

LABORO - EXCELÊNCIA EM PÓS-GRADUAÇÃO  
UNIVERSIDADE ESTÁCIO DE SÁ  
CURSOS DE ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA, PLANEJAMENTO E GESTÃO EM  
SAÚDE

**HELLEN KARINY MARREIROS COELHO DE OLIVEIRA**  
**IARA CRISTINA FERREIRA FONTES**  
**MÁRIO LEONARDO SILVA DE LIMA**  
**PERPETUA DO SOCORRO BRITTO FEITOSA**

**AUDITORIA INDEPENDENTE EM DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS PARA  
SOCIEDADES EMPRESARIAIS: revisão de literatura**

São Luís  
2014

**HELLEN KARINY MARREIROS COELHO DE OLIVEIRA**  
**IARA CRISTINA FERREIRA FONTES**  
**MÁRIO LEONARDO SILVA DE LIMA**  
**PERPETUA DO SOCORRO BRITTO FEITOSA**

**AUDITORIA INDEPENDENTE EM DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS PARA  
SOCIEDADES EMPRESARIAIS: revisão de literatura**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Especialização Auditoria, Planejamento de Gestão em Saúde do LABORO – Excelência em Pós-Graduação/Universidade Estácio de Sá, para obtenção do título de Especialista em Auditoria de Gestão em Saúde.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Dra.Mônica Elinor Gama

São Luís  
2014

**HELLEN KARINY MARREIROS COELHO DE OLIVEIRA**  
**IARA CRISTINA FERREIRA FONTES**  
**MÁRIO LEONARDO SILVA DE LIMA**  
**PERPETUA DO SOCORRO BRITTO FEITOSA**

**AUDITORIA INDEPENDENTE EM DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS PARA**  
**SOCIEDADES EMPRESARIAIS: revisão de literatura**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Especialização Auditoria, Planejamento de Gestão em Saúde do LABORO – Excelência em Pós-Graduação/Universidade Estácio de Sá, para obtenção do título de Especialista em Auditoria de Gestão em Saúde.

Data: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

Nota: \_\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof<sup>a</sup>. Dra.Mônica Elinor Gama (**Orientadora**)

---

1º Examinador

---

2º Examinador

Dedicamos este trabalho a todos aqueles que compreendem que às vezes temos nos afastamos das pessoas mais queridas para podermos atingir nossos objetivos, existem muitas pessoas queridas essências em nossas vidas. Ao nosso Pai Divino “Deus onipotente e poderoso, que nos dá a vida com saúde, um trabalho e um lar”.

## AGRADECIMENTOS

À Deus que habita no âmago do ser pela graça que nos concedeu em repassar um pouco do que nos tem permitido descobrir através da convivência com seu semelhante;

A nossa família por toda dedicação a nós concedida, aos nossos pais, que mesmo diante de muitas dificuldades, nos possibilitou os estudos, nos incentivando, nos dando coragem para seguir em frente.

Agradecemos à nossa orientadora Prof<sup>a</sup>. Dra. Mônica Elinor Gama pela compreensão e paciência, por ter nos transmitido seus conhecimentos e ensinamentos para o desenvolvimento deste trabalho e principalmente por sua disponibilidade, pois mesmo com seus compromissos, sempre arrumou tempo para as orientações.

Aos nossos colegas de sala pela convivência durante essa caminhada, que nos possibilitaram ser não somente colegas, mas sim amigos e companheiros que passaram por muitas dificuldades juntos, e aprendemos a ser acima de tudo uma equipe.

“Um aspecto essencial da criatividade é não ter medo de fracassar”.

(Dr. Edwin Land)

## RESUMO

Este trabalho explora, por meio de pesquisas bibliográficas e estudo de caso adaptado, a temática “Auditoria independente em demonstrações contábeis e sociedades e grupos de sociedades”. O crescimento da economia e sua globalização geram um maior número de grupos econômicos, os quais, ao se utilizarem da ciência contábil, devem consolidar suas demonstrações contábeis, e, em grande parte, devem submetê-las ao exame de uma Auditoria Independente. Para a realização de Auditoria Independente em demonstrações contábeis, faz-se necessária uma gama de conhecimentos específicos como conceitos de alguns institutos contábeis, métodos de consolidação, certos procedimentos de cálculos, legislações aplicáveis, etc. Iniciara com uma exposição de definições fundamentais sobre sociedades e grupos de sociedades, demonstrações contábeis, consolidação das demonstrações contábeis, auditoria independente. O último capítulo trata do papel exercido pelo profissional e seus principais papéis na auditoria. Adaptado por conta da sigilosidade de algumas informações referentes ao grupo econômico, cujas demonstrações constam deste trabalho. O presente estudo monográfico tem uma aplicação do referencial conceitual, e sua consequente identificação com o estudo da auditoria independente.

**PALAVRA-CHAVE:** Auditoria Independente; Demonstrativos contábeis; Sociedade Empresarial

## ABSTRACT

This paper explores, through bibliographic research and case study adapted from the theme "independent in financial statements and companies and groups of companies Audit". The growth of the economy and its globalization generate a larger number of economic groups, which, if the use of accounting science, must consolidate its financial statements, and, in large part, must submit them to take an Independent Audit. For performing Independent Auditing financial statements, it is necessary a range of specific knowledge as concepts of certain accounting institutes, consolidation methods, certain procedures calculations, legislation, etc. Started with a presentation of basic definitions about societies and groups of companies, financial statements, consolidated financial statements, independent audit. The last chapter deals with the role played by professional and their leading roles in the audit. Adapted because of the secretiveness of certain information relating to the economic group, which statements included in this work. This monographic study is an application of the conceptual framework and the consequent identification with the study of the independent audit.

**KEYWORD:** Independent Audit; Financial statements; Entrepreneurial society



## SUMÁRIO

|            |  |           |
|------------|--|-----------|
| <b>1</b>   | <b>INTRODUÇÃO.....</b>   | <b>10</b> |
| <b>1.1</b> | <b>Objetivos do Trabalho.....</b>  | <b>11</b> |
| <b>1.2</b> | <b>Metodologia.....</b>  | <b>11</b> |
| <b>2</b>   | <b>SOCIEDADES E GRUPOS DE SOCIEDADES.....</b>  | <b>13</b> |
| <b>2.1</b> | <b>Sociedades.....</b>   | <b>13</b> |
| <b>2.2</b> | <b>Grupos de Sociedades.....</b>   | <b>14</b> |
| <b>3</b>   | <b>AS DEMONSTRAÇÕES E OS RELATÓRIOS CONTÁBEIS.....</b>                               | <b>16</b> |
| <b>3.1</b> | <b>Relatório da Administração.....</b>   | <b>16</b> |
| <b>3.2</b> | <b>Balanco Patrimonial.....</b>  | <b>17</b> |
| <b>3.3</b> | <b>Demonstração do Resultado do Exercício.....</b>                                   | <b>17</b> |
| <b>3.4</b> | <b>Demonstração do Lucro ou Prejuízo Acumulado e das Mutações do Patrimônio.....</b> | <b>18</b> |
| <b>3.5</b> | <b>Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos.....</b>                         | <b>19</b> |
| <b>3.6</b> | <b>Notas Explicativas.....</b>   | <b>19</b> |
| <b>3.7</b> | <b>Parecer dos Auditores.....</b>  | <b>20</b> |
| <b>4</b>   | <b>AS ATIVIDADES DO PROFISSIONAL EM AUDITORIA.....</b>                               | <b>21</b> |
| <b>4.1</b> | <b>A Auditoria Independente.....</b>   | <b>21</b> |
| <b>4.2</b> | <b>Principais Órgãos Relacionado com a Auditoria.....</b>                            | <b>26</b> |
| <b>4.3</b> | <b>Tipos de Parecer de Auditoria.....</b>  | <b>28</b> |
| <b>4.4</b> | <b>Auditoria das Demonstrações Contábeis.....</b>                                    | <b>29</b> |
| <b>4.5</b> | <b>Usuários da Informação.....</b>   | <b>30</b> |
| <b>5</b>   | <b>AUDITORIA COMO TÉCNICA CONTÁBIL.....</b>  | <b>32</b> |
| <b>5.1</b> | <b>Auditoria Como Técnica Contábil.....</b>  | <b>32</b> |
| <b>6</b>   | <b>PLANEJAMENTOS DE AUDITORIA.....</b>   | <b>38</b> |
| <b>6.1</b> | <b>Planejamentos de Auditoria.....</b>   | <b>38</b> |
| <b>6.2</b> | <b>Métodos de Auditoria.....</b>   | <b>44</b> |
| <b>7</b>   | <b>CONCLUSÃO.....</b>  | <b>48</b> |
|            | <b>REFERÊNCIAS.....</b>  | <b>49</b> |

## 1 INTRODUÇÃO

O crescimento da economia e sua conseqüente globalização, cada vez mais contribuem para a formação de grupos de empresas, os quais são constituídos por investimentos permanentes entre empresa. Muitos desses grupos sejam por determinação legal ou para uma melhor evidenciação para atender fins gerenciais, ao termino do exercício social, publicam as Demonstrações Contábeis Consolidadas. No caso de determinação legal, essas Demonstrações Consolidadas devem consoante o art. 35 da Instrução CVM nº 247, de 27 de março de 1996, ser objeto de exame e parecer de auditores independentes.

Realizar auditoria em Demonstrações Contábeis Consolidadas exige mais que o conhecimento das demonstrações contábeis comumente publicadas. É preciso que o Auditor Independente conheça as técnicas de elaboração para que, a partir deste conhecimento prévio, possa examiná-las. A auditoria das Demonstrações Consolidadas é, portanto, obrigatória em diversas situações. O auditor é responsável pela opinião que expressa sobre as demonstrações contábeis objeto do exame. Diante disso, evidenciou-se neste estudo a aplicabilidade das técnicas de Auditoria Independente em Demonstrações Contábeis.

