

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Bernardo Mello Pegoraro  
Jéssica Turatti Rabaioli**

**AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM UMA AUDITORIA DAS  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: UM ESTUDO DE CASO**

Santa Maria, RS  
2017

**Bernardo Mello Pegoraro**  
**Jéssica Turatti Rabaioli**

**AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM UMA AUDITORIA DAS  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: UM ESTUDO DE CASO**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Otilia Denise Jesus Ribeiro

Santa Maria, RS  
2017

**Bernardo Mello Pegoraro**  
**Jéssica Turatti Rabaioli**

**AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM UMA AUDITORIA DAS  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: UM ESTUDO DE CASO**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

**Aprovado em 30 de Junho de 2017:**

---

**Otília Denise Jesus Ribeiro, Dr.<sup>a</sup> (UFSM)**  
(Presidente/Orientadora)

---

**Gilberto Brondani, Ms. (UFSM)**  
(Membro)

---

**Vanessa Schaefer, Prof.<sup>a</sup> (UFSM)**  
(Membro)

Santa Maria, RS  
2017

## AGRADECIMENTOS

Como dizia William Shakespeare: “Não se deixe levar pela distância entre seus sonhos e a realidade. Se você é capaz de sonhá-los, também pode realizá-los.”. Hoje vivemos a realidade dos nossos sonhos, porém, foi necessária muita determinação, perseverança e desejo por um futuro melhor.

Somos gratos a Deus, pelo dom da vida e por seu amor incondicional. Agradecemos aos nossos pais pelo apoio financeiro e psicológico, pela confiança a nós depositada e amor infinito.

Em especial, agradecemos a nossa orientadora Professora Otília Denise Jesus Ribeiro que nos auxiliou no desenvolvimento deste trabalho, dedicando seu valioso tempo. Obrigado aos demais professores que participaram da nossa formação acadêmica durante esses cinco anos de aprendizado.

À empresa de auditoria independente e aos seus colaboradores pela oportunidade de estudo, auxílio, disponibilidade de informações e tempo para que pudéssemos concretizar este trabalho.

A todos nossos colegas de classe, em especial, Bruna, Carol e Gabriela, a quem aprendemos a amar e construir uma amizade eterna. Obrigado por toda a ajuda que vocês nos deram quando necessitávamos, pela alegria que vocês nos proporcionavam diariamente, pelos momentos de estudo, brincadeiras e cumplicidade. Sem vocês esta caminhada não seria a mesma.

Agradecemos aos nossos namorados, Suzan e Pedro, pela compreensão, carinho e apoio emocional durante os períodos finais da construção deste trabalho.

Gratidão pelos nossos amigos, que nos apoiaram e estiveram presentes mesmo com a distância.

Nosso muito obrigado a todos, que de certa forma, contribuíram para nossa formação acadêmica.

## RESUMO

### **AValiação DO CONTROLE INTERNO EM UMA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: UM ESTUDO DE CASO**

AUTORES: Bernardo Mello Pegoraro e Jéssica Turatti Rabaioli  
ORIENTADORA: Otília Denise Jesus Ribeiro

A auditoria tem por objetivo verificar se as demonstrações contábeis refletem a verdadeira posição econômica, financeira e patrimonial da empresa auditada. Para isso, deve ser realizada uma avaliação adequada do controle interno existente, pois o mesmo serve de base para determinar o volume dos procedimentos de auditoria a serem aplicados, a fim de verificar a exatidão dos saldos contábeis. Com base nisso, o tema desse trabalho contemplou a avaliação do controle interno em uma auditoria das demonstrações contábeis, onde o objeto desse estudo foi uma empresa de auditoria independente situada na região central do Rio Grande do Sul. O problema dessa pesquisa foi investigar como a empresa de auditoria procede a avaliação dos controles internos na realização do trabalho de auditoria das demonstrações contábeis. O objetivo geral desse trabalho buscou analisar a metodologia utilizada pela empresa de auditoria para avaliação dos controles internos em uma auditoria das demonstrações contábeis. A metodologia utilizada para alcançar esse objetivo foi o estudo de caso, na qual os dados foram obtidos por meio de observação, pesquisa bibliográfica e documental, bem como entrevistas aplicadas aos auditores que trabalham na empresa objeto de estudo. Através da análise dos dados, foi verificado que a empresa segue as normas de contabilidade aplicáveis a auditoria na execução do seu trabalho, sendo que o levantamento deve ser feito com um maior detalhamento nos casos de auditoria contínua.

**Palavras-chave:** Auditoria. Demonstrações Contábeis. Avaliação do Controle Interno.

## **ABSTRACT**

### **EVALUATION OF INTERNAL CONTROL IN A FINANCIAL DEMONSTRATIONS AUDIT: A CASE STUDY**

**AUTHORS:** Bernardo Mello Pegoraro e Jéssica Turatti Rabaioli  
**ADVISER:** Otília Denise Jesus Ribeiro

The purpose of the audit is to verify if the financial demonstrations reflect the true economic, financial and equity position of the audited company. For this, an adequate evaluation of the existing internal control should be made, given that it is the basis for determining the volume of the audit procedures to be applied in order to verify the accuracy of the accounting balances. Based on this, the subject of this work contemplated the evaluation of internal control in an accounting demonstrations audit, where the object of this study was an independent auditing company located in the central region of Rio Grande do Sul. The problem of this research was to investigate how the auditing company proceeds to the internal controls evaluation in the audit work accomplishment of the accounting demonstrations. Thus, the overall objective of this work was to analyze the methodology used by the auditing company to evaluate internal controls in an accounting demonstrations audit. The methodology used to achieve this objective was a case study, in which the data were obtained through observation, bibliographical and documentary research, as well as interviews applied to auditors working in the company under study. Through the analysis of the data, it was verified that the company follows the norms of accounting applicable to the audit in the execution of its work, and the data collection should be done with a greater detail in the cases of continuous audit.

**Keywords:** Audit. Financial Demonstrations. Internal Control Evaluation.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Organograma estrutural do setor de estoques.....	41
Figura 2 - Organograma estrutural do setor de contas a receber.....	48
Figura 3 - Organograma estrutural do Caixa.....	55

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Fluxograma narrativo dos processos de estoques.....	40
Quadro 2 - Levantamento do grau de normatização das operações de estoque.....	42
Quadro 3 - Levantamento dos procedimentos e rotinas internas de controle nos processos de estoque.....	42
Quadro 4 - Confirmação ou não da efetividade dos controles internos estabelecidos no setor de estoques.....	43
Quadro 5 - Análise dos percentuais de aderência aos princípios básicos de controle interno no setor de estoques.....	44
Quadro 6 - Testes substantivos realizados no setor de estoques.....	45
Quadro 7 - Fluxograma narrativo dos processos que envolvem a operacionalização da venda a prazo, seu recebimento bem como seus instrumentos de controle interno.....	47
Quadro 8 - Políticas de gestão e de controles internos do setor de contas a receber.....	49
Quadro 9 - Levantamento das operações praticadas no setor de contas a receber.....	50
Quadro 10 - Confirmação ou não da efetividade dos controles internos estabelecidos no setor de contas a receber.....	50
Quadro 11 - Análise dos percentuais de aderência aos princípios básicos de controle interno no setor de contas a receber.....	51
Quadro 12 - Testes substantivos aplicados ao setor de contas a receber.....	52
Quadro 13 - Fluxograma narrativo da avaliação dos processos de gestão de controle de caixa.....	54
Quadro 14 - Levantamento das operações praticadas.....	56
Quadro 15 - Confirmação ou não da efetividade dos controles internos estabelecidos no Caixa.....	57
Quadro 16 - Análise dos percentuais de aderência aos princípios básicos de controle interno no Caixa.....	57
Quadro 17 - Testes substantivos aplicados ao Caixa.....	58

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COSO	<i>The Committe off Sponsoring Organizations</i>
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
NBC PA 01	Norma Brasileira de Contabilidade Profissional Aplicada aos Auditores Independentes nº 01
NBC TA	Norma Brasileira de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria
NBC TA 200 R1	Norma Brasileira de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria nº 200 Revisão 01
NBC TA 220	Norma Brasileira de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria nº 220
NBC TA 230 R1	Norma Brasileira de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria nº 230 Revisão 01
NBC TA 240 R1	Norma Brasileira de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria nº 240 Revisão 01
NBC TA 260 R2	Norma Brasileira de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria nº 260 Revisão 02
NBC TA 300 R1	Norma Brasileira de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria nº 300 Revisão 01
NBC TA 315 R1	Norma Brasileira de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria nº 315 Revisão 01
NBC TA 320 R1	Norma Brasileira de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria nº 320 Revisão 01
NBC TA 500 R1	Norma Brasileira de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria nº 500 Revisão 01
NBC TA 700	Norma Brasileira de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria nº 700
NBC TA 705	Norma Brasileira de Contabilidade para Trabalhos de Auditoria nº 705
NBC TI 01	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicável ao Trabalho de Auditoria Interna nº 01

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>2</b>	<b>REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	13
2.1	AUDITORIA E SEUS ASPECTOS GERAIS .....	13
2.2	PLANEJAMENTO DA AUDITORIA.....	18
<b>2.2.1</b>	<b>Risco de auditoria</b> .....	19
<b>2.2.2</b>	<b>Matriz de risco</b> .....	21
<b>2.2.3</b>	<b>Materialidade</b> .....	22
2.3	DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA.....	23
2.4	DOS TESTES E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA .....	24
2.5	RELATÓRIO DE AUDITORIA .....	26
<b>2.5.1</b>	<b>Relatório-comentário</b> .....	27
2.6	DOS CONTROLES INTERNOS.....	28
<b>2.6.1</b>	<b>Da avaliação dos controles internos</b> .....	30
<b>3</b>	<b>MÉTODOS E TÉCNICAS</b> .....	32
<b>4</b>	<b>RESULTADOS E DISCUSSÕES</b> .....	34
4.1	DA DESCRIÇÃO DA EMPRESA DE AUDITORIA .....	34
4.2	DA DESCRIÇÃO DO DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA.....	35
4.3	DA AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	39
<b>4.3.1</b>	<b>Da avaliação do controle interno na primeira auditoria</b> .....	39
4.3.1.1	<i>Da avaliação do controle interno de estoques</i> .....	39
4.3.1.2	<i>Da avaliação do controle interno do setor de contas a receber</i> .....	46
4.3.1.3	<i>Da avaliação do controle interno no caixa</i> .....	53
<b>4.3.2</b>	<b>Da avaliação do controle interno a partir da segunda auditoria</b> .....	59
4.4	ANÁLISES E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS .....	60
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	64
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	67
	<b>APÊNDICE A – ENTREVISTA COM A EMPRESA DE AUDITORIA</b> .....	71
	ANEXO A - ENTREVISTA ENTRE PROPRIETÁRIO DA EMPRESA DE AUDITORIA E EMPRESA AUDITADA, NA CONTRATAÇÃO DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA .....	73
	ANEXO B - DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE .....	74
	ANEXO C - PLANO DE AUDITORIA .....	75
	ANEXO D - MATRIZ DE RISCO .....	76
	ANEXO E - QUESTIONÁRIO TESTES SUBSTANTIVOS - SETOR DE CONTAS A RECEBER .....	77
	ANEXO F - QUESTIONÁRIO TESTES SUBSTANTIVOS – CAIXA.....	79

## 1 INTRODUÇÃO

A auditoria tem sido uma ferramenta importante para a manutenção dos controles internos das empresas, como forma de asseguuração da adequação das operações. Por sua vez, todas as empresas que possuem um controle interno adequado detêm informações com maior precisão e qualidade, que auxiliam o administrador na busca pelo aperfeiçoamento das operações da empresa, com a finalidade de alcançar os seus objetivos traçados.

Uma empresa que passa por uma auditoria é sempre considerada mais transparente e confiável. Este é o maior benefício que uma organização obtém ao apostar na realização periódica desse serviço. Com ele, é possível fiscalizar a eficiência dos controles internos, a fim de verificar se as atividades desenvolvidas pela empresa estão sendo executadas conforme as políticas internas estabelecidas, e a partir disso, examinar a precisão dos registros contábeis, com o objetivo de prevenir erros e fraudes que possam prejudicar a confiabilidade das demonstrações contábeis da empresa.

Pode-se observar que as empresas são responsáveis por contribuir com o desenvolvimento econômico e social do país, pois são gerados empregos, são implementados projetos sociais, dentre outros. Com efeito, a auditoria dispõe-se as informações geradas pela contabilidade traduzem a fiel realidade sobre a posição patrimonial e financeira da empresa, para que os usuários da informação tomem decisões adequadas com base nas mesmas. De uma forma geral, esses usuários podem ser internos ou externos. Os usuários internos estão relacionados às pessoas que fazem parte da empresa, como os diretores, gerentes, sócios e acionistas da entidade. Já os externos, referem-se às pessoas externas à empresa, como bancos, fornecedores e clientes, os quais detêm interesse sobre as informações produzidas pela contabilidade.

Com base nisso, o trabalho de auditoria é fundamental para que a empresa obtenha a exatidão, integridade e autenticidade das demonstrações contábeis. Para realizar essa missão, a empresa dispõe de dois tipos de auditoria: interna e externa. A auditoria interna possui vínculo empregatício com a empresa auditada e tem por objetivo averiguar se os controles internos são efetivos e funcionam em consonância com os procedimentos e políticas internas definidas pela empresa. Já na auditoria externa, o profissional é independente à empresa auditada e também tem como função avaliar os controles internos da mesma, porém, o que muda é o foco, onde o produto final desse trabalho é fornecer segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorções relevantes.

Esse estudo se dá sob a ótica do trabalho de auditoria externa, onde o auditor não é empregado da companhia auditada, e por conta disso, detém maior autonomia para reportar suas críticas e opiniões. Por esse motivo também é chamada de auditoria independente. Logo, o tema desse trabalho se direciona à avaliação do controle interno em uma auditoria das demonstrações contábeis, onde o objeto desse estudo é uma empresa de auditoria independente situada no Rio Grande do Sul.

Assim, o presente estudo justifica-se pela oportunidade de conhecer na prática o funcionamento do trabalho de auditoria, bem como observar a importância desse trabalho para a sociedade. Destaca-se, também, a possibilidade de contribuição para com a empresa objeto de estudo, a fim de oferecer possíveis sugestões para aprimoramento no desenvolvimento do trabalho de auditoria.

Dessa maneira, o problema dessa pesquisa é: investigar como a empresa de auditoria procede à avaliação dos controles internos na realização do trabalho de auditoria das demonstrações contábeis.

Para responder adequadamente ao problema de pesquisa, o objetivo geral do presente trabalho é analisar a metodologia utilizada pela empresa de auditoria para avaliação dos controles internos numa auditoria das demonstrações contábeis.

Especificamente, buscou-se: identificar como o auditor realiza o planejamento do trabalho de auditoria; identificar como o auditor procede a avaliação dos controles internos em uma auditoria das demonstrações contábeis; identificar como o auditor utiliza o resultado da avaliação do controle interno no desenvolvimento do trabalho de auditoria das demonstrações contábeis.

Para cumprir com os objetivos gerais e específicos utilizou-se como procedimentos técnicos o estudo de caso, que consiste, basicamente, numa forma de aprofundar um estudo sobre um caso individual, na qual os dados serão obtidos por meio de observação, pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e aplicação de entrevista aos auditores que trabalham na empresa de auditoria objeto de estudo.

O trabalho está estruturado em cinco capítulos, da seguinte forma: neste capítulo introdutório apresenta-se o tema e delimitação do tema escolhido, bem como o problema de pesquisa, justificativa, metodologia, objetivos gerais e específicos deste estudo. No segundo capítulo serão abordadas as referências bibliográficas que fundamentam o desenvolvimento desse trabalho, através de conceitos e definições acerca do assunto de auditoria e controles internos, como definição de auditoria das demonstrações contábeis, aplicação da auditoria e da

avaliação do controle interno. No terceiro capítulo, por sua vez, será apresentada a metodologia utilizada para alcançar os objetivos deste estudo.

O capítulo quatro refere-se à apresentação e discussão dos dados obtidos, na qual será abordado o estudo de caso, abrangendo as características da empresa de auditoria objeto de estudo, bem como a metodologia utilizada pela mesma para avaliar o controle interno de uma companhia auditada. Por fim, o quinto capítulo destina-se à conclusão do trabalho, onde se verificará se os objetivos foram alcançados, como também apresentar possíveis sugestões de melhorias para a empresa de auditoria em questão.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo são abordados vários conceitos importantes para o melhor entendimento da avaliação dos controles internos, como a importância do trabalho de auditoria, riscos, as partes que envolvem o trabalho de auditoria, como o planejamento e a documentação, até os controles internos e a sua avaliação.

### 2.1 AUDITORIA E SEUS ASPECTOS GERAIS

Conforme Crepaldi (2013, p. 3) “pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações e rotinas das demonstrações financeiras de uma entidade”.

Maffei (2015) afirma que a palavra “auditoria” vem do latim *audire*, e significa “ouvir”, sendo exatamente o que os auditores fazem, questionando, buscando informações para chegar a uma conclusão sobre a situação da empresa.

Já para Attie (2012, p. 5) “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Pode-se compreender, então, que a auditoria é um dos ramos da contabilidade que tem por objetivo verificar se a posição financeira e patrimonial da empresa está adequada e segue as normas e princípios contábeis exigidos. A auditoria pode ser descrita também como uma técnica contábil que tem como foco o levantamento das operações financeiras, administrativas e operacionais de uma empresa a fim de expressar uma opinião sobre a posição patrimonial que foi analisada.

Sobre as origens da auditoria, Maffei (2015) afirma que ela se dá no desenvolvimento das relações comerciais, em uma época em que os produtos eram majoritariamente artesanais, feitos em pequenas oficinas e em pequena escala, onde seus proprietários tinham perfeito controle sobre as transações e, frequentemente, quando mantinham seus registros, o faziam por conta própria. Sá (1998) afirma que os indícios de atividades relacionadas a auditoria se originaram na antiga Suméria, comprovados por meio de arqueologia e verificação dos registros a mais de 4.500 anos antes de Cristo.

