internos (Testes de Observância) subdivide-se em Superavaliação e Subavaliação da Confiabilidade. A maior probabilidade da condução a uma opinião errônea ocorre no Risco de Superavaliação da Confiabilidade, quando confia-se excessivamente em um SCCI que contém deficiências.

Gabarito: D

Quando da aplicação da Amostragem nos Testes de Observância, o Erro Tolerável é a taxa máxima de erro (desvio) que o Auditor está disposto a aceitar sem ter que alterar o nível de confiança no Sistema de Controles Internos da entidade.

Já quando a amostragem for aplicada nos Testes Substantivos, o Erro Tolerável corresponde ao percentual máximo de erro monetário aceitável pelo Auditor em relação ao Saldo de uma Conta ou a uma Transação, cuja ocorrência, na sua opinião, não ocasionará erro relevante nas Demonstrações Contábeis.

A taxa de erro (desvio) é calculada dividindo-se o número de desvios pelo tamanho da amostragem.

O Erro Esperado é estimado com base em diversos fatores, tais como os resultados dos testes do ano anterior e o ambiente geral de controle da empresa.

A taxa de Erro Esperado não deve ser igual ou superior à taxa do Erro Tolerável.

Na seleção de amostra devem ser considerados:

1. seleção aleatória;
2. seleção sistemática, observando um intervalo constante entre as transações realizadas; e
3. seleção casual, a critério do auditor, baseada em sua experiência profissional.

Na Seleção Aleatória, todos os elementos da população têm a mesma probabilidade de serem escolhidos. Equivale a um sorteio dos itens que fazem parte da amostra.

A Seleção Sistemática é um tipo de Seleção Aleatória, só que nessa sistemática os elementos que formam a amostra são escolhidos observando-se um intervalo constante entre esses. Para tal, os

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

elementos da população têm que estar agrupados em uma sucessão numérica. Como exemplo, o Auditor compõe uma amostra 1.000 unidades de uma população de 10.000 Notas Fiscais de venda, estabelecendo um intervalo de 10 unidades. A amostra pode ser formada escolhendo-se as Notas Fiscais de números 1, 11, 21, 31, e assim, sucessivamente.

A Seleção Casual é efetuada com base na experiência do Auditor.

Nesse ponto, é importante ressaltar que a nomenclatura aplicada na amostragem de auditoria diverge da utilizada na estatística.

11– PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS (PED)

A NBC T 11, em seu item 11.2.10 estabelece que o Auditor deve ter suficiente conhecimento dos sistemas de PED para planejar, dirigir, supervisionar e revisar o trabalho de auditoria desenvolvido neste ambiente.

Devem ser considerados pelo auditor, entre outros, os seguintes aspectos em relação ao ambiente de PED.

- determinação do efeito que o ambiente de PED possa ter sobre a avaliação de risco global da entidade e em nível de saldos de contas e de transações;
- volume de transações da entidade;
- as entradas de dados nos sistemas que determinam múltiplas transações, registradas de forma simultânea, especialmente nos registros contábeis, as quais não podem ser validadas independentemente; e
- as transações da entidade que são intercambiadas eletronicamente com outras entidades;
- o exame de segurança , estrutura e confiabilidade dos sistemas adotados para controle e gerenciamento das atividades da entidade dos sistemas adotados pela entidade;
- o grau de integração dos sistemas computadorizados com os registros contábeis da entidade, como forma de propiciar a confiabilidade das demonstrações contábeis da mesma.

12 – ESTIMATIVAS CONTÁBEIS

O item 11.2.11.1 da NBC T 11 estabelece que as **Estimativas Contábeis são de responsabilidade da administração da entidade** e se baseiam em fatores objetivos e subjetivos, requerendo o seu julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas Demonstrações Contábeis.

Conforme já consignado na aula 3, o cálculo das Estimativas é efetuado, tendo como base os Princípios Fundamentais de Contabilidade, especificamente os Princípios da Oportunidade, Competência e Prudência, embora a ESAF considere, com o já ficou claro em algumas questões de concursos, apenas o Princípio da Prudência.

A idéia que fundamenta o referido cálculo é a de que a situação da entidade deve ficar o mais clara possível para aqueles que se interessam por ela, tais como sócios, acionistas, administradores, clientes, credores e o mercado em geral.

Assim, são efetuados registros contábeis mesmo de fatos em relação aos quais exista somente razoável certeza de sua ocorrência. Tais fatos para serem registrados devem ser negativos para a entidade em função do Princípio da Prudência, como é o caso das prováveis perdas de ativos ou de obrigações que têm grande chance de se materializarem.

Com base em cálculos estimados, são constituídas as Provisões, sejam as representativas de Perdas do Ativo (contas retificadoras do ativo), sejam as referentes a Obrigações. São as chamadas Contingências.

As Provisões são constituídas com base no seguinte lançamento:

<p><i>Despesa com Provisão a Provisão (Retificadora do Ativo ou Passivo Exigível)</i></p>
--

Dessa forma, pode-se dizer, entre outras classificações, que existem duas categorias de Despesas; as conhecidas, aquelas em relação às quais existem documentos que identificam o seu exato valor, e as estimadas.

Os cálculos das Provisões, por serem efetuados com base em Estimativas, devem ser executados com muito cuidado, pois caso não estejam fundamentados em critérios razoáveis, provocam distorções nas Demonstrações Contábeis.

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

Portanto, o Auditor deve observar atentamente as referidas provisões, analisando a adequação de seus saldos.

Estabelece a norma que o Auditor deve ter conhecimentos suficientes sobre os controles, procedimentos e métodos utilizados pela entidade no estabelecimento de estimativas que resultem em provisões.

Também determina a NBC T 11 que o Auditor deve se assegurar da razoabilidade das estimativas, individualmente consideradas, quando estas forem relevantes. Tal procedimento inclui, além da análise da fundamentação matemática e estatística dos procedimentos utilizados pela entidade na quantificação das estimativas, a coerência destas com o comportamento da entidade em períodos anteriores, as práticas correntes em entidades semelhantes, os planos futuros da entidade, a conjuntura econômica e suas projeções.

Quando a comparação entre as estimativas feitas em períodos anteriores e os valores reais dessas evidenciar variações significativas, deve o auditor verificar se houve o competente ajuste nos procedimentos, de forma a permitir estimativas mais apropriadas no período em exame.

Vejamos uma questão sobre o assunto.

07. (AFTE – RN/ 2004/2005ESAF) Das assertivas a seguir, indique aquela que não está associada com assegurar a razoabilidade das estimativas contábeis.

- a) Análise da fundamentação matemático-estatística dos procedimentos utilizados.
- b) Coerência dos procedimentos adotados nas estimativas com períodos passados.
- c) Acompanhamento dos resultados da companhia para planejamento fiscal.
- d) A conjuntura econômica e suas projeções e os cenários econômicos esperados.
- e) As práticas correntes em entidades semelhantes no mesmo período.

Comentários: Mais uma questão que pode ser resolvida observando-se a diferença entre Controles Contábeis e Administrativos. O Planejamento Fiscal para o próximo exercício está compreendido nos Controles Administrativos. As demais alternativas indicam critérios de avaliação da razoabilidade das estimativas contábeis.

Gabarito: C

13 – TRANSAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS

O item 11.2.12.1 da NBC T 11 estabelece que o Auditor deve obter evidências suficientes para identificar partes relacionadas **na fase de planejamento**, possibilitando detectar, no decorrer dos trabalhos quaisquer transações relevantes que as envolvam.

O item 11.2.12.2 determina que o Auditor deve examinar as transações relevantes com partes relacionadas, aplicando os procedimentos necessários à obtenção de informações sobre a finalidade, natureza e extensão das transações, com especial atenção àquelas que pareçam anormais ou envolvam partes relacionadas não identificadas quando do seu planejamento.

14 – TRANSAÇÕES E EVENTOS SUBSEQÜENTES

A NBC T 11.16.– Transações e Eventos Subseqüentes – aprovada pela Resolução CFC nº 1.040/2005, que revogou o item 11.2.13.1, da NBC T 11, estabelece, em seu item 11.16.1.1, que o Auditor deve aplicar procedimentos específicos em relação aos **eventos ocorridos entre as datas do Balanço e a do seu Parecer**, que possam demandar ajustes nas Demonstrações Contábeis ou a divulgação de notas explicativas.

Normalmente, o Auditor inicia seus trabalhos antes da data das Demonstrações Contábeis, executando o Planejamento de Auditoria e demais procedimentos preliminares.

Existe um período que vai da data da elaboração das Demonstrações Contábeis até a data do Parecer de Auditoria. A eventual ocorrência de fatos Relevantes nesse período que possam resultar na necessidade de ajustes nas Demonstrações Contábeis ou da divulgação em Notas Explicativas devem ser objeto do trabalho do Auditor Independente.

Como exemplo, vamos apresentar duas situações:

1. A Companhia Alfa é controlada pela Companhia Beta e elabora suas Demonstrações Contábeis em 31 de Dezembro (data de encerramento de seu Exercício Social) de cada ano.

Durante a execução da Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis do Exercício de 2004, realizada no início do Exercício de 2005,

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

houve alteração do controle societário da Cia. Alfa, a qual passou a ser controlada pela Cia. Gama.

Tal fato é relevante e deve ser divulgado em Notas Explicativas. Como o fato ocorreu após à elaboração das Demonstrações Contábeis de 2005, a administração da Cia. Alfa deve incluir uma Nota Explicativa descrevendo o fato. O Auditor, como ainda não emitiu seu Parecer, deve estar atento ao fato ocorrido e verificar se a Cia. Alfa emitiu a Nota Explicativa correspondente.

Caso a Cia. Alfa não elabore a referida Nota Explicativa, é motivo para o Auditor emitir um Parecer com Ressalva em relação à omissão verificada.

2. A Cia. Delta é uma sociedade comercial e efetua grande parte de suas vendas a prazo. Em 31.12.2004, data da elaboração de suas Demonstrações Contábeis, a administração da sociedade verifica que esta possui o Saldo na conta Clientes de R\$ 1.000.000,00. Com base no histórico de perdas com créditos de períodos anteriores, constitui Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, no valor de R\$ 50.000,00 (5%) dos créditos a receber dos Clientes.

Recordando o lançamento efetuado na constituição da PCLD ou PDD:

Despesa com Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa	
a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD ou PDD)	R\$ 50.000,00

As representações no Balanço Patrimonial (BP) e na Demonstração do Resultado do Exercício seriam:

Balanço Patrimonial		Demonstração do Resultado do Exercício	
<u>Ativo</u>		Receitas	1.000.000
<u>Ativo Circulante</u>		(-) Despesa com	
Clientes	1.000.000	PCLD	(50.000)
(-) PCLD	(50.000)		

Considerando-se que todas as vendas no Exercício tenham sido efetuadas a prazo e que, dos referidos créditos, 80% sejam relativos a vendas a prazo à Cia. Ômega.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

Durante o mês de janeiro de 2005, quando o Auditor Independente auditava as Demonstrações Contábeis da Cia. Delta referentes ao Exercício de 2004, foi comunicado que a Cia. Ômega teve sua falência decretada.

Nesse ponto, cabe ressaltar o grande cuidado que a administração da entidade deve tomar ao calcular as Provisões, pois tais cálculos são efetuados com base em estimativas, no caso da PCLD, estimativas de perdas de valores a receber. Se as estimativas forem efetuadas em bases inadequadas, ocorrerão distorções nos valores do Balanço Patrimonial e do Resultado do Exercício.

Assim, o Auditor também terá que ter grande cuidado ao analisar a adequação dos cálculos das estimativas em função das razões expostas.

No presente caso, verifica-se que, em decorrência da falência do principal cliente da Cia. Delta, o valor da PCLD deve ser retificado, efetuando-se uma estimativa de acordo com a nova situação.

