

LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO DO RIO GRANDE DO
NORTE

MARQUIDONES OGIVAL DE MORAIS FILHO

A PERSPECTIVA DO MERCADO DE AUDITORIA INDEPENDENTE NA VISÃO
DOS CONTADORES DE NATAL/RN

NATAL/RN

2009

MARQUIDONES OGIVAL DE MORAIS FILHO

**A PERSPECTIVA DO MERCADO DE AUDITORIA INDEPENDENTE NA VISÃO
DOS CONTADORES DE NATAL/RN**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte, como requisito obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Msc. Joana Darc Medeiros Martins.

NATAL/RN

2009

MARQUIDONES OGIVAL DE MORAIS FILHO

**A PERSPECTIVA DO MERCADO DE AUDITORIA INDEPENDENTE NA VISÃO
DOS CONTADORES DE NATAL/RN**

Monografia apresentada ao curso de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte, aprovada em ____ de _____ de _____, pela banca examinadora composta pelos seguintes membros.

Joana Darc Medeiros Martins, Msc
Orientador

Membro Examinador
Professor Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira

Membro Examinador
Professor Marcio Carvalho de Brito

RESUMO

Este trabalho tem como objetivos, identificar os contabilistas que atuam na área de Auditoria Independente em Natal/RN, assim como a perspectiva do mercado do mesmo na visão dos contadores de Natal/RN. Levando em conta que se faz sobre um mercado em ascensão e até desconhecido para muitos profissionais e acadêmicos do curso de Ciências Contábeis na cidade de Natal, sua realização abre uma oportunidade para que estas pessoas possam ter noção dos números que envolvem alguns dos profissionais que dele fazem parte e da sua visão a respeito deste e daqueles que não fazem parte do mesmo. Para sua realização foi utilizada pesquisa bibliográfica em livros, revistas e artigos científicos. O instrumento utilizado foi a aplicação de um questionário com perguntas fechadas e entrevista não estruturada com profissionais da contabilidade na cidade de Natal/RN. A análise dos resultados foi descritiva utilizando os recursos do Microsoft Office Excel. A pesquisa foi realizada sobre sessenta e sete profissionais de contabilidade, determinado por conveniência. Tendo em vista que o órgão responsável pela classe contábil na cidade, o CRC, não dispõe de um número que diga qual a população de contadores na cidade, o mesmo foi realizado sobre um número fechado de profissionais desconsiderando a possibilidade de ser esse número, uma amostra. O resultado demonstrou que os pesquisados são pessoas entre vinte e seis e trinta e cinco anos e com nível superior ou com pós graduação *latu sensu* em fase de conclusão. De todos os profissionais sobre os quais a pesquisa foi realizada, pouco mais de 50% contadores, menos de 20% profissionais atuantes em áreas ligadas à contabilidade que não a auditoria, menos de 9% são auditores e a maioria dos entrevistados ganham de três a cinco salários mínimos; 16% já haviam atuado em Auditoria Independente e destes, 80 a 90% concordavam que o trabalho havia sido satisfatório em termos de realização profissional e remuneração recebida e afirmavam que o trabalho havia sido executado em observância as normas técnicas e profissionais cabíveis; 98,50% dos entrevistados afirmaram que o mercado de auditoria é promissor e quando perguntados sobre o que precisava um profissional para ingressar no mercado de auditoria independente, levando em conta que, neste quesito, mais de uma opção podia ser escolhida; 45,45% estavam de acordo que o profissional precisava estar em constante atualização através de cursos específicos; 37,50% que o profissional deveria ser pós-graduado e 17,05% que o profissional deveria ser graduado apenas. Com base nos resultados obtidos no estudo, chega-se à conclusão de que seus objetivos foram satisfatoriamente atingidos mostrando que, mesmo sendo os profissionais entrevistados de diferentes partes de Natal e poucos tendo atuado na área de Auditoria Independente, no entanto, a maioria concorda que este mercado é promissor o que demonstra uma grande aceitação por parte dos contabilistas de Natal/RN para atuar na área de auditoria.

Palavras-chave: Auditoria Independente. Profissionais de Contabilidade. Auditores.

ABSTRACT

This study aims to identify the officers who work in the Independent Audit in Natal/RN, and the prospect of this market even in view of the accountants of Natal/RN. Taking into account that is done on a growing market and even unknown do many professionals and academics Travel Accounting in Natal, its implementation opens an opportunity for these people to be aware of numbers involving some of his professional and part of his vision about this and those who are not part of it. To perform literature search was used in books, magazines and papers. The instrument used was the application of a questionnaire with closed questions and unstructured interview with the accounting profession in the city of Natal/RN. The analysis was descriptive using the features of Microsoft Office Excel. The survey was conducted on a sample of sixty-seven accounting profession, determined by convenience. In view of that the responsible agency for the countable classroom in the city, the CRC, does not make use of a number that which says the population of accountants in the city, the same was carried through on a closed number of professionals disrespecting the possibility of being this number, a sample. The results showed that respondents are persons between twenty-six and thirty-five years and with higher education or post graduated in being completed. Of all the professionals on whom the research was conducted, over 50% meters, less than 20% of professionals working in areas related to accounts other than the audit, less than 9% are auditors and most of them earning three to five minimum wages. 16% had worked in Independent Audit and of these, 80 and 90% agreed that the work was satisfactory in terms of job satisfaction and remuneration received and stated that the work was carried out in compliance with standards technical and professional sanctions. 98.50% of respondents said that the audit market is promising, and when asked what he needed a professional to enter the market for independent audit, taking into account that this requirement, more than one option could be chosen; 45.45% were in agreement that the professional had to be constantly updated through specific courses, 37.50% that the professional should be post-graduated and 17.05% that the professional should be graded only. Based on the results obtained in the study, one reaches the conclusion that their objectives were met satisfactorily showing that even though the respondents from different parts of Natal and just having worked in the Independent Audit, however, most agree that promising market is showing a great acceptance by accountants of Natal/RN to work in the area of audit.