Já no Brasil, Conforme Gomes et al. (2009), a auditoria iniciou por volta de 1940, pois como as companhias multinacionais começaram a se instalar, os investidores necessitavam receber garantias de que seus investimentos estavam sendo verificados pelos auditores.

Algumas empresas de auditoria abriram escritórios no Brasil e foram se desenvolvendo junto com as companhias auditadas, tendo cada vez mais auditores brasileiros capacitados para o desempenho de suas funções sob a supervisão dos auditores estrangeiros.

Quanto aos usuários da informação da auditoria, existem dois grandes grupos de pessoas que utilizam os trabalhos do auditor: usuários externos e usuários internos. Para a auditoria externa o usuário é diferente do usuário da auditoria interna.

Segundo Cordeiro (2013) o usuário externo tem um perfil mais voltado para a segurança sobre os números contabilizados nas demonstrações financeiras e seus reflexos. Este perfil de usuário compõe-se de acionistas, financiadores, estado, e também os usuários da informação em processos de compras e fusões de empresas. Já o usuário interno tem um perfil voltado para a segurança sobre as áreas operacionais e o desempenho da gestão, percebendo-se, então, que este perfil de usuário da auditoria compõe-se dos acionistas, usando a informação da auditoria em estratégias de investimentos, investigação de fraudes e revisão de processos.

Como a auditoria externa tem como seu papel dar segurança às demonstrações contábeis, percebe-se que o usuário da auditoria externa acaba sendo o usuário externo, aquele que necessita direta ou indiretamente do resultado da empresa, como os executivos da empresa, que não podem fiscalizar todos os fatos de seus subordinados, os fornecedores e financiadores, que desejam ver que a entidade tem possibilidade de liquidar seus créditos, o fisco, que precisa da auditoria para evitar a sonegação de tributos, o poder público, os investidos e todos aqueles que também necessitam daquela informação. Já para a auditoria interna, os usuários são os gestores da empresa, que usam a auditoria interna para auxiliar nos controles internos da mesma, melhorando a gestão da entidade.

Quanto aos objetivos da auditoria, Crepaldi (2013) afirma que pode ser descrito, em linhas gerais, como o processo pelo qual o auditor certifica-se da veracidade das demonstrações financeiras e também dos controles internos preparados pela companhia auditada.

Conforme a NBC TA 200 R1 (2016), ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis, os objetivos gerais do auditor são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando, assim, que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis, se elas foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, como também apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBC TAs, em conformidade com as constatações do auditor.

Quanto aos tipos de auditoria, existe a interna e a externa. Segundo a NBC TI 01 (2003) a auditoria interna tem vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos e está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, tendo por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios. A auditoria interna surge com o objetivo de uma avaliação independente dentro da empresa, sendo considerado um serviço prestado para a administração. O auditor interno está ligado ao conselho de administração, e nunca subordinado a diretoria da empresa, pois ele irá precisar de certa autonomia para auxiliar a administração no cumprimento de seus objetivos. Se a auditoria interna não puder ser independente, não cumprirá seu papel na estrutura organizacional.

Já a auditoria externa é realizada por profissional independente, sem ligação com a empresa. Cordeiro (2013) afirma que, normalmente, os trabalhos executados por auditores externos, que são pessoas alheias à empresa e que não fazem parte da folha de pagamento, têm por objetivo principal a emissão de uma opinião sobre demonstrações contábeis (balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração dos fluxos de caixa, demonstração de valor adicionado e notas explicativas). A auditoria externa tem como seu objetivo principal dar credibilidade às demonstrações contábeis, examinadas dentro de certos parâmetros como as normas de auditoria e os princípios contábeis. É regulada por contrato de serviços e tem como principais clientes o público externo à empresa, que são os usuários finais dessa informação.

Conforme Crepaldi (2013, p. 76), as diferenças entre auditoria interna e externa são:

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

Mesmo que os dois tipos de auditoria tenham enfoques diferentes, deve-se ressaltar que tanto a auditoria interna quanto a auditoria externa avaliam os controles internos da empresa. A diferença é que o auditor externo avalia os controles relacionados com as demonstrações contábeis, já o auditor interno avalia-os com a finalidade de emitir uma opinião sobre sua adequação, auxiliando a gestão da empresa.

Quanto à classificação, Franco e Marra (2007) afirmam que a auditoria pode ser permanente ou eventual. A permanente ocorre quando o auditor externo faz um programa de visitas constantes, além de realizar o seu trabalho por vários anos e sem solução de continuidade, enquanto que a auditoria eventual tem finalidade específica e sem caráter permanente.

A auditoria permanente ainda pode ser contínua ou periódica. A auditoria contínua visa ao exame contínuo das operações e dos controles internos e sua principal vantagem é a presença do auditor, que pode ajudar a solucionar os erros para que os mesmos não mais se repitam. Já a auditoria periódica ocorre quando o programa prevê visitas periódicas do auditor, podendo ser a cada ano, trimestre, semestre ou período diverso. Esta tem como uma das vantagens a economia de tempo do auditor, e como desvantagem, o acúmulo de trabalho nos períodos anteriores e posteriores ao encerramento dos balanços das entidades.

A auditoria eventual, diferentemente da permanente, é aquela realizada com um fim específico. Nesse tipo de auditoria o auditor pode ser chamado para executar a auditoria de apenas um exercício, sem continuidade, mas apenas com o objetivo de opinar sobre as contas e sobre a gestão do período determinado. Esta auditoria geralmente serve para atender às necessidades eventuais da entidade e dos interessados nas informações do resultado da entidade. Futuramente, a auditoria eventual pode se tornar uma auditoria permanente.

Sobre o profissional de auditoria, Crepaldi (2013) afirma que ele, o auditor, deve sempre tentar promover a racionalização dos custos, tempo e esforços, cobrindo todas as áreas da entidade a ser auditada em determinado período de tempo. Além disso, deve aumentar a eficácia gerencial por meio de recomendações compatíveis, aplicáveis e inovadoras à entidade. Ou seja, deve analisar o trabalho sempre em consonância com a otimização de tempo, buscando eficiência em seu trabalho, visando a melhoria dos controles internos da empresa auditada.

Conforme Longo (2015), o auditor precisa seguir alguns requisitos éticos para a auditoria de demonstrações contábeis:

- a) Exigências éticas: O auditor deve cumprir as exigências éticas contidas no código de Ética do contabilista e demais normas profissionais, como a NBC PA 01 (controle de qualidade no nível da firma de auditoria), compreendendo os princípios da integridade, objetividade, competência e zelo profissional e confidencialidade;
- b) Ceticismo profissional: O auditor deve estar sempre alerta para evidências que possam indicar possíveis distorções causadas por erros e fraudes. Ele deve duvidar do que lhe é posto, não se convencendo facilmente sobre a veracidade dos fatos apresentados, mas sim questionar se estes realmente são confiáveis;

- c) Julgamento profissional: É a aplicação dos conhecimentos e experiência do auditor na tomada de decisões, com base nos fatos e circunstâncias que lhe são postas, proporcionando-lhe competência para julgar as circunstâncias como apropriadas ou não;
- d) Evidência de auditoria apropriada e suficiente: A suficiência é a quantidade de evidência de auditoria necessária e a apropriação se refere a qualidade da evidência de auditoria. Quanto maior o risco maior a quantidade necessária de evidência de auditoria, e quanto maior for a apropriação menor será a quantidade de evidência necessária. Essas evidências são importantes para que o risco de auditoria seja reduzido a um nível baixo aceitável, e assim possibilitar que o auditor possa obter conclusões razoáveis e nelas basear sua opinião.

Já segundo Perez Junior (2011), os princípios do auditor são: competência profissional, que deve ser obtida ao longo da carreira profissional, onde o auditor mantém seu conhecimento e habilidades para executar seu trabalho de acordo com as normas e práticas aplicáveis; independência mental, que permite que o auditor faça julgamentos neutros e imparciais, evitando comportamentos tendenciosos e influências indevidas, contribuindo para uma boa auditoria; e zelo profissional, onde a auditoria deve ser executada com diligência pelo auditor, mantendo em segurança, com sigilo e cuidado, todos os papéis de trabalho advindos da auditoria realizada.

Um dos papéis do auditor, também, é de, ao encontrar alguma inconsistência, identificar se a mesma é decorrente de fraude ou de erro. Segundo a NBC TA 240 R1 (2016) existem distorções nas demonstrações contábeis que podem se originar de fraude ou erro. O fator distintivo entre fraude e erro está no fato de ser intencional ou não intencional a ação subjacente que resulta em distorção nas demonstrações contábeis.

Conforme Attie (2012, p. 9), “um bom sistema de controle interno constitui garantia absoluta contra a ocorrência de fraudes ou irregularidades. Bons controles internos previnem contra a fraude e minimizam os riscos de erros e irregularidades, porque, por si só, não bastam para evitá-los”.

Segundo Crepaldi (2013), o termo fraude aplica-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis, enquanto que o termo erro refere-se a ato não intencional resultante de omissão, desatuação ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações que implique em incorreções dos mesmos. Ou seja, enquanto a fraude é proposital (com algum interesse), o erro acaba sendo por descuido ou desconhecimento.

O auditor surge, então, para obter uma segurança razoável de que as demonstrações contábeis não contenham distorções relevantes que possam causar fraude ou erro, devendo ser cauteloso para realizar o trabalho de auditoria, recorrendo, em caso de dúvidas, ao que é previsto nas normas e no código de ética contábil.

## 2.2 PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

Para que um objetivo seja alcançado é necessário planejar as etapas de um processo a serem seguidas. Contudo, é preciso entender algumas considerações.

Segundo o dicionário Aurélio (2015 apud OLIVEIRA, 2015, p. 43), “planejamento é a ação ou finalidade de planejar. É o procedimento que leva ao estabelecimento de um conjunto ordenado de ações, visando à consecução de determinados objetivos”. O planejamento consiste na tomada antecipada de decisões sobre o que fazer, antes de a ação se fazer necessária. Sob o aspecto formal, planejar consiste em simular o futuro desejado e estabelecer previamente os cursos de ação necessários e os meios adequados para atingir os objetivos.

Almeida (2012) salienta que, no contexto da auditoria, planejar significa estabelecer metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e ao menor custo possível, enquanto que Crepaldi (2013, p. 574) afirma que “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”.

Conforme a NBC TA 300 R1 (2016), o planejamento da auditoria envolve a definição de estratégia global para o trabalho e o desenvolvimento de plano de auditoria. Nessa estratégia global, o auditor deve definir o alcance, a época e a direção da auditoria, a fim de orientar para o desenvolvimento do plano de auditoria.

Segundo Attie (2012), o planejamento é parte preponderante para que se determine o momento da realização de cada uma das tarefas da auditoria, estabelecendo antecipadamente o que deve ser feito, como, onde, quando e por quem, em um nível de detalhes suficiente, sem se perder em múltiplos detalhes a essência do significado global. Visto que o planejamento tem lugar antes da ação, o mesmo deve se basear em previsões e estimativas do que irá ocorrer, que, quando da realização futura, poderá diferir daquele planejamento inicialmente previsto. Para planejar com eficiência é sempre preciso se preocupar com os possíveis obstáculos, dificuldades e problemas que podem atrapalhar a execução dos objetivos definidos. Para dessa forma, além dos objetivos e métodos, é preciso se preocupar, tanto quanto possível, com os obstáculos, dificuldades e problemas que podem advir e obstruir a consecução dos objetivos definidos.

Segundo Longo (2015), o planejamento é fundamental para determinar as áreas que requerem atenção e que permitirão identificar e resolver problemas potenciais, para determinar o nível de experiência da equipe a ser designada e sua efetiva alocação para atingir os objetivos de forma eficaz e eficiente, para concluir sobre a necessidade do envolvimento de outros auditores e especialistas externos e, em caso positivo, coordenar, supervisionar e revisar o trabalho dos mesmos e da própria equipe designada de forma tempestiva, para obter entendimento da estrutura jurídica e operacional da entidade e de seu ambiente regulatório, para determinar os procedimentos analíticos a serem aplicados para avaliação de riscos e os próprios procedimentos de avaliação de riscos, e também para determinar a materialidade.

Conforme Avalos (2009), a primeira fase da auditoria é o planejamento inicial. Nesta etapa o auditor vai se inteirar sobre o negócio do cliente, seu entorno econômico, quais são as áreas de maior risco dentro da empresa, quais fatores internos e externos afetam as operações da entidade, além de se realizar uma revisão analítica de relatórios, dentre outras ações de interesse do auditor. O planejamento é uma etapa fundamental da auditoria. É imprescindível que seja alocado o tempo necessário para sua realização. Um tempo muito reduzido para o planejamento pode prejudicar a execução da auditoria e, além disso, gerar repercussões negativas em sua qualidade.

Não se pode fiscalizar com eficiência aquilo que não se conhece, então, para obter um bom planejamento, é necessário que se conheça o objeto da auditoria para se definir o escopo e os procedimentos a serem utilizados na mesma. Um planejamento mal elaborado, além de normalmente aumentar o custo do trabalho, também pode dificultar sua execução, pois gera problemas administrativos e operacionais para os auditores.

### **2.2.1 Risco de auditoria**

Crepaldi (2013, p. 324) afirma que “risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião isoladamente inadequada sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas”.

Conforme Avalos (2009, p. 32),

Entende-se por risco geral de auditoria aquele risco de se concluir e opinar de que as contas anuais tomadas em conjunto refletem a imagem fiel da companhia quando na realidade não o fazem, e o risco de que, embora elas reflitam a imagem fiel da companhia, o auditor conclua que não a refletem [...].

Já a NBC TA 200 R1 (2016) define risco de auditoria como sendo o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de detecção, que são executados pelo auditor, e do risco de distorção relevante, que independem da existência da auditoria, ou seja, fazem parte das operações da organização. Durante o processo de auditoria, o auditor pode encontrar muitos erros nas operações, os quais podem vir a prejudicar os controles internos da entidade auditada. Porém, quando os erros não são significativos, não há maiores implicações nos controles internos. Porém, quando esses erros forem relevantes e não tiverem sido descobertos, podem vir a prejudicar a confiabilidade do trabalho do auditor. Então, faz-se necessário o máximo conhecimento das variáveis envolvidas no risco de auditoria, para que se possa minimizar seus efeitos e ter uma auditoria eficiente.

O risco de detecção é o risco de que o auditor, ao adotar e executar procedimentos para diminuir a um nível aceitavelmente baixo os riscos da auditoria, não detecte uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou junto com outras distorções.

Segundo a norma NBC TA 200 R1 (2016), o risco de detecção relaciona-se com a natureza, a época e a extensão dos procedimentos que são determinados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável. Por isso, é uma função da eficácia do procedimento de auditoria e de sua aplicação pelo auditor.

Longo (2015) afirma que o auditor pode selecionar um procedimento apropriado, mas aplicá-lo de forma errônea ou interpretar de forma errada o resultado obtido na aplicação de um procedimento de auditoria. Para que isso não ocorra, é imprescindível que o auditor conheça bem a empresa auditada, a forma como ela atua, as pessoas responsáveis pelas tarefas e o grau de comprometimento delas. Também é de grande importância conhecer o ambiente físico e financeiro que a empresa atua, visto que pode afetar significativamente os riscos e também o seu trabalho.

Há também o risco de distorção relevante que, segundo a NBC TA 200 R1 (2016), é o risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante antes da auditoria. De acordo com a NBC TA 315 R1 (2016), o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante independentemente se causados por fraude ou erro, nos níveis da demonstração contábil e das afirmações, por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade.

Os riscos de distorções relevantes são divididos entre risco inerente e risco de controle. Sobre o risco inerente, Avalos (2009) afirma que é influenciado pela natureza da conta, pelos tipos de transações e demais fatores, como por exemplo cálculos complexos terem mais chance

de conter erros que cálculos simples, o caixa ser mais suscetível ao roubo que o estoque da empresa, entre outros inúmeros fatores que possam vir a ocorrer.

Ainda sobre risco inerente, Longo (2015, p. 55) afirma que este risco “varia de acordo com a atividade da entidade, afirmações e classes de transações, saldos e divulgações [...]”. O risco inerente “deve ser analisado em cada situação específica, pois aquilo que em uma entidade representa alto risco em outra pode ter um risco menor, independentemente do controle interno existente [...]”. (LONGO, p. 55).

Já sobre o risco de controle, Longo (2015) afirma que o mesmo depende da eficácia dos controles planejados e implementados pela administração, e que estão em funcionamento para monitorar os riscos identificados que podem afetar as demonstrações financeiras.

Avalos (2009) complementa que ao se considerar que não existe um sistema de controle interno tão eficiente a ponto de eliminar todos os erros possíveis, então o risco de controle nunca pode ser igual a zero.

O risco de auditoria é sempre um evento futuro e incerto, ou seja, não sabemos se vai mesmo ocorrer. Porém, no seu trabalho, o auditor deve sempre determinar, com base em seu julgamento profissional, se este é um risco significativo. Nas circunstâncias que o auditor obtém novas evidências, deve sempre revisar a avaliação de riscos e modificar os procedimentos de auditoria planejados.

### **2.2.2 Matriz de risco**

A avaliação dos fatores de risco é uma das etapas componentes de qualquer modelo de gerenciamento do risco nas corporações quando se fala em etapas do planejamento de auditoria, com o objetivo de melhorar os controles internos posteriormente. Há diversas formas de proceder tal avaliação, sendo que uma delas é a matriz de risco.

Conforme Bergamini Junior (2005), para traduzir para bases quantitativas a utilidade da análise de risco aplicada à avaliação de controles internos, precisa-se proporcionar um critério de relevância para hierarquizar as deficiências dos controles internos. Implementa-se então a matriz de risco, na qual os riscos são tabulados de forma a permitir a clara e ordenada identificação daqueles que podem afetar a empresa, tanto em termos de frequência quanto em termos de impactos.

Conforme Brasiliano (2006, p. 196-197),

A avaliação de riscos visa comparar os níveis de riscos em relação aos critérios preestabelecidos. A relevância dos riscos possui como parâmetro a matriz de riscos e o seu resultado é o grau de criticidade do risco, ou seja, é a priorização que a empresa deve utilizar para tratar cada risco, frente ao seu apetite ao risco. A matriz é dividida em quadrantes e para cada quadrante existe uma estratégia de tratamento e priorização. A matriz de riscos também demonstra os pontos de cruzamento (horizontal e vertical) da probabilidade de ocorrência e do impacto. Quanto maior for a probabilidade e o impacto de um risco, maior será o nível do risco.