Deverá a entidade retificar as Demonstrações Contábeis, efetuando novo cálculo para a PCLD, a qual deverá ser significativamente aumentada, considerando-se a provável impossibilidade da Cia. Ômega de honrar seus compromissos.

Nesse caso, ocorreu um Evento Subseqüente Relevante, tendo em vista que o fato - falência do principal cliente da companhia auditada – ocorreu após a data da elaboração das Demonstrações Contábeis.

O presente item encontra-se regulamentado pela NBC T 11.16 – Transações e Eventos Subseqüentes – aprovada pela Resolução CFC nº 1.040/2005, a qual revogou o item 11.2.13 da NBC T 11 e a NBC T 11-IT 04, aprovada pela Resolução CFC nº 839/1999.

A seguir, transcrevemos os principais itens da referida norma.

O auditor deve considerar em seu parecer os efeitos decorrentes de transações e eventos subseqüentes relevantes ao exame das Demonstrações Contábeis, mencionando-os como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não-ajustadas ou reveladas adequadamente.

Assim, os Eventos Subseqüentes devem ser divulgados em Notas Explicativas e/ou ajustados nas Demonstrações Contábeis. Caso

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

a entidade não proceda dessa forma, o Auditor emitirá um Parecer com Ressalva ou com Parágrafo de Ênfase.

De acordo com o disposto no item 11.16.1.3., o auditor deve considerar três situações de eventos subseqüentes:

a) os ocorridos entre a data do término do exercício social e a data da emissão do parecer;

b) os ocorridos depois do término do trabalho de campo e da emissão do parecer, e antes da divulgação das Demonstrações Contábeis; e

c) os conhecidos após a divulgação das Demonstrações Contábeis.

O Auditor não é responsável pela execução de procedimentos ou indagações sobre as Demonstrações Contábeis após a data do seu Parecer. Durante o período entre as datas do Parecer do Auditor e a de divulgação das Demonstrações Contábeis, a administração é responsável por informar ao auditor fatos que possam afetar as Demonstrações Contábeis.

No entanto, o item 11.16.3.2. determina que quando, após a data do Parecer do auditor, mas antes da divulgação das Demonstrações Contábeis, o Auditor tomar conhecimento de fato que possa afetar de maneira relevante as Demonstrações Contábeis, ele deve decidir se elas devem ser ajustadas, discutir o assunto com a administração e tomar as medidas apropriadas às circunstâncias.

Dessa forma, existem três períodos de ocorrência de Eventos Subseqüentes, conforme evidenciado no quadro abaixo:

<i>1. Eventos Subseqüentes</i>	<i>2. Eventos Subseqüentes</i>	<i>3. Eventos Subseqüentes</i>
Ocorridos entre as datas da Divulgação das Demonstrações Contábeis e do Parecer de Auditoria	Ocorridos entre as datas do Parecer e da Publicação das Demonstrações Contábeis e do Parecer	Ocorridos após a data da Publicação das Demonstrações Contábeis.
O Auditor tem a responsabilidade de aplicar procedimentos para identificá-los.	A Entidade tem a responsabilidade de identificá-los.	A Entidade tem a responsabilidade de identificá-los.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

As Demonstrações das Companhias Abertas devem ser publicadas em jornais de grande circulação junto com o Parecer de Auditoria.

O item 11.16.1.5. da norma apresenta com exemplos de transações e eventos subseqüentes que proporcionam evidência adicional de condições que existiam no fim do período auditado e requerem julgamento profissional e conhecimento dos fatos e circunstâncias:

- a) perda em contas a receber decorrente da falência do devedor; e
- b) pagamento ou sentença judicial.

O item 11.16.1.6. apresenta outros exemplos de transações e eventos subseqüentes havidos entre a data de término do exercício social e a data da divulgação das Demonstrações Contábeis, tais como:

- a) aporte de recursos, inclusive como aumento de capital;
- b) compra de nova subsidiária ou de participação adicional relevante em investimento anterior;
- c) destruição de estoques ou estabelecimento em decorrência de sinistro;
- d) alteração do controle societário.

O item 11.16.2.4. estabelece que quando tomar conhecimento de eventos que afetam de maneira relevante as Demonstrações Contábeis, o auditor deve verificar se eles foram, apropriadamente, contabilizados e, adequadamente, divulgados nas Demonstrações Contábeis. Quando tais eventos não receberem tratamento adequado nas Demonstrações Contábeis, o auditor deve discutir com a administração a adoção das providências necessárias para corrigir tal situação. **Caso a administração decida não tomar as providências necessárias, o auditor deve emitir seu Parecer com ressalva ou adverso.**

Conforme consignado no item 11.16.2.4., quando ocorrerem Eventos Subseqüentes de efeitos relevantes comunicados pelo Auditor à administração da entidade e esta decida não tomar as providências necessárias, estará configurada uma discordância com a administração, o que resulta na emissão de uma Parecer com Ressalva ou Adverso.

No entanto o comando contido no item supramencionado está aparentemente em conflito com o consignado no item 11.11.1.2., o qual

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

dispõe que o Auditor deve considerar em seu parecer os efeitos decorrentes de transações e eventos subseqüentes relevantes ao exame das Demonstrações Contábeis, **mencionando-os como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não-ajustadas ou reveladas adequadamente.**

Dessa forma, surge a dúvida. Quando ocorrerem Eventos Subseqüentes não revelados ou ajustados adequadamente, o Auditor deve emitir Parecer com Ressalva ou Parágrafo de Ênfase, conforme disposto no item 11.11.1.2, ou Parecer com Ressalva ou Adverso, de acordo com o item 11.16.2.4, ambos da mesma NBC T11.16.

A distinção estaria na situação identificada no item 11.16.2.4, caracterizada como discordância com a administração, fato que, reiteramos, enseja a emissão de Parecer com Ressalva ou Adverso.

O item 11.16.3.3. determina que quando a administração alterar as Demonstrações Contábeis, o auditor deve executar os procedimentos necessários nas circunstâncias e fornecer a ela novo parecer sobre as Demonstrações Contábeis ajustadas. A data do novo parecer do auditor não deve ser anterior àquela em que as demonstrações ajustadas foram assinadas ou aprovadas pela administração, e, conseqüentemente, os procedimentos mencionados nos itens anteriores devem ser estendidos até a data do novo Parecer do auditor. Contudo, o auditor pode decidir por emitir seu Parecer com dupla data, como definido na NBC T 11.18 - Parecer dos Auditores Independentes.

No item 11.16.3.4., é estabelecido que quando a administração não alterar as Demonstrações Contábeis nos casos em que o auditor decidir pela necessidade de sua alteração e o seu Parecer não tiver sido liberado para a entidade, ele deve revisá-lo e, se for o caso, expressar opinião com ressalva ou adversa.

O item 11.16.3.5. determina que quando o Parecer do auditor tiver sido entregue à administração, o auditor deve solicitar a esta que não divulgue as Demonstrações Contábeis e o respectivo Parecer. Se as Demonstrações Contábeis forem, posteriormente, divulgadas, o auditor deve avaliar a adoção de medidas a serem tomadas em função dos seus direitos e das suas obrigações legais. Entre essas medidas, inclui-se, como mínimo, comunicação formal à administração no sentido de que o Parecer, anteriormente, emitido não mais deve ser associado às Demonstrações Contábeis não-retificadas; a necessidade de

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

comunicação aos órgãos reguladores depende das normas aplicáveis em cada caso.

Vejamos algumas questões relativas ao assunto:

08. (AFTN/1998/ESAF) As transações e eventos econômicos relevantes ocorridos após a data – base de encerramento das demonstrações contábeis

- a) Não devem ser considerados pelo auditor no seu parecer, em nenhuma circunstância
- b) Não obedecem ao regime de competência e, portanto, não têm reflexo no balanço
- c) Devem constar como parágrafo de ênfase no parecer dos auditores, em qualquer situação
- d) Somente devem constar de notas explicativas às demonstrações contábeis
- e) Devem ser objeto de ressalva ou ênfase, quando não ajustadas ou relevadas adequadamente.

Comentários: Conforme comentado, o item 11.11.1.2. da NBC T11.16 estabelece que o Auditor deve considerar em seu parecer os efeitos decorrentes de transações e eventos subsequentes relevantes ao exame das Demonstrações Contábeis, mencionando-os como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não-ajustadas ou reveladas adequadamente.

Gabarito: E

No que se refere aos Eventos Subseqüentes, cabe indicar o disposto no item 5 da NBC T 11 – IT 05, aprovada pela Resolução CFC nº 830/1999, conforme transcrição a seguir:

“5. Poderão ocorrer situações em que haverá necessidade de menção de mais de uma data ou atualização da data original. Essas situações decorrem de transações e eventos subsequentes à conclusão dos trabalhos, e anteriores à emissão do parecer, considerados relevantes para as demonstrações contábeis e, conseqüentemente, para a opinião do auditor. Nessas circunstâncias, o auditor poderá optar por uma das duas alternativas:

- a) estender os trabalhos até a data do novo evento, de modo a emitir o parecer com a data mais atual; ou*
- b) emitir o parecer com data dupla, ou seja, mantendo a data original para as demonstrações contábeis, exceto quanto a um assunto*

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

específico, adequadamente divulgado nas notas explicativas. Por exemplo: “13 de fevereiro de 19X0, exceto quanto à Nota Explicativa 21 às demonstrações contábeis, para a qual a data é 31 de março de 19X0”.

09. (AFRF/2002.1/ESAF)- A responsabilidade do auditor independente sobre as demonstrações contábeis é até
- a) a data base das demonstrações contábeis.
 - b) o último dia de serviço da equipe de campo.
 - c) a data de assinatura do parecer de auditoria.
 - d) a data da carta de responsabilidade da administração.
 - e) a data de publicação das demonstrações contábeis.

Comentários: Regra geral, a data do Parecer é a correspondente ao dia do encerramento dos trabalhos. Existe, no entanto, uma exceção a esta regra, que é a definida na norma supramencionada.

Assim, caso o Auditor encerre seus trabalhos e ocorra um Evento Subseqüente, antes da efetiva emissão e assinatura do Parecer, poderão ser aplicadas as alternativas apresentadas, quais sejam:

- 1. estender os trabalhos até a data do novo evento, de modo a emitir o parecer com a data mais atual; ou**
- 2. emitir o parecer com data dupla, ou seja, mantendo a data original para as demonstrações contábeis, exceto quanto a um assunto específico, adequadamente divulgado nas notas explicativas. Por exemplo: “13 de fevereiro de 19X0, exceto quanto à Nota Explicativa 21 às demonstrações contábeis, para a qual a data é 31 de março de 19X0.**

Assim, até a data da efetiva emissão e assinatura do Parecer, o Auditor continua responsável em relação aos Eventos Subseqüentes.

Gabarito:C

Um abraço a todos e até a próxima.

Caros amigos,

Nesta aula, continuaremos o estudo dos principais aspectos da auditoria independente das demonstrações contábeis de acordo com a seqüência apresentada na aula inaugural.

15 - CARTA DE RESPONSABILIDADE

Conforme consta no item 11.2.14 da NBC T 11, deve ser emitida pela entidade **Carta de Responsabilidade da Administração, com 1 a mesma data do Parecer do Auditor**, com a qual fique evidenciada a responsabilidade da administração quanto às informações e dados e à preparação e apresentação das Demonstrações Contábeis submetidas aos exames de auditoria.

A Carta de Responsabilidade constitui-se em uma garantia para o Auditor quanto à responsabilidade da entidade em relação à integridade das informações que foram disponibilizadas ao Auditor, as quais serviram de base para a emissão do Parecer de Auditoria.

1. CARTA DE RESPONSABILIDADE

Documento emitido pela Entidade responsabilizando-se pela autenticidade das informações apresentadas ao Auditor.

Emitida na mesma data do Parecer.

Vejamos uma questão sobre a matéria.