Keywords: Independent Audit. Professional Accounting. Auditors.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 – Sexo.....	36
Gráfico 02 – Faixa etária.....	36
Gráfico 03 – Escolaridade.....	37
Gráfico 04 – Atuação profissional.....	38
Gráfico 05 – Faixa Salarial.....	38
Gráfico 06 – Já atuaram em auditoria independente.....	39
Gráfico 07 – Se o trabalho foi satisfatório em termos de realização profissional e remuneração recebida.....	39
Gráfico 08 – Se o trabalho foi executado em observância das normas técnicas e profissionais.....	40
Gráfico 09 – Se o mercado de auditoria é promissor.....	40
Gráfico 10 – Requisitos para se ingressar no mercado de Auditoria Independente.....	41

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	08
1.1 JUSTIFICATIVA E PROBLEMÁTICA.....	08
1.2 OBJETIVO GERAL.....	09
1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	09
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	10
2.1 CONTABILIDADE FINANCEIRA.....	10
2.1.1 Histórico da Contabilidade.....	10
2.1.2 A Contabilidade nos Dias Atuais.....	12
2.2 AUDITORIA CONTÁBIL.....	16
2.2.1 Noções Históricas.....	16
2.2.2 Evolução da Auditoria no Brasil.....	18
2.2.3 O Termo Auditor.....	21
2.2.4 Conceito e Definição de Auditoria.....	21
2.2.5 Objetivo e Objeto da Auditoria.....	21
2.2.6 Ética Profissional.....	23
2.2.7 Auditoria Interna e Externa.....	23
2.2.7.1 Auditoria Interna.....	23
2.2.7.2 Auditoria Externa.....	23
2.2.8 Controle Interno.....	24
2.2.9 Normas de Auditoria.....	25
2.2.10 Parecer de Auditoria.....	26
2.3 AUDITORIA EXTERNA OU INDEPENDENTE.....	27
2.3.1 Breve Revisão Histórica.....	27
2.3.2 Órgãos Relacionados aos Auditores.....	28
2.3.3 Conceitos Básicos de Auditoria.....	29
2.3.4 Papéis de Trabalho.....	30
2.3.5 Planejamento de Auditoria.....	31
2.3.6 Demonstrações Financeiras a Serem Auditadas.....	31
2.3.6.1 Balanço Patrimonial.....	31
2.3.6.2 Demonstração do Resultado do Exercício.....	32

2.3.6.3 Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.....	32
2.3.6.4 Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos.....	33
2.3.6.5 Notas Explicativas.....	33
2.3.7 Revisão Analítica.....	33
2.3.8 Relatório Comentário.....	34
3 METODOLOGIA.....	35
4 ANÁLISE DE RESULTADOS.....	36
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	42
REFERÊNCIAS.....	43
APÊNDICE.....	44

1 INTRODUÇÃO

1.1 JUSTIFICATIVA E PROBLEMÁTICA

A prática da auditoria surgiu no século XVI, na Itália. Os precursores da contabilidade foram os italianos, principalmente o clero italiano que a essa época eram os responsáveis pelos principais empreendimentos estruturados da Europa moderna ou medieval. O reconhecimento oficial da prática da auditoria também ocorreu na Itália (Veneza), onde, em 1581, foi constituído o primeiro Colégio de Contadores. Inicialmente, os trabalhos realizados como auditoria eram bastante limitados, restringindo-se, em regras, à verificação dos registros contábeis, com vistas à comprovação de sua exatidão (ATTIE, 2009).

Com a evolução do sistema capitalista e mediante o avanço das empresas que iam surgindo e se alocando no mercado, se deu a partir da necessidade de se investir em outras empresas. Sendo necessário que antes houvesse um prévio conhecimento da contabilidade e situação patrimonial da empresa na qual o investidor iria aplicar seu dinheiro, com isso surgiu a necessidade da Auditoria, que pode ser dividida em interna e externa, ou independente.

A auditoria interna, também conhecida como auditoria operacional, trata de analisar se o sistema de controle interno está sendo seguido pelos empregados da instituição, ela analisa todas as informações contábeis que devem passar pelo Controle Interno da empresa antes de atingirem seu estágio final.

Com a evolução das negociações de mercado, desenvolveu-se a necessidade de se contratar um profissional qualificado que entendesse de contabilidade e pudesse analisar os dados requeridos na negociação de maneira independente e desvinculada com ambos os lados, apenas prestando sua opinião a respeito do material analisado, neste contexto surge o Auditor Externo.

O auditor externo define sua amostra com base no Controle Interno de uma empresa, para a partir da eficiência e eficácia do controle, determinar a amostra que será testada. Quanto melhor o controle, menos testes o auditor precisará realizar, mesmo assim há a necessidade de se averiguar este e a empresa passando-se por seus setores para que se tome conhecimento de informações mais fiéis e que atendam a necessidade do cliente que as quer.