Segundo Bertolucci (2012)<sup>1</sup>, a matriz de risco apresenta nos seus eixos escalas de probabilidade de ocorrência e impacto corporativo para um dado fator de risco (não existe alocação formal para as escalas entre horizontal e vertical).

A matriz possibilita, então, maior objetividade na identificação dos possíveis riscos de acordo com a sua relevância. Sua adequada utilização irá demandar um levantamento prévio das possíveis perdas captadas pelo uso de modelos e a formação de um banco de dados contendo informações sobre a incidência dos eventos de perda e de seus efeitos reais observados. Essas fontes servirão para balizar estimativas de probabilidade de ocorrência e de impactos dos riscos, bem como para orientar a implementação de controles de processos.

### **2.2.3 Materialidade**

Para auxiliar na auditoria dos controles internos da empresa, o auditor utiliza-se da materialidade que é determinada no planejamento de auditoria, a qual não estabelece que distorções não corrigidas sempre serão não relevantes, pois mesmo que estejam abaixo do seu limite, o auditor pode julgar como relevante. A determinação da materialidade pelo auditor é uma questão de julgamento profissional e é diferente em cada empresa.

De acordo com a NBC TA 320 R1 (2016), materialidade para execução da auditoria é o valor ou os valores fixados pelo auditor, inferiores ao considerado relevante para as demonstrações contábeis como um todo, para adequadamente reduzir a um nível baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto, excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo.

Para Lins (2014), a determinação do escopo de testes a serem efetuados no campo passa necessariamente pela determinação da materialidade. Essa pode ser definida como o valor mínimo para o qual a ocorrência de um erro não detectado pode vir a causar distorções significativas nas demonstrações contábeis. Nesse sentido, para todos os valores considerados materiais serão efetuados análises, testes e/ou ajustes.

---

<sup>1</sup> Disponível em: <[http://www.essenciasobreaforma.com.br/colunistas\\_base.php?id=85](http://www.essenciasobreaforma.com.br/colunistas_base.php?id=85)>.

Para o *Financial Accounting Standards Board* – FASB (1980 apud PEREIRA, 2014, p. 26), a materialidade refere-se à magnitude de uma omissão ou relato errado da informação financeira que, à luz das circunstâncias envolvidas, torne provável que o julgamento de uma pessoa razoável e confiante nessa informação possa ser alterado ou influenciado pela omissão ou erros apresentados.

Da mesma forma, o *International Accounting Standards Board* – IASB (1989 apud PEREIRA, 2014, p. 27) na sua estrutura conceitual emite uma opinião semelhante ao FASB sobre o conceito de materialidade: a informação é material se a sua omissão ou a distorção pode influenciar as decisões econômicas dos utilizadores tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende do tamanho do item ou do erro julgado nas circunstâncias particulares da sua omissão ou da sua divulgação indevida. Assim, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte ao invés de ser uma característica qualitativa primária que a informação deve ter para ser útil.

Conforme o Tribunal de Contas de Brasília-DF (2008), o valor da materialidade, em especial a forma de calculá-lo, não é algo ainda consensual. Todavia, o seu cálculo considera, sempre, o tipo de atividade exercida pelo ente auditado. Deve ser observado que a base de cálculo da materialidade pode variar conforme a natureza da conta a ser auditada.

A materialidade não é um cálculo mecânico simples e envolve o exercício de julgamento profissional. Ela é afetada pelo entendimento que o auditor tem sobre a empresa. Se, durante a auditoria, o auditor concluir que é apropriada a materialidade mais baixa para as demonstrações do que o que foi inicialmente determinado, deve considerá-la, a mais baixa, já que a materialidade não é imutável e pode ser revista ao longo da execução da auditoria.

### 2.3 DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA

Durante toda a auditoria, desde o planejamento até a emissão do relatório, surgem muitos dados que são documentados para uma auditoria mais eficaz e eficiente. A documentação serve então para facilitar e se ter um melhor controle e registro da auditoria.

De acordo com Perez Junior (2011), a documentação de auditoria é o registro de todos os procedimentos utilizados, evidências obtidas e conclusões alcançadas pelo auditor. Os papéis de trabalho de auditoria documentam e comprovam a realização do trabalho, dos quais o auditor é responsável pela sua guarda e sigilo.

Conforme a NBC TA 230 R1 (2016), a documentação de auditoria fornece evidência de que a auditoria foi planejada e executada conforme as normas de auditoria. Além disso, serve para várias finalidades, como:

- a) Registrar assuntos de importância para auditorias futuras;
- b) Auxiliar a equipe de trabalho no planejamento e execução do trabalho de auditoria;
- c) Auxiliar os diretores e supervisores da equipe de trabalho de auditoria a cumprir com suas responsabilidades de revisão conforme a NBC TA 220 - Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis;
- d) Permite que a equipe de trabalho seja responsabilizada por seus atos;

Para ajudar na documentação, os papéis de trabalho comprovam o conjunto de documentos que contêm as informações e provas da realização da auditoria. As evidências de auditoria devem ser registradas de maneira que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento anterior com a auditoria, entenda-as.

De acordo com Attie (2012), os papéis de trabalho representam todo o trabalho executado pelo auditor. Estes devem ser organizados, concisos, objetivos, lógicos, claros, limpos e completos. Com a finalidade de resumir estes trabalhos realizados, o auditor utiliza o artifício de codificar os papéis de trabalho. Cada papel de trabalho deve ter seu cabeçalho próprio, descrevendo a atividade, empresa, operação, objetivo, dentre outros. Esses são codificados através de letras maiúsculas e/ou com números, para que sejam abrangidos os papéis necessários àquela atividade. Papel de trabalho mestre é aquele onde é resumida uma tarefa, e os demais, que proporcionam subsídios, são denominados papéis de trabalho subsidiário.

Para Avalos (2009) os papéis de trabalho devem ser completos, identificando o alcance e descrevendo o trabalho realizado, devem ser concisos, isto é, resumidos, e também devem ser claros, com uma boa ortografia e linguagem correta e apropriada.

## 2.4 DOS TESTES E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Durante a auditoria são executados procedimentos de auditoria, que, segundo a NBC TI 01 (2003), incluem testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.

Crepaldi e Crepaldi (2016) complementam que na definição do escopo de auditoria a equipe deve definir a abrangência e o volume dos testes a serem aplicados. Para isso, é preciso

que a materialidade dos testes esteja bem definida a fim de garantir que possíveis falhas encontradas durante os testes não afetem o patrimônio da empresa.

A NBC TI 01 (2003) cita que os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários e administradores da entidade, através de inspeção, observação, investigação e confirmação.

Conforme Almeida (2012), os testes de observância consistem em o auditor se certificar de que o sistema de controle interno levantado é o que realmente está sendo utilizado. O auditor deve avaliar o sistema que efetivamente está sendo praticado no controle dos ativos da empresa e na produção de dados contábeis confiáveis através da observação da execução dos trabalhos pelos funcionários e da inspeção de documentos e registros contábeis.

Já os testes substantivos, segundo a NBC TI 01 (2003), visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informação da entidade. Segundo Crepaldi e Crepaldi (2016), os testes substantivos são empregados pelo auditor com a finalidade de obter provas suficientes e convincentes sobre as transações econômico-financeiras, saldo e divulgações nas demonstrações financeiras, em consonância com os princípios de contabilidade, validando os saldos das demonstrações contábeis e proporcionando fundamentação razoável para a emissão do relatório.

Segundo a NBC TA 500 R1 (2016), os procedimentos para a obtenção e avaliação da evidência de auditoria podem ser utilizados tanto como procedimentos de avaliação de riscos como para testes de controle ou procedimentos substantivos, dependendo do contexto em que sejam aplicados pelo auditor. São eles:

- a) Inspeção: envolve o exame de registros ou documentos, internos ou externos, em forma de papel, em forma eletrônica ou em outras mídias, ou o exame físico de um ativo;
- b) Observação: a observação consiste no exame do processo ou procedimento executado por outros, por exemplo, a observação pelo auditor da contagem do estoque pelos empregados da entidade ou da execução de atividades de controle;
- c) Confirmação externa: representa evidência de auditoria obtida pelo auditor como resposta escrita de terceiro (a parte que confirma) ao auditor, em forma escrita, eletrônica ou em outra mídia;
- d) Recálculo: consiste na verificação da exatidão matemática de documentos ou registros. O recálculo pode ser realizado manual ou eletronicamente;

- e) Reexecução: envolve a execução independente pelo auditor de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da entidade;
- f) Procedimentos analíticos: consistem em avaliação das informações feitas por meio de estudo das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Os procedimentos analíticos incluem também a investigação de flutuações e relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem significativamente dos valores previstos;
- g) Indagação: consiste na busca de informações junto a pessoas com conhecimento, financeiro e não financeiro, dentro ou fora da entidade. Pode incluir desde indagações escritas formais até indagações orais informais.

## 2.5 RELATÓRIO DE AUDITORIA

É por meio do relatório de auditoria que o auditor transmite aos usuários da informação o produto do seu trabalho. Franco e Marra (2007) afirmam que é através do relatório que o auditor informa às pessoas a quem se dirige o trabalho que realizou, o alcance abrangido, a forma como realizou, os fatos relevantes que ele julga que devam ser divulgados e as conclusões que chegou, as quais culminarão em uma opinião, seu parecer, sobre a auditoria realizada. O relatório deve ser redigido de forma clara, concisa, objetiva e imparcial, pois é por meio dele que o auditor se comunica com seus clientes e/ou com seus usuários, os quais podem ser: administradores, acionistas, banqueiros, poderes públicos ou outros interessados na empresa auditada. Deve-se também tomar o cuidado necessário para não omitir fatos relevantes, cuja omissão possa trazer prejuízos a terceiros e pelos quais o auditor possa ser responsabilizado.

Conforme a NBC TA 700 (2016), o auditor independente deve expressar claramente suas opiniões por meio de relatório de auditoria em forma escrita. Para tanto, o auditor deve obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis não apresentam distorções relevantes, ou seja, se as práticas contábeis foram aplicadas adequadamente, se as informações apresentadas são confiáveis, comparáveis e compreensíveis e, ainda, se foram divulgadas adequadamente conforme as práticas realmente utilizadas pela empresa, dentre outras questões.

De acordo com a NBC TA 705 (2016), além da opinião não modificada (ou sem ressalva), existem três tipos de opiniões modificadas pelo auditor estabelecidas a partir da obtenção de evidência apropriada e suficiente de auditoria: opinião com ressalva; opinião adversa; e abstenção de opinião.

Na opinião sem ressalva, o auditor conclui que as demonstrações contábeis da empresa são fidedignas e refletem a verdadeira situação patrimonial expressada. A opinião com ressalva acontece quando as distorções são relevantes, mas não são generalizadas, ou seja, não distorcem a situação patrimonial da empresa. Já a opinião adversa ocorre quando as distorções são relevantes e também generalizadas (ao contrário da opinião com ressalva), isto é, as demonstrações contábeis não refletem a verdadeira situação patrimonial da empresa. Há também a abstenção de opinião, que ocorre quando o auditor não consegue obter evidência apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião, logo, ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas poderiam ser relevantes e generalizados no que tange a situação patrimonial da entidade.

Conforme Franco e Marra (2007), o auditor pode elaborar relatórios formais, de forma escrita e sujeitos às normas, ou informais, que compreendem apenas informações verbais. Dentre os relatórios formais, eles podem ser de forma curta, de forma longa, sobre controle interno, sobre revisão limitada, ou ainda sobre relatórios especiais.

### **2.5.1 Relatório-comentário**

O objetivo principal do auditor independente é emitir uma opinião sobre a empresa auditada. Porém, depois de passar certo tempo auditando a empresa, presume-se que o auditor forneça informações adicionais além da opinião, com o intuito de ajudar a empresa a melhorar seus controles internos, melhorando a maneira de ser gerida.

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2016), deve-se emitir relatório-comentário quando houverem sugestões para o aprimoramento dos controles internos da empresa. Conforme Almeida (2012), os auditores externos passaram a emitir relatórios-comentários, em que são descritos os problemas de maior importância constatados durante o decurso normal do serviço de auditoria e fornecidas sugestões para solucioná-los.

O auditor deve estar sempre atento em seu trabalho para, além de identificar os erros, oferecer sugestões eficientes aos administradores que levem a um melhor desempenho e que, principalmente, consigam aperfeiçoar os controles internos da empresa auditada.

## 2.6 DOS CONTROLES INTERNOS

Para adequar os resultados ao que foi planejado faz-se necessário um controle onde se busque medir e avaliar o desempenho de uma organização. Uma entidade organizada detém controles internos adequados aos seus processos laborais.

Sendo assim, o controle interno é um processo conduzido por todos os integrantes da empresa, para fornecer a razoável segurança de que os objetivos da empresa estejam sendo alcançados. De acordo com a NBC TA 315 R1 (2016), controle interno é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis pela governança, administração e outros empregados para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

Para Almeida (2012, p. 57), “o controle interno representa em uma organização, o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”. Os sistemas contábeis e de controles internos compreendem “o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção de seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade de seus registros e demonstrações contábeis, e de sua eficácia operacional”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016 apud OLIVEIRA et al., 2008, p. 19).

Para Perez Junior (2011), a fim de delimitar a extensão do auditor quanto à revisão do controle interno, o mesmo foi subdividido em dois grupos: os controles administrativos, cujo objetivo é garantir o controle sobre as operações da empresa e a qualidade das informações e documentos a serem processados pelo sistema contábil; e os controles contábeis, cujo objetivo é garantir a qualidade dos registros e demonstrações contábeis.

Segundo Crepaldi (2013, p. 465), o controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público com a finalidade de:

- a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Para Attie (2012), a avaliação adequada de um sistema de controle interno requer conhecimento e entendimento dos procedimentos e métodos prescritos, assim como um grau de certeza de que eles estão sendo aplicados e funcionam conforme os planos. O grau de confiança no controle interno, para determinar a extensão e profundidade dos testes aos quais os procedimentos de auditoria devem se restringir, porém, não pode ser totalmente determinado no início de um exame, uma vez que se funda em suposições relativas ao sistema, suposições essas que os testes posteriores, efetuados pelo auditor independente, podem desmentir. Attie (2012, p. 287) ainda cita que “compete ao auditor o estudo e a avaliação do controle interno como base de determinação da extensão da auditoria e para fornecer-lhe o conhecimento geral sobre a empresa, quer nos ciclos em exame, quer na empresa como um todo”.

Conforme Almeida (2012), os princípios do controle interno são:

a) Responsabilidade:

As atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos de organização.

b) Rotinas internas:

A empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas. Essas rotinas compreendem formulários internos e externos.

c) Acesso aos ativos:

A empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses.

d) Segregação de funções:

Consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno.

e) Confronto dos ativos com os registros:

A empresa deve estabelecer procedimentos de forma que seus ativos sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade, com o objetivo de detectar desfalque de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos.

f) Amarrações do sistema:

O sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência.

g) Auditoria interna:

Consiste em verificar se as normas internas estão sendo seguidas e em avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes.

h) Custos do controle versus benefícios:

Isso quer dizer que os controles mais sofisticados (normalmente mais onerosos) devem ser estabelecidos para transações de valores relevantes, enquanto os controles menos rígidos devem ser implantados para as transações menos importantes.

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2016), os controles internos podem ter limitações, as quais podem ter relação com: conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa e instrução inadequada dos funcionários com relação às normas internas e negligência dos funcionários na execução de suas tarefas diárias. Em virtude dos pontos relatados, mesmo no caso de a empresa ter um excelente sistema de controle interno, o auditor deve executar procedimentos mínimos de auditoria.

Percebe-se, então, a complexidade de se ter um controle interno satisfatório e adequado. Quanto maior a empresa, mais dificuldade ela vai ter em preservar seus ativos, como também de minimizar o erro e a fraude. Diante disso, vê-se a necessidade das empresas em terem um sistema de controle interno adequado, que funcione, para alcançar o objetivo de satisfazer seus interesses e também de possibilitar uma melhor administração.

### **2.6.1 Da avaliação dos controles internos**

Segundo Crepaldi (2012), a avaliação dos controles internos tem por objetivo principal determinar a natureza, a profundidade e a extensão dos exames finais de balanço, e como objetivo secundário, sugerir aprimoramento em relatório específico. Segundo Attie (2012, p. 296), “essa avaliação é realizada mediante a aplicação dos objetivos e princípios de controle interno; envolve os controles contábeis e os controles administrativos”.

Conforme explica Crepaldi (2012), o auditor deve sempre executar os seguintes passos no momento de avaliar o controle interno da empresa auditada: levantar o sistema de controle interno e verificar se esse sistema levantado é o que está sendo seguido na prática; avaliar a possibilidade de o sistema revelar de imediato erros e irregularidades; e também determinar o tipo, data e volume dos procedimentos de auditoria.

Dias (2008) afirma que para a avaliação dos controles internos pelos auditores existem três fases: levantamento do processo; análise dos controles internos; e a verificação da conformidade dos procedimentos executados e da eficácia dos controles internos adotados no processo. Os auditores têm como finalidade primordial a crítica sobre os procedimentos

adotados e os controles exercidos. Já suas deduções têm como base fatos de evidências documentadas durante a fase de levantamento do processo. As sugestões relativas a possíveis melhorias no processo deverão considerar ações que proporcionem ganhos ao negócio praticado pela empresa, agregando qualidade e eficiência à sua execução, devendo ser calcadas em fatos, de preferência exemplificadas e comprovadas, o que proporciona maior facilidade de sua aceitação pelos colaboradores envolvidos no processo. Após esta confirmação, caberá ao auditor avaliar se cada objetivo envolvido na execução dos procedimentos apresenta os correspondentes riscos identificados em sua operação. Por último, após a conclusão sobre os controles internos dos processos auditados, é necessária a comprovação dos procedimentos levantados, o que compreende a terceira fase de avaliação dos controles internos.