01. (AFTN/1996/ESAF) Entre as diversas obrigações do auditor independente de demonstrações contábeis consta:

- a) Obter carta de responsabilidade da administração
- b) Opinar sobre o conteúdo do relatório da administração
- c) Emitir relatório formal de recomendações
- d) Elaborar as notas explicativas às demonstrações contábeis
- e) Elaborar fluxogramas dos sistemas de controle interno

Comentários: Conforme já salientado, deve ser prestada muita atenção na diferenciação entre as situações obrigatórias para o Auditor daquelas que são facultativas. Na presente questão, o enunciado determina a alternativa que representa uma obrigação para o Auditor.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

No caso, dentre as alternativas apresentadas, a única situação obrigatória para o Auditor, em qualquer caso, é a da obtenção da Carta de Responsabilidade da Administração.

Aproveitando a questão, cabem algumas considerações em relação às demais alternativas.

b/c – Em relação às situações apresentadas nas alternativas b/c - “Opinar sobre o conteúdo do relatório da administração e emitir relatório formal de recomendações”, cabe analisar o comando contido no artigo 25 da Instrução CVM nº 308/1999, a qual dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, ou seja, nas Companhias Abertas.

“Art. 25 - No exercício de suas atividades no âmbito do mercado de valores mobiliários, o auditor independente deverá, adicionalmente:

I) verificar

b) - se as informações e análises contábeis e financeiras apresentadas no relatório da administração da entidade estão em consonância com as demonstrações contábeis auditadas;

- - - - -

II - elaborar e encaminhar à administração e, quando solicitado, ao Conselho Fiscal, relatório circunstanciado que contenha suas observações a respeito de deficiências ou ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis da entidade auditada;”

Depreende-se do exposto que a obrigatoriedade dos itens especificados é relativa aos Auditores das Companhias Abertas.

d/e - Elaborar as notas explicativas às demonstrações contábeis e os fluxogramas dos sistemas de controle interno é obrigação da administração da entidade.

Gabarito: A

16 - CONTINGÊNCIAS

Conforme consta no item 11.2.15 da NBC T 11, o Auditor deve adotar procedimentos para assegurar-se que todas as **contingências passivas** relevantes, decorrentes de processos judiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos em disputa,

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

foram identificadas e consideradas pela administração da entidade na elaboração das demonstrações contábeis.

Os seguintes procedimentos devem ser executados pelo auditor:

- a) discussão, com a administração da entidade, das políticas e procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar as contingências passivas;
- b) obtenção de carta dos advogados da entidade quanto à existência de contingências na época da execução dos trabalhos finais de auditoria; e
- c) discussão, com os advogados e/ou a administração da entidade, das perspectivas no desfecho das contingências e da adequação das perdas contingentes provisionadas, bem como das divulgações a serem feitas nas demonstrações contábeis.

O auditor deve adotar os mesmos procedimentos com relação às contingências ativas.

Vejamos uma questão sobre o assunto:

02.(FCC) Ao efetuar a circularização de advogados, o auditor depara-se com a seguinte resposta:

“Em resposta a vossa circularização, dentre as ações que temos em andamento contra e a favor de nosso cliente, há duas ações trabalhistas, sendo uma delas no valor de R\$ 150.000,00, com probabilidade de 70% de perda, R\$ 1.200.000,00 com probabilidade de 20% de perda e as demais ações com improvável insucesso. Informamos que o total das contingências monta em R\$ 1.550.000,00, sendo que R\$ 200.000,00 tem risco remoto de perda.”

Assim, é correto afirmar que a empresa deveria constituir provisão trabalhista no montante de

- a) R\$ 150.000,00
- b) R\$ 945.000,00
- c) R\$ 1.350.000,00
- d) R\$ 1.500.000,00
- e) R\$ 1.550.000,00

Comentários: As Contingências Passivas são situações de risco para a entidade que, mesmo não concretizadas, devem ser registradas em sua escrituração com base em cálculos estimados, sejam relativos a perdas do ativo ou a obrigações.

O registro das Provisões (Estimativas) tem como fundamento, entre outros, o Princípio da Prudência. Este princípio determina que, entre opções igualmente válidas, deve ser escolhida a menos favorável à entidade.

Assim, em relação às ações trabalhistas movidas contra a empresa, devem ser registradas aquelas que representem probabilidade significativa de perda.

Será constituída a Provisão para Contingências -Ações Trabalhistas (conta do passivo exigível) quando a probabilidade de perda for significativa.

No presente caso, será constituída provisão em relação à ação trabalhista cuja probabilidade de perda é de 70%. A ação trabalhista de R\$ 1.200.000,00 tem probabilidade de perda de 20%, ou seja, a chance de sucesso é significativamente maior que a de insucesso. Em relação a esta última e às demais que apresentam improvável insucesso (provável sucesso), não serão constituídas provisões.

Gabarito: A

17 - PARECER DE AUDITORIA

O estudo do Parecer dos Auditores Independentes das Demonstrações Contábeis tem como base os comandos contidos na NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997, e na Interpretação Técnica (IT) 05, aprovada pela Resolução CFC nº 830/1998. Como já comentamos, as Interpretações Técnicas – IT – tem como objetivo explicitar e detalhar os itens contidos nas principais normas de auditoria.

O item 11.3 da NBC T 11 estabelece:

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

Nos subitens subseqüentes são apresentadas as principais características do Parecer de Auditoria.

17.1 - RELEVÂNCIA

O Parecer de Auditoria deve revelar a opinião do Auditor Independente em relação à veracidade das informações contidas nas Demonstrações Contábeis das entidades auditadas, em todos os aspectos **Relevantes**.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

Dessa forma, a Relevância constitui-se em um requisito de fundamental importância na execução dos trabalhos de auditoria.

O item 11.2.2.1 da NBC T 11 estabelece que os exames de auditoria devem ser planejados e executados na expectativa de que os Eventos Relevantes relacionados com as Demonstrações Contábeis sejam identificados.

O item 11.2.2.2 da referida norma dispõe que a Relevância deve ser considerada pelo auditor quando:

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

Vejam os exemplos de questões sobre o assunto:

03. (AFTN/1998/ESAF) As normas de auditoria independente preconizam que a relevância deve ser considerada pelo auditor

- a) Em montante que não ultrapasse 5% do ativo total da entidade auditada.
- b) Em função de risco de auditoria, determinado por amostragem estatística.
- c) Em montante que não ultrapasse 5% do resultado líquido do exercício.
- d) Na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria.
- e) Após avaliar o sistema contábil e de controles internos da entidade.

Comentários: Conforme preconizado na norma de regência, a Relevância deve ser considerada pelo auditor quando, entre outras situações, determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria.

Observem que a expressão “determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria” é conceituada na NBC T 11 tanto como a principal finalidade da aplicação dos Testes de Observância quanto na determinação da Relevância.

Questão que reproduz literalmente a norma.

Gabarito: D

17.2 - CARACTERÍSTICAS DO PARECER DO AUDITOR INDEPENDENTE

O item 11.3.1.2 da NBC T 11 estabelece que como o auditor assume, através do parecer, responsabilidade técnico-profissional, inclusive de ordem pública é indispensável que tal documento obedeça às características intrínsecas e extrínsecas estabelecidas nas presentes normas.

17.2.1 – DESTINATÁRIOS – O parecer de auditoria pode ser dirigido às seguintes pessoas:

- a) aos acionistas, cotistas ou sócios, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo a natureza destas;
- b) Outros contratantes do serviço de auditoria.

Em condições normais, o parecer é dirigido às pessoas indicadas no item a, tendo em vista serem estas as maiores interessadas na situação da entidade.

Em situações especiais, o Parecer pode ser dirigido a outras pessoas interessadas na situação da entidade, como, por exemplo, sociedades controladoras em relação à sociedades controladas.

No exame das informações contidas nas Demonstrações Contábeis das sociedades controladoras é fundamental que haja segurança quanto à veracidade das informações geradas pelas sociedades controladas, tendo em vista os reflexos das alterações dos valores dos Patrimônios Líquidos das controladas nos Investimentos Relevantes das controladoras.

17.2.2 - IDENTIFICAÇÃO DA ENTIDADE E DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS AUDITADAS

O Parecer deve indicar:

- a) O nome da entidade auditada;
- b) As Demonstrações Contábeis auditadas;
- c) Os períodos e datas referentes a tais demonstrações;
- d) A assinatura do contador responsável pelos trabalhos e o número de registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) ou o nome e o número de registro cadastral no mesmo órgão, caso o trabalho tenha sido realizado por empresa de auditoria.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

e) A data do Parecer, a qual, regra geral, deve corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade.

As Demonstrações Contábeis auditadas nas Companhias Abertas (Sociedades Anônimas que negociam suas ações e demais títulos no mercado de valores mobiliários – Bolsa de Valores e Mercado de Balcão) são normalmente: Balanço Patrimonial (BP); Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR).

No entanto, o auditor pode ser contratado para examinar apenas uma ou duas Demonstrações Contábeis.

Conforme já assinalado, as Companhias Abertas devem observar as regras específicas da legislação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), como é o caso da elaboração da DMPL.

O parágrafo 1º, do artigo 176 da Lei nº 6.404/76, estabelece:

"Art. 176. - - -

- - -

§ 1º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior. "

Na hipótese das demonstrações contábeis do exercício anterior terem sido auditadas por outros auditores ou não terem sido auditadas, o auditor **deverá revelar este fato em seu parecer**.

Em casos especiais, o auditor independente pode ser contratado para examinar apenas determinada ou determinadas demonstrações, não estendendo seu trabalho às demais. Neste caso estará caracterizado o "**objetivo limitado de seu trabalho**".

Conforme consta no item 11.3.1.7 da NBC T 11, a data do parecer deve corresponder ao **dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade**.

Mesmo que o parecer seja emitido e assinado em data posterior ao do encerramento dos trabalhos, a data do parecer deve ser aquela correspondente ao término dos trabalhos de campo.

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

Vejam os uma questão relativa à regra apresentada:

04.(AFTN/1996/ESAF). O Auditor, ao expressar sua opinião (emitindo um parecer de auditoria) assume responsabilidade inclusive de ordem pública. Com base nesta afirmação, indique o item abaixo que não é essencial para o parecer.

- a) Indicação das demonstrações contábeis examinadas e períodos pertinentes.
- b) Data do parecer, correspondente ao dia da conclusão dos trabalhos da empresa.
- c) Data do parecer, correspondente ao dia efetivo de sua emissão e assinatura.
- d) Assinatura do auditor e número do registro no Conselho Regional de Contabilidade.
- e) Destinatários, que podem ser acionistas, conselheiros de administração ou diretores.

Comentários: De acordo com a NBC T 11, a data do parecer dos auditores independentes deve corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade, independentemente da data da efetiva emissão e assinatura do parecer.

Exemplo: O auditor independente da Cia. Alfa termina seus trabalhos relativos ao exame das Demonstrações Contábeis do exercício de 2004 no dia 31.01.2005. O parecer de auditoria é emitido e assinado no dia 10.02.2005.

2004	2005	
Exercício Auditado	Data do Encerramento dos Trabalhos	Data da efetiva Emissão e Assinatura do Parecer
	31.01.05	10.02.05
	Data do Parecer 31.01.05	

Gabarito: C

Existe uma exceção à regra apresentada que será explicitada nos itens posteriores referentes à Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

17.2.3 – CLASSIFICAÇÃO DO PARECER DE AUDITORIA

O item 11.3 da NBC T 11 define as “Normas do Parecer dos Auditores Independentes”

De acordo com o item 11.3.1.9 da mesma norma, o parecer pode ser classificado segundo a natureza da opinião que contém em:

1. sem ressalva;
2. com ressalva;
2. adverso;
4. com abstenção de opinião.

Inicialmente, faremos uma análise resumida das classificações acima apresentadas. Uma análise mais aprofundada será efetuada nos itens subsequentes.

O **Parecer sem Ressalva** é emitido quando o Auditor conclui que na elaboração das Demonstrações Contábeis e da Escrituração, a entidade observou os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade, as legislações específicas e, portanto, as Demonstrações examinadas refletem a real situação financeira, econômica e patrimonial da entidade auditada (ver aula 0, item 1.1).