Apesar de ser um mercado crescente e trazer inúmeros benefícios para aqueles que se utilizam dele, poucos empresários vão atrás dos serviços de auditoria, menos ainda sabem a

respeito de sua existência e poucos contabilistas se interessam em estudar e atuar nesta área (ALMEIDA, 2001).

Neste contexto, emerge o seguinte problema de pesquisa: ***Qual a perspectiva do mercado de auditoria independente na visão dos contadores de Natal/RN?***

1.2 OBJETIVO GERAL

- Identificar a perspectiva do mercado de Auditoria Independente na visão dos contadores de Natal/RN.

1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Identificar os profissionais de contabilidade que atuam no mercado de Auditoria de Natal/RN.
- Analisar o mercado de Auditoria Independente em Natal/RN.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE FINANCEIRA

2.1.1 Histórico da Contabilidade

A contabilidade surgiu a muitos séculos atrás, muito antes do surgimento das moedas como unidade de troca, com a necessidade de se contabilizar as posses sem que se perdesse a noção de quanto se tinha e de quanto seria negociado. Pois como diria Antônio Lopes de Sá (1999, p. 17) “Antes que o homem soubesse escrever e antes que soubesse calcular, criou ele a mais primitiva forma de inscrição, que foi a artística, da qual se valeu para, também, evidenciar seus feitos e o que havia conseguido para seu uso.”

Mesmo na antiguidade primitiva do homem, este percebia que havia diferença entre suas aquisições e as separou por tipos, estabelecendo assim um reconhecimento de seu patrimônio, logo, percebe-se que a idéia de patrimônio e contabilidade deste é muito mais primitiva que a própria escrita. (SÁ, 1999)

Com o passar do tempo, as aquisições se tornavam maiores, o que aumentava o patrimônio do homem primitivo e, conseqüentemente, a complexidade deste devido a diversidade do que se adquiria, neste tempo Sá (1999, p. 25) diz “[...]nasceram os registros de uma escrituração contábil; contábil porque se quantificava a riqueza patrimonial do indivíduo ou de sua família.”

Conclui-se este avanço da contabilidade primitiva nas palavras de Sérgio de Iudícibus e José Carlos Marion (2000) “Assim, conclui-se que desde os povos mais primitivos, a Contabilidade já existia em função da necessidade de controlar, medir e preservar o patrimônio familiar e, até mesmo, em função de trocar bens para maior satisfação das pessoas.”

Adiante, já no antigo Egito, havia formas de registros contábeis que indicavam que já havia uma forma oficial de se contabilizar bens regulada pelo estado maior e chegou-se mais longe como diz Sá (1999) “O ‘meu’ e o ‘seu’ deram, na época, origem a registros especiais de ‘débito’(o que alguém tem para pagar) e ‘crédito’(o que eu devo pagar a alguém).”

Quando houve então o desenvolvimento da escrita, o sistema de registro contábil também evoluiu e mesmo na Grécia e Roma o conhecimento contábil era ensinado nas escolas juntamente com os cálculos matemáticos que eram passados naquela época para seus cidadãos (SÁ, 1999)

Adiante, com a evolução do conhecimento contábil, classificou-se a contabilidade como ciência social e não como exata, pois é a ação humana que gera e modifica o fenômeno patrimonial, todavia, a contabilidade se utiliza de métodos quantitativos como ferramenta para gerir e modificar seu objeto de estudo. (IUDÍCIBUS; MARION, 2000)

Mediante a evolução da contabilidade no tempo, surgiu na Idade Média o método das partidas dobradas, que relacionava uma causa a um efeito no que se diz respeito a operações envolvendo trocas. Diz Sá (1999) que:

[...] a partida dobrada se apóia, pois, no princípio da equação, não há dúvida, mas, logicamente, ela representa a explicação de origem e de efeito do fenômeno patrimonial, uma igualdade de valor em causa e efeito de um fenômeno ou acontecimento havido com a riqueza patrimonial.

A priori o conhecimento era repassado pela tradição oral, mas mesmo antes das impressões de Gutenberg já haviam escritos que ensinavam práticas contábeis, sendo, entretanto, o primeiro trabalho sobre contabilidade utilizando as partidas dobradas como base impresso pelo franciscano Luca Pacioli nos fins de 1494, em Veneza. (SÁ, 1999)

Segundo Sá (1999, p. 25) “Contabilidade, por muito tempo, significou escrita, manutenção de livros de escrituração de ‘contas’, apresentação de saldos de contas e dados sobre acontecimentos havidos nos negócios e até com os empresários.” Tal forma limitada de entender deveria prevalecer até o século XIX.

Nestes livros as contas eram identificadas por um título que dava uma noção ao seu operador do que se tratava os itens contidos nele. Portanto, quando se desejava saber a respeito de ganhos ou perdas ligados a determinados ativos da empresa, por exemplo, como máquinas, recorria-se às contas cujos nomes estivessem ligados ao maquinário daquela empresa. (SÁ, 1999)

A contabilidade foi concebida como ciência na França, mas só nasceu como tal na Itália no século XIX, pois segundo Aristóteles apud Antônio Lopes de Sá: “há uma ciência da riqueza e que não é a economia”. Sendo, a partir deste momento, fundadas diversas escolas e correntes com pensamentos diversos a respeito da contabilidade.