Este trabalho está composto por 04 capítulos, o primeiro capítulo apresenta conceitos, considerações e características acerca das espécies de sociedades e de grupos de sociedades também relatados neste capítulo as demonstrações e os relatórios contábeis, que tem obrigatoriedade de serem publicadas, para efeito do conhecimento dos acionistas (considerando as companhias de capital aberto). O segundo capítulo é sobre as atividades do profissional em auditoria, os seus deveres e obrigações, as responsabilidades. O terceiro capítulo fala da auditoria como técnica contábil, os reflexos da auditoria sobre o patrimônio as demonstrações e os relatórios contábeis obrigatórios no Brasil, inclui as situações em que são obrigatórias as demonstrações contábeis consolidadas no Brasil, incluídas as situações em que são obrigatórias as demonstrações contábeis, e uma abordagem sobre a melhoria da qualidade da informação contábil com a utilização de demonstrações consolidadas. O quarto capítulo apresenta planejamento de auditoria, programas de auditoria, papéis de trabalho e suas conclusões a respeito da auditoria e os tipos de parecer.

Espera-se que o presente trabalho possa contribuir de alguma forma para a instrução e pesquisa dos mais diversos estudantes da área de contabilidade e de auditoria, de acordo com seus mais variados interesses.

## 1.1 Objetivos do Trabalho

Dessa forma, objetivo geral do trabalho é reunir um referencial conceitual concernente ao trabalho de auditoria independente e as demonstrações contábeis, bem como visualizar sua aplicabilidade em uma situação real. Quanto aos objetivos específicos da pesquisa, podem-se citar os seguintes:

- a) Elencar as atuais espécies societárias, bem como suas associações em grupo;
- b) Demonstrar a melhoria da qualidade da informação contábil com a utilização das Demonstrações Contábeis, as quais devem estar respaldadas por um parecer de Auditoria Independente;
- c) Explorar a legislação vigente que dispõe acerca dos métodos e da elaboração de demonstrações contábeis;
- d) Possibilitar o interesse pelo tema para que possa ser frutos de novos estudos acerca da Auditoria em Demonstrações Contábeis.

## 1.2 Metodologia

Trata-se de uma revisão bibliográfica, do tipo revisão de literatura, realizada em livros, revistas especializadas e artigos eletrônicos, referente ao tema, no intuito de alcançar subsídios para a conclusão da pesquisa.

A revisão de literatura é de grande importância, pois fundamenta trabalhos significativos, proporcionando aos pesquisadores, leituras anteriores como forma de conhecimento atual sobre um tema e a partir daí ser relevante para um novo estudo, que integra e facilita o acúmulo de conhecimento. (POLIT; BECK; HUNGLER, 2004).

O estudo proposto pode ser considerado como pesquisa exploratória, que tem como principal objetivo, melhorar, tornar claro, mudar conceitos e ideias, para a formulação de problemas mais exatos. (GIL, 1995). Em outras palavras, espera-se obter por meio da pesquisa, um conhecimento mais aprofundado do ambiente que envolve a auditoria independente em demonstrativos contábeis para sociedades empresariais.

Serão utilizados artigos científicos indexados nas bases eletrônicas de dados: Portal de Contabilidade, Porta da Educação, Google e FISCOsoft a partir dos descritores: Auditoria Independente; Demonstrativos contábeis e Sociedade Empresarial. A partir dos descritores foram selecionados os artigos publicados na língua portuguesa entre os anos de 2002 a 2010, que abordam aspectos relevantes ligados ao tema.

Os critérios de exclusão dos artigos para a revisão sistemática serão: monografias, teses e dissertações, os artigos que não pertençam às bases de dados descritas, os artigos publicados em outros idiomas, artigos não publicados entre os anos de 2002 a 2010 e os artigos que não abordem aspectos ligados diretamente ao tema deste trabalho.

## 2 SOCIEDADES E GRUPOS DE SOCIEDADES

### 2.1 Sociedades

As sociedades nasceram da comunhão de vontades e objetivos entre duas ou mais pessoas, que se propõem a contribuir com o fundo social, visando a resultados econômicos ao desenvolvimento da atividade da empresa. Faz-se essa comunhão através do acordo celebrado entre os componentes da sociedade (sócios), que normalmente se revestem de formalidades próprias na forma prescrita em lei.

Segundo Coelho (2002, p. 44),

Quanto no tramite do processo de constituição da sociedade empresarial, faz-se necessário que os sócios escolham a forma jurídica que será disposta à organização, pois podem ser sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade em conta de participação (arts: 991 a 996 do Novo Código Civil), sociedade por quota de responsabilidade limitada (arts 1.052 a 1.087 do Novo Código Civil), sociedade em comandita simples por ações e sociedade anônima (Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades por ações) que tem as seguintes características;

Sociedade em nome coletivo é a espécie de formação societária que se caracteriza pela responsabilidade ilimitada e solidaria dos sócios pelos débitos contraídos pela sociedade;

Sociedade em comandita simples/por ações, é a espécie de formação societária que se caracteriza pela existência de duas categorias de sócios; os comanditados que são os sócios que assumem a administração da empresa, mas respondem ilimitada e solidariamente a obrigação contraída perante terceiros; e os comanditários que são sócios que não possuem nenhuma ingerência na administração e que só respondem tão somente pelo valor de sua quota em caso de obrigações junto a outrem;

Sociedade em conta de participação é a espécie de formação societária que se caracteriza pela sua despersonalização, ou seja, não terá contrato social arquivado na Junta Comercial. Por isso, tal constituição societária não assume em seu nome nenhuma obrigação, visto que tais obrigações recaem na pessoa dos sócios ostensivos. Constitui-se por contrato verbal ou escrito, sendo que este último não deve ser arquivado na junta comercial, pois se trata de acordo entre empreendedores e/ou administradores, visando à realização de uma atividade econômica;

Sociedade por quota de responsabilidade limitada é a espécie de formação societária que se caracteriza pela responsabilidade limitada dos sócios ao valor de sua quota e pode ser considerada, pela doutrina, sociedade de pessoas, caso e que os sócios em o direito

de vetar o ingresso de estranho no quadro associativo, ou de capital, em que o quotista pode, pela previsão contratual, transferir suas quotas a estranho à sociedade inicialmente formada.

Sociedade Anônima é a espécie de formação societária se caracteriza por apresentar seu capital dividido em partes denominadas ações, geralmente de igual valor nominal.

## **2.2 Grupos de Sociedades**

Na qualidade de pessoas jurídicas, permitem-se as empresas adquirir participações no capital social de outras empresas. Quando essas participações possuem um caráter de investimento permanente e, a depender da formação societária da investidora e do montante investido, diz-se que pode surgir um grupo de sociedades.

Tais grupos podem constituir-se tanto de fato como de direito. Quando de direito, o grupo se constituirá mediante convenção pela qual as sociedades se obriguem a combinar recursos ou esforço na realização dos respectivos objetivos para a participar de atividades ou empreendimentos comuns. Tal investimento pode acontecer entre os diversos tipos de sociedades descritas anteriormente, comumente ocorridas em formações societárias por ações no qual esta regulamentada no artigo 265 a 277 da Lei 6.404/76.

Os grupos de sociedades, de direito ou de fato, formam-se quando existe interesse comum entre duas ou mais empresas, em investimentos permanentes comuns que teoricamente não se destinam a venda, pois há intenção da empresa investidora em mantê-las por tempo indeterminado. Em relação aos grupos de fatos, preocupou o legislador, basicamente, em garantir maior transparência nas relações entre coligadas e entre as controladas e sua controladora através de regras próprias de demonstrações contábeis (Lei 6.404/76, arts. 247 a 250)

A diferença, portando, entre os Grupos de Sociedade, de fato e de direito, é que no primeiro caso os grupos de fato não estão registrados na Junta Comercial, enquanto os Grupos de Direito estão. Os investidores permanentes são realizados com a aplicação de capital na forma de ações ou quotas, onde representam uma ampliação voluntaria da atividade econômica mediante participações em Coligadas e Controladas, constituição ou aquisição de outra empresa, segundo Coelho (2002).

Vários são necessários à perfeita compreensão do tema, são eles: empresa investidora, investida, controladora, controlada, coligada, subsidiaria integral e holding.

A palavra coligada pode referir-se tanto a empresa investidora quanto a investida, pois indica uma relação de participação de uma sociedade na outra, e não um controle. Pois sociedade coligada é aquela quando uma participa com 10% ou mais, do capital social da outra, SM controlá-la, é o que dispõe o artigo 2º da Instrução da Comissão de Valores Mobiliários nº 247/96.

### **3 AS DEMONSTRAÇÕES E OS RELATÓRIOS CONTÁBEIS**

As demonstrações contábeis são utilizadas pelos administradores para prestar conta sobre os aspectos de responsabilidade da empresa, perante acionistas, credores, governo e a comunidade em geral. Tem por objetivo, portanto, revelar as informações sobre o patrimônio e os resultados da empresa às pessoas interessadas, a fim de possibilitar o reconhecimento e análise de sua situação econômico-financeira (ALMEIDA, 2004).

De acordo com o art. 176 da lei nº 6.404/76, tem-se que a legislação societária determina que, ao término de cada exercício social, a administração da empresa deve disponibilizar, com base em sua escrituração contábil, demonstrações contábeis, que exprima com clareza a situação do patrimônio da empresa e as mutações ocorridas no exercício.