O **Parecer com Ressalva** é emitido quando o Auditor constata a inobservância por parte da entidade em relação aos requisitos supramencionados, mas essa inobservância, embora relevante, não seja a tal ponto grave que justifique um Parecer Adverso.

O **Parecer Adverso** é emitido quando as incorreções constatadas nas Demonstrações Contábeis são a tal ponto graves que as comprometem como um todo.

O **Parecer com Abstenção de Opinião** é emitido quando não é possível ao Auditor obter informações suficientes para fundamentar sua opinião sobre as Demonstrações Contábeis auditadas, ou seja, quando ocorre **Limitação na Extensão do Trabalho do Auditor, também chamada de Limitação de Escopo ou de Alcance**.

Vejamos uma questão sobre o ponto em análise.

05.(AFTN/1996/ESAF) O Parecer dos Auditores Independentes classifica-se segundo a natureza da opinião que contém, em:

- a) Parecer sem ressalva, com ressalva, exceto quanto adverso.

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

- b) Parecer sem ressalva, com ressalva, com abstenção de opinião e adverso
- c) Parecer com abstenção de opinião, limpo, com ressalva e sem ressalva.
- d) Parecer sujeito a, exceto quanto e parecer contrário.
- e) Parecer negativo, positivo, limpo e parecer contrário.

Comentários: Questão conceitual referente ao item 11.3.1.9. da NBC T 11; “O parecer classifica-se segundo a natureza da opinião que contém, em: a) parecer sem ressalva; b) parecer com ressalva; c) parecer adverso; d) parecer com abstenção de opinião.

Gabarito: B

17.2.4 – PARECER SEM RESSALVA

Conforme consignado no item 11.3.2.1 da NBC T 11, o parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, a seguir transcrito, em todos os aspectos relevantes.

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

No item 11.3.2.2 da referida norma, fica estabelecido que o parecer sem ressalva implica afirmação de que, em tendo havido alterações na observância das disposições contidas no item 11.1.1.1, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos e estão devidamente revelados nas demonstrações contábeis.

17.2.5- ESTRUTURA DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

A situação normal é a da emissão do Parecer Sem Ressalva.

A NBC T 11 – IT – 05, em seu item 1, determina a seguinte estrutura do parecer dos auditores independentes:

1º Parágrafo – De abertura ou Introdutório

Referente à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores;

2º Parágrafo – De Extensão, Escopo ou Alcance

Relativo à extensão dos trabalhos; e

3º Parágrafo – De Opinião

O que expressa a opinião sobre as demonstrações contábeis.

O item 11.3.2.3 da NBC T 11 estabelece o modelo do parecer sem ressalva, no qual as seguintes informações deverão ser fornecidas pelo auditor:

1º Parágrafo

- 1) Identificação da Entidade Auditada;
- 2) Identificação das Demonstrações Contábeis Auditadas e respectivos exercícios;
- 3) Definição de que a responsabilidade pela elaboração das Demonstrações Contábeis é da Entidade;
- 4) Definição de que a responsabilidade do auditor é a de emitir uma opinião sobre as Demonstrações Contábeis;

2º Parágrafo

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

3º Parágrafo

Revelação de que na opinião do auditor as demonstrações contábeis referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da entidade, nos períodos auditados, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade*.

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico
Contador N° de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria
N° de registro cadastral no CRC

* Expressão substituída por "Práticas Contábeis Adotadas no Brasil".

Nota: O parecer sem ressalva também é identificado como "parecer limpo" (Auditoria – Um curso moderno e completo, Marcelo Cavalcanti de Almeida)

A seguir, apresentamos a forma de apresentação do Parecer preconizada no item 11.3.2.3 da NBC T 11:

17.2.6 - MODELO: PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

DESTINATÁRIO

- (1) Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.
- (2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.
- (3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico
Contador N° de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria
N° de registro cadastral no CRC

17.2.7– CIRCUNSTÂNCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DO PARECER SEM RESSALVA

Em determinadas situações, o auditor independente está impedido de emitir Parecer sem Ressalva.

O item 11.3.3 da NBC T 11 estabelece que o Auditor não deve emitir Parecer sem Ressalva quando existir qualquer das circunstâncias seguintes, que, na sua opinião, tenham **efeitos relevantes** para as demonstrações contábeis:

a) discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis; ou

b) limitação na extensão do seu trabalho.

A discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e forma de apresentação das demonstrações contábeis deve conduzir **à opinião com ressalva ou à opinião adversa**, a qual deverá estar acompanhada dos esclarecimentos que permitam a correta interpretação dessas demonstrações.

Quando o auditor, no desenvolvimento de seus trabalhos, verificar que a entidade, na aplicação de suas práticas contábeis, não observou aspectos contidos nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, nas Normas Brasileiras de Contabilidade ou nas legislações específicas, e que esta inobservância gerou distorções nos saldos das contas ou nas classes de transações evidenciadas nas demonstrações contábeis e na escrituração da sociedade, deverá indicar as irregularidades constatadas, sugerindo que a administração efetue as necessárias retificações.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

Caso a administração acate as recomendações do Auditor e efetue as devidas correções, não haverá qualquer impedimento para que seja emitido um Parecer sem Ressalva.

No entanto, caso as sugestões apresentadas pelo auditor não sejam adotadas pela administração da entidade, estará configurada a **discordância com a administração** referida no item "a" supracitado. Nessa situação, será emitido pelo auditor parecer com ressalva ou adverso.

O fator determinante para o Parecer ser com Ressalvas ou Adverso, será a menor ou maior gravidade, respectivamente, dos efeitos gerados pelas irregularidades verificadas nas Demonstrações Contábeis auditadas.

Como exemplo, o auditor constata, junto aos advogados da entidade, que existe uma contingência passiva de efeitos relevantes cujo valor possa ser estimado. É o caso da existência de ação judicial movida contra a entidade em relação a qual existe remota possibilidade de sucesso.

Neste caso, caberia à entidade constituir uma provisão para contingências com base no provável valor que será devido em decorrência da ação.

Recordando o lançamento contábil referente à constituição da provisão para contingências.

Despesa com Provisão para Contingências (conta de resultado)
a Provisão para Contingências - ação judicial (conta do passivo exigível).

Caso a entidade não tenha constituído tal provisão ou a tenha constituído por valor inadequado, ocorreriam distorções no balanço patrimonial e na demonstração do resultado do exercício.

O auditor, verificando tal fato, deve comunicá-lo à entidade e propor medidas para as devidas retificações.

Caso a entidade não proceda às devidas retificações, estará caracterizada uma **discordância com a administração**, devendo ser emitido um **Parecer com Ressalva ou Adverso**.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

A **Limitação na Extensão de seu Trabalho** em relação a fatos que tenham efeitos relevantes nas Demonstrações Contábeis auditadas deve conduzir o Auditor a emitir um **Parecer com Ressalva ou com Abstenção de Opinião**.

Da mesma forma que no caso de discordância com a administração, o fator determinante para definição da emissão de um parecer com ressalva ou com abstenção de opinião será a magnitude, ou seja, a menor ou maior relevância da limitação, respectivamente.

NÃO PODERÁ SER EMITIDO PARECER SEM RESSALVA QUANDO HOVER:

1. DISCORDÂNCIA COM A ADMINISTRAÇÃO DA ENTIDADE A RESPEITO DO CONTEÚDO E/OU FORMA DE APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.

Neste caso, só poderão ser emitidos

- Parecer com Ressalva ou
- Parecer Adverso

2. LIMITAÇÃO NA EXTENSÃO DO TRABALHO

Neste caso, só poderão ser emitidos

- Parecer com Ressalva ou
- Parecer com Abstenção de Opinião

Vejamos uma questão sobre o assunto.

06.(AFTN/1998/ESAF) Uma limitação relevante na extensão do trabalho do auditor independente pode implicar a emissão de dois tipos de parecer:

- a) Com ressalva ou com parágrafo de ênfase
- b) Com ressalva ou adverso
- c) Com ressalva ou com abstenção de opinião
- d) Com abstenção de opinião ou adverso
- e) Com parágrafo de ênfase ou adverso

Comentários: Conforme consignado no item 11.3.3.3 da NBC T 11, a limitação na extensão do trabalho deve conduzir à opinião com ressalva ou à abstenção de opinião.

Gabarito: C

17.2.8 - PARECER COM RESSALVA

De acordo com o item 11.3.4.1, da NBC T 11, o parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.

O item 11.3.4.2, da NBC T 11, estabelece que o parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização das expressões "**exceto por**", "**exceto quanto**" ou "**com exceção de**" **no Parágrafo de Opinião**, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

É importante ressaltar que, conforme consignado no item 15, da NBC T 11 - IT 05, aprovada pela Resolução CFC nº 830/1998, não é aceitável nenhuma outra expressão na redação desse tipo de parecer. No referido item, também fica determinado que, no caso de limitação na extensão do trabalho, o parágrafo referente à extensão também será modificado, para refletir tal circunstância.

No item 16, da supramencionada Interpretação Técnica, fica estabelecido que quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Tais informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, **precedendo o da opinião** e, se for o caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade em nota explicativa às demonstrações contábeis.

Caso existam mais de um assunto objeto de ressalva, o Parecer deverá conter um parágrafo específico para cada ressalva.

Apresentamos a estrutura de um parecer com duas ressalvas:

1º Parágrafo – De Abertura ou Introdutório
2º Parágrafo – De Extensão, Escopo ou Alcance
3º Parágrafo – De Ressalva (1ª)
4º Parágrafo – De Ressalva (2ª)

1º Parágrafo – De Abertura ou Introdutório

5º Parágrafo – De Opinião

Como exemplo, suponhamos que o Auditor Independente constate que as Receitas Financeiras relativas ao mês de março do período auditado não foram registradas de acordo com o Princípio da Competência, sendo que a atividade principal da entidade auditada é a de efetuar vendas de produtos agrícolas.

Observem que no exemplo, não foi observado um dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. No entanto, a inobservância foi relativa a um tipo de Receita (Financeira), a qual não é decorrente das atividades principais da entidade. O problema foi relativo a um tipo de receita acessória e localizado no mês de março. Não há, portanto, comprometimento das Demonstrações Contábeis como um todo. Nesse caso, se as Demonstrações Contábeis não forem retificadas para corrigir a situação, o Auditor emitirá um **Parecer com Ressalva**.

Vejamos uma questão relativa ao assunto.

07. (AFTN/1998/ESAF) A opinião do auditor independente não deverá conter ressalva, no caso de omissão de apresentação ou divulgação inadequada nas demonstrações contábeis e/ou nas suas notas explicativas, da seguinte informação:

- a) Planejamento estratégico para o próximo exercício
- b) Existência de acordo de acionistas e suas bases
- c) Contratos relevantes de compromissos de compras
- d) Restrições estatutárias sobre dividendos
- e) Transações e saldo com sociedade coligadas

Comentários: O artigo 176 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações) estabelece várias situações que devem ser divulgadas pela entidade em suas Notas Explicativas, as quais são elaboradas para complementar as informações evidenciadas nas Demonstrações Financeiras.

A questão pode ser resolvida verificando-se a distinção entre Controles Contábeis e Administrativos. O **“Planejamento estratégico para o próximo exercício”** diz respeito a Controles Administrativos, tendo em vista tratar-se de aspecto relacionado à gestão da entidade, não sendo, portanto, objeto do exame do Auditor Independente.

Em relação às demais informações, caso não sejam divulgadas em Notas Explicativas, será motivo para emissão de Parecer com Ressalva.

Gabarito: A

17.2.9 – PARECER ADVERSO

De acordo com o item 11.3.5.1 da NBC T 11, no parecer adverso, o auditor emite opinião de que as Demonstrações Contábeis não estão adequadamente representadas nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

No item 11.3.5.2 da citada norma, fica estabelecido que o auditor deve emitir parecer adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva.