Valendo-se das palavras de Sá (1999) ocorreu que “[...] as correntes doutrinárias seriam muitas e receberiam como denominação o que imaginavam ser a matéria e o objetivo predominante de estudos da Contabilidade.”.

2.1.2 A Contabilidade nos Dias Atuais

A Contabilidade Financeira é a contabilidade geral, necessária a todas as empresas. Fornece informações básicas aos seus usuários e é obrigatória conforme a legislação comercial. Sendo o contador o profissional que exerce as funções contábeis, com formação superior de ensino Contábil (Bacharel em Ciências Contábeis) (IUDÍCIBUS; MARION, 2000).

O objetivo da contabilidade é o de informar de forma estruturada aos usuários desta informação a natureza dos dados obtidos por meio de suas técnicas, sendo estes econômicos e financeiros em sua maioria. Desta forma, percebe-se que a contabilidade não fornece informações de forma desorganizada, mas sim de forma que seus usuários possam tirar proveito desta.

Os usuários da informação contábil estão divididos em internos e externos, sendo os internos, administradores, funcionários e similares, e os externos, bancos, investidores, governo etc. Para isso, a informação é passada através de demonstrativos chamados de Demonstrações Contábeis onde são condensados todos os dados contábeis da empresa num determinado período.

A forma como tal informação é utilizada é onde a contabilidade atuará. Investidores a utilizarão para avaliar a empresa e saber se querem ou não investir nessa; o governo a utilizará para fins fiscais; bancos e instituições financeiras poderão utilizá-la para saber se a empresa está apta a oferecer retorno mediante seus empréstimos; funcionários podem utilizá-la para saber como vai a empresa em que trabalham e saber se esta tem condições de lhes dar melhores salários; e, analistas podem querer extrair agregados financeiros. (IUDÍCIBUS; MARION, 2000)

No entanto, é para o tomador de decisão interno à empresa que a informação possui valor crucial, pois em suas mãos esta pode lhe dar a chave tanto para o sucesso, quanto para o fracasso dela. Por isso a informação deve ser fidedigna, completa e tempestiva. Além disto, ela deve estar em condições de ser entendida por aquele que a usará, pois nem todos

compreendem a linguagem técnica utilizada pelos contadores para representar as informações de uma empresa em seus demonstrativos.

Segundo Iudícibus; Marion (2000,) informação contábil precisa ser compreensiva, isto é, completa, e retratar todos os aspectos contábeis de determinada operação ou conjunto de eventos ou operações. Sendo assim, faz-se necessário que a informação esteja de acordo com a linguagem e formato específico para o grupo que for atender.

De acordo com Iudícibus; Marion (2000): “relatório contábil é a exposição resumida e ordenada de dados colhidos pela Contabilidade. Ele objetiva relatar às pessoas que utilizam seus dados contábeis os principais fatos registrados por aquele setor em determinado período. Também conhecidos como informes contábeis, distinguem-se em obrigatórios e não obrigatórios”.

Mediante lei, as empresas estão obrigadas a registrarem suas informações contábeis em Demonstrações Financeiras. Destas, todas são exigidas das sociedades anônimas e parte delas para as demais sociedades por meio do Imposto de Renda. Sendo aqueles não obrigatórios os que não são exigidos por lei.

Deve ser apresentado pelas Sociedades por Ações o seguinte conjunto de informações:

- Relatório da Administração

Evidencia os negócios sociais e principais fatos que ocorreram no exercício, investimentos em outras em empresas, política de distribuição de dividendos e de reinvestimento de lucros, entre outros. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2007)

- Balanço Patrimonial (BP), nas palavras de Iudícibus e Marion (2000, p. 185):

[...] é a peça contábil que retrata a posição das contas de uma entidade após todos os lançamentos das operações de um período terem sido feitos, após todos os provisionamentos (depreciação, devedores duvidosos, etc) e ajustes, bem como após o encerramento das contas de Receita e Despesa também terem sido executadas.

- Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)

Esta é a expressão máxima, juntamente com o Balanço Patrimonial, da evidenciação contábil emanada da aplicação criteriosa dos procedimentos de escrituração e ajuste, obedecendo aos PFC. Compara receitas e despesas de um período apurando um resultado que pode ser positivo (quando a receita é maior que a despesa), negativo (quando a despesa supera a receita) ou nulo (quando há igualdade entre a receita e a despesa). (IUDÍCIBUS; MARION, 2000)

- Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Apresenta a mutação do patrimônio líquido em termos globais (novas integralizações de capital, resultado do exercício, ajustes de exercício anteriores, dividendos, reavaliações etc.) e em termos de mutações internas (incorporações de reservas ao capital, transferências de lucros acumulados para reservas e vice-versa etc.) (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 2007).

Ambas são aceitas pela Lei das Sociedades por Ações, porém a DMPL é mais completa, sendo uma de suas colunas a dos lucros ou prejuízos acumulados, nesta é feita toda a destinação do resultado do exercício. Assim, a formação do lucro é na Demonstração dos Resultado e sua destinação (ou compensação com reservas, se houver prejuízo) é nessa coluna ou demonstração. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2007)

- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR)

Nas palavras de Iudícibus et al (2007, p. 8) “essa demonstração procura evidenciar as origens de recursos que ampliam a folga financeira de curto prazo (ou capital circulante líquido, numa linguagem mais técnica) e as aplicações de recursos que consomem essa folga.”.