A companhia deve levantar, ao término do exercício social, um conjunto de demonstrações contábeis, com vista a possibilitar o conhecimento, pelo acionista e por terceiros, de sua situação patrimonial, econômica e financeira, bem como os resultados positivos ou negativos alcançados pela empresa. As sociedades anônimas e de capital aberto tem obrigatoriedade de publicar as seguintes demonstrações financeiras e relatórios, segundo Lemos (2004):

- Relatório da Administração;
- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado do Exercício;
- Demonstração do Lucro ou Prejuízo Acumulado (inseridas dentro das Demonstrações das Mutações do Patrimônio);
- Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos;
- Notas Explicativas;
- Parecer dos Auditores.

#### **3.1 Relatório da Administração**

Através desse relatório, a Diretoria presta informações aos acionistas sobre diversos aspectos do desempenho e de perspectiva da sociedade relativas a estratégias de vendas, compras, produtos, expansão, efeitos conjunturais, legislação, política financeira, de recursos humanos, resultados alcançados, planos, previsões, etc. (CREPALDI, 2010)



O relatório da administração é uma forma de manter os acionistas e terceiros a par do que se realiza na empresa. É uma peça em que se relata livremente aquilo que se julga importante que devam ser aplicadas.

### **3.2 Balanço Patrimonial**

É a demonstração que representa, em determinada data, todos os bens e direitos da empresa capazes de gerar benefícios futuros (ativo), assim como as obrigações (passivo). A diferença entre Ativo e Passivo é chamada de Patrimônio Líquido que representa o capital investido pelos proprietários da empresa, quer através de recursos trazidos de fora da empresa, quer gerados por esta em suas operações e retidos inteiramente.

A Lei 6.404/76 determina que as contas do Balanço sejam classificadas segundo os elementos do patrimônio que elas representem, sendo agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e análise da situação financeira da empresa. Determina ainda que. As contas do Ativo deverão ser dispostas em ordem decrescentes de realização ou conversibilidade, grau de liquidez e as contas do Passivo em ordem de decrescente ou de exigibilidade.

No balanço patrimonial, os elementos do patrimônio tais como, contas a receber valores mobiliários, estoques, ativo imobilizado, investimentos relevantes em sociedades coligadas e controladas, outros investimentos, são agrupados de modo a facilitar o conhecimento e análise da situação financeira das entidades (PAHLMANN; ALVES, 2008).

### **3.3 Demonstração do Resultado do Exercício**

A Demonstração do Resultado do Exercício é uma demonstração dos aumentos e reduções do Patrimônio Líquido pelas operações da empresa. As receitas representam normalmente aumento do Ativo, através de ingresso de novos elementos, como duplicatas a receber ou dinheiro provenientes das transações. Aumentando o Ativo, aumenta o Patrimônio Líquido. As despesas representam redução do Patrimônio Líquido, através de um entre dois caminhos possíveis, redução do Ativo ou aumento do Passivo Exigível (CREPALDI, 2010).

Entretanto, todas as receitas e despesas se acham compreendidas na Demonstração do Resultado, segundo uma forma de apresentação que as ordena de acordo com a sua natureza, fornecendo informações significativas sobre a empresa (MARION, 2003).

A Demonstração do Resultado é, pois, o resumo do movimento de certas entradas e saídas no balanço, entre duas datas. Por isso, há autores clássicos americanos que chamam

Demonstração do Resultado de Fluxo (Movimento) de Renda. Retrata apenas o fluxo econômico e não fluxo monetário (CREPALDI, 2010).

Para a Demonstração do Resultado não importa se uma receita ou despesa tem reflexos em dinheiro, basta apenas que afete o Patrimônio Líquido.

Segunda a Lei 6.404/76, a Demonstração do Resultado do Exercício discriminará os seguintes elementos:

- A receita bruta das vendas e/ou serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- A receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias vendidas e serviços vendidos e o lucro bruto;
- As despesas com vendas, as despesas financeiras, deduzidas da receita, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
- O lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;
- O resultado do exercício antes do imposto de renda e a provisão para o imposto;
- As participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência dos empregados;
- O lucro ou prejuízo do exercício e seus montantes por ação do capital social.

A estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício será explicada nos capítulos posteriores.

### **3.4 Demonstração do Lucro ou Prejuízo Acumulado e das Mutações do Patrimônio**

Dentre as demonstrações contábeis regulares pelas legislações em vigor, está a de lucros ou prejuízos acumulados. A lei 6.404/76 a exige, para todas as sociedades por ações, sem nenhuma exceção. A legislação fiscal também a exige, não só para as sociedades anônimas, mas para todas as demais pessoas jurídicas domiciliadas no país que estejam à tributação pelo Imposto de Renda com base no lucro real, inclusive firmas individuais equiparadas a elas (MARION, 2003).

Portanto, as pessoas jurídicas estão obrigadas à elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, mesmo que não tenham de publicá-las, excetuadas as não tributas com base no lucro real. Por outro lado, a Lei 6.404/76, em seu art. 186 2.º, estabelece que a elaboração e publicação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido dispensa a elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Assim do ponto de vista de Crepaldi (2010), pode-se optar pela Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, ou pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, desde que nesta esteja explicada a movimentação da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados. A elaboração da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido por parte de uma investida, facilita o cálculo da equivalência patrimonial de uma empresa, pois, com a mutação patrimonial, a investidora tem condições de verificar quanto deve registrar como receita ou despesa de equivalência patrimonial, quanto de ganho ou perda de capital, quanto de aumento por reavaliação de bens na investida, o que não afeta o seu resultado, etc.

As estruturas das Demonstrações do Lucro ou Prejuízo Acumulado e das Mutações do Patrimônio serão explicitadas nos capítulos posteriores.

### **3.5 Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos**

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos é a peça contábil necessária ao embasamento das decisões na área financeira. Ela demonstra a dinâmica patrimonial na medida em que evidencia as variações ocorridas no patrimônio das entidades em determinado período (QUINTANA; MESQUITA, 2006).

A Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos se caracteriza como uma demonstração de significativa importância, haja vista que permite pela análise comparativa de pelo menos três períodos consecutivos, identificar as políticas de captação de recursos e conseqüentemente investimentos efetuados pela empresa em determinado período. Essa demonstração possibilita ainda visualizar os riscos assumidos pela empresa na captação e aplicação dos recursos financeiros (ALMEIDA, 2004).

Dessa maneira, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos é uma demonstração que evidencia avaliação do Capital Circulante Líquido. Talvez por essa demonstração seja ainda pouco conhecida pelo grande público e mesmo por parte de muitos analistas de balanço, é que o Capital Circulante Líquido é um elemento de difícil interpretação (IUDÍCIBUS, 2007).

### **3.6 Notas Explicativas**

De acordo com Braga (2006) são dados e informações que ora completamente a demonstrações financeiras, com, por exemplo, taxa de juros, vencimentos de garantia e obrigações de longo prazo, ora expõem critérios contábeis utilizados como avaliação de

estoques, depreciação e demais provisões, ou ainda acrescentam informações como garantias a terceiros, espécie de ações do capital social, eventos subsequentes a data do balanço que tenham efeitos relevantes sobre a situação financeira da companhia, etc.

Enfim, nas Notas Explicativas estão contidos elementos que auxiliam a uma avaliação mais incisiva da empresa.

### **3.7 Parecer dos Auditores**

É obrigatório apenas para as companhias abertas, ou seja, aquelas que possuem ações ou debêntures negociadas no mercado de valores mobiliários. Os auditores independentes são contadores que, sem manter, vínculo empregatício, são contratados para emitir opiniões sobre a correção e fidedignidade das demonstrações contábeis. Verificam os controles internos da empresa, conferem lançamentos e conciliações contábeis, circularizam informações junto a bancos, advogados, clientes e fornecedores, em suma, realizam uma série de testes e procedimentos capazes de sustentar a opinião no final dos trabalhos, a qual consta do parecer (IUDÍCIBUS, 2007).

## **4 AS ATIVIDADES DO PROFISSIONAL EM AUDITORIA**

A prática de auditoria, seja ela interna (exceto para as áreas operacionais onde não estejam em análise as contas contábeis), seja externa, é de exercício exclusivo do contador. Para o exame de demonstrações contábeis de empresas de capital aberto, é necessário também o registro do profissional na Comissão de Valores Mobiliários, além do registro no Conselho Regional de Contabilidade.

Este assunto encontra-se regulamentado pela Resolução nº 821/97, para auditores externos e Resolução 781/95, para auditores internos, ambas aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e ainda, a Instrução CVM nº 308/99, para registro de auditores externos, Pessoa Física e Pessoa Jurídica, que atuem no âmbito do mercado de valores mobiliários (MATARAZZO, 2003).

### **4.1 A Auditoria Independente**

A auditoria externa ou auditoria independente nasceu no Reino Unido no século passado, após inúmeros processos de falência de empreendimentos que captavam recursos do povo, para a aplicação em negócios especulativos e, na maior parte das vezes, poucos sérios. O volume de dinheiro em giro era muito grande como decorrência do processo trazido pela Revolução Industrial. Isto fez com que os Contadores da época sentissem a necessidade de se organizarem para a prestação de serviços capazes de suprir aquele mercado profissional subjacente, uma vez que eles entendiam ser possível desenvolver uma atuação de apoio aos investidores, através do exame das Demonstrações Contábeis e outros processos técnicos (IUDÍCIBUS, 2007).

A maior preocupação dos Contadores era o estabelecimento dos padrões profissionais, de tal forma que pudessem servir de orientação para a condução dos trabalhos de auditoria. Foi pensando assim que se organizaram associações profissionais, sendo a primeira delas, a Sociedade dos Contadores de Edimburgo, fundada em 1853. A partir daí, formaram-se muitas outras entidades, com idênticos objetivos. Atualmente, o Institute of Accountants (Instituto de Contadores) é a instituição que conta o maior prestígio na Grã-Bretanha.