O contido no item 18 da NBC T 11, IT 05, estabelece que será emitido parecer adverso quando o auditor verificar a existência de efeitos que, isolada ou conjuntamente, forem de tal relevância que comprometam o conjunto das demonstrações contábeis, devendo considerar no seu julgamento tanto as distorções provocadas, quanto a apresentação inadequada ou substancialmente incompleta das demonstrações contábeis.

Deverão também ser descritas em parágrafos intermediários, imediatamente anteriores ao parágrafo de opinião, os motivos e a natureza das divergências que suportam sua opinião adversa, bem como os seus principais efeitos sobre a posição patrimonial e financeira e o resultado do exercício ou período.

No parágrafo de opinião, o auditor deve explicitar que, devido à relevância dos efeitos dos assuntos descritos no parágrafo ou parágrafos precedentes, ele é da opinião de que as demonstrações contábeis da entidade não estão adequadamente apresentadas, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1 da NBC T 11.

O Auditor emite Parecer Adverso quando verifica, por exemplo, que a entidade não observou o Princípio da Competência em relação a grande parte de suas receitas principais, assim como não emitiu as respectivas Notas Fiscais e Faturas de vendas, de forma a que as Demonstrações Contábeis da entidade não reflitam a sua real situação financeira, econômica e patrimonial.

17.2.10 – PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO

De acordo com o item 11.3.6.1 da NBC T 11, o parecer com abstenção de opinião é aquele em que o auditor **deixa de emitir opinião** sobre as demonstrações, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

Caso o Auditor, no decorrer de seus trabalhos, não tenha acesso à informações que seriam fundamentais para formar sua convicção em relação à veracidade dos dados gerados pelo sistema contábil da entidade, estará caracterizada uma "**Limitação na Extensão (de Escopo ou de Alcance) dos Trabalhos**". Tal situação implicará na emissão de um **Parecer Com Ressalva ou com Abstenção de Opinião**, dependendo da menor ou maior relevância da limitação, respectivamente.

Como exemplo, quando existir um valor considerado relevante relativo a uma venda a prazo efetuada pela entidade ainda não recebida, caso o auditor não obtenha a confirmação da operação e do valor com o cliente e não seja possível ou não tenha resultado a aplicação de procedimentos adicionais, estará caracterizada uma limitação na extensão dos trabalhos de auditoria.

Outro exemplo, seria a situação na qual a entidade não possibilita ao Auditor ter acesso ao acompanhamento da contagem física de seus estoques, sendo estes de valor relevante. Assim, não haverá condições para o Auditor manifestar uma opinião sobre os dados relativos aos estoques evidenciados nas Demonstrações Contábeis.

Observem que, na situação apresentada, o Auditor não está contestando a veracidade das informações sob exame, está apenas abstenendo-se de manifestar uma opinião sobre estas.

Em conformidade com o item 21 da NBC T 11 - IT 05, aprovada pela Resolução CFC nº 830/1998, o parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão é emitido quando houver limitação significativa na extensão do exame que impossibilite o auditor de formar opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

De acordo com o item 24 da mesma Resolução também será emitido **Parecer com Abstenção de Opinião** quando o Auditor se deparar com **Incertezas Relevantes**, devendo, neste caso, expressar, no parágrafo

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

de opinião, que, devido à relevância das incertezas descritas em parágrafos intermediários específicos, não está em condições de emitir opinião sobre as Demonstrações Contábeis.

Ocorrendo limitações significativas, o auditor deve indicar claramente os procedimentos omitidos e descrever as circunstâncias de tal limitação.

Também determina a referida norma as seguintes alterações no modelo de parecer sem ressalvas:

- a) substituição da sentença "Examinamos" por "Fomos contratados para auditar as demonstrações contábeis ...";
- b) a eliminação da sentença do primeiro parágrafo "Nossa responsabilidade é a de expressar opinião sobre essas demonstrações contábeis"; e
- c) a eliminação do parágrafo de extensão.

Acrescente-se que a abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar qualquer desvio relevante nas demonstrações contábeis.

Vamos examinar algumas questões de concursos sobre o assunto em pauta.

08. (AFRF 2002.1/ESAF) O fato de a administração se recusar a fornecer uma declaração que o auditor considere necessária constitui uma limitação de alcance. Nesse caso, o auditor deve expressar um(a):

- a) parecer com ressalva ou com abstenção de opinião.
- b) parágrafo de ênfase ou abstenção de opinião.
- c) negativa de opinião ou com parágrafo de ênfase.
- d) parecer de incerteza ou com abstenção de opinião.
- e) parecer com ressalva ou com parágrafo de ênfase.

Comentários: No desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, o auditor dependerá constantemente de informações prestadas pela administração da entidade. Caso a administração se recuse a fornecer tais informações, estará caracterizada uma limitação de alcance ou limitação na extensão do trabalho. Nesse caso, o auditor deve emitir um Parecer com Ressalva ou com Abstenção de Opinião.

Gabarito:A

09.(AFRF/2002.1/ESAF)- O responsável pela auditoria independente do Grupo Niscau S/A deparou-se com a seguinte situação: ao requisitar

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

os trabalhos de outros auditores de coligadas e controladas do Grupo Niscau, foi comunicado que os trabalhos desses outros auditores não seriam disponibilizados. Nesse caso, o procedimento a ser efetuado pelo auditor é

- a) emitir um parecer com ressalva.
- b) aplicar procedimentos adicionais suficientes.
- c) emitir um parecer com abstenção de opinião.
- d) incluir um parágrafo de ênfase na opinião.
- e) justificar a limitação de escopo.

Comentários: A situação descrita no enunciado da questão representa uma **Limitação na Extensão do Trabalho do Auditor**.

Conforme especificado no item 42 da NBC T 11-IT 05, aprovada pela Resolução nº 830/1998, ao se deparar com uma limitação na extensão dos trabalhos, o Auditor deve tentar utilizar-se de **procedimentos alternativos**, a fim de obter evidências de auditoria suficientes para emitir seu parecer. Se os procedimentos alternativos não lhe permitirem evidência suficiente, o Auditor deve manifestar tal limitação.

Dessa forma, quando o enunciado da questão referir-se a uma Limitação na Extensão do trabalho do Auditor e determinar que seja assinalada a alternativa correspondente ao procedimento que esse deve adotar, deve-se dar prioridade à alternativa correspondente a **“aplicação de procedimentos alternativos (ou adicionais)”**. Caso não exista esta alternativa, deve-se assinalar a que especifique **“emissão de Parecer com Ressalva ou com Abstenção de Opinião”**.

Gabarito: B

10. (AFRF/2002.1/ESAF) - O fato de a administração se recusar a fornecer uma declaração que o auditor considere necessária constitui uma limitação de alcance. Nesse caso, o auditor deve expressar um(a):

- a) parecer com ressalva ou com abstenção de opinião.
- b) parágrafo de ênfase ou abstenção de opinião.
- c) negativa de opinião ou com parágrafo de ênfase.
- d) parecer de incerteza ou com abstenção de opinião.
- e) parecer com ressalva ou com parágrafo de ênfase.

Comentários: Outra questão em que o enunciado apresenta uma situação que se caracteriza como **“Limitação na Extensão do Trabalho do Auditor”**. Não havendo entre as alternativas a correspondente à **“aplicação de procedimentos alternativos ou**

adicionais” por parte do Auditor, deve este emitir um “Parecer com Ressalva ou com Abstenção de Opinião”.

Gabarito: A

11. (AFRF/2002.1/ESAF)- O auditor independente foi contratado apenas para opinar sobre o balanço patrimonial da empresa "ABC". O auditor não encontrou nenhuma restrição ao acesso de informações e registros, e todos os procedimentos julgados necessários foram efetuados.

Nesse caso, o trabalho do auditor caracteriza-se

- a) pela extensão limitada de seu objetivo.
- b) pelo objetivo limitado de seu trabalho.
- c) pela abstenção de outros demonstrativos.
- d) por uma ressalva de escopo.
- e) pela limitação de escopo.

Comentários: Observem que a situação apresentada no enunciado da questão não se refere à Limitação na Extensão do Trabalho do Auditor. Inclusive isto fica mais claro ainda quando é registrado que o Auditor não encontrou nenhuma restrição ao acesso de informações e registros.

O que ocorreu foi um contrato do Auditor com a entidade para opinar apenas sobre o Balanço Patrimonial e não sobre todas as Demonstrações Contábeis obrigatórias pela Lei nº 6.404/1976.

Dessa forma, o **objetivo do trabalho foi limitado**.

Gabarito: B

12. (AFRF/2003/ESAF). Dadas as situações a seguir, identifique, na respectiva ordem, quais os tipos de parecer de auditoria mais adequados a cada situação:

I - O auditor constatou que a empresa Alpha S/A somente faturava parte de suas mercadorias vendidas e que boa parte das mercadorias compradas entravam sem documentação hábil.

II - O auditor constatou que a empresa Beta S/A não estava reconhecendo os juros e variações monetárias de seus contratos de financiamentos junto ao Banco Empresta Tudo S/A, efetuando a contabilização somente no pagamento do empréstimo.

III - O auditor, ao executar os trabalhos na empresa Gama S/A, encontrou divergências no cálculo da provisão para contingências

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

trabalhistas. Ao analisar a relevância dos números, percebeu que os mesmos não afetavam as demonstrações contábeis.

IV - O auditor ao avaliar as demonstrações financeiras da empresa Ômega S/A, não conseguiu compor o saldo das contas e financiamentos concedidos, nem das contas de investimentos.

- a) com ressalva, adverso, abstenção de opinião e sem ressalva
- b) adverso, abstenção de opinião, sem ressalva e com ressalva
- c) adverso, com ressalva, sem ressalva e abstenção de opinião
- d) abstenção de opinião, sem ressalva, com ressalva e adverso
- e) abstenção de opinião, com ressalva sem ressalva e adverso

COMENTÁRIOS: Item I – O fato descrito certamente provocou grandes distorções nas demonstrações contábeis da entidade. No desenvolvimento de seus trabalhos é fundamental que o auditor independente verifique se as operações relevantes efetuadas pela entidade encontram-se devidamente documentadas, se os dados consignados nos documentos fiscais e contratuais estão corretos, assim como se tais dados foram corretamente transpostos para os livros contábeis e fiscais que compõem a escrituração da entidade.

Ao verificar que tais requisitos não foram observados, o auditor emitirá parecer adverso.

Item II - O fato descrito revela que a entidade não observou o regime de competência em relação aos juros passivos e às variações monetárias passivas incidentes sobre contratos de financiamento com determinada instituição financeira. No caso, subentende-se que a inobservância dos princípios fundamentais de contabilidade foi limitada a determinados contratos de financiamento, não se estendendo às demais obrigações. Neste caso, o auditor emitirá parecer com ressalva mencionando os efeitos da irregularidade nas demonstrações contábeis.

Item III – O fato descrito não afetou as demonstrações contábeis e, portanto, são irrelevantes. Não ocorrendo distorções sobre as demonstrações contábeis será emitido parecer sem ressalva.

Item IV – Por não ter tido condições de compor os saldos dos financiamentos e dos investimentos pressupõe-se que o auditor não teve acesso a informações que seriam fundamentais para a manifestação de sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

Tal situação caracteriza "limitação na extensão do trabalho" e, portanto, enseja a emissão de parecer com abstenção de opinião.

Observando-se as opções apresentadas, verifica-se que cada situação apresentada enseja um tipo de parecer. Dessa forma, para encontrar a solução, o candidato terá que estabelecer critérios de comparação relativa entre as situações. Não cabe em relação ao item II, por exemplo, pressupor que a inobservância do regime de competência tenha se estendido a outros grupos de contas, quando o enunciado não fornece indicações neste sentido. Ademais, comparando-se o item I com o II, verifica-se que o primeiro configura-se como uma situação mais grave que o segundo.