As origens de recursos são subdivididas em: geradas pela própria empresa por suas operações e obtidas dos sócios e emprestadas a longo prazo de terceiros. As aplicações incluem a destinação para dividendos, as aplicações em ativos permanentes e de longo prazo e as utilizações para devolução dos empréstimos tomados a longo prazo de terceiros ou sua transferência para o circulante. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2007)

- Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)

Visa mostrar como ocorrem as movimentações de disponibilidades em um dado período de tempo, não tem obrigatoriedade de divulgação, porém várias empresas a evidenciam voluntariamente. Em alguns países a DFC vem substituindo a DOAR devido à maior facilidade de entendimento pelos usuários. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2007)

- Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

A DVA tem como objetivo principal informar o valor de riqueza criada pela empresa e a sua distribuição pelos fatores de produção (capital e trabalho) e ao governo. A CVM incentiva a divulgação voluntária desta demonstração e muitas empresas seguem este incentivo, muitas vezes divulgando-a auditada. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2007)

- Demonstrações Comparativas

Segundo Iudícibus et al (2007, p. 9):

A Lei das Sociedades por Ações obriga à comparação das demonstrações contábeis dos dois exercícios. O grande objetivo da comparação é que a análise de uma empresa é feita sempre com vista no futuro. Por isso, é fundamental verificar a evolução passada, e não apenas a situação de um momento.

- Consolidação das Demonstrações Contábeis

A lei exige que, além dos aprimoramentos no método de avaliação dos investimentos, complementarmente às demonstrações contábeis normais, sejam apresentadas demonstrações contábeis consolidadas da investidora com suas controladas. Essa exigência é requerida, todavia, somente para as Companhias Abertas e para os Grupos de Sociedade que como tais se enquadram dentro da nova lei. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2007)

No caso das companhias abertas, abrange as controladas independentemente de sua relevância e de seu controle e as atividades de propósito específico, controladas, direta ou indiretamente pela companhia aberta. A lei define, também, as normas básicas de consolidação que incluem a necessidade da eliminação dos saldos e transações intercompanhias, dos lucros ou prejuízos remanescentes nos ativos, a segregação das partes minoritárias e outros. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2007)

- Notas Explicativas

São complementos para as demonstrações contábeis que ajudam na sua avaliação. Nelas, deve haver descrição dos critérios utilizados na avaliação dos elementos patrimoniais e das práticas contábeis adotadas, dos ajustes dos exercícios anteriores, reavaliações, ônus sobre ativos, detalhamentos das dívidas de longo prazo, de capital e dos investimentos relevantes em outras empresas, eventos subsequentes importantes após a data do balanço etc. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2007)

- Parecer do Conselho Fiscal

Nas palavras de Iudícibus et al (2007, p. 10) “[...] a Lei não obriga à publicação do Parecer do Conselho Fiscal; quando este existir, tal parecer precisa ser oferecido à Assembléia Geral dos acionistas, mas sua publicação é optativa. A prática demonstra que ele é publicado na maioria das vezes em que existe.”.

- Parecer dos Auditores Independentes

A Lei das Sociedades por Ações determinou que as demonstrações contábeis das companhias abertas sejam auditadas por auditores independentes registrados na CVM. Além disso, normas específicas exigem que as instituições subordinadas ao Banco Central do Brasil, à Superintendência de Seguros Privados e outras também tenham suas demonstrações contábeis auditadas. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2007)

Porém, apesar de abranger importantes empresas, as companhias fechadas e as limitadas, que representam a grande maioria das empresas do país, muitas de grande e médio porte, não têm essa obrigatoriedade. Dessas, apenas um pequeno grupo se preocupa com a transparência e credibilidade de suas demonstrações contábeis, tendo seus balanços examinados por auditores independentes, mesmo não tendo obrigatoriedade legal. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2007)

- **Balanço Social**

Com o intuito de apresentar o resultado da interação da empresa com o meio em que está inserida, o Balanço Social possui quatro vertentes: Balanço Ambiental: refletindo a postura da empresa em relação aos recursos naturais e os investimentos em equipamentos e tecnologias voltadas à área ambiental; Balanço de Recursos Humanos: visando evidenciar o perfil da força de trabalho, remuneração e benefícios concedidos e gastos com treinamento dos funcionários; Demonstração do Valor Adicionado: com o objetivo de evidenciar a contribuição da empresa para o desenvolvimento econômico-social da região onde está instalada; e, Benefícios e Contribuições à Sociedade em geral. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2007)

- **Fatos Relevantes**

Iudícibus et al (2007, p. 11) discorre que “[...] além das demonstrações contábeis, atos e fatos devem ser informados aos interessados, pois poderão causar variações na posição da empresa no mercado.”. Estes se relacionam a decisões de acionistas, assembleia, ou outras que possam influir na cotação dos valores mobiliários ou nas decisões dos investidores.

2.2 AUDITORIA CONTÁBIL

2.2.1 Noções Históricas

No pensamento de Attie (2000, p. 43):

O surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investidas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas multigeograficamente distribuídas e simultâneo ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas.

Pois, sendo a contabilidade uma disciplina que auxilia a administração das empresas trazendo-lhes informações relevantes a respeito de sua situação patrimonial e financeira, mas restringindo-se apenas a ela, havia a necessidade de criar-se uma forma de análise externa utilizando-se os mesmos conhecimentos aplicados à contabilidade, porém em forma de fiscalização.