Crepaldi (2012) afirma ainda que o processo de avaliação do controle interno consta de três etapas: o realce do sistema; a avaliação propriamente dita do sistema; e também a realização de testes de cumprimento de normas internas.

Conforme Attie (2012), depois de avaliados os controles internos, deve-se sempre determinar quais as possíveis consequências e implicações, quais os procedimentos de auditoria a serem aplicados e em que extensão para a cobertura dos referidos assuntos, estudando-os em toda amplitude que merecem.

Attie (2012) complementa que para os registros de procedimentos de controle interno utilizam-se fluxograma e questionários, sendo que a forma de registro depende da preferência do auditor. Os fluxogramas permitem representar graficamente os ciclos operacionais. Já os questionários visam fornecer ao auditor independente, além de um conhecimento genérico, uma avaliação global quanto ao funcionamento do sistema. Almeida (2012) frisa que o questionário funciona como um guia, no sentido de evitar que o auditor omita a avaliação de uma parte importante das operações da empresa e, também, serve para padronizar a forma de descrição do sistema. Crepaldi e Crepaldi (2016) citam ainda o organograma, que também serve para registro do controle interno. No organograma, deve constar a responsabilidade e a correspondente delegação de autoridade a fim de se observar as práticas salutares no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização.

### 3 MÉTODOS E TÉCNICAS

A metodologia é a responsável por buscar uma resposta que solucione o problema levantado numa pesquisa. Gil (2008) define método como o caminho para se chegar a um determinado fim, e método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento.

Neste capítulo, são apresentados os métodos científicos utilizados para a obtenção das respostas necessárias aos objetivos dessa pesquisa. A partir disso, a metodologia aplicada buscou examinar a forma como os auditores avaliam o controle interno de uma empresa para fins de demonstrações contábeis, observando a conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade, bem como os princípios do controle interno. A coleta de dados se deu através de observação *in loco* (no próprio local), análise documental, análise bibliográfica e entrevistas com os auditores da empresa em questão, entre os meses de abril e maio de 2017.

Quanto aos objetivos, o estudo encontrou-se dentro de uma pesquisa descritiva, pois foi realizado o estudo, a análise e a compreensão dos fenômenos constatados, ou seja, foi descrita a forma como uma empresa de auditoria avalia o controle interno de uma companhia para verificar se houve conformidade com as normas de contabilidade aplicáveis à auditoria e princípios do controle interno.

Quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa enquadrou-se num estudo de caso, onde sua aplicabilidade foi específica a um caso, ou seja, o estudo foi limitado a uma empresa de auditoria independente situada no Rio Grande do Sul, tendo por foco a análise da metodologia utilizada pelo auditor para avaliar o controle interno de áreas de estoques, contas a receber e caixa. Além disso, a pesquisa ainda é classificada em documental, por se basear nos documentos internos que a empresa utiliza para realizar as auditorias, e também bibliográfica, por se pautar nas normas contábeis.

Foi realizado um acompanhamento *in loco* da avaliação do controle interno da área de estoques na empresa auditada. Esta área vem sendo auditada em trabalhos anteriores, e por conta disso, houve apenas uma atualização do levantamento sobre o ambiente operacional da empresa auditada, através de uma conversa com o responsável pelo setor de estoques, pois o auditor já detém conhecimento sobre a área através de trabalhos executados anteriormente. Após, foi realizada a aplicação dos testes de observância e substantivos. Observou-se a contagem física de estoques, bem como confrontos de relatórios contábeis com relatórios de controles, dentre outros.

Posteriormente, foi realizada a análise documental sobre os setores de estoques, contas a receber e caixa, através dos papéis de trabalho utilizados pelo auditor independente, onde pôde ser observada a forma como o auditor aplica o levantamento, os testes de observância e os testes substantivos.

Ainda, foi realizada uma entrevista, com a finalidade de compreender o passo a passo da realização do trabalho de auditoria nesses mesmos setores, desde o planejamento até a elaboração do relatório do auditor independente. A mesma encontra-se no Apêndice A.

A análise dos dados deu-se através das normas brasileiras de contabilidade aplicáveis à auditoria, em comparação com a execução do trabalho de auditoria dos setores de estoques, contas a receber e caixa.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é apresentada de forma qualitativa, pois são analisados aspectos mais complexos, como compreensão e interpretação de como uma empresa de auditoria avalia o controle interno de uma companhia.

Quanto ao método de abordagem, a pesquisa é considerada dedutiva, pois se partiu das normas contábeis aplicáveis à auditoria para a verificação e comparação de como é feito o trabalho de auditoria das demonstrações contábeis no que se refere à avaliação dos controles internos.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

O presente capítulo tem como objetivo apresentar os resultados e discussões decorrentes da análise dos dados, obtidos por meio de entrevista, observação, análise bibliográfica e análise documental, referentes à avaliação do controle interno numa auditoria das demonstrações contábeis.

Este capítulo busca atender aos objetivos específicos dessa pesquisa, que são: identificar como o auditor realiza o planejamento do trabalho de auditoria; identificar como o auditor procede a avaliação dos controles internos numa auditoria das demonstrações contábeis; identificar como o auditor utiliza o resultado da avaliação do controle interno no desenvolvimento do trabalho de auditoria das demonstrações contábeis.

A estrutura do capítulo compreende a descrição da empresa de auditoria independente objeto de estudo, do desenvolvimento do trabalho de auditoria e da avaliação do controle interno numa auditoria das demonstrações contábeis, que compreende o desenvolvimento da avaliação do controle interno na primeira auditoria e da avaliação do controle interno a partir da segunda auditoria. Por fim, a apresentação dos resultados e discussões.

### 4.1 DA DESCRIÇÃO DA EMPRESA DE AUDITORIA

Neste tópico são abordadas as características do objeto de estudo desse trabalho, qual seja, uma empresa de auditoria independente situada na região central do Rio Grande do Sul.

A entidade em questão é uma empresa de auditoria independente, que iniciou suas atividades em meados de 1997. Inicialmente limitava o seu trabalho a um pequeno grupo de clientes situados no interior do Rio Grande do Sul. Com o passar do tempo, a empresa se desenvolveu e passou a prestar serviços para clientes em diversos estados do Brasil, tais como Santa Catarina, Bahia, Mato Grosso, Paraná, São Paulo, dentre outros. Atualmente a empresa tem registro na CVM, o que lhe outorga a possibilidade de auditar empresas de capital aberto.

A empresa oferece serviços de auditoria das demonstrações contábeis, na qual fazem parte do escopo dos trabalhos o sistema de controle interno das áreas operacionais, área de tributos, administração de pessoal e a contabilidade da organização. Também é ofertado o serviço de auditoria operacional, que tem por objetivo avaliar e melhorar a efetividade dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança da entidade, melhorando as operações da mesma.

Oferta, também, o serviço de auditoria trabalhista, que tem por finalidade prevenir e solucionar problemas nas rotinas trabalhistas, tais como multas, reclamações trabalhistas, pagamentos a maior de verbas trabalhistas, dentre outros. Outro serviço ofertado é o de auditoria tributária, que tem como foco analisar os procedimentos tributários utilizados pela empresa para identificar se as referidas obrigações estão sendo cumpridas em conformidade com a alternativa legal, e se as mesmas possibilitam menor ônus fiscal para a empresa. Por fim, a empresa ainda realiza trabalhos especiais, como *Due Diligence* (processo de investigação de uma oportunidade de negócio que o investidor deverá aceitar para poder avaliar os riscos da transação) e avaliação de empresas.

Para realizar esses serviços, a empresa conta com a colaboração de aproximadamente 15 profissionais das áreas de tributos, controles internos, contabilidade e relações humanas. Estes, por sua vez, alimentam seus conhecimentos através de treinamentos realizados pela direção da empresa, na qual são debatidos assuntos sobre atualidades, alterações na legislação contábil, compartilhamento de experiências realizadas, dentre outros.

Todo o empenho profissional exercido pela entidade tem por objetivo promover o sucesso e o crescimento lucrativo de seus clientes, assegurando razoavelmente que os procedimentos e demonstrações contábeis estejam em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade, bem como prevenção de erros e fraudes, racionalização de processos administrativos e economia de tributos.

Dentre todos os tipos de trabalhos prestados pela empresa de auditoria, neste trabalho será analisado apenas o trabalho de auditoria das demonstrações contábeis, no que se trata a avaliação do controle interno de uma entidade.

#### 4.2 DA DESCRIÇÃO DO DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA

Neste tópico será apresentada a forma como é desenvolvida a auditoria das demonstrações contábeis nas empresas que contratam este serviço.

Quando da contratação da auditoria das demonstrações contábeis, o primeiro passo a ser dado pela empresa é a consolidação do planejamento da auditoria, que tem seu início na fase de contratação dos serviços entre o proprietário da empresa de auditoria e seu cliente.

Nessa etapa, são levantadas informações preliminares e gerais sobre a empresa a ser auditada, onde são observados diversos pontos, tais como: o tipo de atividade, a legislação aplicável, a estrutura organizacional, a complexidade das operações, o risco de auditoria, dentre outros elementos. A obtenção dessas informações tem por finalidade determinar a natureza e a

extensão do trabalho a ser executado, ou seja, que recursos e procedimentos serão envolvidos e quanto tempo será despendido para realizar a auditoria. Esse levantamento é realizado por meio de uma entrevista com o proprietário da empresa de auditoria e a empresa a ser auditada. A entrevista está disposta no Anexo A.

Na fase do planejamento também é calculada a materialidade da empresa, com base no que diz a NBC TA 320 R1 (2016) que “trata da responsabilidade do auditor independente aplicar o conceito de materialidade no planejamento de auditoria das demonstrações contábeis”. O auditor estabelece um ponto a partir do qual uma distorção encontrada na empresa pode ser considerada relevante e deverá ser analisada pelo auditor e apresentada no relatório de comunicação com a administração. Se o peso da distorção for inferior ao ponto estabelecido, será considerada uma distorção irrelevante e o auditor apenas comunica à companhia auditada. Com base na instrução da NBC TA 320 R1 (2016), a empresa de auditoria efetua o cálculo da materialidade, a título de exemplo conforme demonstrado no Anexo B.

A partir da obtenção dos dados por meio da entrevista e o cálculo da materialidade, o auditor determina as horas necessárias para realização do trabalho de auditoria. Nele são realizados o levantamento do ambiente operacional da empresa e a aplicação dos testes de observância e substantivos. Essas horas são consolidadas num plano de trabalho dividido por tarefas que serão desenvolvidas para cada área da empresa a ser auditada, tais como as áreas de estoques, contas a receber e caixa, compondo determinada quantidade de horas necessárias para que o auditor execute a auditoria. A distribuição das atividades em cada setor pode ser visualizada no Anexo C.

Após determinar as horas contratadas do trabalho de auditoria e a materialidade, é elaborada a programação desses trabalhos que serão executados durante o ano, como se fosse uma agenda, contendo as horas estimadas e o auditor responsável pela realização do trabalho.

Após o planejamento, o próximo passo é a execução do trabalho em si. Aproximadamente um mês antes da data programada para a realização do trabalho de auditoria é enviado um e-mail para a empresa auditada, solicitando todos os documentos que o auditor precisa examinar sobre o setor a ser auditado, como por exemplo o livro inventário, balancetes, relatórios, dentre outros. Isso tudo para que esses documentos estejam em mãos para agilizar o trabalho do auditor ao chegar na empresa.

Por conseguinte, o auditor realiza o seu trabalho *in loco*, deslocando-se até a empresa. A partir de então, o primeiro passo é realizar o levantamento das informações da empresa, para se obter detalhes sobre as operações. Utiliza-se um papel de trabalho, capaz de auxiliar o auditor na execução dos exames, que nesse caso contém todos os questionamentos necessários para a

obtenção desses dados. Esse papel de trabalho, conhecido também como *WP (Workpaper)*, é uma ferramenta padrão elaborada para cada setor da empresa, a qual o auditor vai ajustando conforme as necessidades específicas de cada cliente. Esse *WP* auxilia o auditor a nortear o seu trabalho, pois nele consta o que deve ser levantado para obter as informações sobre o ambiente da empresa, bem como os testes que devem ser aplicados na mesma. O auditor precisa ter provas de que o seu trabalho foi executado, sendo esse o instrumento que evidencia isso. Em resumo, o *WP* comporta qualquer procedimento que o auditor elabora para avaliar o controle interno da empresa auditada.

No levantamento, são apresentados questionários de avaliação do controle interno, fluxograma narrativo das operações realizadas pela empresa e organograma estrutural da mesma, conforme será demonstrado na seção das análises deste estudo.

O segundo passo é analisar as informações coletadas no levantamento sobre o ambiente operacional da empresa. Para isso, é utilizado outro papel de trabalho padrão elaborado pelo auditor, chamado *Matriz de Risco*, que é adaptado conforme as especificidades de cada empresa. Este, apresenta a descrição do risco de distorção ao que o setor está suscetível, as melhores práticas de controle para prevenir esse risco (conforme o COSO e princípios do controle interno) e a atual situação em que a empresa se encontra para prevenir a ocorrência desse risco. Com base no controle existente utilizado pela empresa é possível estimar a probabilidade de ocorrência do risco, bem como o impacto financeiro provocado pela efetiva ocorrência do evento. Com base nessas informações, é possível classificar o grau do risco de distorção, através de uma fórmula do software *Microsoft Office Excel®*, que indica se o grau do risco é potencialmente alto, médio ou baixo. A apresentação da Matriz de risco está contida no Anexo D. A partir da classificação do grau do risco de distorção, o auditor determina qual o volume de testes substantivos deverão ser aplicados, pois quanto maior o risco, maior deve ser a quantidade de testes aplicados.

A partir disso, o terceiro passo é a aplicação do teste de observância, no qual é verificado se as operações realmente ocorrem conforme descrito no levantamento e se elas estão de acordo com os princípios do controle interno. Este teste é aplicado por meio de um papel de trabalho que o auditor elabora para se guiar, onde se anotam os pontos observados. Este, será demonstrado na seção das análises do estudo.

O quarto passo é a aplicação dos testes substantivos, onde são testados os saldos apontados nas demonstrações contábeis, identificando possíveis erros e fraudes na contabilização das operações da empresa. São utilizadas várias técnicas de auditoria, como

exame físico, exame da escrituração, conciliação, dentre outros. Esses testes serão demonstrados nas análises do trabalho.

Na aplicação dessas técnicas de auditoria é utilizada a técnica de *amostragem*, que determina quais documentos o auditor irá analisar. Algumas classificações dessas técnicas são: amostragem randômica, amostragem estratificada, sistemática, dentre outras.

Os testes substantivos que o auditor aplica na empresa estão dispostos num papel de trabalho padrão elaborado pelo mesmo, que é modificado conforme as necessidades e especificidades da empresa cliente. Este papel de trabalho dispõe vários tipos de testes substantivos, porém o auditor determina o volume necessário desses testes a serem aplicados conforme o grau do risco de distorção classificado pela matriz de risco.

Após a aplicação de todos esses testes e procedimentos de auditoria é realizada uma breve reunião com os gestores responsáveis pelo setor auditado, para comunicar os principais assuntos identificados no decorrer da auditoria. Faz-se uma ata dessa reunião, contendo o que foi discutido, e por fim, a mesma é assinada pelas pessoas presentes.

Feito isso, o quinto passo é preparar o relatório de comunicação à administração, apontando as constatações significativas decorrentes da auditoria. Este relatório apresenta as fragilidades encontradas na empresa, também chamadas de *Pontos de auditoria*, no qual será cobrado um plano de ação à empresa auditada, para que a mesma repare as deficiências encontradas em cada um desses pontos. O auditor analisa esse plano de ação, verificando se a empresa decidiu conviver com o risco identificado ou se o que ela propôs implementar será eficiente para mitigar os riscos apresentados.

A verificação da realização das ações da empresa mediante os pontos a serem melhorados será dada no *FollowUp* em próximos trabalhos de auditoria, ou seja, o auditor verifica se o que a empresa se comprometeu a fazer foi efetivamente realizado, se está sendo implementado ou se a empresa decidiu realmente conviver com o risco identificado. A ação da empresa pode refletir na opinião do auditor em seu relatório.

Em relação ao relatório do auditor independente, este ocorre no trabalho realizado entre o encerramento das atividades companhia e a publicação das demonstrações contábeis, pois o mesmo é produto final de todo o trabalho realizado no ano, na qual é confirmada a existência física dos elementos do balanço patrimonial. Dentre todas as técnicas de auditoria, são utilizadas principalmente a confirmação externa e liquidação subsequente para se confirmar a veracidade dos saldos das contas contábeis, bem como dos documentos que suportam essas afirmações. Contudo, o auditor obtém evidência suficiente e adequada para dar a sua opinião no parecer sobre as demonstrações contábeis.

### 4.3 DA AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Neste tópico será apresentado como a empresa de auditoria avalia o controle interno de uma companhia. As áreas escolhidas para demonstrar a metodologia utilizada pelo auditor foram: estoques; contas a receber; e caixa. Essas áreas são consideradas áreas de risco, haja vista envolverem controles rigorosos nas operações para evitar erros e fraudes. Além disso, se houver algum descontrole nesses setores, demais áreas envolvidas podem ficar prejudicadas. Por exemplo, o setor de compras não adquiriu a quantidade necessária de mercadorias para armazenar no estoque; por conseguinte, o setor de vendas não conseguiu atender a demanda.

A empresa de auditoria avalia o controle interno das empresas sob dois aspectos. Nos casos de primeira auditoria, é realizado o levantamento do ambiente da empresa, por meio de questionário, fluxograma narrativo e organograma estrutural da empresa, bem como os testes de observância para verificar a conformidade do que realmente acontece na empresa com o que foi visto no levantamento realizado, e também os testes substantivos, que são mais voltados à verificação dos saldos contábeis.

A partir da segunda auditoria, apenas são aplicados os testes de observância e substantivos, visto que o auditor já detém conhecimento sobre a estrutura da empresa, através do levantamento feito em auditorias anteriores.

#### **4.3.1 Da avaliação do controle interno na primeira auditoria**

Neste tópico será apresentado como o auditor avalia o controle interno das áreas de estoque, caixa e contas a receber de empresas com atividades comerciais no caso da realização da primeira auditoria.