Somente a partir dos anos setenta é que a auditoria externa tomou maior impulso no Brasil, motivando a comunidade contábil após a promulgação de uma série de dispositivos

legais sobre o assunto. Historicamente, o desenvolvimento da auditoria no Brasil pode ser dividido em três fases:

- Até 1946, quando tivemos a promulgação do decreto-lei nº 9.295;
- De 1946 a 1967, e finalmente;
- Após 1967.

Até 1946, a atividade de auditoria no Brasil praticamente não existia, exceto em empresas estrangeiras, como uma continuidade dos hábitos adotados por suas matrizes. Nesses tempos eram muito requisitados os Contadores de maior gabarito profissional, quando se desejava apurar alguma fraude, esclarecer suspeitas de desfalque ou falência fraudulenta. Era um trabalho pericial, bem diferente de uma auditoria.

A partir de 1946, com o advento do Decreto-Lei nº 9.295, que regulamentou a profissão de Contador no Brasil, nos moldes atuais, estabeleceu-se para o Contador a prerrogativa de exclusividade na execução dos trabalhos de auditoria e perícia. Convém ressaltar que naquela época o termo “auditoria” não era corrente, preferindo-se “revisão de escrita” para assinalar as atividades típicas desta especialização da profissão contábil.

Vale lembrar que o Decreto-Lei em questão não criou a profissão de auditor, somente atribuiu ao Contador à exclusividade de praticá-la. Diz-se que a auditoria é uma especialização na profissão da Contabilidade.

Para o desenvolvimento da auditoria no Brasil, o Decreto-Lei nº 9.205/46 teve o indiscutível mérito de preservar a qualidade dos trabalhos a partir do momento que exigiu maior qualificação técnica para os profissionais executores, reservados aos Bacharéis em Ciências Contábeis o direito de praticar a auditoria. Ainda hoje, as regras estabelecidas pelo referido Decreto-Lei encontram-se em pleno vigor.

Apesar de formalmente organizado em 26 de março de 1957, o Instituto de Contadores Públicos no Brasil, em São Paulo, a auditoria foi oficialmente reconhecida apenas em 1968, por ato do Banco Central do Brasil. O fortalecimento da atividade, todavia, ocorreu em 1972, por regulamentações do Banco Central do Brasil, Conselho Federal de Contabilidade e pela formação de um órgão nacional para a congregação e autodisciplina dos profissionais. O Instituto dos Auditores Independente do Brasil.

#### 4.1.2 Auditoria Independente

Os auditores independentes, no exercício de suas funções, devem observar as Normas de Auditoria Geralmente aceitas (BRAUNBECK, 2010).

#### 4.1.3 Auditoria Interna

Os auditores internos observam, no desempenho de suas funções, normas semelhantes as da auditoria independente, expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, que atualmente estão definidas na Resolução nº 780/95, do CFC (ATTIE, 2006).

#### 4.1.4 A Responsabilidade do Auditor

O Auditor é o profissional que, possuindo competência legal como contador e conhecimentos em áreas correlatas, como tributos, modernas técnicas empresariais e outras aliadas aos conhecimentos de normas e procedimentos de auditoria, procurarão obter elementos de satisfação que o levem a fundamentar e a emitir sua opinião sobre o objeto de estudo (Sistema de Controles Internos, Demonstrações Contábeis etc.) (POHLMANN; ALVES, 2008).

As funções hoje vão muito além do tradicional conceito de fiscalização. No exercício da profissão os auditores, podem ser responsabilizados por erros, falhas, omissões e/ou dolo quanto à veracidade a forma com que realizam o trabalho e omitem a sua opinião por intermédio do parecer de auditoria. Pode ser assim caracterizada:

- Trabalhista: no caso da auditoria interna;
- Profissional: nos casos de auditoria externa, no que diz respeito à contratação dos serviços prestados;
- Civil: no caso de informação incorreta no parecer do auditor e que venham a influenciar ou causar prejuízos a terceiros que se utilizam dessas informações;
- Criminal: no caso de omissão ou incorreção de opinião expressa em parecer de auditoria, configurada por dolo, e que venham a influenciar ou causar prejuízos a terceiros que se utilizam dessas informações.

#### 4.1.5 Princípios Éticos e Qualificações Necessárias do Auditor

A função do auditor deve ser exercida em caráter de entendimento de que o trabalho executado tenha e mereça a credibilidade possível, não sendo permissível que pare qualquer sombra de dúvidas quanto à integridade, a honestidade e aos padrões morais desse profissional (CREPALDI, 2010).

#### 4.1.6 Autoanálise

O auditor tem como função principal criticar o trabalho alheio. Para ser justo com os outros, ele deve sempre se submeter à autocrítica. É muito fácil criticar algo que já foi feito, porém, quando o auditado estava decidindo qual alternativa escolher, possivelmente, ele escolheu a melhor que lhe apareceu no momento, embora, posteriormente, ela possa ter se revelado inadequada.

#### 4.1.7 Imparcialidade

Ao reportar um ponto, o auditor deve fazê-lo com razão, e não com o coração. Isto é, deve ser imparcial, evitando que sentimentos ou outras influencia possam influenciar na realidade dos fatos.

#### 4.1.8 Sigilo Profissional

Assuntos de natureza confidencial devem ser discutidos somente com pessoas autorizadas, em momentos e locais adequados. O sigilo é uma das armas mais importantes com que o auditor conta para obter êxito na conclusão do seu trabalho. Nada daquilo que chega ao conhecimento do auditor, por força do seu trabalho. A Base de todo serviço profissional é a confiança. Essa base é irrevogavelmente destruída onde a confiança é violada (BRAUNBECK, 2010).

#### 4.1.9 Bom Senso para Revisão/Sugestão de um Ponto

O bom senso repousa em princípios, tais como:

- Tolerância dentro do que é justo;
- Abandono de detalhes que não prejudiquem a todos;
- Serenidade e equilíbrio ao julgar;
- Atitude que o leve a ver as virtudes antes dos erros.



#### 4.1.10 Autoconfiança

A autoconfiança é a geradora de posturas positivas. O auditor que não se sente seguro quanto a sua cultura, inteligência e experiência não têm condições de apresentar um bom trabalho. O auditor que se sentir inseguro, deve fazer uma auto-análise para descobrir qual é o motivo do problema, e em seguida, procurar a solução (BRAUNBECK, 2010).

#### 4.1.11 Sentido Objetivo

Tendo em vista que o trabalho do auditor é essencialmente analítico, pode acontecer dele se perder nos detalhes. Para evitar isso, o auditor deve se adestrar para ser objetivo. O excesso de minúcias, normalmente, prejudica o trabalho. Uma forma de minimizar o problema é dividi-lo em tantas partes, quantas forem necessárias, a fim de evitar a dispersão (SANTOS, 2010).

#### 4.1.12 Perspicácia nos Exames

Outra característica necessária ao auditor é a perspicácia. Não bastam o preparo técnico e a cultura, se lhe faltar à perspicácia, à qual denominamos “bola de cristal”.

#### 4.1.13 Persistência

Nem sempre o trabalho do auditor produz resultados imediatos. A persistência em seguir um objetivo, mais cedo ou mais tarde, conduzirá o auditor a um resultado satisfatório.

#### 4.1.14 Caráter

Se alguma outra profissão permite ao profissional ter deficiências no caráter, a auditoria não permite. O caráter, como tem raízes na personalidade do indivíduo, não pode ser mudado (CREPALDI, 2010).

#### 4.1.15 Suspeita Sobre Conduta Alheia

Algumas vezes, o auditor, no curso de seu trabalho, é levado a concluir pela existência de ocorrências irregulares que. Não obstante ao esforço despendido, não chegam a se concretizar em prova material. O auditor não deve inserir em seu relatório observações relativas a fatos sobre as quais não estejam documentalmente qualificados para responder (ATTIE, 2006).

Por outro lado o trabalho não será perdido, fará parte de um “dossiê” ao qual, no futuro, poderão se adicionar outros elementos que surgirem, de forma a esclarecer, finalmente, o caso.

#### 4.1.16 Informação Qualificada

O auditor deve fundamentar o seu trabalho com a técnica profissional adquirida através de escolaridade apropriada e conhecimento baseado na experiência do trabalho.

#### 4.1.17 Espírito de Independência

O fato do auditor está subordinado à cúpula hierárquica da organização não lhe tira a necessária independência, uma vez que esta é mais um estado de espírito que uma questão de separação organizacional.

#### 4.1.18 Conhecimento

Conforme comentamos no início o deste tópico, o auditor deve sempre estar disposto a aumentar o seu conhecimento, pois ele precisa ser um especialista em auditoria, porem, com uma visão generalista de todo o contexto que envolve uma organização empresarial. O auditor deve em cada área de atuação se preparar previamente para conseguir o melhor aproveitamento do seu trabalho.

### **4.2 Principais Órgãos Relacionado com a Auditoria**

Os principais órgãos relacionados com os auditores são os seguintes:

- Comissão de Valores Mobiliários (CVM)
- Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON)
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC)
- Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC)
- Superintendência de Seguros Privados

#### 4.2.1 Conceito de Auditoria

Compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis, deles resultantes (ALMEIDA, 2010).

#### 4.2.2 Objetivo

O objetivo do exame das demonstrações contábeis é expressar uma opinião sobre a veracidade das mesmas e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes ao período em exame, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, aplicados com uniformidade durante os períodos (SANTOS, 2004).

#### 4.2.3 Objeto

O objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrados, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações onde comprovem a veracidade dos atos da administração e sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. Pode a auditoria, inclusive basear-se em informações obtidas fora da empresa, entre as quais, serviços de terceiros, extratos, saldos bancários, por exemplo.