Há relatos, entretanto, baseados em inspeções arqueológicas, de que há milênios atrás na antiga Suméria eram realizadas inspeções e verificações de registros entre a família real de Urukagina e o templo sacerdotal sumeriano. Assim como no período que antecede Cristo, nas cartas de Trajano (97-117 d.C.), escritos de Plínio, o jovem (61-112 d.C.), sendo nestes últimos dois encontrados relatos de práticas de auditoria em províncias romanas, pois se considera difícil a hipótese de um império tão vasto e poderoso, como foi o império romano, ter crescido tanto se práticas de auditoria (SÁ, 2002).

Analisando-se o fato de a auditoria ser uma análise financeira sobre o patrimônio das empresas e considerando-se que a contabilidade já data de períodos imemoriais quando o comércio era movido por bens de troca e não por uma moeda corrente, chega-se à conclusão de que não é difícil de imaginar a auditoria sendo praticada há tanto tempo.

Chegando à Idade Média, Sá (2002, p. 21) afirma que:

Muitas foram, nos diversos países da Europa, as associações profissionais que se incumbiam de executar as funções de auditoria, destacando-se, entre elas, os conselhos londrinos, em 1310; o Tribunal de Contas, em 1640, em Paris (...), o Collegio dei Raxonati, em 1581, na cidade de Veneza; e a Academia Ragionieri, em 1658, nas cidades de Milão e Bolonha.

Na Inglaterra já se praticava a auditoria das contas públicas, já no século XIV, segundo a Enciclopédia Britânica. No entanto, seu surgimento como prática sistematizada parece ter ocorrido somente a partir da segunda metade do século XIX, pois neste período começaram a surgir as primeiras associações de Contadores Públicos, profissionais que exercem as funções de auditor. (FRANCO; MARRA, 1991)

Logo, como se pôde analisar, a auditoria demonstra que muito antes de sua sistematização assimilada ao meio privado, esta já era utilizada com maior frequência no âmbito público.

No século XVIII, com a revolução industrial, surgiram novas diretrizes para as práticas de auditoria e técnicas contábeis com o intuito de atender as necessidades criadas com o surgimento de grandes empresas. Pouco tempo depois de a contabilidade adentrar no meio científico, algumas empresas já realizava verificações de seus balanços através de auditores. (SÁ, 2002)

Depositava-se muita confiança nos auditores ingleses, mas estes, devido à sua incapacidade e displicência em ocupar o cargo, influenciaram de maneira desastrosa na carreira, sendo assim, com o intuito de proteger a integridade dos profissionais de auditoria, foram criadas associações com este fim. Esta medida trouxe prosperidade e proteção à classe ao mesmo tempo em que controlava o exercício da profissão e titulava os associados. A primeira delas surgiu em 1850, na Escócia. (SÁ, 2002)

Entre as instituições internacionais criadas com o fim de regulamentar e reger a profissão está o Institute of Chartered Accountants in England and Walse, na Inglaterra, sendo esta pioneira no ramo; o American Institute of Accountants, nos Estados Unidos da América, que publicou regulamentos em outubro de 1939, dezembro de 1939, março de 1941, junho de 1942 e dezembro de 1943; porém sendo a mais antiga da América a American Association of Public Accountants, com fundação em 1887. Da mesma forma ocorreu em outros países com elevado grau de instrução no assunto: os Institut von Wirtschaftsprueder, na Alemanha; o Instituto de Auditores – Nederlandsch Institut van Accountants, em 1894, na Holanda; a Compagnie de Esperts Comptables de Paris, na França; assim como na Argentina, na Bélgica e outros. (SÁ, 2002)

Observa-se que muitos países tiveram uns o surgimento da auditoria cedo, outros mais tarde, sendo o berço da forma de auditoria estudado a Inglaterra da qual se espalhou pela Europa e alguns países sul-americanos e os Estados Unidos, onde houve um grande desenvolvimento da classe ao longo do tempo. Entrar-se-á agora na seara que engloba o surgimento e evolução da auditoria no Brasil.

2.2.2 Evolução da Auditoria no Brasil

Attie (2000, p. 29) afirma que “a evolução da auditoria no Brasil está primariamente relacionada com a instalação de empresas internacionais de auditoria independente, uma vez que investimentos também internacionais foram aqui implantados e compulsoriamente tiveram de ter suas demonstrações financeiras auditadas.”.

Há cerca de trinta e sete anos atrás se iniciou em São Paulo o movimento de arregimentação dos auditores através do Instituto de Contadores Públicos do Brasil, mais tarde surgindo outras instituições como o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes na Guanabara, da mesma forma como surgiram no Rio Grande do Sul instituições de Contadores (ICARGS). Ocorrendo ao final de 1971 a união de algumas associações que acabaram por formar o Instituto Auditores Independentes do Brasil, reconhecida pelas Resoluções 317 e 220, respectivamente, do Conselho Federal de Contabilidade e do Banco Central do Brasil, em 1972. Tendo a primeira nascido em Minas Gerais, paralelamente acompanhada pelos contadores de Guanabara e com sua consolidação graças à adesão de São Paulo, Rio Grande do Sul e Pernambuco. Seu amadurecimento graças ao desenvolvimento do mercado de capitais em julho de 1965 com a Lei nº 4.728. (SÁ, 2002)

Percebe-se que a união da classe contábil com o passar dos anos, seja no exterior, seja no Brasil, é a força motriz dos acontecimentos importantes e berço do nascimento de instituições e associações ligadas a ela, assim como importante complemento para a situação financeira dos países nos quais ocorre.