##### *4.3.1.1 Da avaliação do controle interno de estoques*

O estoque é considerado uma das áreas de maior risco dentro de uma empresa, seja ela comercial, industrial e/ou prestadora de serviços, razão pela qual o controle interno necessita ser preciso e tempestivo para transmitir informações atualizadas das movimentações dos produtos, pois algum desajuste pode ocasionar em perda de vendas ou até mesmo aquisições indevidas ou desnecessárias. Assim, a auditoria avalia a precisão do controle interno dos

estoques para dar recomendações à empresa de como melhorar possíveis deficiências encontradas ao longo da auditoria.

Primeiramente, em torno de um mês antes da data programada da auditoria, é enviado um e-mail para a empresa auditada, solicitando todos os documentos que o auditor precisa examinar sobre o estoque. Dentre esses documentos constam o livro registro de inventário na data base de auditoria e também com data atual, relatório de ajustes de inventário, documentação de inventário, entre outros. Desse modo, o auditor não precisa esperar o fornecimento dos documentos ao chegar na empresa, iniciando o trabalho mais rapidamente.

A avaliação do controle interno *in loco* começa com a realização do levantamento para obter detalhes sobre as operações do estoque. Esse levantamento é realizado utilizando-se de um papel de trabalho elaborado pelo auditor através da ferramenta do software *Microsoft Office Excel*®, contendo todos os elementos necessários para a obtenção desses dados. Nele, são apresentados questionários de avaliação do controle interno, fluxograma narrativo das operações realizadas pela empresa, bem como organograma estrutural. Segue uma abordagem das principais questões analisadas nesse procedimento:

a) Fluxograma narrativo

No fluxograma narrativo dos processos de estoques o auditor verifica o responsável pela execução da rotina, bem como o respectivo instrumento que evidencia o processo de estoque, como carimbo ou formulário, por exemplo, e se a rotina é válida. Segue demonstração no Quadro 1.

Quadro 1 - Fluxograma narrativo dos processos de estoques

(continua)

<b>Produtos prontos para revenda</b>	<b>Executor da rotina – Nome</b>	<b>Cargo/Função</b>	<b>Instrumento que evidencia a execução da rotina – Descrição/modelo</b>
<b>1)Planejamento</b>			
a)Previsão de consumo/demanda			
b)Políticas de estoque mínimo e máximo			
<b>2)Autorização da aquisição</b>			

Quadro 1 - Fluxograma narrativo dos processos de estoques

(conclusão)

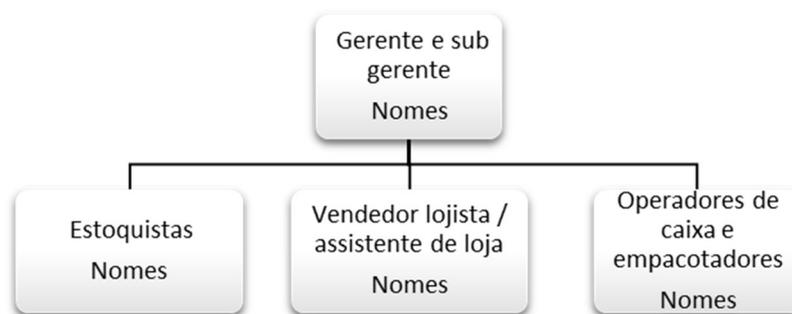
a) Solicitação de compras emitido por alguém			
b) Sugestão eletrônica de reposição de estoque			

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

### b) Organograma estrutural

No organograma do setor de Estoque, o auditor verifica quem são os gestores e operadores de estoque, e a partir dessas informações analisa a sua conformidade com o princípio da segregação de funções. Segue a demonstração do organograma estrutural na Figura 1.

Figura 1 - Organograma estrutural do setor de estoques



Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

### c) Questionários avaliativos

No questionário avaliativo o auditor realiza o levantamento dos tipos de estoques existentes na unidade auditada, verificando e anotando se a empresa detém estoques de matéria-prima, mercadorias para revenda e material de uso e consumo.

Também é feito o levantamento do grau de normatização das operações de estoque, onde o auditor verifica quais são as políticas de gestão e controles internos, como definição da rotatividade dos estoques, quantidades mínimas e máximas a serem estocadas, atribuições de responsabilidades e limitações de alçadas, dentre outras. Segue demonstração do modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria no Quadro 2.

Quadro 2 - Levantamento do grau de normatização das operações de estoque

Através de entrevistas ou de leitura de documentos da área, verifique a existência de normas definidoras de:	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>
a) Lista de materiais a serem estocados		
b) Definição de quantidades mínimas e máximas a serem estocadas		
c) Definição da rotatividade do estoque		
d) Atribuições de responsabilidades e limitações de alçadas		
e) Outras (inserir abaixo)		

Fonte: modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

Ainda no questionário avaliativo é realizado o levantamento dos procedimentos e das rotinas internas de controle nos processos de estoque, onde o auditor verifica se há regramento formal para as fases de recebimento (inspeção e registro), armazenamento, emprego do material, registro da saída e inventário físico. Segue demonstração do modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria no Quadro 3.

Quadro 3 - Levantamento dos procedimentos e rotinas internas de controle nos processos de estoque

Levante a existência de regramento formal para as fases mencionadas abaixo:	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>
a)Recebimento (Inspeção)		
b)Recebimento (Registro de aquisição)		
c)Armazenamento		
d)Emprego do material		
e)Registro de saída		
f)Inventário físico (Geral ou rotativo)		
g) Outras (Insira abaixo)		

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

A partir dos dados coletados pelos instrumentos de avaliação do controle interno, o auditor passa as informações obtidas para a *Matriz de Risco*, onde será analisado, com maior clareza, o comportamento das operações do setor de estoques, se as mesmas estão de acordo com as boas práticas de controle e se estão seguindo os princípios do controle interno, assim classificando o grau do risco de distorção identificado, se ele é alto, médio ou baixo. De posse deste conhecimento, o auditor determina o volume de testes substantivos que se deve aplicar para avaliar a exatidão dos saldos contábeis, pois quanto maior o risco identificado maior o número de testes a serem aplicados.

Em seguida, o auditor aplica o teste de observância, onde será verificado o funcionamento efetivo do controle interno, comparando-o com o que foi constatado no levantamento feito anteriormente. Na sequência, apresentam-se as fases dos testes de observância:

a) Confirmação ou não da efetividade dos controles internos estabelecidos: o auditor verifica se o responsável pela execução do procedimento é aquele definido nas normas escritas ou verbais da empresa, bem como o cargo que ele exerce e o procedimento de controle interno que ele utiliza, conforme demonstrado no Quadro 4.

Quadro 4 - Confirmação ou não da efetividade dos controles internos estabelecidos no setor de estoques

Os testes de observância confirmam o levantamento realizado? <b>SIM OU NÃO</b>	<b>Pessoa</b>	<b>Cargo/função</b>	<b>Procedimento</b>
a)Recebimento e inspeção	Sim	Sim	Sim
b)Recebimento e registro	Sim	Não	Não
c)Armazenagem	Não	Não	Não
d)Registro de saídas	Sim	Sim	Sim

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

b) Análise dos percentuais de aderência aos princípios básicos de controle interno: O auditor analisa se o controle interno da empresa segue os princípios do controle interno e se o nível de aderência ao mesmo é bom, muito bom, ótimo ou regular, como está demonstrado no Quadro 5.

Quadro 5 - Análise dos percentuais de aderência aos princípios básicos de controle interno no setor de estoques

<b>Princípio da responsabilidade:</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>% Aderência</b>
1) Há clara distribuição e delegação de atribuições e responsabilidades para:			67%
a) Planejar o estoque quantitativamente	1		
b) Autorizar as reposições de estoque	1		
c) Operacionalizar a compra		1	
<b>TOTAL</b>	2	1	
<b>Princípio segregação de funções:</b>			
1) A pessoa que autoriza a reposição de estoques é diferente daquela que:			50%
a) Operacionaliza a compra		1	
b) Aprova o pedido das compras		1	
c) Executa os recebimentos das aquisições		1	
d) Executa os registros das aquisições	1		
e) Habilita o documento do pagamento	1		
f) Efetua os pagamentos	1		
<b>TOTAL</b>	3	3	

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

Feito isso, são aplicados os testes substantivos, momento no qual o auditor testa os saldos das demonstrações contábeis para identificar possíveis distorções na contabilização das operações da empresa. A demonstração dos testes substantivos consta no Quadro 6.

Após a aplicação dos procedimentos de auditoria é realizada uma breve reunião com os gestores responsáveis pelo setor auditado, para comunicar os principais assuntos identificados no decorrer da auditoria. Elabora-se uma ata desta reunião, contendo o que foi discutido, e por fim, assinada pelas pessoas presentes.

Feito isso, é elaborado um relatório de comunicação à administração, onde são apontadas as fragilidades encontradas no setor de estoques. Este é enviado para a administração, onde será cobrado um plano de ação da empresa auditada, para reparar cada uma das deficiências encontradas.

Quadro 6 - Testes substantivos realizados no setor de estoques

Teste de saídas por vendas	O auditor confronta o registro de saída no <i>kardex</i> (que é um relatório da movimentação de um item específico) de alguns produtos selecionados na amostra, com a nota fiscal de venda para analisar a conformidade dos relatórios, se o registro foi feito pelo custo médio, e se ele está correto, e também se o registro na contabilidade foi realizado conforme a nota fiscal de saída.
Teste de saídas por transferências	Deve haver conformidade dos relatórios confrontados, idem ao teste acima, de transferências entre filiais.
Teste de saídas por perdas	O auditor confronta os relatórios de baixas no controle interno dos estoques (quantidades) contra os registros de controle interno (relatórios, planilhas...) para verificar se há conformidade entre ambos, se os registros de baixa no <i>kardex</i> estão com o custo e quantidade adequados e se há autorização para realizar baixas, bem como evidência disso.
Teste de trocas/ devolução	O auditor verifica se há conformidade entre a nota fiscal ou recibo de troca, com o registro de saída no controle interno do estoque, no <i>kardex</i> e na contabilidade.
Validação do livro registro de inventário	O auditor confronta o livro registro de inventário com a contabilidade e o <i>kardex</i> , para verificar se há consistência dos saldos.
Verificação <i>in loco</i> dos produtos estocados	O auditor solicita um relatório da posição do estoque, faz uma amostra dos produtos estocados e realiza a contagem física desses produtos para verificar se o que está no controle também se encontra fisicamente. Também é observada as condições de estocagem, se está organizado, separado por tipo, devidamente identificado, se os produtos vencidos estão segregados dos demais.... É tirada uma foto para se ter como evidência.
Teste de baixa das requisições	O auditor observa como é realizada a baixa das requisições, se todos os usuários que as realizam tem autonomia para tanto e se o sistema permite realizar baixas de itens que não constam na requisição.

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

A verificação das ações da empresa mediante os pontos a serem melhorados se dará no *FollowUp* em próximos trabalhos de auditoria em estoques.

#### 4.3.1.2 Da avaliação do controle interno do setor de contas a receber

O setor de contas a receber tem como função conhecer o montante a receber pela empresa, bem como as contas vencidas e a vencer, verificar os clientes que estão com pagamentos atrasados e também programar as cobranças a serem realizadas. A auditoria avalia o controle interno dessas operações, assegurando razoavelmente que elas estejam livres de distorções relevantes.

Inicialmente, aproximadamente um mês antes da data programada para a realização da auditoria do setor de contas a receber, é enviado um e-mail para a empresa auditada, solicitando todos os documentos que o auditor precisa examinar sobre a devida área. Dentre esses documentos constam o relatório financeiro de contas a receber detalhado, relatório e documentação de estimativa de perdas por incobráveis, relatório de recebimentos, bem como seus respectivos Livros Razões contábeis. Desse modo, o auditor não precisa esperar o fornecimento dos documentos ao chegar na empresa, iniciando seu trabalho mais rapidamente.

A avaliação do controle interno *in loco*, começa com a realização do levantamento para obter detalhes sobre as transações do setor de contas a receber. Esse levantamento é realizado utilizando-se de um papel de trabalho elaborado pelo auditor através da ferramenta do software *Microsoft Office Excel*®, contendo os instrumentos necessários para a obtenção desses dados. Nele, são apresentados questionários de avaliação do controle interno, fluxograma narrativo das operações realizadas pela empresa, bem como organograma estrutural. Segue uma abordagem das principais questões analisadas nesse procedimento:

a) Fluxograma narrativo

No fluxograma narrativo dos processos que envolvem a operacionalização da venda a prazo, recebimento e instrumentos de controle interno, o auditor verifica quais são as operações do setor, quem executou a rotina, bem como o instrumento que evidencia a mesma, como demonstração do Quadro 7.

Quadro 7 - Fluxograma narrativo dos processos que envolvem a operacionalização da venda a prazo, seu recebimento bem como seus instrumentos de controle interno

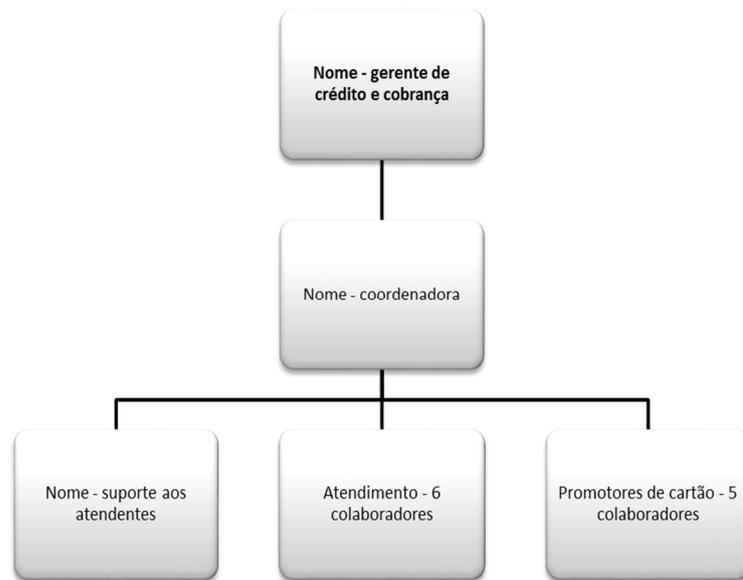
<b>1) Cadastro de clientes e concessão de crédito</b>	<b>Executor da rotina – Nome</b>	<b>Cargo/Função</b>	<b>Instrumento que evidencia a execução da rotina – Descrição/Modelo</b>
a) Solicita documentação do cliente			
b) Faz o cadastro do cliente via sistema			
c) Checa os dados/Informações colhidas			
d) Faz análise do crédito			
e) Aprova o crédito			
<b>2) Formalização da venda</b>			
a) Emissão da nota fiscal			
b) Recolhimento da assinatura do cliente no canhoto da nota fiscal			
c) Arquivamento dos canhotos			

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

#### b) Organograma estrutural

No levantamento ou confirmação dos organogramas estruturais e funcionais do setor contas a receber e recebimentos, o auditor verifica como se dá a estrutura do setor, analisando a segregação de funções dos responsáveis por cada operação, conforme demonstração na Figura 2.

Figura 2 - Organograma estrutural do setor de contas a receber



Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

### c) Questionários avaliativos

No questionário avaliativo sobre as contas contábeis relacionadas à operação de contas a receber e recebimentos, o auditor verifica o balancete, analisa e valida as contas contábeis vinculadas ao setor de contas a receber. No levantamento dos sistemas operacionais utilizados pela empresa, o auditor verifica que tipos de controle interno o setor utiliza.

Em relação ao levantamento do grau de normatização das operações de contas a receber e recebimentos, o auditor verifica as normas, manuais, circulares ou outro tipo de comunicação interna utilizada pelo setor.

Para o levantamento das políticas de gestão e de controles internos do setor de contas a receber, o auditor verifica a existência de regramento formal para as fases do pagamento (cadastro de clientes, análise e liberação do crédito, concessão de descontos, vendas a prazo, gestão da inadimplência). Este procedimento está demonstrado no Quadro 8.

Quadro 8 - Políticas de gestão e de controles internos do setor de contas a receber

<b>Através de entrevistas ou de leituras de documentos da área, verifique a existência de normas definidoras de políticas de gestão e de rotinas de controle interno:</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>Se sim, há norma escrita contemplando a política/rotina?</b>
<b>1) Cadastro de clientes</b>			
a) Há um setor ou pessoa específica para cuidar do cadastro dos clientes?			
b) Há formulário para coleta de informações?			
c) A coleta de dados é feita por este setor?			
<b>2) Da análise e liberação do crédito</b>			
a) Há critérios estabelecidos para análise e definição do limite de crédito?			
b) Há definição de alçadas para liberação do limite de crédito?			

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

No levantamento das operações praticadas, o auditor verifica quais são os tipos de recebimentos existentes na empresa, bem como o local do seu recebimento, por exemplo: venda à vista (dinheiro ou cheque) com recebimento no banco ou caixa; vendas a prazo (duplicatas ou boleto) com recebimento no banco ou caixa, de acordo com demonstração apresentada no Quadro 9.

Quanto ao levantamento e validação dos documentos de controles internos úteis na conciliação contábil e na aplicação de testes substantivos, o auditor levanta a existência de relatórios emitidos pelo sistema de controle interno que possam ser confrontados com os razão contábeis da empresa.

A partir dos dados coletados pelos instrumentos de avaliação do controle interno, o auditor passa as informações obtidas para a *Matriz de Risco*, onde será analisado, com maior clareza, o comportamento das transações do setor de contas a receber, se as mesmas estão de acordo com as boas práticas de controle e se estão seguindo os princípios do controle interno, assim classificando o grau do risco de distorção identificado na operação, se este é alto, médio ou baixo. De conhecimento disto, o auditor determina o volume de testes substantivos que ele deve aplicar para avaliar a exatidão dos saldos contábeis, pois quanto maior o risco identificado maior o número de testes a serem aplicados.