Gabarito: C

Em próxima aula, concluiremos as informações sobre o tópico Parecer dos Auditores Independentes e avançaremos no estudo da Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Até lá e um abraço a todos.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

Caros amigos,

Iniciaremos esta aula, analisando os aspectos complementares relativos ao Parecer de Auditoria. A seguir, continuaremos o estudo da Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

17.3 - INCERTEZA

O item 11.3.7 da NBC T 11 estabelece a atitude a ser adotada pelo Auditor quando se deparar com uma “Incerteza”.

Para melhor compreensão do conceito de Incerteza, vamos analisar a situação a seguir descrita.

Suponhamos que o Auditor verifique a existência de uma **ação judicial movida contra a entidade**. As ações judiciais contra a sociedade são normalmente interpostas por seus empregados, clientes e fornecedores, entre outros.

O primeiro passo a ser adotado em relação à ação judicial, cabe à entidade. Esta deverá verificar junto **a seus advogados** as possibilidades do resultado litígio. Supondo que os advogados da entidade entendam que as chances de sucesso sejam remotas, ou pelo menos significativas.

Nesse caso, estará caracterizada uma contingência passiva, ou seja, um fato que não faz parte das operações rotineiras da sociedade e em relação ao qual existem chances consideráveis de perda.

O segundo passo a ser adotado pela entidade será verificar, também junto aos seus advogados, se é possível estimar o valor que a entidade provavelmente terá que desembolsar quando ficar materializada a perda da ação. Suponhamos que o valor da ação seja de R\$ 300.000,00.

Nessa situação, em cumprimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, caberá à administração da entidade constituir uma Provisão para Contingências com base no valor estimado, registrando o seguinte lançamento:

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

Despesa com Provisão para Contingências (conta de resultado)	
a Provisão para Contingências – ações judiciais (conta do passivo exigível)	R\$ 300.000,00

Tal lançamento está em consonância com os seguintes Princípios Fundamentais de Contabilidade elencados na Resolução CFC nº 750/93.

Art. 6º - Princípio da Oportunidade – Inciso I – "desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito **mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência.**" (grifamos)

Art. 9º - Princípio da Competência - § 1º - "O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

Art. 10º - Princípio da Prudência – O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do **ATIVO e do maior para os do PASSIVO**, sempre que se apresentem **alternativas igualmente válidas** para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido. (grifamos)

Dessa forma, a constituição das Provisões tem como base os princípios supramencionados.

Cabe ressaltar que este não foi o entendimento da ESAF manifestado na prova de contabilidade no concurso de AFRF-2003, no qual a Banca considerou que a constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa e das variações cambiais passivas teriam como base somente o Princípio da Prudência.

Retornando ao caso descrito, suponhamos que houvesse incerteza quanto ao desfecho do processo judicial movido contra a entidade ou que não fosse possível estimar o seu valor. Nesse caso, estaria caracterizada uma **Incerteza**.

Caberia então à entidade revelar tal Incerteza e seus possíveis efeitos em notas explicativas às demonstrações contábeis.

Estando diante da situação descrita, caberia ao Auditor verificar se a **Incerteza** está ou não adequadamente divulgada.

Caso conclua que a Incerteza **esteja adequadamente divulgada nas Notas Explicativas** às Demonstrações Contábeis, deverá o Auditor acrescentar um **Parágrafo de Ênfase** no seu Parecer, **após o parágrafo de opinião**, fazendo referência à nota explicativa da administração, que deve descrever de forma mais extensa, a natureza e, quando possível, o efeito da Incerteza. Nessa situação, o parecer continuaria na condição de "**sem ressalva**", caso não existissem outras situações objeto de ressalva.

Caso o auditor conclua que a matéria envolvendo incerteza relevante **não esteja adequadamente divulgada nas Notas Explicativas** às Demonstrações Contábeis, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1, o seu Parecer deve conter **Ressalva ou Opinião adversa**, pela omissão ou inadequação da divulgação.

A seguir, apresentamos um quadro, resumindo a situação descrita:

CONTINGÊNCIAS PASSIVAS

- **Exemplo: Ações Judiciais movidas contra a entidade.**

Se as chances de sucesso forem remotas:

- **1. Se o valor for Estimável –
Constituição de Provisão**
- **2. Se o valor não for Estimável -
Incerteza**

INCERTEZA

1. Quando adequadamente divulgada pela Entidade em Notas Explicativas:

PARECER COM PARÁGRAFO DE ÊNFASE (após o parágrafo de opinião). O Parecer continua na condição de Sem Ressalva

2. Quando Não divulgada adequadamente pela Entidade:

PARECER COM RESSALVA OU ADVERSO

Vamos analisar algumas questões de concursos relativas ao assunto.

1.(AFTN/1998/ESAF) A incerteza quanto à realização de um ativo mensurado em bases razoáveis e considerado relevante para as demonstrações contábeis da entidade auditada implica a emissão de:

- a) Parecer com parágrafo de ênfase
- b) Parecer com abstenção de opinião
- c) Parecer sem ressalva
- d) Parecer com ressalva ou adverso
- e) Relatório de recomendações

Comentários: A questão foi mal formulada. Em primeiro lugar não foi mencionado no enunciado se a incerteza foi ou não adequadamente divulgada pela administração da entidade em notas explicativas. Vamos partir do pressuposto de que ao não mencionar tal condição subentende-se que a incerteza tenha sido adequadamente divulgada.

Ao constatar que a incerteza está adequadamente divulgada nas notas explicativas, o Auditor irá adicionar um Parágrafo de Ênfase em seu parecer após o Parágrafo de Opinião, fazendo menção à nota explicativa emitida pela entidade. No entanto, nessa situação, o Parecer continua na condição de parecer sem ressalva.

Existiriam então duas opções corretas; "a" e "c".

A interpretação adotada pela ESAF deve ter sido a aplicação do critério " O mais específico prevalece sobre o geral". Assim, a situação mais específica (Parecer com Parágrafo de Ênfase) prevalece sobre a geral (Parecer sem Ressalva).

Gabarito Oficial - A

2. (AFRF/2002.2/ESAF) Após uma série de respostas de advogados da empresa auditada, o auditor segregou os processos judiciais movidos contra a empresa em três categorias de chance de insucesso, a saber: provável, possível e remota. Quando os processos forem classificados como prováveis, cujo efeito não possa ser razoavelmente estimado, o auditor deve emitir um parecer:

- a) sem ressalva
- b) com parágrafo de ênfase
- c) com ressalva
- d) adverso
- e) com abstenção

Comentários: Quando não for possível estimar os efeitos relativos a contingências passivas, estará caracterizada uma "Incerteza". Novamente, a Banca Examinadora não especificou se tal Incerteza está ou não adequadamente divulgada em notas explicativas. Parte-se então do pressuposto de que, ao não mencionar tal condição, a Banca entenda que a Incerteza esteja adequadamente divulgada. Neste caso, será emitido um parecer com parágrafo de ênfase, o qual continua na condição de parecer sem ressalva.

Gabarito: B

3. (AFPS/2002/ESAF) Em decorrência das respostas de circularização, de advogados internos e externos da empresa auditada, o auditor independente recebeu diversas respostas com opinião sobre a possibilidade remota de insucesso de ações de diversas naturezas, contra a empresa, já em fase de execução.

Neste caso, o auditor deve:

- a) concordar integralmente com os advogados.
- b) discordar parcialmente dos advogados.
- c) concordar parcialmente com os advogados.
- d) discordar integralmente dos advogados.
- e) não concordar nem discordar dos advogados.

Comentários: A questão aborda o procedimento a ser adotado pelo Auditor face às respostas de circularizações efetuadas junto aos advogados da entidade. A resolução da questão está mais na leitura atenta do enunciado e na aplicação do bom-senso do que no conceito da norma.

Veamos; existe uma contradição entre a situação das ações movidas contra a empresa e as respostas dos advogados. Se existe a possibilidade remota de insucesso em relação às ações, ou seja, grandes chances de sucesso para a empresa, como dizem os advogados, tais ações não poderiam estar na fase de execução. O fato das ações estarem na fase de execução evidencia que a entidade está tendo insucesso no litígio e, conseqüentemente, as informações dos advogados não estão corretas.

Assim, deve o Auditor discordar integralmente dos advogados.

Gabarito: D

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

4. (FCC) Quando ocorrer incerteza quanto a fato relevante, cujo desfecho possa afetar significativamente o patrimônio e o resultado da entidade, o auditor deve emitir um parecer

- a) sem ressalva, uma vez que sua responsabilidade se atém a fatos ocorridos até a data da elaboração das demonstrações contábeis.
- b) com abstenção de opinião, em virtude da impossibilidade da mensuração do fato superveniente.
- c) adverso, uma vez que isto constitui uma séria limitação ao seu trabalho.
- d) com ressalva, destacando a impossibilidade de se avaliar corretamente a possibilidade de ocorrência dos fatos, dado seu caráter aleatório.
- e) sem ressalva, mas com parágrafo de ênfase.

Comentários: Ocorrendo Incerteza, e presumindo-se que esta esteja adequadamente divulgada nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis da entidade, o item 11.3.7 da NBC T 11 estabelece que será emitido Parecer com Parágrafo de Ênfase, o qual continua na condição de Parecer sem Ressalva.

Gabarito: E

17.4 – PARECER QUANDO DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE CONTROLADAS E/OU COLIGADAS SÃO AUDITADAS POR OUTROS AUDITORES

O item 11.3.9.1 da NBC T 11 estabelece que o Auditor deve assegurar-se de que as Demonstrações Contábeis de controladas e/ou coligadas, relevantes, utilizadas para fins de consolidação ou contabilização dos investimentos pelo valor do patrimônio líquido na controladora e/ou investidora, estão de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

Já ,os itens 11.3.9.2 e 11.3.9.3 estabelecem que quando houver participação de outros Auditores independentes no exame das Demonstrações Contábeis das controladas e/ou coligadas relevantes, o auditor da controladora e/ou investidora **deve destacar esse fato no seu Parecer**, expressar sua opinião sobre as Demonstrações Contábeis como um todo, **baseando-se exclusivamente no Parecer de outro Auditor** com respeito às Demonstrações Contábeis de controladas e/ou coligadas, devendo serem destacados os valores envolvidos.

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

No quadro a seguir é evidenciada a situação descrita.

AUDITORIA EM CONTROLADAS OU COLIGADAS		
CONTROLADORA		CONTROLADA ou COLIGADA
<u>Auditor 1</u> Destacar o fato em seu PARECER e basear-se, <u>exclusivamente</u>, no Parecer do Auditor da Controlada		<u>Auditor 2</u> Efetua Auditoria nas Demonstrações Contábeis das Controladas ou Coligadas

A regra estabelecida pela norma tem como objetivo segregar as responsabilidades na execução dos trabalhos dos Auditores Independentes. Se foi realizada Auditoria Independente nas Controladas e/ou Coligadas, presume-se que o trabalho seja confiável, tendo em vista ter sido executado por profissional habilitado para tal.

As informações das Controladas e Coligadas são fundamentais para a Controladora para fins de avaliação dos Investimentos Relevantes e para a Consolidação das Demonstrações Financeiras. As variações nos Patrimônios Líquidos das Controladas e Coligadas terão reflexos nos Investimentos Relevantes da Controladora nessas sociedades.

Assim, no exame das Demonstrações Contábeis da Investidora, o Auditor Independente necessitará de segurança quanto às informações das Controladas e Coligadas. Caso estas últimas tenham tido suas Demonstrações Contábeis auditadas por outros profissionais, o Auditor da Controlada deverá confiar no Parecer dos Auditores das Controladas e/ou Coligadas.

Vejamos uma questão sobre o assunto.