Com a Lei nº 6.385, de sete de dezembro de 1976, surgiu a Comissão de Valores Mobiliários que estabeleceu a disciplina e fiscalização para as atividades de auditoria das companhias abertas, dando à referida Comissão atribuição de examinar a seu critério os registros contábeis, livros ou documentos dos auditores independentes. De acordo com esta, apenas empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão auditar as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários. Estabeleceu também que as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício de suas funções. (ATTIE, 2000)

Portanto, percebe-se que o auditor só poderá exercer as atividades ligadas à sua profissão se estiver vinculado à Comissão de Valores Mobiliários ou se trabalhar para empresa de auditoria vinculada à Comissão, devendo prestar contas a esta anualmente com atividades editadas por ela ou artigos para poder continuar atribuindo sua função.

Surgiu em Brasília, no ano de 1977, a Ordem dos Auditores Independentes do Brasil, que em meados de 1978 já congregava o maior número de auditores do país. Posteriormente ao advento da Lei nº 6.385/76, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, transformou-se no Ibracon – Instituto Brasileiro de Contabilidade – sendo esta a entidade que ainda hoje congrega vários auditores, dedicando-se a editar normas e princípios, além de reunir profissionais deste segmento. A Comissão de Valores Mobiliários, a CVM, iniciou um comitê com o fim de editar normas, como assim tem feito com o passar dos anos. Também tendo este papel, editar normas de auditoria, o Conselho Federal de Contabilidade. (SÁ, 2002)

Assim como estes, foi criado o Instituto dos Auditores Internos do Brasil - AUDIBRA, fundado em 20 de novembro 1960, é uma entidade civil, sem fins lucrativos, de pessoas físicas atuando em atividades de Auditoria Interna em qualquer modalidade. A Auditoria Interna pela sua abrangência de atuação é uma Atividade Multidisciplinar que compreende várias formações profissionais. Desde 1998 é filiado ao The Institute of Internal Auditors - IIA, Instituto Internacional a partir de 2002, e desde o ano de 2000, vem estreitando e ampliando esse relacionamento extremamente necessário à comunidade de Auditoria Interna e Controle no Brasil. Como resultado, desde 2000 são aplicados no Brasil os exames para as Certificações CIA - Certified Internal Auditor e CCSA - Certification in Control Self-Assessment. (http://www.audibra.org.br/quem_somos.htm)

2.2.3 O Termo *Auditor*

Segundo ATTIE (2000, p. 29):

[...] a origem do termo auditor em português, muito embora perfeitamente representada pela origem latina (aquele que ouve, o ouvinte), na realidade provém da palavra inglesa *to audit* (examinar, ajustar, corrigir, certificar). (...) O termo auditor não é exclusivo do ramo contábil, existindo a mesma nomenclatura em outras diferentes atividades, porém exercidas com objetivos similares.

Porém, vindo do latim como substantivo, não pode configurar com o que viria ser adotado para representar aquele que daria opinião sobre algo que comprovou ser verdade ou não. (SÁ, 2002)

Logo, conclui-se, que, apesar da origem latina, a utilização universal do termo auditoria estar vinculado com maior ênfase à sua origem inglesa, em virtude da Inglaterra ter tido papel fundamental na auditoria.

2.2.4 Conceito e Definição de Auditoria

De acordo com Franco e Marra (1991, p. 22) discorre-se que “a auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.”.

Sendo a auditoria uma análise de informativos e fontes de dados contábeis e financeiros, esta deve seguir um conjunto de normas estabelecidas pelos órgãos competentes devendo-se levar em conta, especialmente, os Princípios Fundamentais de Contabilidade no exercício das análises.

Podendo-se complementar com as palavras de Holmes apud Sá (2002, p. 24) que afirma “[...] a auditoria é o exame de demonstrações e registros administrativos. O auditor observa a exatidão, integridade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos”.

Franco e Marra (1991, p. 22) concluem que:

A técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionadas com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

2.2.5 Objetivo e Objeto da Auditoria

O objetivo da análise das demonstrações financeiras é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas e assegurar que elas representam adequadamente a posição

patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, aplicados com uniformidade durante os períodos. (CREPALDI, 2000)

Portanto, com base no exposto, o objetivo da auditoria é o mesmo dos serviços contábeis, que devem apresentar a situação real da empresa em questão e de forma clara, sendo que atuando como uma análise crítica do que já foi feito e exposto em busca de incorreções sobre as quais o auditor dará sua opinião.

Crepaldi (2000, p. 28) prossegue:

[...] o objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade da defesa dos interesses patrimoniais.

Cabe acrescentar que documentos que não façam parte da contabilidade podem ser levados em conta se seu conteúdo possa influenciar de alguma forma a análise do auditor, assim como uma pesquisa onde as fontes das informações são os próprios funcionários, de todos os níveis hierárquicos, da empresa auditada.