Quadro 9 - Levantamento das operações praticadas no setor de contas a receber

<b>Tipos de recebimentos existentes na empresa:</b>				
<b>Quesitos a serem respondidos pelo auditor:</b>	<b>Resposta obtida pelo auditor:</b>			
	<b>Ocorre na empresa?</b>		<b>Gera contas a receber?</b>	
	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>
Venda à vista - Dinheiro ou cheque à vista				
Venda a prazo – Com cheque pré-datado				
Venda a prazo – Com duplicata/ boleto bancário				

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

Em seguida o auditor aplica o teste de observância, onde será verificado o funcionamento efetivo do controle interno do setor de contas a receber, comparando-o com o que foi constatado do levantamento feito anteriormente. Segue o teste de observância:

a) Confirmação ou não da efetividade dos controles internos estabelecidos: O auditor verifica se o responsável pela execução do procedimento é aquele definido nas normas escritas ou verbais da empresa, bem como o cargo que exerce e o procedimento de controle interno do qual se utiliza, conforme demonstração do Quadro 10.

Quadro 10 - Confirmação ou não da efetividade dos controles internos estabelecidos no setor de contas a receber

(continua)

<b>Operação</b>	<b>Os testes de observância confirmam o levantamento acima?</b>		
	<b>Pessoa</b>	<b>Cargo/Função</b>	<b>Procedimento</b>
a) Registro do movimento de caixa			
b) Registro do controle interno de contas a receber- venda a prazo			
c) Desconto de duplicatas			
d) Recebimento de vendas a prazo			
e) Baixa do contas a receber			

Quadro 10 - Confirmação ou não da efetividade dos controles internos estabelecidos no setor de contas a receber

(conclusão)

f)Registro contábil			
g)Inadimplência			
h)Dos créditos incobráveis			

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

b) Análise dos percentuais de aderência aos princípios básicos de controle interno: O auditor analisa se o controle interno da empresa segue os princípios do controle interno e se o nível de aderência ao mesmo é bom, muito bom, ótimo ou regular, conforme demonstração do Quadro 11.

Quadro 11 - Análise dos percentuais de aderência aos princípios básicos de controle interno no setor de contas a receber

<b>Princípio de segregação de funções</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>%Aderência</b>
1)Pessoa que inclui e/ou baixa o contas a receber é diferente daquela que:			
a)Recebe o numerário	1		100%
b)Autoriza descontos ou abona juros	1		
c)Faz o registro contábil	1		
<b>TOTAL</b>	<b>3</b>	<b>0</b>	
2)Princípio do confronto dos Ativos com os registros:			
Há periodicamente a conciliação do salto contábil do contas a receber com:			
a)Relatório de controle interno de contas a receber (por modalidade)	1		67%
b)Relatório do controle interno com extratos das operadoras de cartão		1	
c)Relatório do controle interno com os cheques físicos pré datados e devolvidos)	1		
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

Feito isso, são aplicados os testes substantivos, nos quais o auditor testa os saldos das demonstrações contábeis para identificar possíveis distorções na contabilização das operações da empresa, conforme demonstração do Quadro 12.

Quadro 12 - Testes substantivos aplicados ao setor de contas a receber

(continua)

Validação dos documentos e informações colhidas para fins de cadastro	O auditor seleciona uma amostra de clientes e analisa a forma do cadastro, se foi solicitada toda documentação necessária, se a ficha cadastral foi assinada e conferida, se há identificação de quem realizou o cadastro, se os clientes que possuem limite de crédito elevado tem capacidade de pagamento, se a pessoa que aprovou o crédito tem alçada para tal, se foi consultado órgão de proteção ao crédito e se há revisão desses limites.
Validação do registro do recebimento	Com base numa amostra de títulos liquidados, o auditor verifica se há conformidade do valor baixado no sistema de controle interno do contas a receber com o registro no caixa, banco, extrato da operadora de cartão, se o registro da baixa no controle interno dos cheques a receber está conforme a baixa da custódia bancária, se os cheques devolvidos estão registrados conforme o registro do caixa ou banco, etc.
Conformidade dos saldos do contas a receber	o auditor confronta o controle interno com as fontes externas e documentos físicos.
Confronto de saldo da contabilidade x financeiro	O auditor seleciona como amostra o último dia do último mês encerrado pela contabilidade e compara o saldo contábil com os relatórios financeiros.
Validação dos juros cobrados para os títulos recebidos em atraso	O auditor verifica como se dá a política de cobrança de juros e multas através da validação do relatório de títulos recebidos.
Teste de <i>AgingList</i> (análise da idade dos títulos a receber vencidos e a vencer)	O auditor solicita o relatório que contempla a posição analítica das contas a receber em aberto. A partir disso ele analisa qual a representatividade da inadimplência em relação às vendas totais da empresa. Logo, são selecionados alguns clientes inadimplentes e verificado se houve vendas mesmo após ele ter se tornado inadimplente, se o seu cadastro está atualizado e se ele está bloqueado no sistema.
Validação dos procedimentos de cobrança das inadimplências	Com base no relatório de duplicatas em aberto, o auditor avalia os procedimentos de cobrança, os contratos formalizados para renegociação de dívidas, e realiza circularização para confirmar a dívida que está em aberto com o cliente. O auditor também analisa os títulos vencidos que são cobrados por terceiros, a fim de verificar se há relação detalhada desses títulos, bem como protocolo de envio, formalização do mesmo, contrato de prestação do serviço e se suas cláusulas estão sendo cumpridas.
Validação do procedimento de circularização de clientes	Com base no princípio de segregação de funções, o auditor verifica se foram constatadas anomalias nas circularizações dos clientes.

Quadro 12 - Testes substantivos aplicados ao setor de contas a receber

(conclusão)

Validação da baixa de perdas incobráveis	O auditor analisa os títulos baixados como incobráveis, o razão da conta perdas de clientes e o relatório sintético das vendas a prazo.
Validação dos parâmetros previamente cadastrados no sistema operacional	O auditor verifica se as permissões para cadastrar, alterar, aprovar e liberar crédito, liberar vendas para clientes inadimplentes e liquidar títulos recebidos no sistema estão parametrizadas de acordo com as alçadas dos colaboradores.

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

Para que os testes substantivos constantes no quadro número 12 sejam realizados, é necessária a aplicação de algumas questões a serem respondidas pelo auditor. No papel de trabalho utilizado pelo auditor que dispõe os testes substantivos, os questionários seguem juntamente com o devido teste. Para fins didáticos, essas questões foram inseridas no Anexo E.

Após a aplicação dos procedimentos de auditoria é realizada uma breve reunião com os gestores responsáveis pelo setor de contas a receber, com a finalidade de comunicar os principais assuntos identificados no decorrer da auditoria. Elabora-se uma ata dessa reunião, contendo os assuntos discutidos, bem como a assinatura das pessoas presentes.

Por conseguinte, é elaborado um relatório de comunicação à administração, onde são apontadas as fragilidades encontradas na área. Este, é enviado para a administração, onde será cobrado um plano de ação da empresa auditada, para reparar cada uma das deficiências encontradas. A verificação das ações da empresa mediante os pontos a serem melhorados, será dada no *FollowUp*, em próximos trabalhos de auditoria no setor de contas a receber.

#### 4.3.1.3 Da avaliação do controle interno no caixa

O caixa é a área da empresa que lida com atendimento ao público, entradas e saídas de numerário, fechamento de caixa e emissão de notas fiscais. O auditor avalia o controle dessas operações, considerando os princípios do controle interno.

A princípio, aproximadamente um mês antes da data programada para a realização da auditoria no Caixa é enviado um e-mail para a empresa auditada, solicitando todos os documentos que o auditor precisa examinar sobre a devida área. Dentre esses documentos constam o relatório de movimentação de caixa, relatórios de acessos do usuário do caixa no sistema, relatório de recebimentos por caixa e pagamentos por caixa, entre outros. Desse modo,

o auditor não precisa esperar o fornecimento dos documentos ao chegar na empresa, iniciando seu trabalho mais rapidamente. A avaliação do controle interno *in loco* começa com a realização do levantamento para obtenção de detalhes sobre as transações realizadas pelo caixa. Esse levantamento é realizado utilizando-se de um papel de trabalho elaborado pelo auditor através da ferramenta *Microsoft Office Excel®*, contendo todos os instrumentos necessários para a obtenção desses dados. Nele, são apresentados questionários de avaliação do controle interno, fluxograma narrativo das operações realizadas pela empresa, bem como organograma estrutural. Segue uma abordagem das principais questões analisadas nesse procedimento:

a) Fluxograma narrativo

No fluxograma, o auditor verifica o responsável pela execução da rotina, bem como o respectivo instrumento que a evidencia, conforme demonstração do Quadro 13.

Quadro 13 - Fluxograma narrativo da avaliação dos processos de gestão de controle de Caixa

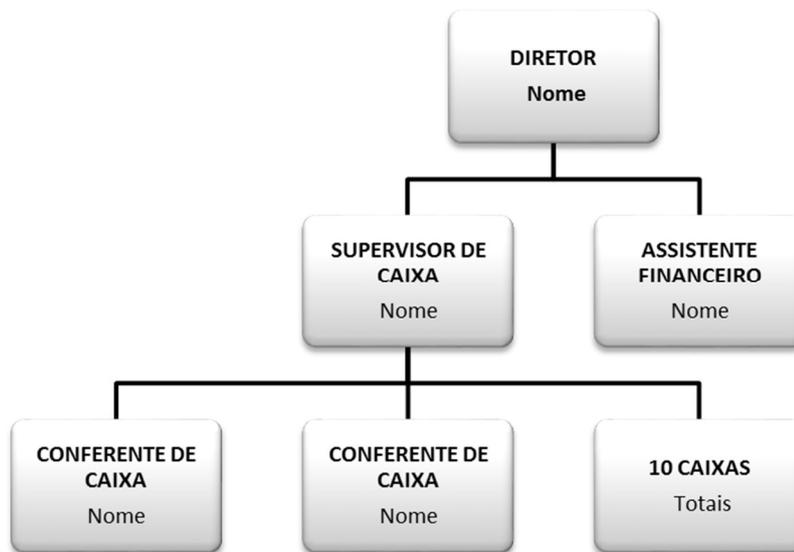
Operações	Executor da rotina		Instrumento que evidencia a execução da rotina
	Nome	Cargo/função	Descrição/Modelo
I. Entradas de caixa			
1) Vendas diárias			
a) Operacionalização da venda			
a.1) Atende o cliente			
a.2) Emite o pedido			
b) Faturamento (emissão da nota fiscal)			
c) Recebimento da venda à vista, com cartão e cheque pré-datado			
c.1) Em venda à vista com dinheiro ou cheque			
c.1.1) Recebe o numerário ou o cheque			
c.1.2) Toma as medidas de segurança no recebimento do cheque			
a.1.2.1) Consulta cheque junto ao serviço de consulta cheque			
a.1.2.2) Confere valores, inclusive por extenso			

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

### b) Organograma estrutural

No levantamento ou confirmação dos organogramas estruturais e funcionais do setor de caixa, o auditor verifica como se dá a estrutura do setor, analisando a segregação de funções dos responsáveis por cada operação, como apresentado na Figura 3.

Figura 3 - Organograma estrutural do Caixa



Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

### c) Questionários avaliativos

Nas contas contábeis relacionadas a operação de caixa, o auditor analisa e valida as devidas contas relacionadas. No levantamento dos sistemas operacionais utilizados pela empresa, o auditor verifica que tipos de controle interno o setor utiliza. Para realizar o levantamento do grau de normatização das operações de caixa, o auditor verifica as normas, manuais, circulares ou outro tipo de comunicação interna utilizada pelo setor.

No levantamento das operações praticadas o auditor verifica quais são os tipos de controle de caixas praticados pela empresa (caixa flutuante, caixa fixo, caixa centralizador) e quais são as operações de entradas e saídas realizadas por cada tipo de caixa existente na empresa, o que pode ser observado no Quadro 14.

Quadro 14 - Levantamento das operações praticadas

<b>Tipo de caixa</b>	<b>Operações de entrada</b>	<b>Operações de saída</b>
a) Fundo fixo		
a) Flutuante (recebe e paga)		
c) Recebedor (atendimento ao público)		

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

A partir dos dados coletados pelos instrumentos de avaliação do controle interno, o auditor passa as informações obtidas para a Matriz de Risco, onde será analisado, com maior clareza, o comportamento das transações do caixa, se as mesmas estão de acordo com as boas práticas de controle e se estão seguindo os princípios do controle interno, assim avaliando o grau do risco de distorção identificado na operação, se o mesmo é alto, médio ou baixo. Ciente disto, o auditor determina o volume dos testes substantivos que ele deve aplicar para avaliar a exatidão dos saldos contábeis, pois quanto maior o risco identificado maior o número de testes a serem aplicados.

Sequencialmente, o auditor aplica o teste de observância, onde será verificado o funcionamento efetivo do controle interno do Caixa, comparando-o com o que foi constatado do levantamento feito anteriormente. Segue o teste de observância:

a) Confirmação ou não da efetividade dos controles internos estabelecidos: O auditor verifica se o responsável pela execução do procedimento é aquele definido nas normas escritas ou verbais da empresa, bem como o cargo que ele exerce e o procedimento de controle interno que ele utiliza, como demonstrado no Quadro 15.

Quadro 15 - Confirmação ou não da efetividade dos controles internos estabelecidos no Caixa

Operações	Os testes de observância confirmam o levantamento acima?		
	Pessoa	Cargo/Função	Procedimento
a) Entradas			
b) Saídas			
c) Das transferências de numerário e depósitos em conta corrente			
d) Fechamento diário, contabilização e conciliação mensal do caixa			

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

b) Análise dos percentuais de aderência aos princípios básicos de controle interno: O auditor analisa se o controle interno da empresa segue os princípios do controle interno e se o nível de aderência ao mesmo é bom, muito bom, ótimo ou regular, conforme se demonstra no Quadro 16.

Quadro 16 - Análise dos percentuais de aderência aos princípios básicos de controle interno no Caixa

<b>Princípio da segregação de funções</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>%Aderência</b>
1) A pessoa que custodia o numerário é diferente da que:			100%
a) autoriza os pagamentos por caixa	1		
b) confere os caixas (numerário e registros)	1		
c) realiza o registro contábil	1		
<b>TOTAL</b>	100%		
<b>Princípio do confronto dos ativos com os registros</b>			50%
a) Há periodicamente conferência do saldo de caixa com o numerário físico por pessoa diferente do operador do caixa?		1	
b) O numerário físico corresponde com o saldo do movimento de caixa?	1		
<b>TOTAL</b>			

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

Após esse procedimento, aplicam-se os testes substantivos, nos quais o auditor testa os saldos das demonstrações contábeis para identificar possíveis distorções na contabilização das operações da empresa. Este procedimento está demonstrado no Quadro 17.

Quadro 17: Testes substantivos aplicados ao Caixa.

Inspeção física do caixa	O auditor conta quanto numerário possui no caixa, seja ele em moeda, cheque, vale ou cartão de crédito e confronta com a movimentação do dia.
Análise dos adiantamentos existentes na empresa	O auditor verifica quais adiantamentos a empresa utiliza, se for adiantamentos diversos, de viagem ou de salários para funcionários.
Validação do movimento de caixa	O auditor solicita o relatório do movimento do caixa, bem como documentos físicos que o compõem, razão contábil e extratos bancários.
Validação dos recebimentos de numerários referentes a títulos pagos pelo cliente diretamente na empresa	O auditor solicita o relatório de duplicatas recebidas, com o valor do principal e juros e valida com os recibos.
Verificação dos aspectos de segurança	O auditor busca compreender quais são os aspectos de segurança que a empresa possui para salvaguardar o caixa, como cofre, câmeras de monitoramento, dentre outros.
Teste da conciliação de saldo dos relatórios de adiantamentos x razão contábil	O auditor seleciona o último dia do último mês encerrado pela contabilidade e compara o saldo contábil com os relatórios financeiros ou composição.
Validação dos parâmetros previamente cadastrados no sistema operacional	Este, é um teste muito importante, pois atualmente todas as empresas possuem sistemas operacionais. E toda rotina está cadastrada no mesmo. O auditor verifica se as permissões no sistema estão parametrizadas de acordo com as alçadas dos colaboradores, verificando alterações ou exclusões de movimentos de caixas já encerrados, emissão da nota fiscal, alteração da data de vencimento dos títulos etc.

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

Para que os testes substantivos constantes no Quadro 17 sejam realizados faz-se necessária a aplicação de algumas questões a serem respondidas pelo auditor. No papel de trabalho utilizado pelo auditor que dispõe os testes substantivos, os questionários seguem juntamente com o devido teste. Para fins didáticos, essas questões foram inseridas no Anexo F.

Após a aplicação dos procedimentos de auditoria, é realizada uma breve reunião com os gestores responsáveis pelo Caixa, com a finalidade de comunicar os principais assuntos identificados no decorrer da auditoria. Elaborar-se uma ata desta reunião, contendo o que foi discutido, e por fim, a assinatura das pessoas presentes.

Por fim, é elaborado um relatório de comunicação à administração, onde são apontadas as fragilidades encontradas na área. Este relatório é enviado para a administração, onde será cobrado um plano de ação da empresa auditada, para reparar cada uma das deficiências encontradas. A verificação das ações da empresa mediante os pontos a serem melhorados, será dada no *FollowUp* em próximos trabalhos de auditoria no Caixa.

#### **4.3.2 Da avaliação do controle interno a partir da segunda auditoria**

Neste tópico será apresentado como o auditor avalia o controle interno de uma empresa a partir da segunda auditoria, ou seja, em auditorias contínuas, nas áreas de estoques, contas a receber e caixa.

Até então vimos que na primeira auditoria realizada nos setores de estoques, contas a receber e caixa, a técnica utilizada pelo auditor para avaliar o controle interno acontece através da aplicação do levantamento, para conhecimento do ambiente operacional do setor e os testes de observância que verificam a conformidade com os fatos descritos no levantamento. Conforme o nível do risco de distorção relevante acusado na avaliação feita pela matriz de risco, são determinados os testes substantivos que verificam a composição dos saldos contábeis registrados em função das transações ocorridas na empresa. Na segunda auditoria isso ocorre de uma forma diferente.