Quanto a este aspecto a auditoria exerce sua ação preventiva, saneadora e moralizadora, para tanto confirmar a veracidade dos registros contábeis aplicados na sua contabilidade (ALMEIDA, 2010).

#### 4.2.4 Objetivos e Fins da Auditoria

É o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros contábeis e legitimidade dos atos da administração, bem como sua defesa dos interesses patrimoniais (SANTOS; GRATERON, 2003).

#### 4.2.5 Funções Contábeis na Profissão do Auditor

Por contabilidade entende-se um sistema de informações e avaliações destinadas a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza financeira, física e de produtividade, com relação aos aspectos quantitativos do patrimônio da entidade objeto de contabilização (CREPALDI, 2010).

Já sistema de informações pode ser conceituado como um conjunto articulado de dados, técnicas de acumulação, ajuste e elaboração de relatórios que permite tratar as informações de natureza respectiva com o máximo possível de relevância e o mínimo de custo, bem como dar condições.

Além disso, considera-se usuário da contabilidade toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação econômico-financeira e do progresso de determinada entidade. Podem-se dividir os usuários em externos e internos a entidades, os externos são constituídos de por acionistas, prestadores de recursos e credores em geral e integrantes do mercado de capitais como um todo. Já os internos são os administradores e empregados da entidade, bem como o Fisco (PEREIRA, 2004).

Tantos os usuários internos e externos necessitam de informações exatas, apresentadas honestamente e isentas de distorções, para tal confiabilidade, as informações devem ser examinadas por pessoas devidamente capacitadas, que não sejam encarregadas de prepará-las, portanto, de um auditor.

### **4.3 Tipos de Parecer de Auditoria**

#### 4.3.1 A Importância do Parecer da Auditoria Externa

As demonstrações contábeis são de responsabilidade da administração da empresa e assinadas pelo contabilista devidamente registrado no conselho regional de contabilidade.

Nesse motivo o parecer dos auditores independentes sobre eles é de fundamental importância para dar credibilidade às mesmas, uma vez que elas são auditadas por empresas estranhas à companhia (CREPALDI, 2010).

Apesar de abranger importantes empresas, as companhias fechadas e as sociedades limitadas, que representam a maioria das empresas, do país, muitas vezes atingindo a empresas de médio e grande porte.

É importante destacar que um dos sistemas transparente de informações e de prestações de contas com uma atuação maior da auditoria contribuirá para a segurança dos negócios, para redução de riscos e da inadimplência, permitindo, em razões disso, menores taxas de juros;

#### 4.3.2 Tipos de Auditoria

Podemos classificar a auditoria em dois tipos, a saber;

- auditoria das demonstrações contábeis e auditoria operacional ou de gestão.

#### **4.4 Auditoria das Demonstrações Contábeis**

Estas são informações preparadas por escrito, destinadas a apresentar a situação e a evolução patrimonial da empresa, aos administradores e aos terceiros. O simples registro e seleção dos fatos, dados seu volume e heterogeneidade, não são elementos suficientes para atingir a finalidade informativa da Contabilidade (PEREIRA, 2004).

Daí serem esses fatos reunidos em demonstrações sintéticas que recebem a denominação genérica de demonstrações contábeis. Tendo em vistas as exposições dos componentes patrimoniais que são:

- Balanço Patrimonial visam demonstra as variações patrimoniais; e
- Demonstrações do Resultado do Exercício que visa o resultado econômico de um período de administrativo.
- As demonstrações podendo se destacar-se em:
  - Demonstrações dos Lucros ou Prejuízos Acumulados demonstra a movimentação ocorrida nos resultados de exercícios anteriores;
  - Demonstrações das Origens e Aplicações e Recursos; destinada a demonstrar como surgiram os recursos econômico-financeiros manipulados no exercício e onde foram aplicados;

- Demonstrações das Mutações nas Contas do Patrimônio Líquido- esta abrange as variações sofridas no exercício por todas as contas integrantes do Patrimônio Líquido.

#### 4.4.1 Auditoria

Para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, a contabilidade utiliza-se de uma técnica que lhe é própria, denominada auditoria, que consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo às normas apropriadas de procedimentos, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação econômico-financeira nelas apresentadas.

#### 4.4.2 Análise de Balanços:

De acordo com Ito et al., (2008), algumas das demonstrações contábeis são sintéticas e nem sempre esclarecem a composição analítica do patrimônio e de suas variações, a contabilidade dispõe de mais uma técnica especializada, denominada Análise de Balanços, que permite decompor, comparar e interpretar essas demonstrações contábeis, oferecendo aos interessados na riqueza patrimonial e sobre os resultados da atividade econômica desenvolvida pela entidade.

#### 4.4.3 Finalidade

A finalidade da contabilidade em síntese é produzir informações úteis a diversos interessados, que podem ser usuários interno e externos a empresa ou entidade.

### **4.5 Usuários da Informação**

#### 4.5.1 Internos

Aqueles de dentro da entidade, ou seja, Administradores e/ou proprietários, quando se envolvem diretamente na administração de suas empresas.

#### 4.5.2 Externos

Aqueles fora da entidade, ou seja, credores, investidores, entidades normativas, autoridades fiscais e acionistas que são considerados proprietários ausentes, que nenhum contato mantém com suas operações.

#### 4.5.3 Auditoria Operacional ou de Gestão

Consiste em revisões metódicas de programas, atividades e seguimentos operacionais dos setores públicos e privados, a fins de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo utilizados com eficiência e se estão sendo alcançados os seus objetivos (ITO et al., 2008).

#### 4.5.4 Classes de Auditoria

Variam de acordo com o tratamento que se dá ao objeto da auditoria, existem duas classes de auditoria: auditoria geral ou sintética e auditoria detalhada ou analítica, esta não encontra limites na sua ação, basta conceituá-la e, afirmar o que abrange o exame de todas as transações.

## 5 AUDITORIA COMO TÉCNICA CONTÁBIL

### 5.1 Auditoria Como Técnica Contábil

O objeto da contabilidade é o estudo do patrimônio em seus aspectos qualitativos e quantitativos, a auditoria tem o mesmo objeto, o patrimônio, especialmente no que tange o controle e as informações sobre o seu estado e variações. A finalidade da auditoria contábil não é apenas a de confirmar a existência dos registros e veracidade dos comprovantes, vai além, julgando a moralidade do ato praticado.

A fiscalização em si se exercida pela auditoria, lhe propicia maior consistência e maior veracidade, por várias razões, entre as quais podemos citar:

- a) o profissional que faz os registros contábeis, ou realiza com maior atenção e rigor, verificando os seus erros, apontados;
- b) Empregados e administradores temem erros e fraudes, tendo em vistas que estes poderão ser apontados aos seus superiores;
- c) Os acionistas ou quotistas por sua vez, prestam contas, através da auditoria, a seus credores e ao fisco;
- d) Outros fatores de ordem econômica e social, que exigem a atuação do auditor independente.

#### 5.1.1 Reflexos da Auditoria sobre Patrimônio

Segundo Franco e Marras (2001), a proteção que a auditoria oferece a riqueza patrimonial, dando maior segurança e garantia aos administradores, proprietários, fisco e credores apresentam os seguintes aspectos:

Aspecto administrativo: contribui para a redução de ineficiência, negligência, incapacidade e improbidade de empregados e administradores;

Aspecto patrimonial: possibilita melhor controle de bens, direitos e obrigações que consistem o patrimônio;

Aspecto fiscal: é o fator mais rigoroso cumprimentos das obrigações, resguardando o patrimônio contra multas, o proprietário contra penalidades decorrentes da lei de sonegação de impostos;

Aspecto técnico: contribui para a mais adequada utilização das contas, maior eficiência dos serviços contábeis;



Aspecto financeiro: resguarda créditos de terceiros, fornecedores e financiadores, contra possíveis fraudes e dilapidações do patrimônio;

Aspecto econômico: assegura maior exatidão dos custos e veracidade dos resultados, na defesa do interesse dos investidores e titulares do patrimônio;

Aspecto ético: examina a moralidade do ato praticado, estando o registro tecnicamente elaborado e o fato legalmente comprovado.

### 5.1.2 Filosofia da Auditoria

A auditoria é uma atividade relativamente nova no Brasil, podemos dizer então que, ela encontra-se no estagio inicial em termos de técnicas, haja vista que a legislação especifica brasileira vem abordando superficialmente o assunto, sem definir de forma clara e precisa os procedimentos que nos os profissionais da área deveriam adotar por ocasião da auditoria das demonstrações financeiras e auditoria realizada nas empresas publica (ALMEIDA, 2010).

A filosofia da auditoria consiste em avaliar a política de sistema da empresa e termos de adequação, comunicação, aceitação, aplicação e controle, se é necessário na situação, se contribui para atingir os objetivos da empresa, se permite assegurar a correta utilização dos recursos da empresa, tanto de natureza financeira, econômica e humana.

### 5.1.3 Natureza da Auditoria

Em geral, a Auditoria procura determinar se as demonstrações e seus respectivos registros contábeis de uma empresa ou entidade merecem ou não confiança. Deve – se reconhecer que, o que se entende por demonstrações contábeis realmente reflete, ou não, a situação patrimonial, assim como os resultados das operações que estão sendo realizadas dentro de uma empresa ou entidade (ATTIE, 2007).

### 5.1.4 Aplicações da Auditoria

Entre os inúmeros serviços prestados pelo auditor na sua área de especialização, devido ao elevado numero de usuários por ele servidos e atingidos, o mais conhecido é o exame das demonstrações financeiras e auditoria contábil; sobre elas deve opinar, no caso de refletirem apropriadamente a posição financeira e o resultado das operações.