5.(AFTN/1998/ESAF) O exame das demonstrações contábeis de sociedades controladas e ou coligadas, relevantes, por outros auditores independentes, implica a seguinte obrigação para o auditor da sociedade controladora

- a) Ressalvar seu parecer, por esse fato
- b) Emitir parecer com abstenção de opinião
- c) Emitir parecer com parágrafo de ênfase
- d) Destacar esse fato no seu parecer

e) Não considerar esse fato no seu parecer

Comentários: Conforme analisado, quando houver participação de outros Auditores independentes no exame das Demonstrações Contábeis das controladas e/ou coligadas relevantes, o auditor da controladora e/ou investidora deve **destacar esse fato no seu Parecer e basear-se exclusivamente no Parecer do Auditor das Controladas ou Coligadas.**

Gabarito: D

6. (FCC) Quando há demonstrações contábeis de controladas, utilizadas para fins de consolidação, que foram auditadas por outros profissionais, o auditor da companhia investidora

- a) Não precisa expressar sua opinião sobre elas, já que o trabalho foi executado por outras pessoas.
- b) Não apenas precisa expressar sua opinião sobre elas, mas também deve revisar o trabalho feito pelos outros.
- c) Precisa expressar sua opinião sobre elas, com base nos pareceres feitos pelos outros auditores e destacar tal fato em seu parecer.
- d) Precisa expressar sua opinião sobre elas, mas omitir em seu parecer que as mesmas foram auditadas por outros profissionais.
- e) Deve emitir um parecer com ressalva, destacando que as citadas demonstrações foram auditadas por outros auditores.

Comentários: Com base nos dispositivos analisados, quando as demonstrações contábeis de controladas, utilizadas para fins de consolidação, foram auditadas por outros profissionais, o auditor da companhia investidora não precisa expressar sua opinião sobre elas, já que o trabalho foi executado por outros auditores.

Gabarito: A

7. (AFRF/2002.2/ESAF) Quando outros auditores independentes emitirem parecer de auditoria de empresas controladas e coligadas relevantes, o auditor da empresa controladora, em seu exame de consolidação, deve:

- a) revisar os papéis de trabalho de auditores das empresas controladas/coligadas.
- b) emitir uma ressalva de limitação de escopo em seu parecer de auditoria.
- c) desconsiderar os trabalhos dos auditores das empresas controladas/coligadas.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

d) abster-se de opinião dos valores consolidados auditados por outros auditores.

e) basear-se exclusivamente no parecer dos outros auditores independentes.

Comentários: Idem à questão 5.

Gabarito: E

17.5 – ASPECTOS COMPLEMENTARES

PARECER SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONDENSADAS

O item 11.3.10 da NBC T 11 estabelece que o Auditor poderá expressar opinião sobre demonstrações contábeis apresentadas de forma condensada, desde que tenha emitido opinião sobre as demonstrações contábeis originais.

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

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

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NÃO-AUDITADAS

A NBC T 11, em seu item 11.3.11, estabelece que sempre que o nome do auditor estiver, de alguma forma, associado com demonstrações ou informações contábeis que ele não auditou, estas devem ser claramente identificadas como “não-auditadas”, em cada folha do conjunto.

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

Para finalizar o tópico relativo ao Parecer de Auditoria, cabe assinalar que o Parecer do Auditor Independente tem por limite os próprios objetivos da auditoria das Demonstrações Contábeis e **não representa, pois, garantia de viabilidade futura da entidade ou algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios.**

18. NORMAS PROFISSIONAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE

Embora não haja referência explícita ao presente item no edital do concurso de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, devido à sua grande importância na disciplina e à possibilidade de ser incluído no item “Normas de Auditoria Independente”, faremos o estudo do referido assunto.

O conjunto de normas concernentes à RESPONSABILIDADE LEGAL E PROFISSIONAL do Auditor Independente, definido pelo CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC), encontra-se consolidado na RESOLUÇÃO CFC Nº 821, de 17 de dezembro de 1997, a qual *“Aprova a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente com alterações e dá outras providências”* e na Resolução CFC nº 803/96 que aprovou o Código de Ética Profissional do Contabilista.

Conforme analisamos na Aula 0, a maior parte das questões de concursos tem como base a NBC T 11. Em segundo lugar, vem a NBC P 1 que trata dos comandos relativos aos aspectos profissionais do Auditor Independente.

A seguir, apresentaremos os principais aspectos da referida norma.

Na referida Norma, são elencados os princípios e preceitos que regulamentam o exercício da profissão do Auditor Independente, os quais se configuram nos seguintes aspectos:

1. Competência Técnico-Profissional
2. Independência
3. Responsabilidade do Auditor na Execução dos Trabalhos
4. Honorários
5. Guarda de Documentação
6. Sigilo
7. Responsabilidade pela Utilização do Trabalho do Auditor Interno
8. Responsabilidade pela Utilização do Trabalho de Especialistas
9. Informações Anuais aos Conselhos Regionais de Contabilidade
10. Educação Continuada
11. Exame de Competência Profissional

Vejamos uma questão que aborda os itens da NBC P1.

8. (AFTN/1996/ESAF) A NBC-P-1 – Normas Profissionais de Auditor Independente do Conselho Federal de Contabilidade, entre outras, estabelece as seguintes normas.

- a) Competência técnico- profissional, elementos comprobatórios e cuidado e zelo.
- b) Competência técnico – profissional, independência, cuidado e zelo.
- c) Avaliação do controle interno, independência e cuidado e zelo.
- d) Planejamento e supervisão, independência e cuidado e zelo.
- e) Documentação de auditoria, planejamento e supervisão e imparcialidade.

Comentários: Elementos Comprobatórios, Avaliação do Controle Interno, Planejamento e Supervisão e Documentação de Auditoria são aspectos técnicos contidos na NBC T 11. Competência técnico-profissional, Independência, Cuidado e Zelo são aspectos profissionais definidos na NBC P1.

Gabarito:B

18.1 – COMPETÊNCIA

O contador, na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais da Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.

O auditor, para assumir a responsabilidade por uma auditoria das demonstrações contábeis, deve ter conhecimento da atividade da entidade auditada, de forma suficiente para que lhe seja possível identificar e compreender as transações realizadas pela mesma e as práticas contábeis aplicadas, que possam ter efeitos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira da entidade, e o parecer a ser por ele emitido sobre as demonstrações contábeis.

Antes de aceitar o trabalho, o auditor deverá obter conhecimento preliminar da atividade da entidade a ser auditada, mediante avaliação junto à administração, da estrutura organizacional, da complexidade das operações, e do grau de exigência requerido para a realização do trabalho de auditoria. Esta avaliação deve ficar evidenciada de modo a poder ser comprovado o grau de prudência e zelo na contratação dos serviços.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

O auditor deve recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada a utilização de especialistas em outras áreas, em face da especialização requerida e dos objetivos do contratante.

18.2 – INDEPENDÊNCIA

O auditor deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência.

Está impedido de executar trabalho de auditoria independente, o auditor que tenha tido, no período a que se refere a auditoria ou durante a execução dos serviços, em relação à entidade auditada, suas coligadas, controladas, controladoras ou integrantes do mesmo grupo econômico:

- a) vínculo conjugal ou de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por afinidade até o 2º grau, com **administradores**, acionistas, sócios ou com empregados que tenham ingerência na sua administração ou nos negócios ou sejam responsáveis por sua contabilidade;
- b) relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos dois últimos anos;
- c) participação direta ou indireta como acionista ou sócio;
- d) interesse financeiro direto, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro indireto, compreendida a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos;
- e) função ou cargo incompatível com a atividade de auditoria independente;
- f) fixado honorários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho contratado;
- g) qualquer outra situação de conflito de interesses no exercício da auditoria independente, na forma que vier a ser definida pelos órgãos reguladores e fiscalizadores.

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

Cabe observar que os impedimentos descritos referem-se ao período a que se refere a auditoria ou durante a execução dos serviços. Como exemplo, se o Auditor vai auditar as Demonstrações Contábeis de 2004, no início do exercício de 2005, caso o pai ou irmão do auditor tenham sido contadores ou diretores da companhia, até 2003, e depois se desligado da sociedade, não há qualquer impedimento para a execução do trabalho.

O auditor deve recusar o trabalho ou renunciar à função na ocorrência de qualquer das hipóteses de conflitos de interesses previstos no presente item.”

Ocorre impedimento de execução dos trabalhos de Auditoria Independente quando o Auditor possui os graus de parentesco especificados na alínea “a” supramencionada com pessoas que tenham ingerência na administração da entidade, ou seja, que tenham poder de decisão, ou com o responsável pela contabilidade. Caso se verifiquem os mesmos graus de parentesco com pessoas que trabalhem na entidade a ser auditada, mas não tenham poder de decisão nesta, não há impedimento do trabalho ser executado. Caso, por exemplo, a esposa do Auditor seja secretária da entidade a ser auditada, não haverá impedimento, tendo em vista que o cargo de secretária, presumivelmente, não possui poder de gerência.

Parentesco consanguíneo em linha reta é o existente entre o Auditor e seus ascendentes e descendentes: Pais (1º grau), Avós (2º grau), Filhos (1º grau), Netos (2º grau) etc. Em linha colateral é o existente com os irmãos (2º grau), tios e sobrinhos (3º grau). Os primos são parentes consanguíneos de 4º grau. Em relação a estes últimos, não existe impedimento.

Parentesco por afinidade é aquele relativo aos parentes consanguíneos do cônjuge (esposa ou marido do(a) auditor (a), tais como sogros (1º grau) e cunhados (2º grau).

Vejamos questões de concursos sobre o assunto.

9. (AFTN/1996/ESAF) Indique a assertiva que não configura conflitos de interesses e, portanto, perda efetiva, ou aparente, da independência do auditor.

- a) Vínculos conjugais com administrador da empresa auditada
- b) Relação de trabalho como empregado, nos últimos dois anos.
- c) Utilização dos trabalhos dos auditores internos.
- d) Fixação de honorários condicionais à natureza dos trabalhos.

e) Participação indireta como acionista da empresa auditada.

Comentários: A única situação apresentada que não configura conflitos de interesse e, portanto, perda efetiva, ou aparente, da independência do Auditor é a da “utilização dos trabalhos dos auditores internos”.

Ressalte-se que o Auditor pode utilizar o trabalho dos auditores internos, assim como o de especialistas em matérias específicas, mantendo, no entanto, a responsabilidade integral pela sua opinião. Em outras palavras, caso exista algum equívoco na conclusão do trabalho do especialista utilizado pelo Auditor, este não poderá eximir-se de sua responsabilidade, alegando que a culpa foi do auditor interno ou do especialista.

Gabarito: C

10.(FCC) O auditor da CVM, ao efetuar fiscalização nas demonstrações financeiras do Banco Depósito SA, constatou que o auditor responsável pelas demonstrações contábeis, objeto da fiscalização, possui parentesco em primeiro grau com o contador da empresa auditada. Nesse caso, para atender à Lei nº 6.404/76 e às normas da CVM, os trabalhos de auditoria serão considerados:

- a) anuláveis
- b) válidos
- c) corretos
- d) justificáveis
- e) nulos

Comentários: O parentesco do Auditor com o Contador da entidade configura conflito de interesses no exercício da Auditoria Independente e, portanto, representa perda efetiva ou aparente da independência do Auditor, conforme estabelecido no item 1.2 da NBC P1. Os trabalhos executados pelo Auditor nessas circunstâncias são nulos.

Gabarito: E

18.3 - RESPONSABILIDADES DO AUDITOR NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

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

CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY

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

O exame das demonstrações contábeis não tem por objetivo precípuo a descoberta de fraudes. Todavia, o auditor independente deve considerar a possibilidade de sua ocorrência.

Quando eventuais distorções, por fraude ou erro, afetarem as demonstrações contábeis de forma relevante, cabe ao auditor independente, caso não tenha feito ressalva específica em seu parecer, demonstrar, mediante, inclusive, a exibição de seus papéis de trabalho às entidades referidas no item 1.6.5, que seus exames foram conduzidos de forma a atender as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e as presentes normas.