A partir da segunda auditoria, a avaliação do controle interno dos setores de estoques, contas a receber e caixa, ocorre, inicialmente, por meio da atualização das informações contidas no levantamento realizado na última auditoria realizada no setor. O auditor conversa com o responsável pelo setor a ser auditado, questionando se houve alguma alteração na rotina do setor, bem como algum aspecto relevante a ser mencionado sobre o controle interno das operações do setor. Não se faz um detalhamento desse procedimento da mesma forma como é realizado na primeira auditoria, pois o auditor já detém conhecimento sobre o funcionamento

das operações da empresa. Após, é aplicado o teste de observância para verificar se as operações do setor ocorrem conforme o levantamento atualizado.

Após a aplicação do teste de observância, são realizados os testes substantivos, foco da auditoria contínua, que consiste em verificar a consistência dos saldos contábeis, assegurando razoavelmente que as demonstrações contábeis da empresa estão livres de distorções relevantes.

A técnica utilizada nesse tópico é a mesma que foi apresentada no tópico 4.3 para os setores de estoque, contas a receber e caixa, com exceção do levantamento, pois a única diferença da avaliação do controle interno entre a primeira auditoria e a partir da segunda auditoria a ser realizada numa empresa é a questão do detalhamento do levantamento feito para verificar o funcionamento da empresa auditada.

#### 4.4 ANÁLISES E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

Neste tópico analisam-se os dados coletados que respondem ao objetivo geral dessa pesquisa, que foi: analisar a metodologia utilizada pela empresa de auditoria para avaliação dos controles internos numa auditoria das demonstrações contábeis.

Para isso, efetuou-se uma comparação entre o que a empresa efetivamente faz para realizar a avaliação do controle interno e o que consta na referida norma e princípios do controle interno como adequado. Para tanto, serão destacados os objetivos específicos que induzem aos fatos analisados nessa pesquisa, que são: identificar como o auditor realiza o planejamento do trabalho de auditoria; identificar como o auditor procede a avaliação dos controles internos numa auditoria das demonstrações contábeis; identificar como o auditor utiliza o resultado da avaliação do controle interno no desenvolvimento do trabalho de auditoria das demonstrações contábeis.

Para alcançar o objetivo específico sobre o planejamento, observou-se que a empresa de auditoria trata o planejamento como a etapa inicial de um trabalho de auditoria, a qual inicia-se na contratação do trabalho entre o auditor e a companhia a ser auditada. Nesta etapa, são levantadas diversas informações preliminares e gerais sobre a empresa a ser auditada, através de uma entrevista com o proprietário da mesma, onde são observados diversos pontos, como o tipo de atividade, legislação aplicável, estrutura organizacional, complexidade das operações, risco de auditoria, dentre outros elementos, a fim de determinar a natureza e extensão do trabalho a ser executado, ou seja, que recursos e procedimentos serão envolvidos e quanto tempo será despendido para realizar a auditoria.

Conforme a NBC TA 320 R1 (2016, p. 5), “o auditor deve determinar a materialidade para execução da auditoria com o objetivo de avaliar os riscos de distorções relevantes e determinar a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria”. Logo, a materialidade também é vista no planejamento pela empresa de auditoria, onde o auditor estabelece um ponto limite para designar se uma distorção é relevante ou não.

Em relação à NBC TA 300 R1 (2016, p. 5), “o auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que defina o alcance, a época e a direção da auditoria, para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria”, ou seja, ele deve identificar as características do trabalho, fatores significativos para orientar a equipe de trabalho, bem como definir em que momento será feita a auditoria e que recursos serão utilizados. Por sua parte, a empresa determina as horas necessárias para realizar o seu trabalho, ou seja, para aplicar o levantamento e os testes de observância e substantivos. Essas horas são impostas num *plano de trabalho*, onde cada área da empresa, como estoques, contas a receber e caixa, compõem determinada quantidade de horas necessárias para que o auditor execute a auditoria. A empresa ainda elabora no programa *Microsoft Office Excel® a programação da auditoria*, onde consta a data da realização da auditoria e o auditor incumbido para o trabalho. Também é elaborado um *programa de auditoria*, no qual constam todos os procedimentos que o auditor deve aplicar na companhia, os seja, são elaboradas no programa *Microsoft Office Excel®* planilhas padrões que comportam o levantamento das informações da empresa, testes de observância e substantivos e matriz de risco. O auditor a molda conforme as necessidades da empresa auditada, o que é refletido perfeitamente na NBC TA 300 R1 (2016, p. 11):

A documentação do plano de auditoria é o registro da natureza, época e extensão planejadas dos procedimentos de avaliação de risco e dos procedimentos adicionais de auditoria no nível da afirmação, em resposta aos riscos avaliados. Também serve para registrar o apropriado planejamento dos procedimentos de auditoria que podem ser revisados e aprovados antes da sua aplicação. O auditor pode utilizar programas de auditoria padrão ou listas de verificação de conclusão da auditoria, adaptados de forma a refletirem as circunstâncias particulares do trabalho.

Para apresentar o cumprimento do objetivo que trata sobre a utilização da avaliação do controle interno no trabalho de auditoria, destaca-se a importância da Matriz de risco por ela classificar o grau do risco de distorção presente no controle interno numa empresa. Através dessa pesquisa, foi constatado que o auditor utiliza o resultado da avaliação do controle interno para medir o grau do risco de distorção relevante, se o mesmo é alto, médio ou baixo, com a finalidade de determinar o volume de testes substantivos a serem aplicados, pois quanto maior for o risco maior será a quantidade de testes substantivos aplicados.

Outro ponto importante a ser observado é em relação à evidência de auditoria. Conforme a NBC TA 200 R1 (2016, p. 8), “para obter segurança razoável, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável e, com isso, possibilitar a ele obter conclusões razoáveis e nelas basear a sua opinião”, ou seja, o auditor deve obter provas adequadas e suficientes para fornecer a sua opinião com segurança razoável, pois as evidências suportam as afirmações da administração.

Para obter a referida evidência de auditoria, a NBC TA 500 R1 (2016) aponta que as mesmas são obtidas através dos procedimentos de auditoria como inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução e procedimentos analíticos.

Respondendo ao objetivo que trata sobre a avaliação do controle interno numa auditoria das demonstrações contábeis, observou-se que a empresa objeto de estudo obtém evidência apropriada e suficiente ao realizar o levantamento sobre o ambiente operacional da empresa, bem como a aplicação dos testes de observância, que têm por finalidade verificar se o funcionamento da empresa condiz com o que foi indicado no levantamento e se a empresa opera conforme os princípios do controle interno, que conforme Almeida (2012) são: responsabilidade, rotinas internas, acesso aos ativos, segregação de funções, confronto dos ativos com os registros, amarrações do sistema, auditoria interna e custos do controle versus benefícios.

São aplicados, também, os testes substantivos que comportam as técnicas de auditoria citadas na norma: conciliação, confirmação, inspeção, dentre outros. E para a aplicação dessas técnicas, a empresa utiliza alguns tipos de amostragem como, amostra aleatória, sistemática, estratificada, dentre outras, que variam conforme a disposição de informações. Esses testes substantivos estão dispostos num papel de trabalho padrão elaborado pelo auditor, que é modificado conforme as necessidades e especificidades da empresa cliente, no qual estão dispostos vários tipos de testes que podem ser aplicados, conforme o grau de distorção relevante identificado na *Matriz de Risco*.

A partir dos testes aplicados, o auditor elabora um relatório de comunicação à administração, onde são apresentadas as fragilidades encontradas na empresa, também chamadas de *Pontos de auditoria*, onde se cobrará um plano de ação para cada um desses pontos, a fim de que a empresa auditada repare as deficiências. Conforme a NBC TA 260 R2 (2016) um dos objetivos do auditor é fornecer tempestivamente aos responsáveis pela governança, as observações decorrentes da auditoria que sejam significativas e relevantes. Ainda, a norma traz que a comunicação inclui a discussão sobre o processo de agir e dar retorno sobre assuntos comunicados pelo auditor ou pelos responsáveis pela governança. Também

consta na norma que muitos assuntos podem ser discutidos diretamente com a administração, reconhecendo a responsabilidade executiva pela condução das operações da entidade, bem como elaboração das demonstrações contábeis.

Em relação ao relatório do auditor independente, a NBC TA 700 (2016) afirma que os objetivos do auditor são formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis a partir da análise das evidências obtidas no decorrer da auditoria, bem como saber expressar claramente essa opinião através de relatório por escrito. Nesse estudo de caso, observou-se que o auditor forma sua opinião com base nas evidências obtidas através dos procedimentos de auditoria que aplica na empresa, valendo-se de técnicas como confirmação externa, liquidação subsequente, dentre outras. Com isso, elabora o relatório conforme instrução da norma em questão.

A partir de todas essas observações é notável que a empresa de auditoria segue exatamente o que as normas contábeis aplicáveis à auditoria estabelecem. A única observação a ser feita é em relação a execução do trabalho a partir da segunda auditoria, onde não se realiza o levantamento de forma detalhada como é feito na primeira auditoria. Realiza-se apenas uma atualização das informações coletadas em trabalhos anteriores, por meio de uma conversa com o responsável pela área auditada.

A sugestão desse trabalho é que a empresa objeto de estudo passe a realizar a avaliação do controle interno nos mesmos moldes de como se faz na primeira auditoria, detalhando minuciosamente o levantamento sobre o ambiente operacional dos setores de estoques, contas a receber e caixa. A verificação das operações, transações e procedimentos efetuados pela entidade são de extrema importância, visto que podem haver mudanças significativas no controle interno, podendo ser um ponto importante da auditoria, pois é a partir da avaliação do controle interno que o auditor determina o volume de testes substantivos a serem aplicados para testar os saldos contábeis.

## 5 CONCLUSÃO

A auditoria é um trabalho que tem por finalidade analisar a integridade e autenticidade das informações prestadas pelas organizações para oferecer maior segurança aos usuários das informações. Para isso, o auditor realiza procedimentos de auditoria que comportam técnicas capazes de avaliar o controle interno da empresa.

O objeto de estudo desse trabalho foi uma empresa de auditoria independente, situada no Rio Grande do Sul, que está aproximadamente 20 anos no mercado e possui uma carteira de clientes situados em diversos estados do Brasil.

Este trabalho procurou abordar o tema “avaliação do controle interno em uma auditoria das demonstrações contábeis”, com o intuito de conhecer na prática o funcionamento do trabalho de auditoria, que é de grande interesse por parte dos alunos que desenvolveram essa pesquisa. Destaca-se, também, a possibilidade de contribuição para com a empresa objeto de estudo, com sugestões para aprimoramento no desenvolvimento do trabalho de auditoria.

O presente estudo teve como objetivo geral verificar se a metodologia utilizada pela empresa de auditoria para avaliação dos controles internos, em uma auditoria das demonstrações contábeis, está conforme as normas brasileiras de contabilidade vigentes. A partir do desenvolvimento do trabalho constatou-se que a empresa segue fielmente as normas brasileiras de contabilidade e auditoria, pois todas as técnicas e instrumentos utilizados pela mesma estão fundamentados por lei e/ou norma de auditoria.

Para alcançar o objetivo geral, foram cumpridos alguns objetivos específicos. O primeiro objetivo específico foi identificar como o auditor realiza o planejamento do trabalho de auditoria. Analisou-se a forma como o auditor planeja o seu trabalho de auditoria, que é através de um conhecimento prévio sobre a complexidade e demais informações relevantes sobre a empresa que se deseja auditar, bem como realização do cálculo da materialidade para avaliação do grau do risco de distorção e disposição de um plano de auditoria, onde constam as horas relativas a cada setor a ser auditado na empresa, abordando as tarefas a serem realizadas pelos auditores.

O segundo objetivo específico foi identificar como o auditor procede a avaliação dos controles internos em uma auditoria das demonstrações contábeis. Neste objetivo, foram observadas as técnicas que o auditor utiliza para avaliar o controle interno de uma companhia, onde foram demonstradas nesse trabalho pelo levantamento, matriz de risco e testes de observância e substantivos.

Já o terceiro objetivo específico foi identificar como o auditor utiliza o resultado da avaliação do controle interno no desenvolvimento do trabalho de auditoria das demonstrações contábeis. Através dessa pesquisa, averiguou-se que o auditor utiliza o resultado da avaliação do controle interno para medir o grau do risco de distorção, a fim de determinar o volume de testes substantivos a serem aplicados para verificar a composição dos saldos contábeis. Quanto maior for o risco de distorção relevante presente no controle interno maior será a quantidade de testes substantivos a serem aplicados para assegurar a exatidão do registro das operações na contabilidade.

A partir do desenvolvimento do trabalho é possível se afirmar que o objetivo geral e os específicos foram alcançados, pois levantou-se a forma como a empresa de auditoria avalia os controles internos de uma companhia para fins contábeis e comparou-se aos princípios do controle interno e às normas brasileiras de contabilidade vigentes.

Com esse trabalho pode se observar a importância da adequada avaliação do controle interno de uma empresa, pois é a partir do mesmo que o auditor determina o volume dos testes substantivos que serão aplicados para validar a composição dos saldos contábeis e a correta transação das operações.

Por meio da comparação entre as normas brasileiras de contabilidade e os princípios do controle interno com a execução do trabalho do auditor conclui-se que a empresa de auditoria segue perfeitamente estas normas, porém, recomenda-se que o levantamento sobre o ambiente operacional da companhia auditada, em trabalhos contínuos, seja feito de forma detalhada, tal qual é realizado em trabalhos de primeira auditoria, para garantir a precisão da avaliação sobre os controles internos, já que os mesmos determinam o volume de testes substantivos a serem aplicados para assegurar a composição dos saldos contábeis. Enfim, o levantamento deve ser refeito a cada trabalho na empresa, e não apenas realizar uma atualização sobre essas informações tão importantes.

Através desse estudo, pode-se perceber a importância que tem um bom trabalho de auditoria, e que a avaliação dos controles internos deve ser feita com muito cuidado e esmero, pois a partir dela são determinados os demais testes que analisam o resultado destes controles nas operações da empresa auditada. Também foi possível observar a importância da auditoria no contexto econômico e social, pois com sua técnica é possível detectar erros e fraudes que possam prejudicar as demonstrações contábeis das empresas.

Conclui-se que este trabalho atingiu o seu propósito de analisar como o auditor realiza a avaliação dos controles internos em uma companhia e também contribuiu para com a empresa objeto de estudo no que se diz respeito ao desenvolvimento do trabalho de auditoria.

O trabalho realizado trouxe significativas contribuições para os pesquisadores deste estudo, pois foi visto na prática o que se pôde aprender durante a formação acadêmica, além de vislumbrar uma possibilidade de realização profissional na área de auditoria independente.

Por fim, sugere-se que sejam feitos novos estudos sobre o assunto abordado nesse trabalho, utilizando-se a mesma metodologia, voltados à auditoria trabalhista ou tributária, pois como a empresa de auditoria realiza vários tipos de trabalhos, seria interessante de compreender de forma mais ampla e mais abrangente o trabalho de auditoria sob outras perspectivas.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- AVALOS, J. M. A. **Auditoria e gestão de riscos**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BERGAMINI JUNIOR, S. Controles internos como instrumento de governança corporativa. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 12, p. 149-188, dez. 2005. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev2406.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev2406.pdf)>. Acesso em: 01 dez. 2016.
- BRASÍLIA-DF. Tribunal de Contas. **Manual de Auditoria: parte geral**. Brasília: TCDF, 2008. 90 p.
- BRASILIANO, A. C. R. **Inteligência em riscos: gestão integrada em riscos corporativos**. 1. ed. São Paulo: Sicurezza, 2016.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Diário Oficial da União de 04/07/16**. Aprova a NBC TA 260 (R2). Comunicação com os responsáveis pela governança. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA260R2](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA260R2)>. Acesso em: 03 dez. 2016.
- \_\_\_\_\_. **Diário Oficial da União de 04/07/16**. Aprova a NBC TA 700. Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA700](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA700)>. Acesso em: 03 dez. 2016.
- \_\_\_\_\_. **Diário Oficial da União de 04/07/16**. Aprova a NBC TA 705. Modificações na opinião do auditor independente. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA705](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA705)>. Acesso em: 03 dez. 2016.
- \_\_\_\_\_. **Diário Oficial da União de 05/09/16**. Aprova a NBC TA 200 (R1). Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1))>. Acesso em: 05 nov. 2016.
- \_\_\_\_\_. **Diário Oficial da União de 05/09/16**. Aprova a NBC TA 230 (R1). Documentação de Auditoria. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA230\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA230(R1))>. Acesso em: 05 nov. 2016.
- \_\_\_\_\_. **Diário Oficial da União de 05/09/16**. Aprova a NBC TA 240 (R1). Responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações

contábeis. Brasília: CFC, 2016. Disponível em:

<[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA240\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA240(R1))>.

Acesso em: 05 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Diário Oficial da União de 05/09/16**. Aprova a NBC TA 300 (R1). Planejamento da auditoria de demonstrações contábeis. Brasília: CFC, 2016. Disponível em:

<[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA300\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA300(R1))>.

Acesso em: 05 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Diário Oficial da União de 05/09/16**. Aprova a NBC TA 315 (R1). Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente. Brasília: CFC, 2016. Disponível em:

<[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315(R1))>.

Acesso em: 05 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Diário Oficial da União de 05/09/16**. Aprova a NBC TA 320 (R1). Materialidade no planejamento e na execução da auditoria. Disponível em:

<[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA320\(R1\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBCTA320(R1))>.

Acesso em: 05 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. **Diário Oficial da União de 05/09/16**. Aprova a NBC TA 500 (R1). Evidência de auditoria. Brasília: CFC, 2016. Disponível em:

<[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA500\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA500(R1))>.

Acesso em: 03 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. **Resolução 986/03**. Aprova a NBC TI 01. Da auditoria interna. Brasília: CFC, 2003. Disponível em:

<[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2003/000986](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986)>. Acesso em: 05 nov. 2016

CORDEIRO, C. M. R. **Auditoria interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

\_\_\_\_\_. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

DIAS, S. V. S. **Auditoria de processos organizacionais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, E. D. et al. Auditoria: alguns aspectos a respeito de sua origem. **Revista científica eletrônica de ciências contábeis**. Ano VII, v. 13, 2009. Disponível em:

<[http://faef.revista.inf.br/imagens\\_arquivos/arquivos\\_destaque/xza6N0w4fqVM1H2\\_2013-4-24-11-13-58.pdf](http://faef.revista.inf.br/imagens_arquivos/arquivos_destaque/xza6N0w4fqVM1H2_2013-4-24-11-13-58.pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2017.