Tal tipo de auditoria compreende o conjunto de pesquisas, revisões analíticas dos registros contábeis, comprovantes e outros elementos que evidenciam e corroboram as informações contidas nas demonstrações financeiras, levando ainda em consideração a preparação de um informe escrito-parecer do auditor, no qual o profissional expõe o resultado de seus exames.

#### 5.1.5 Processo de Abordagem da Auditoria

Ao examinarmos um conjunto de demonstrações contábeis, o primeiro problema que auditor enfrenta é de determinar exatamente o que o conjunto de demonstrações contábeis pode representar. O auditor deve ser contador bastante competente, ter capacidade ler as demonstrações contábeis o suficiente, compreensão e confiabilidade, para saber analisá-las nas diversas afirmações que contem.

#### 5.1.6 O Papel da Auditoria

As expectativas da economia alimentadas pelos bons sinais de acabar com o processo hiper-inflacionário quando no aumento de preços, caso eles subam acentuadamente e as taxas de juros alçassem patamares jamais vistos (ATTIE, 2010).

#### 5.1.7 Normas de Auditoria Independente

Conforme Santos e Grateron (2003), as normas de auditoria independente representam as condições necessárias a serem observadas pelos auditores externos no desenvolvimento do serviço de auditoria e estão regulamentadas em diversos dispositivos normativos:

- Resolução 820 de 17/12/1997 do CFC (aprova a NBC T 11, Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis);
- Resolução 821 de 17/12/1997 do CFC (aprova a NBC P 1, Normas Profissionais do Auditor Independente);
- Resolução 828 de 11/12/1998 do CFC (aprova a NBC T 11 – IT 02, Papeis de Trabalho);
- Resolução 830 de 16/12/1998 do CFC(aprova a NBC T 11 – IT 05, Parecer de Auditoria); e

- Instrução Normativa da CVM nº 275 de 12/03/1998.

### 5.1.8 Controle Interno

As normas de auditoria, referentes aos trabalhos de campo, estabelecem que o auditor deva avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, se acordo com Crepaldi (2010).

O conhecimento dos controles internos é fundamental para o Planejamento da Auditoria necessária para determinar a natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos de auditoria necessária. Para isso o auditor deve:

- ter conhecimento do sistema de contabilidade adotado pela entidade e de sua integração com os sistemas de controles internos;
- avaliar o grau de confiabilidade das informações geradas pelo sistema contábil, sua temporalidade e sua utilização pela administração;
- avaliar o grau de confiabilidade dos controles internos adotados pela entidade, mediante a aplicação de provas de procedimentos de controle, dentro da abrangência definida no item 11.2.5 da NBCT T.

Conforme Almeida (2010), o sistema de controle interno é um plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados numa empresa com o objetivo de,

- salvaguardar os ativos de prejuízos decorrentes de fraudes ou erros não intencionais;
- assegurar a validade e integridade dos dados contábeis que serão utilizados pela gerencia para tomada de decisões;
- incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às normas estabelecidas pela administração.

### 5.1.9 Estruturas Fundamentais dos Controles Internos

A administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de se está sendo seguido pelos funcionários, e por sua modificação, no sentido de adaptá-los às novas circunstâncias. As atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de

preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais de organizações (CARVALHO, 2004).

As razões para que sejam definidas as atribuições são: assegurar que todos os procedimentos de controle sejam executados, detectar erros e irregularidades; e apurar responsabilidades por eventuais omissões na realização de transações da empresa.

Segundo Attie (2010), a empresa deve definir um manual de organização, o qual apresente suas rotinas internas, as quais podem compreender:

- formulários internos e externos;
- instruções para os procedimentos e destinações dos formulários internos e externos;
- procedimentos internos do setor de compras, contas a pagar financeiro, faturamento, vendas, contabilidade, almoxarifado, controladorias, etc.;
- limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses;
- segregação de funções estabelecendo que certa pessoa não tenha acesso a determinados ativos da empresa e também aos seus registros contábeis, devido o fato dessas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno;
- qualidade do sistema de controle interno, que deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro de um período de competência;
- custo e benefício do controle interno não deve exceder aos benefícios que dele se pode extrair.

#### 5.1.10 Procedimentos de Auditoria

São técnicas e métodos que o auditor utiliza no desenvolvimento do trabalho visando obter dados, informações e elementos que possam suportar a opinião constante do parecer de auditoria. Os procedimentos de auditoria dividem-se em testes de observância e testes substantivos. Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento. Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informação da Entidade (ALMEIDA, 2010).

Esse levantamento pode ser de forma descritiva, obtida através de indagações orais, pesquisa de instrumento normativa e de documentos pertinentes. Deve ser formalizados através de memorando, juntamente com os anexos necessários (cópias de formulários utilizados, etc.) o qual se constituirá em papel de trabalho de auditoria caracterizado como “permanente” (COELGO, 2002).

As técnicas utilizadas para o conhecimento das áreas da empresa são denominadas Testes de observância. Outra técnica utilizada é o levantamento dos procedimentos através de representação gráfica, ou seja, de fluxogramas, facilitando a compreensão visual.

## 6 PLANEJAMENTOS DE AUDITORIA

### 6.1 Planejamentos de Auditoria

Planejamento consiste em um compromisso para a ação ordenada, real e sistemática de uma escolha nacional, determinando o custo da ação do trabalho a ser realizado.

O planejamento do trabalho, embora em alguns casos não exista de forma explícita e formal, sempre existe, mesmo que somente na mente da pessoa que o executa, e se assim não o fosse, o trabalho não teria consistência. Assim, o planejamento em auditoria consiste na determinação antecipada de quais procedimentos serão aplicados, na extensão e na distribuição desses procedimentos no tempo e nas pessoas que realizarão essas tarefas (CREPALDI, 2010).

Planejamento é entendido como uma metodologia de preparação de um serviço, que compreende os objetivos definidos, o roteiro, os métodos, planos e programas a serem observados por etapas e os processos de avaliação de que se atingiram as metas programadas.

A fase mais importante de qualquer exame é a etapa inicial de planejamento. Não existe outra fase do processo de Auditoria que afete mais o êxito de um trabalho do que o tempo utilizado na verificação preliminar da atividade a ser examinada e planejamento do alcance global.

Nessa etapa do processo de auditoria, que é o planejamento, sob uma visão geral, são considerados alguns aspectos importantes, como, por exemplo, confirmar as informações obtidas quando da avaliação dos serviços durante os trabalhos de campo, o que implica dizer que o auditor tem que revisar e ajustar as informações na medida em que forem executados os trabalhos (ATTIE, 2010, p. 55).

- Para facilitar a divisão do trabalho e o melhor entendimento nos procedimentos a serem adotados pelo auditor, é interessante que o programa de auditoria seja preparado por escrito ou por outro meio de registro;
  - As informações obtidas pelo auditor devem compor uma documentação comprobatória, afim de que possa atestar que o auditor executou as etapas de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis;
  - Deve ficar explícito no detalhamento dos procedimentos de auditoria, que o auditor terá como base para a execução do seu trabalho o sistema e os controles internos da empresa auditada;
  - As áreas a serem examinadas pelo auditor independente irão constar no programa de auditoria que também servirá como guia e instrumento de controle para execução do trabalho.
- Vêm-se, a seguir, os principais objetivos do planejamento do trabalho de auditoria:

- Permitir a realização de um exame adequado e eficiente que facilite o atingimento dos objetivos do auditor em um prazo razoável de tempo;
  - Facilitar o controle sobre o desenvolvimento do trabalho e sobre o tempo que nele se gasta;
  - Estabelecer racionalmente a extensão dos diversos procedimentos de auditoria;
  - obter conhecimento das atividades da entidade, para identificar eventos e transações relevantes que afetem as demonstrações estabelecidas;
  - propiciar o cumprimento dos serviços contratados com a entidade dentro dos prazos e compromissos previamente estabelecidos;
  - assegurar que as áreas importantes da entidade e os valores relevantes contidos em suas demonstrações contábeis recebam a atenção requerida;
  - identificar os problemas potenciais da entidade;
  - identificar a legislação aplicável à entidade;
  - estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem efetuados, em consonância com os termos constantes na sua proposta de serviços para a realização do trabalho;
  - definir a forma das tarefas entre os membros da equipe de trabalho, quando houver;
  - facilitar a supervisão dos serviços executados, especialmente quando forem realizados por uma equipe de profissionais;
  - propiciar a coordenação do trabalho a ser efetuado por auditores internos.
- A realização de trabalho de Auditoria Externa, sem planejamento prévio e programa adequado, pode acarretar os seguintes inconvenientes;
- esquecimento de áreas importantes de análise ou reconhecimento em ocasião em que não seja mais possível ou econômica a sua verificação;
  - demora na identificação de problemas significativos que afetam o objetivo global do exame;
  - não ter disponível a equipe apropriada para o trabalho;
  - omitir a eliminação de procedimentos desnecessários de auditoria em função dos objetivos globais.

Carvalho (2006), a questão crítica ao se preparar o planejamento da auditoria é a definição do volume de informações necessário para esse fim. Essa decisão depende muito do conhecimento técnico do auditor e do conhecimento específico sobre a atividade a ser examinada. O auditor deve compreender o negócio do cliente, considerando os seguintes aspectos;

- nível geral da atividade econômica na área de atuação da entidade e fatores que podem influenciar seu desempenho tais como níveis de inflação, crescimento, recessão, deflação, desemprego, situação política, entre outros;
- as taxas de juros e as condições de financiamento;
- os impostos, taxas e contribuições a que a entidade está sujeita;
- a regulamentação própria do setor de atividade; e
- as informações que a entidade deve fornecer a terceiros em função de suas atividades, como, por exemplo, bancos, companhias abertas, seguradoras, fundos de pensão, etc.;
- a natureza das atividades e o tipo de operações que ela realiza;
- a localização das instalações e o grau de integração entre elas;

- os produtos que fabrica, comercializa, ou os serviços que executa; os mercados de atuação e sua participação neles;
- sistemas de controle internos das principais atividades: vendas, compras, produção, pessoal, estocagem, tesouraria, etc.;
- as margens de resultado operacional bruto, de contribuição e de resultado líquido;
- o grau de interferência da administração e dos controladores nas operações da entidade.