18.4 – HONORÁRIOS

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

- a relevância, o vulto, a complexidade do serviço e o custo do serviço a executar;
- o número de horas estimadas para a realização dos serviços;
- a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- a qualificação técnica dos profissionais que irão participar da execução dos serviços; e
- o lugar em que os serviços serão prestados, fixando, se for o caso, como serão cobrados os custos de viagens e estradas.

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

1. a descrição dos serviços a serem realizados, inclusive referências às leis e regulamentos aplicáveis ao caso;
2. que o trabalho será efetuado segundo as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e as presentes normas;
3. o prazo estimado para realização dos serviços;
4. os relatórios a serem emitidos; e
5. as condições de pagamento dos honorários.

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

A inobservância de qualquer dos itens referidos nos itens 1.4.1 e 1.4.2 constitui infração ao Código de Ética do Contabilista.

Vejamos algumas questões sobre o item exposto:

11.(AFTN/1998/ESAF) De acordo com a NBC – P –1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, ao estabelecer e documentar seus honorários, o auditor incorre em infringência ao Código de Ética do Contabilista quando

- a) Determina a forma como os custos de viagens e estadas serão reembolsados
- b) Omite os tipos de relatórios de auditoria previstos por serem emitidos
- c) Fixa os honorários com base em estimativa de horas por serem gastas
- d) Omite a data de validade da proposta comercial de prestação de serviços
- e) Define prazo para realização dos serviços de auditoria contratados

Comentários: A NBC P 1 estabelece os itens que devem constar na Carta-Proposta, tais como, entre outros, as condições de pagamento dos honorários. Alguns critérios podem ser utilizados como base para a cobrança dos honorários, outros não. Se no contrato de prestação dos serviços for estabelecido que serão emitidos determinados tipos de relatórios, a omissão destes representa infringência ao Código de Ética do Contabilista.

Em relação à alternativa “D”, não existe definição na norma quanto à validade da proposta comercial de prestação de serviços, não havendo, portanto, infringência quando essa for omitida.

Gabarito: B

12.(AFTN/1998/ESAF) Segundo a NBC – P – 1 – Normas Profissionais do Auditor Independente, o estabelecimento de honorários condicionados à natureza dos trabalhos contratados

- a) Deve constar na carta de responsabilidade da administração.
- b) Deve ser objeto de divulgação nas notas explicativa no balanço.
- c) Compõe um dos aspectos do sigilo profissional por ser mantido.
- d) Deve constar na carta – proposta ou documento equivalente do auditor.
- e) Resulta em perda efetiva ou aparente da independência do auditor.

Comentários: Conforme consta no item 1.2 da NBC P 1, alínea “f”, o estabelecimento de honorários condicionados à natureza dos trabalhos contratados resulta em perda efetiva ou aparente da independência do auditor. Honorários condicionados à

natureza dos trabalhos seria a situação do Auditor cobrar valores diferentes em relação aos tipos de trabalhos contratados como, por exemplo, cobrar mais pelo Procedimento Básico de Inspeção do que pelo de Investigação. O Auditor pode cobrar valores mais elevados em função da quantidade ou complexidade das operações da entidade. No entanto, tal diferenciação não poderá ser estabelecida com base na natureza dos trabalhos ou no tipo de Parecer a ser emitido.

Gabarito: E

13.(AFRF/2001/ESAF) Constitui infringência ao Código de Ética Profissional do Contabilista e, portanto, é vedado ao auditor independente de demonstrações contábeis no desempenho de suas funções:

- a) Valer-se de agenciador de serviços, mediante participação desse no montante de honorários profissionais estabelecidos para a contratação.
- b) Transferir o contrato de serviços a seu cargo a outro contabilista, mesmo com a anuência do cliente, por escrito.
- c) Transferir parcialmente a execução dos serviços a seu cargo a outro contabilista, mantendo, porém, sempre como sua a responsabilidade técnica.
- d) Comunicar ao cliente, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão de contratação dos seus serviços profissionais.
- e) Indicar títulos, especializações, serviços oferecidos, trabalhos realizados e relação de clientes.

Comentários: De acordo com o Código de Ética do Contabilista, é vedado o auditor valer-se de agenciador de serviços, mediante participação desse no montante de honorários profissionais estabelecidos para a contratação.

Gabarito:A

18.5 – GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO

O auditor, para fins de fiscalização do exercício profissional, deve conservar a boa guarda, pelo prazo de 5 (cinco) anos, a partir da data da emissão de seu parecer, toda a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com os serviços realizados.

18.6 – SIGILO

O sigilo profissional deve ser observado nas seguintes circunstâncias:

- c) na relação entre o auditor e a entidade auditada;

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

- ci) na relação entre os auditores;
- cii) na relação entre os auditores e os organismos reguladores e fiscalizadores; e
- ciii) na relação entre o auditor e demais terceiros.

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

O auditor somente deverá divulgar a terceiros informações sobre a entidade auditada ou sobre o trabalho por ele realizado, caso seja autorizado, por escrito, pela administração da entidade, com poderes para tanto, que contenha de forma clara e objetiva os limites das informações a serem fornecidas, sob pena de infringir o sigilo profissional.

O auditor, quando previamente autorizado, por escrito, pela entidade auditada, deverá fornecer as informações que forem julgadas necessárias ao trabalho do auditor independente que o suceder, as quais serviram de base para emissão do último parecer de auditoria por ele emitido.

Observem uma questão sobre o item supramencionado:

- 14.(AFRF/2001/ESAF)** As informações que serviram de base para o último parecer sobre demonstrações contábeis emitido pelo auditor independente que tenha sido precedido:
- a) Não podem ser divulgadas para o auditor sucessor, em nenhuma circunstância, sob pena de quebra de sigilo profissional.
 - b) Devem ser divulgadas para o auditor sucessor, independente de autorização da entidade auditada, conforme determinam as normas.
 - c) Podem ser divulgadas para o auditor sucessor, desde que o Conselho Regional de Contabilidade autorize formalmente.
 - d) Podem ser divulgadas para o auditor sucessor, desde que a entidade auditada autorize previamente, por escrito.
 - e) Devem ser compulsoriamente divulgadas para o auditor sucessor, sob pena de este emitir parecer com ressalva por limitação de escopo.

Comentários: Entendo que houve uma falha na redação da alternativa considerada como correta. A norma estabelece que quando previamente autorizado, por escrito, pela entidade auditada, o auditor deverá fornecer as informações que forem julgadas necessárias ao trabalho do auditor independente que o

sucedem. Portanto, quem tem a opção de autorizar ou não a entrega da documentação é a entidade. Uma vez autorizada tal entrega, o Auditor anterior deverá fornecer as informações para o Auditor que o suceder.

Embora mal redigida, por eliminação chegaríamos à alternativa “C”.

Gabarito: C

O auditor, desde que autorizado pela administração da entidade auditada, quando solicitado por escrito e fundamentadamente, pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade, bem como pelos órgãos reguladores e fiscalizadores de atividades específicas, quando o trabalho for realizado em entidades sujeitas ao controle daqueles organismos, deve exibir as informações obtidas durante o seu trabalho, incluindo a fase de pré-contratação dos serviços, a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres, de modo a demonstrar que o trabalho foi realizado de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, das presentes normas e demais normas legais aplicáveis.

Os contadores designados pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade para efetuarem a fiscalização do exercício profissional deverão ter competência técnico-profissional similar à requerida ao auditor independente para o trabalho por ele realizado e assumirão compromisso de sigilo profissional semelhante.

Os organismos profissionais assumirão a responsabilidade civil por perdas e danos que vierem a ser causados em decorrência da quebra de sigilo pelos profissionais por eles designados para o exame dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores.

O dever de manter o sigilo prevalece:

- f) para os auditores, mesmo após terminados os compromissos contratuais;
- g) para os contadores designados pelos organismos referidos no item 1.6.5, mesmo após o término do vínculo empregatício ou funcional; e
- h) para os Conselheiros do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais de Contabilidade, mesmo após o término dos respectivos mandatos.

18.7 - RESPONSABILIDADE PELA UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DO AUDITOR INTERNO

A responsabilidade do auditor não será modificada mesmo quando o contador, na função de auditor interno, contribuir para a realização dos trabalhos.

18.8 - RESPONSABILIDADE PELA UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE ESPECIALISTAS

O auditor pode utilizar especialistas legalmente habilitados como forma de contribuir para a realização de seu trabalho, mantendo integral a sua responsabilidade profissional.

A responsabilidade do auditor fica **restrita à sua competência profissional, quando o especialista legalmente habilitado for contratado pela entidade auditada, sem vínculo empregatício**, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis, quando **tal fato for mencionado em seu parecer**.

O auditor deverá enviar, até 30 de junho de cada ano, ao Conselho Regional de Contabilidade, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade:

- a) as informações sobre os seus clientes, cuja sede seja a da jurisdição do respectivo Conselho, e que o objeto do trabalho seja a auditoria independente, realizado em demonstrações contábeis relativas ao exercício encerrado até o dia 31 de dezembro do ano anterior,
- b) a relação dos nomes do seu pessoal técnico existente em 31 de dezembro do ano anterior; e
- c) a relação de seus clientes cujos honorários representem mais de 10% do seu faturamento anual, bem como os casos onde o faturamento de outros serviços prestados aos mesmos clientes de auditoria, ultrapassarem, na média dos últimos 3 anos, os honorários dos serviços de auditoria.

Quando solicitado, o auditor deverá disponibilizar e fornecer, no prazo de trinta dias, a relação de seus clientes e outras informações necessárias à fiscalização da atividade de auditoria independente.

15.(AFTN/1998/ESAF) Entre as assertivas abaixo, indique aquela que não se configura como responsabilidade ou dever do auditor

**CURSOS ON-LINE – AUDITORIA P/ ICMS-SP
PROFESSOR JOÃO IMBASSAHY**

independente, previsto nas normas de auditoria do Conselho Federal de Contabilidade

- a) O auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis
- b) O uso de trabalho de especialista, empregado da entidade auditada, restringe a responsabilidade do auditor à sua competência
- c) O auditor, para poder exercer sua atividade, deverá submeter-se a exame de competência profissional
- d) A utilização do trabalho de contador, na função de auditor interno, não modifica a responsabilidade do auditor
- e) O auditor, no exercício de sua atividade, deverá comprovar a participação em programas de educação continuada.

Comentários: Regra geral, o Auditor pode utilizar o trabalho especialistas, mantendo integralmente sua responsabilidade. A exceção à regra é quando o especialista legalmente habilitado for contratado pela entidade auditada, sem vínculo empregatício. Neste caso, a responsabilidade do auditor fica restrita à sua competência profissional, quando tal fato for mencionado em seu parecer.

Na alternativa “b” é mencionado que o especialista é empregado da entidade auditada.

Gabarito: B

A relação de clientes referida no item 1.9.2 deverá identificar as Companhias Abertas, Instituições Financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, Fundos de Investimento, Entidades autorizadas a funcionar pela SUSEP – Superintendência de Seguros Privados, Administradoras de Consórcio, Entidades Fechadas de Previdência Privada, Empresas Estatais, (Federais, Estaduais e Municipais), Empresas Públicas, sociedades por ações de capital fechado com mais de 100 acionistas e as sociedades limitadas que tenham o controle societário, direto ou indireto, das entidades referidas neste item.

As informações prestadas aos Conselhos Regionais de Contabilidade serão resguardadas pelo sigilo, nos termos previstos nestas normas.

18.9 - EDUCAÇÃO CONTINUADA

O auditor independente, no exercício de sua atividade, deverá comprovar a participação em programa de educação continuada, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

18.10 – EXAME DE COMPETÊNCIA PROFISSIONAL

O auditor independente, para poder exercer sua atividade, deverá submeter-se a exame de competência profissional, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Na próxima aula concluiremos os tópicos da disciplina especificados na aula inaugural.

Um abraço a todos e até lá.