LINS, L. S. **Auditoria: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LONGO, C. G. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras: novas normas brasileiras e internacionais de auditoria.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MAFFEI, J. **Curso de auditoria: introdução à auditoria de acordo com as normas internacionais e melhores práticas.** 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

OLIVEIRA, L. et al. **Curso básico de auditoria.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, M. K. **A importância da matriz de risco no planejamento da auditoria.** 2015. 92 p. Dissertação (Mestrado em Economia, modalidade profissionalizante com ênfase em controladoria)-Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, 2015.

PEREIRA, N. J. **A avaliação da materialidade em auditoria: problemática do julgamento profissional.** 2014. 108 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade, modalidade no ramo de auditoria)-Universidade de Aveiro, Portugal, 2015.  
Disponível em: <<https://ria.ua.pt/handle/10773/14324>>. Acesso em: Acesso em 01 dez. 2016.

PEREZ JUNIOR, J. H. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SÁ, A. L. **Curso de auditoria.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

## APÊNDICE

## APÊNDICE A – ENTREVISTA COM A EMPRESA DE AUDITORIA

- a) Como se dá a estrutura da empresa?
- b) Quais os serviços oferecidos?
- c) Quanto tempo a empresa está no mercado?
- d) Sabemos que o ponto inicial de uma auditoria é o planejamento. Com base em que o planejamento é elaborado e o que consta nele?
- e) Como é determinada a materialidade?
- f) Depois do planejamento, como se dá a auditoria?
- g) Como o auditor realiza o levantamento sobre o ambiente operacional no setor de estoques?
- h) Como são realizados os testes de observância no setor de estoques?
- i) Como o auditor aplica os testes substantivos no setor de estoques?
- j) Como o auditor realiza o levantamento sobre o ambiente operacional no setor de contas a receber?
- k) Como são realizados os testes de observância no setor de contas a receber?
- l) Como são aplicados os testes substantivos das contas a receber?
- m) Como são realizados os testes de observância do caixa?
- n) Como são aplicados os testes substantivos do caixa?
- o) Quais técnicas de auditoria são utilizadas para se obter evidências suficientes e adequadas?
- p) O auditor utiliza alguma ferramenta ou algum guia para avaliar o controle interno da empresa?
- q) Como é elaborada a ferramenta matriz de risco? E para que ela serve?
- r) O relatório do auditor se dá em que momento do trabalho de auditoria?
- s) Como são comunicados à empresa auditada, os assuntos identificados no decorrer da auditoria?
- t) Para que serve o *followup*?
- u) Quais são as diferenças entre a avaliação dos controles internos da primeira em relação à segunda auditoria?

**ANEXOS**

**ANEXO A - ENTREVISTA ENTRE PROPRIETÁRIO DA EMPRESA DE AUDITORIA E EMPRESA AUDITADA, NA CONTRATAÇÃO DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA**

- 1) Qual a atividade da empresa?
- 2) Em qual legislação ela se enquadra?
- 3) Qual o seu horário de funcionamento e a quanto tempo ela está no mercado?
- 4) Durante esse tempo em atividade vocês têm um padrão de vendas ou há alguma sazonalidade?
- 5) A empresa trabalha com contabilidade externa ou interna?
- 6) Como se dá a estrutura da empresa?
- 7) Existe um bom fluxo de comunicação entre chefes e empregados?
- 8) Como vocês controlam os produtos da empresa? Existe algum programa que faça isso?
- 9) Como se dá o processo desde a chegada da mercadoria até a saída dela?
- 10) Quando foi contratada a auditoria, o que vocês esperam que irá melhorar?
- 11) Na sua opinião, quais são as áreas mais sensíveis e que precisam de um maior cuidado na empresa?
- 12) Quanto vocês estão dispostos a pagar no trabalho de auditoria?

Fonte: modelo de questionário adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

**ANEXO B - DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE**

Receita líquida de vendas e serviços	Índice	31/12/2015	31/12/2016
		R\$1.500.000,00	R\$1.550.000,00
Materialidade para planejamento	1%	R\$ 15.000,00	R\$ 15.500,00
Materialidade para execução da auditoria	75%	R\$ 11.250,00	R\$ 11.625,00
Limite mínimo	3%	R\$ 45.000,00	R\$ 46.500,00

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

## ANEXO C - PLANO DE AUDITORIA

<b>PLANO DE AUDITORIA</b>	
<b>CONTROLE INTERNO -OPERAÇÕES DA ÁREA FINANCEIRA</b>	<b>HORAS</b>
<b>Operações de Caixa</b>	<b>45</b>
Levantar Processos, Identificar Riscos Inerentes e Analisar os Controles	4
Elaborar ou Atualizar a Matriz de Risco	4
Testar o Ambiente de TI	2
Testar Controles Mitigadores de Riscos	24
Testar Escrituração Contábil	1
Revisar PTA e Elaborar Relatório	8
Analisar o Trabalho e Liberar Relatório Prévio	1
Analisar o Plano de Ação e Entregar Relatório Definitivo	1
<b>Contas a Receber/Recebimento de Créditos</b>	<b>23</b>
Levantar Processos, Identificar Riscos Inerentes e Analisar os Controles	4
Elaborar ou Atualizar a Matriz de Risco	2
Testar o Ambiente de TI	2
Testar Controles Mitigadores de Riscos	4
Testar Escrituração Contábil	1
Revisar PTA e Elaborar Relatório	8
Analisar o Trabalho e Liberar Relatório Prévio	1
Analisar o Plano de Ação e Entregar Relatório Definitivo	1
<b>CONTROLE INTERNO - OPERAÇÕES DA ÁREA COMERCIAL</b>	
<b>Operações de Estocagem em Lojas</b>	<b>24</b>
Levantar Processos, Identificar Riscos Inerentes e Analisar os Controles	2
Elaborar ou Atualizar a Matriz de Risco	2
Testar o Ambiente de TI	1
Testar Controles Mitigadores de Riscos	12
Testar Escrituração Contábil	1
Revisar PTA e Elaborar Relatório	4
Analisar o Trabalho e Liberar Relatório Prévio	1
Analisar o Plano de Ação e Entregar Relatório Definitivo	1

Fonte: Modelo adaptado que a empresa de auditoria utiliza.

## ANEXO D - MATRIZ DE RISCO

		Cliente:								POR	DATA	WP				
		Natureza:								Execução:	Matriz de riscos					
		Ano-base:								Revisão:						
		Área:	Operações de Caixa							Aprovação:						
Riscos Inerentes		Análise dos controles mitigadores										Estimativa de probabilidade e impacto		Classificação do grau de risco		wp
Referência do Risco	Descrição do Risco	Referência Controle	Melhores Práticas de Controle	Situação atual (resumo do entendimento e testes)	Status do controle	Controle chave?	Tipo	Ação	Frequência	Probabilidade	Impacto Financeiro	Classificação do grau de risco		wp		
<b>1. Entradas de caixa</b>																
	Subtração de numerários por ausência de salvaguarda dos ativos		O cofre deve ser chumbado ao chão e protegido de investidas de terceiros.		Efetivo	Sim	Manual	Preventivo	Evento	1	1	1	Baixo			
			Os numerários e cheques devem permanecer salvaguardados em um cofre de acesso restrito ao operadora de caixa		Efetivo	Sim	Manual	Preventivo	Evento	1	1	1	Baixo			
	Pagamentos indevidos via caixa (pagamentos por meio de documentos considerados inidôneos e pagamentos não permitidos).		Os pagamentos via caixa devem ser devidamente autorizados, constando a evidência da autorização.		Efetivo	Sim	Manual	Preventivo	Evento	1	1	1	Baixo			
	Desvio de numerário entre a saída do caixa e o recebimento no banco.		As saídas de caixa para depósito bancário devem ter sua respectiva entrada na conta bancária.		Efetivo	Sim	Manual	Preventivo	Diária	1	1	1	Baixo			
	Inconformidades nos registros de caixa e documentos comprobatórios das entradas e saídas		No fechamento de caixa diário, o movimento de caixa deve ser impresso, assinado e datado pelo operador de caixa.		Efetivo	Sim	Manual	Preventivo	Evento	1	1	1	Baixo			
			Um colaborador independente (normalmente o gerente financeiro) deve realizar a conferência do movimento de caixa encerrado pelo operador de caixa, datando-o e assinando-o.		Efetivo	Sim	Manual	Preventivo	Evento	1	1	1	Baixo			
	Divergência entre saldo físico do caixa e sistema		Uma contagem física do caixa é formalizada e assinada por pessoa independente periodicamente.		Efetivo	Sim	Manual	Preventivo	Evento	1	1	1	Baixo			
	Os registros contábeis não refletirem a realidade da operação financeira de caixa		Uma contagem física do caixa é formalizada e assinada pelo responsável no final de cada período.		Efetivo	Sim	Manual	Preventivo	Evento	1	1	1	Baixo			

Fonte: Modelo adaptado utilizado pela empresa de auditoria.

## **ANEXO E - QUESTIONÁRIO TESTES SUBSTANTIVOS - SETOR DE CONTAS A RECEBER**

### **Teste: Conformidade dos saldos do setor de contas a receber**

- a) Há conformidade entre o saldo do controle interno e os extratos da operadora de cartões?
- b) Conformidade entre o saldo do controle interno de contas a receber e o extrato da custódia (se houver)?
- c) Há conformidade entre os cheques físicos em carteira (pré-datados) e o relatório de controle interno?
- d) Há conformidade entre os cheques físicos em carteira (devolvidos) e o relatório de controle interno?
- e) Todos os cheques registrados como devolvidos foram efetivamente devolvidos pelo banco? Se linha 11, foram reapresentados?
- f) Há conformidade entre as notas promissórias e o relatório de controle interno?
- g) Para o contas a receber em aberto referente aos órgãos públicos, há nota de empenho devidamente arquivada?
- h) Periodicamente uma pessoa independente inventaria os cheques pré-datados e devolvidos?

### **Teste: Confronto de saldo da contabilidade x financeiro**

- a) Há conformidade entre o saldo contábil e o controle interno de duplicatas a receber/clientes?
- b) Há conformidade entre o saldo contábil e o controle interno das contas de cartões?
- c) Há conformidade entre o saldo contábil e o controle interno dos cheques pré-datados?
- d) Há conformidade entre o saldo contábil e o controle interno dos cheques devolvidos?
- e) Há conformidade entre o saldo contábil e o controle interno das notas promissórias?
- f) Há conformidade entre o saldo contábil e o controle interno dos credores diversos?
- g) Há conformidade entre o saldo contábil e o controle interno dos adiantamentos de clientes?
- h) Há conformidade entre os demais saldos testados?
- i) Se não, há conciliação das diferenças?
- j) Há segregação das contas contábeis dos cartões conforme a operadora do cartão de crédito, de forma a facilitar a análise e confirmação das informações?
- k) As administradoras de cartões cobram uma taxa sobre o valor da venda, a título de taxa de administração. Essa taxa está contabilizada como uma despesa?

### **Teste: Validação dos juros cobrados para os títulos recebidos em atraso**

- a) Para os juros cobrados fora da política da empresa, há autorização de pessoa com alçada para tal?

- b) Para os pagamentos em atraso, foram cobrados juros? Se a resposta anterior for não, há autorização para o abono de juros?
- c) Há observância do princípio da segregação de funções para o abono de juro?
- d) Houve títulos recebidos com descontos? Se a resposta anterior for sim, há autorização para este?
- e) Há observância do princípio da segregação de funções para o desconto?

**Teste: Validação da baixa de perdas incobráveis**

- a) Há um critério formalizado para a baixa por incobráveis?
- b) Há relação detalhada dos títulos baixados?
- c) A relação está assinada pela direção ou por outra pessoa com alçada para tal?
- d) O registro contábil está de acordo com o relatório?
- e) Houve recuperação de despesa por perdas? Se sim, está registrada no caixa ou banco?
- f) Há informação no cadastro do cliente do registro por perda?

## **ANEXO F - QUESTIONÁRIO TESTES SUBSTANTIVOS – CAIXA**

### **Teste: Inspeção física do caixa**

- a) Existem vales compondo o saldo de caixa? Se sim, o auditor detalha esses vales num papel de trabalho.
- b) Os vales em caixa possuem características de vales temporários?
- c) Os vales em caixa estavam devidamente autorizados e por pessoa com alçada para tal?
- d) Há volume de adiantamentos concentrado para alguns funcionários que podem caracterizar fraude? Se sim, o auditor aprofunda os testes.
- e) Através do procedimento de circularização o funcionário confirmou o recebimento correto do vale?
- f) Haviam cheques pré-datados compondo o saldo de caixa?
- g) Se a resposta anterior for sim, estes apenas transitam pela conta caixa ou são mantidos nela até sua compensação?
- h) Os cheques compondo o saldo de caixa, estavam nominais à empresa e cruzados?
- i) Há evidências de que os cheques foram consultados nos órgãos de proteção ao crédito?
- j) Haviam cheques devolvidos compondo o saldo de caixa?
- k) Haviam cheques em nome de funcionários?
- l) Se a resposta anterior for sim, havia operação para respaldar a existência deste cheque?
- m) Haviam valores recebidos como adiantamento de clientes em caixa?
- n) Os adiantamentos recebidos foram registrados no movimento de caixa e formalizados em recibos de adiantamento em conformidade com os princípios básicos do controle interno?
- o) Haviam outros valores caracterizados como indisponíveis? Se sim, estes devem ser evidenciados no papel de trabalho.
- p) Para o fundo fixo, há termo de responsabilidade? Se sim, deve ser mencionado em papel de trabalho.
- q) Uma contagem física de caixa é realizada em caráter de surpresa periodicamente e ao final de cada período, por pessoa independente? Esta contagem deve ser formalizada em documento específico de conferência de caixa.

### **Teste: Análise dos adiantamentos existentes na empresa**

- a) Há valores em adiantamentos pendentes de longa data?
- b) Há documentos que suportem os registros de adiantamentos pendentes?
- c) Os documentos que formalizam a concessão do vale:
  - 1. Estão assinados pelo recebedor?

2. Os adiantamentos estão devidamente autorizados e por pessoa com alçada para tal?
3. É possível identificar as assinaturas? Consta a matrícula do colaborador, carimbo ou nome por extenso?
4. Conferem em data e valores os registros do controle interno?
  - d) Há volume de adiantamentos concentrado para alguns funcionários que podem caracterizar fraude? Se sim, o auditor aprofunda os testes.
  - e) Através do procedimento de circularização o funcionário confirmou o recebimento correto do adiantamento?

**Teste: Validação do movimento de caixa**

- a) Há conformidade entre os registros de caixa e os documentos probantes para as entradas?
- b) Há conformidade entre os registros de caixa e os documentos probantes para as saídas?
- c) Para os pagamentos por caixa, há evidência de autorização por pessoa com alçada para tal?
- d) Os documentos pagos são cancelados no momento de seus pagamentos, mediante a colocação de um carimbo com data e nome de quem os assinou ou recebe uma autenticação mecânica com a data do pagamento?
- e) Existem pagamentos a pessoas físicas? Caso positivo, os encargos previdenciários foram recolhidos?
- f) Os documentos de caixa são hábeis e idôneos?
- g) O operador de caixa assina diariamente o movimento de caixa?
- h) Há evidências de que a movimentação de caixa foi validada e conferida por pessoa diferente daquela que o elabora?
- i) Os relatórios de caixa ou auxiliares de caixa, apresentam indícios de manipulação?
- j) Os registros do relatório de caixa estão em conformidade com o razão contábil?
- k) Para as saídas referente as transferências bancárias, é possível identificar a entrada no banco através do extrato bancário? Os depósitos são realizados em um dia útil após recebimento?
- l) Há protocolo de entrega de numerário na troca de posto entre operadores de caixa atendimento e este é mantido no movimento de caixa?
- m) Há protocolo de entrega de numerário dos caixas de atendimento, recebedor ou demais caixas ao setor financeiro e estes são arquivados nos movimentos de ambos os caixas (entrega e recebimento)?
- n) Os comprovantes de transferência de numerário atendem aos princípios básicos do controle interno?
- o) A contabilidade recebe o movimento de caixa para conferência e assina o recebimento deste?
- p) Há evidências de conferência da contabilidade de registros e documentos de caixa?

**Teste: Validação dos recebimentos de numerários referente a títulos pagos pelo cliente diretamente na empresa**

- a) Para todos os recibos/duplicatas analisados há o devido registro dos recebimentos (valor principal e juros/multas/ descontos)?
  - b) Os registros dos recebimentos ocorreram no dia em que o cliente realizou a quitação?
  - c) Os documentos probantes de recebimento (recibos) estão assinados por quem efetivamente recebeu os numerários?
  - d) O cálculo de juros/multas é manual?
  - e) O valor cobrado confere com as políticas de cobrança da empresa?
  - f) A pessoa que recebe os numerários é diferente da pessoa que calcula os juros/multas?
- Após os pontos observados o auditor descreve as consequências e recomendações.

**Teste: Verificação dos aspectos de segurança**

- a) O local físico do caixa é restrito aos colaboradores responsáveis pelo mesmo?
- b) A porta do acesso ao caixa é a prova de bala?
- c) Existem câmeras de monitoramento? Quem tem acesso as imagens? Qual a periodicidade que as mesmas ficam arquivadas?
- d) Existe cofre na empresa?
- e) O cofre fica alocado em um lugar seguro? O cofre é chumbado ao chão?
- f) Quem tem acesso ao cofre (chave e segredo)?
- g) O cofre é fechado, com chave e segredo, quando não está sendo utilizado?
- h) O transporte de numerários para o banco é seguro? É via carro forte?

**Teste: conciliação de saldo dos Relatórios Adiantamentos x Razão contábil**

- a) Os saldos de caixa estão em conformidade?
- b) Os saldos da conta adiantamento diversos estão em conformidade?
- c) Os saldos da conta adiantamento de viagem estão em conformidade?
- d) Os demais saldos testados estão em conformidade?