### 6.1.1 Programas de Auditoria

O programa de auditoria é um plano de ação detalhado para orientar o auditor na execução do exame.

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

Segundo Franco e Marra (2009) a preparação de um programa de auditoria exige pelo menos a definição de quatro fases:

- que características ou circunstâncias devem ser levados em conta;
- como apreender essas características e circunstâncias;
- a ocasião;
- por quem deve ser preparado o programa.

### 6.1.2 Papeis de Trabalho

Consoante Jund (2010, p. 343)

Os papéis de trabalho constituem um registro permanente dos serviços executados pelo Auditor, sobre os procedimentos que ele seguiu, os testes que efetuou a informação que obteve e as conclusões relativas o seu exame.

Devido à importância e utilização, a preparação dos papeis de trabalho deve ser orientada segundo os critérios abaixo descritos:



- boa apresentação, os papéis de trabalho devem apresentar uma boa distribuição para facilitar a leitura, evitando-se o congestionamento de informações numa mesma folha e a utilização no verso;

- uniformidade, os formulários, questionários, mapas, etc. devem ser do mesmo tamanho normal;

- a concisão, entre os papéis de trabalho só deve ser incluído material informativo, estritamente necessário para a compreensão da atividade examinada e sobre o trabalho feito.

Quando apenas uma fase de um regulamento ou de uma lei é suficiente para esclarecer um assunto, o auditor deve transcrevê-la para o papel, uma vez de anexar todo o texto do regimento ou da lei. Por outro lado, quando há necessidade de incluir uma extensa relação de itens, o auditor anexará uma fotocópia, evitando a transcrição da listagem. Dentro desse mesmo critério, o auditor só deve escrever o que for essencial para a completa compreensão de uma matéria (PINHEIRO, 2003, p. 78).

- acabamentos devem ser completados todos os passos do programa de auditoria (esclarecendo-se as razões para os quais não foram executados). Todos os questionários devem ser devidamente respondidos e nenhuma informação ou dado necessário (data, título, referência, rubrica) deixar de ser registrados;
- seqüência é necessário colocar os papéis de trabalho em seqüência lógica para facilitar a revisão e a consulta. Dentro de cada seguimento de um projeto de auditoria, a seqüência a observar seria explicações quanto ao objetivo da atividade, informações gerais: organização, volumes, descrição do sistema de controle, propósito (detalhado) do exame, extensão do exame o que foi ou não abrangido, método de seleção de amostra, tamanho da amostra, registro das revelações, descrição das deficiências de controle e das deficiências de desempenho, recomendações, folhas de teste, com título descrito, legenda para as marcas de verificação utilizadas, data, rubrica e referência.

Além daquelas orientações acima descritas, existe a necessidade de adoção de um sistema de referência que pode apresentar as seguintes vantagens, conforme Pinheiro, (2003, p. 79).

- simplifica a revisão;
- facilita a consulta para o auditor designado para a próxima auditoria;
- facilita a consulta do auditor que esta realizando o trabalho;
- facilita a consulta para a elaboração do relatório da auditoria;

Para maior destaque, as referências devem ser feitas em lápis vermelho ou qualquer outra cor que sobressaia.

A pasta permanente que reúne os papéis de trabalho com informações gerais, de caráter permanente ou semi-permanente, sobre um determinado órgão ou atividade da

empresa. Seu objetivo é proporcionar à equipe de auditores uma rápida familiarização com a entidade a ser examinada.

A pasta ou arquivo permanente constitui um valioso subsídio como fonte de informações para o planejamento anual ou em longo prazo. Como sugestão, o arquivo permanente pode conter (CORDEIRO, 2003, p. 20):

- cópia dos relatórios anteriores com as respectivas respostas dos auditores;
- registros de reuniões com a ata da administração;
- registros de revisões pós auditoria, com instruções para o próximo exame;
- comentário dos auditores sobre assuntos importantes, excluídos do programa de auditoria, devido ao objetivo específico do exame;
- indicação das rubricas contábeis e relatórios relacionados com o órgão ou atividade. Essa informação tem o objetivo de assegurar que as operações relativas aos registros contábeis serão devidamente cobertas pelo planejamento em longo prazo;
- organogramas, contratos, informação financeira histórica, resumo de horas despendidas no exame, diretrizes, instruções, atas de reunião, etc.

É conveniente lembrar o cuidado que se deve ter com os papéis de trabalho, principalmente quando deixados no local de exame, após o expediente, ou quando o auditor estiver ausente. Todo esforço do auditor pode resultar inútil, no caso de extravio de seus papéis de trabalho, e esse desperdício é bastante oneroso. Além da pasta permanente, há a pasta de trabalho, a qual procurará reunir papéis de trabalho referentes somente ao exercício em exame.

### 6.1.3 A execução dos Trabalhos de Auditoria independente

Os auditores independentes, ao iniciarem os trabalhos de auditoria, devem adotar uma política de documentação dos trabalhos e das informações obtidas na fase de aceitação ou retenção do cliente especialmente no que diz respeito ao planejamento preliminar com base nas avaliações, julgamentos e documentos adquiridos e ter registro em órgão competente para sua habilitação legal do exercício profissional. O auditor deverá recusar sua indicação quando se reconheça incapacidade diante de especialização requerida. A equipe deve ter capacidade técnica também, devendo ficar em evidência dos trabalhos de auditoria independente dos profissionais envolvidos quanto às suas atribuições (IBRACON, 2007).

A exigência em relação ao profissional é importante para a boa qualidade do serviço. Os serviços de auditoria devem ser prestados por profissionais de plena capacidade, dotados de conhecimentos, atitudes e habilidades que a profissão exige.

Para a realização dos trabalhos de acordo com as normas de auditoria independente de demonstrações contábeis, os auditores devem estar sempre planejando, supervisionando e revisando o trabalho em todas as etapas. Deve a revisão ser feita por pessoal de competência igual ou superior para verificar se o trabalho foi realizado de acordo com as normas profissionais e da firma, se os resultados encontrados foram documentados de maneira adequada, se os objetivos dos procedimentos foram alcançados, se as conclusões expressas refletem os resultados alcançados pelo trabalho e suporta a opinião do auditor sobre as informações contábeis (IBRACON, 2007).

As experiências das equipes de trabalho devem ser compatíveis com a complexidade e o risco profissional que envolve a prestação de serviços ao cliente.

#### 6.1.4 Espécies de Parecer de Auditoria

Parecer do Auditor Independente é um relatório de forma curta que obedece a uma determinada padronização. Trata-se de uma síntese do resultado da Auditoria na qual é registrada de forma conclusiva a união do auditor sobre as demonstrações contábeis da empresa. Esse relatório é passível de divulgação, sendo esta exigida em alguns casos (IBRACON, 2007).

Consoante Franco e Marra (2009, p. 450)

O referido parecer é utilizado pelos auditores independentes como a forma pela qual expressam opinião em relação ao trabalho executado, e classificam-se, segundo a natureza da referida opinião em: parecer sem ressalva, parecer com ressalva, parecer com ressalva, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião.

#### 6.1.5 Parecer sem Ressalva

É o relatório em que o auditor afirma que as demonstrações contábeis são fidedignas e apresentam adequadamente a situação patrimonial e financeira da entidade examinada, os resultados das operações e as origens e aplicações de recursos, e que os Princípios Fundamentais da Contabilidade foram corretamente aplicados.

Acrescentam Franco e Marra (2009, p. 451): “O parecer sem ressalva é também conhecido por “parecer limpo” (...)”.

O auditor não deve emitir parecer sem ressalva quando existir discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis ou limitação na extensão do trabalho (ATTIE, 2010).

#### 6.1.6 Parecer com ressalva

É o tipo de relatório em que o auditor revela alguma irregularidade que afeta o resultado apurado, o patrimônio da empresa e conseqüentemente as demonstrações contábeis. Quando o auditor emitir parecer com ressalva, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentam o parecer, e se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis (SANTOS, 2004).

#### 6.1.7 Parecer Adversos

Esse tipo de parecer é emitido quando as irregularidades verificadas assumem uma gravidade que desvirtua acentuadamente as demonstrações contábeis. São óbvio que uma opinião adversa tem um considerável efeito negativo junto aos usuários das demonstrações contábeis, devendo ser emitida somente depois de esgotados todos os meios para convencer o cliente a ajustar as demonstrações contábeis (IBRACON, 2007).

#### 6.1.8 Parecer com Abstenção de Opinião

O parecer com abstenção de opinião que o auditor não expressa opinião sobre as demonstrações contábeis. Nesse caso, ele deve indicar em parágrafo especial intermediário de seu relatório, todas as razões fundamentais que o levaram a negar opinião sobre as referidas demonstrações, bem como qualquer outra restrição que o auditor possa ter encontrado (IBRACON, 2007).

### 6.2 Métodos de Auditoria

Existem métodos aplicados pela técnica de auditoria são:

- retrospectiva e análise

### 6.2.1 Classes de Auditoria

As classes de auditoria variam de acordo com o tratamento que se dá ao objeto de auditoria. Quanto ao processo indagativo, pode-se dizer que existem duas classes de auditoria:

- auditoria geral ou sintética;
- Auditoria detalhada ou analítica

A auditoria detalhada ou analítica não encontra limites na sua ação e basta, para conceituá-la, afirmar que abrange o exame de todas as transações, detendo todos os documentos, em todos os contos e em todos os valores fisicamente variáveis (CARVALHO, 2006).

Já auditoria geral é conhecida também sob o nome de “Auditoria financeira”, porque se situa mais na análise das peças de balanços patrimoniais e de suas conexões com outras demonstrações contábeis.

Outra classificação dos serviços de auditoria se refere à forma de intervenção, quando, então, ela pode ser classificada em:

- Interna
- Externa

### 6.2.2 Auditoria Interna

Constitui-se no conjunto de procedimentos técnicos que tem por objeto examinar a integridade, a adequação e a eficácia dos controles internos e da informação físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade. Ela cumpre um papel fundamental na empresa, pois ela subsidia o administrador com dados e informações tecnicamente elaborados (CREPALDI, 2010).

As responsabilidades da auditoria interna na organização devem ser claramente determinadas pelas políticas da empresa, deve proporcionar ao auditor interno livre acesso a todos os registros, propriedades e pessoal da empresa, que possam vir a ter importância para o assunto em exame.

A auditoria Interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da demonstração, voltada para o exame e avaliação da adequação eficiência dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas, em relação às atribuições e aos planos, as metas, aos objetivos e as políticas definidas para as mesmas (FRANCO; MARRAS, 2006).

### 6.2.3 Missão Básica da Auditoria Interna

A auditoria interna tem por missão básica, assessorar a Administração, no desempenho de suas funções e responsabilidade, através do exame da:

- adequação e eficácia dos controles;
- integridade e confiabilidade das informações e registros;
- integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância de políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos e sua efetiva utilização;
- eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização dos recursos, dos procedimentos e métodos para a salvaguarda dos ativos e a comprovação de sua existência, assim, como a exatidão dos ativos e passivos;
- compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos.
- enfim, assessorar e aconselhar a direção, em todos os níveis, fazendo recomendações sobre diretrizes, planos, sistemas, procedimentos, operações, transações, etc., visando, entre outros resultados;
- simplificar procedimentos e, portanto, aperfeiçoar os custos;
- Melhorar a execução e a eficiência das áreas;
- corrigir problemas organizacionais, funcionais ou operacionais;
- aperfeiçoar a aplicação da legislação fiscal e seus custos;
- melhorar a qualidade e velocidade de informações para tomada de decisões gerenciais.

### 6.2.4 Atribuições

Segundo Franco e Marras, (2006, p. 89), são atribuições da Auditoria Interna, dentre outras, as seguintes;

- a) Avaliar: os componentes significativos das Demonstrações Financeiras, Os procedimentos adotados para a apuração, pagamento e recuperação de tributos; a integridade e confiabilidade das informações e registros contábeis, operacionais e sistêmicos; as normas, procedimentos (contábeis, operacionais, administrativos e informatizados), controles Internos e estruturas organizacionais quanto ao aspecto de eficiência, efetividade, qualidade e segurança, inclusive, prevenindo ou revelando erros e fraudes.

As atividades, operações e programas, para verificar se os resultados são compatíveis com os objetivos e os meios estabelecidos, e se estão sendo executados de acordo com o planejamento.

b) Prestar apoio ao Conselho Fiscal e ao Conselho da Empresa e, quando solicitado, aos órgãos equivalentes existentes nas empresas integrantes do Sistema ou do Grupo Empresarial, assim como as auditorias realizadas por terceiros;

c) Acompanhar o cumprimento de recomendações decorrentes de trabalhos de auditoria interna e externa e a correção de problemas de caráter organizacional, estrutural, operacional e sistêmico sugeridos.

d) O Plano Anual de Auditoria e o relatório das atividades de Auditoria e de seus resultados.

A auditoria é, portanto, uma das características utilizadas pela Contabilidade, a qual se destina a examinar a escrituração e as demonstrações contábeis, a fim de confirmar sua adequação. A auditoria, dessa forma, aperfeiçoa utilidade das informações fornecida e dá credibilidade à contabilidade, valorizando seus objetivos.

## 7 CONCLUSÃO

A responsabilidade social da auditoria independente é bastante cogitada em nossos dias, o que tornado esse tipo de técnica contábil mais difundida ao longo dos tempos. Isso se deve, em grande parte, à credibilidade que é dada aos auditores para emitir seu parecer, haja vista que o mercado parte do pressuposto de que possuem desenvolvidos conhecimentos de técnicas e habilidades.

O crescimento econômico tem feito com que empresas participem do capital de outras empresas, formando grupos e gerando a utilização das técnicas contábeis de consolidação, que devem ser profundamente conhecidas pelos auditores independentes.

A bibliografia demonstrou, de veras, que a qualidade da informação de um grupo econômico é otimizada com a utilização das Demonstrações Contábeis Consolidadas. Procurou-se neste estudo monográfico, dentre outros objetivos, estabelecer a sua importância, bem como frisar sua relativa complexibilidade.

Em considerações finais, acredita-se que o leitor, será capaz de entender definições, objetivos e teorias relacionadas à consolidação das demonstrações financeiras para o uso e aplicações em exames de auditoria. Poderão distinguir, com essa leitura, quais investimentos devem ser consolidados e quais as principais peculiaridades dos ajustes na consolidação, de acordo com a legislação.



## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo C. Auditoria – Um Curso Moderno e Completo. São Paulo, Atlas, 5ª edição, 1996. **Revista de Contabilidade & Finanças**. São Paulo, Ano XV, V. 3, N° 35, p. 22-34, Maio/Agosto 2004.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 7ª Ed. São Paulo, Atlas, 2010.
- ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 2007.
- ATTIE, Willian. **Auditoria: Conceitos e Aplicações** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BRAGA, HUGO DA ROCHA. **Demonstrações contábeis: estrutura, análise e interpretação**. 5. ed. 2. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2006.
- BRASIL, **Lei nº 6.404/76**, Brasília, 1976
- Brasileira de Contabilidade. Brasília, Ano XXXII, n° 143, p. 43-59, Setembro/Outubro 2003.
- BRAUNBECK, Guillermo O. **Determinantes da qualidade das auditorias independentes no Brasil**. Tese de doutorado (Programa de Pós-Graduação em Contabilidade - Universidade de São Paulo/USP). São Paulo, 2010, 129 p.
- CARVALHO, Luiz N. G. **Uma contribuição à auditoria do risco de derivativos**. Tese de doutorado (Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – Universidade de São Paulo/USP). São Paulo, 2006, 121 p.
- COELHO, Fábio Uchoa. **Manual de Direito Comercial**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CORDEIRO F., Ari. **Responsabilidade Quanto a Informações e Fraudes no Mercado de Valores: o Novo Regime Jurídico da Lei Americana – (Sarbanes-Oxley Act, de julho de 2002)**. Carta Mensal, Confederação Nacional do Comércio. Rio de Janeiro, V. 48, n° 574, p. 3-43, janeiro, 2003.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). **Auditoria: registros de uma profissão**. São Paulo: Ibracon, 2007.
- ITO, Elisabeth Y. H.; MENDES, Paulo C. M.; NIYAMA, Jorge K. Controle de qualidade dos serviços de auditoria independente: um estudo comparativo entre as normas brasileiras e as normas internacionais. **Revista UnB Contábil**, v. 11, n. 1-2, p. 312-328, jan./dez. 2008.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 6. ed. São Paulo. Atlas, 2003.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo. Atlas, 2007.
- JUND, Sérgio. **Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos**. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2010.

LEMOS, José Silvério. **A Contabilidade como Instrumento de Auditoria Fiscal**. 1. ed. Editora FGV, 2004.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 10. ed. São Paulo. Atlas, 2003.

MATARAZZO, Dante C. **Análise financeira de balanços**: abordagem básica e gerencial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PEREIRA, Anisio Candido. **Auditoria Contábil**: abordagem prática e operacional. São Paulo: Atlas, 2004.

PINHEIRO, Geraldo José. A Importância da Auditoria na Detecção de Fraudes. **Contab. Vista & Rev.** Belo Horizonte, v14, n1, p.31-48, abr. 2003.

POHLMANN, M. C.; ALVES, F. J. S Regulamentação. In. IUDICIBUS, Sérgio de; LOPES, Alessando B. (Org.). **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 233-273.

QUINTANA, A. C.; MESQUITA, D. P. Análise da forma de estruturação das demonstrações contábeis nas empresas. **Revista do CRC do Rio Grande do Sul**, n. 2, nov. de 2006.

SANTOS, A.; GRATERON, I. R. G. Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 32, p. 7-22, 2003.

SANTOS, Edson Carlos dos. **Pareceres de Auditoria**. Trabalho (Mestrado). Centro Universitário Álvares Penteados da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteados. São Paulo: UniFECAP, 2004.

Feitosa, Perpetua do Socorro; et al.

Auditoria independente em demonstrativos contábeis para sociedades empresariais: revisão de literatura/Hellen Kariny Marreiros Coelho de Oliveira; Iara Cristina Ferreira Fontes; Mario Leonardo Silva de Lima; Perpetua do Socorro Britto Feitosa/São Luís, 2014

Impresso por (fotocópia)

50p.

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Especialização Auditoria, Planejamento de Gestão em Saúde da Faculdade Laboro/Universidade Estácio de Sá, como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria de Gestão em Saúde.

Orientadora: Profa. Dra.Mônica Elinor Alves Gama

1.Auditoria Independente 2.Demonstrativos contábeis 3.Sociedade Empresarial. I.  
Título

CDU-657.6:334.72