2.2.6 Ética Profissional

Baseado nas palavras de ATTIE (2000, p. 32) que diz que “[...] a função da auditoria deve ser exercida em caráter de entendimento e que o trabalho executado tenha e mereça toda a credibilidade possível, não sendo permissível existir qualquer sombra de dúvida quanto à honestidade e aos padrões morais do auditor.”. Podemos concluir que o auditor deve ser uma pessoa apta em diversos aspectos para exercer a função que exerce e trabalhar numa área delicada como a auditoria.

A profissão de auditoria exige assim a obediência aos princípios éticos profissionais que fundamentalmente se apóiam em: independência, o auditor deve ser absolutamente imparcial na interpretação de tudo que lhe for apresentado, atestando a cada dado um pronunciamento conclusivo; integridade, evitar apresentar informações que possam ser vitais para o parecer da auditoria e ser verdadeiro no que diz respeito às informações apresentadas; eficiência, agindo em seu nome pessoal, o auditor deve assumir inteira responsabilidade técnica pelos serviços executados; confidencialidade, mediante a importância das informações

com as quais o auditor trabalha, deve haver um comprometimento maior por parte do profissional em não divulgar as informações que tem em mãos. (ATTIE, 2000)

2.2.7 Auditoria Interna e Externa

2.2.7.1 Auditoria Interna

Crepaldi (2000, p. 41) discorre que:

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração. [...]. É executada por um profissional ligado à empresa, ou por uma sessão para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial.

Mediante isso, chega-se à conclusão de que a auditoria interna, apesar de ocorrer dentro da empresa para ela mesma, não está diretamente vinculada a ela por ser uma atividade independente, estando abaixo apenas da direção desta para todos os efeitos administrativos. Quando uma sessão da empresa destina-se a isso, chama-se Controle Interno, o setor onde ocorrem as práticas de auditoria interna.

A função da auditoria interna é auxiliar todos os membros administrativos no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentário pertinentes às atividades do negócio em que possa ser útil à administração. (CREPALDI, 2000)

2.2.7.2 Auditoria Externa

Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por finalidade a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido e as origens e aplicações de

recursos da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade. (CREPALDI, 2000)

Observando-se que as principais diferenças entre a auditoria interna e a externa são sua extensão: a externa sendo mais ampla que a interna; a direção: sendo a externa focalizando seu trabalho com os demonstrativos no público externo à empresa e a interna focalizando o bom funcionamento do controle interno e a exatidão das informações contábeis que chegam à gerência; a responsabilidade: a auditoria externa possui maior amplitude, enquanto que na interna a responsabilidade é apenas para com a gerência da empresa; e, os métodos: apesar de ambas terem métodos parecidos, a auditoria interna realiza seu trabalho segundo as normas da empresa enquanto que a externa visa o cumprimento de normas e leis associadas. (CREPALDI, 2000)

Percebe-se que apesar de certas semelhanças, a auditoria externa apresenta uma liberdade maior em seu trabalho do que a auditoria interna, que está diretamente vinculada com a empresa na qual esta está sendo realizada, enquanto que na externa o público alvo envolve, por exemplo, investidores, fornecedores, acionistas e o fisco.

2.2.8 Controle Interno

Segundo AICPA apud ATTIE (2000):

[...] o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

A confiabilidade dos resultados gerados por esse fluxo que transforma simples dados em informações a partir das quais os empresários, utilizando-se de sua experiência administrativa, tomam decisões com vistas no objetivo comum da empresa, assume vital importância. (ATTIE, 2000)

Sendo assim, percebe-se que o controle é de vital importância para as empresas, especialmente nas de pequeno porte e maiores, pois nas menores não o custo benefício não vale o investimento, pois sendo este um organizador de dados em forma de informações

concisas e exatas, facilita o tomador de decisões, além de facilitar o trabalho de auditorias externas que venham a ser realizadas na empresa.

Além de transformar dados e organizá-los, o controle interno também serve para policiar os funcionários e rotinas da empresa para saber se todos estão atuando segundo as normas internas e se não estão indo contra estas. Portanto, os profissionais que nele trabalharem deverão estar ciente de todas as normas estabelecidas pela empresa para que seu trabalho seja otimizado.

2.2.9 Normas de Auditoria

As normas de auditoria geralmente aceitas orientam os auditores na realização de seus exames e na preparação de relatórios. Há dez normas ao todo, três das quais são descritas como normas gerais, três como normas relativas à execução do trabalho e quatro como normas de parecer (normas do relatório). (CREPALDI, 2000)

Dentro destas normas os auditores devem atuar, sendo elas que determinam como deverão proceder em suas análises, na elaboração de seus relatórios e a qualidade de seus objetivos. Segundo Crepaldi (2000, p. 112) “por normas de auditoria são entendidas as regras estabelecidas pelos órgãos regulares da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulamentar o exercício da função do auditor, estabelecendo orientação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções.”.

Estas normas devem ser relativas à pessoa do auditor, à execução do trabalho e ao parecer. Sobre a pessoa do auditor, este deve ter conhecimento na área de relações humanas, sociologia e psicologia para obter os dados requeridos no exercício da função, além de ter livre movimentação dentro das empresas auditadas, assim como a observância de padrões morais dado o caráter do serviço e as partes interessadas na condução da auditoria com idoneidade, integridade, respeito, imparcialidade e, sobretudo independência. (ATTIE, 2000)

A respeito da competência profissional do auditor, este deverá ter conhecimentos específicos voltados às técnicas, aos procedimentos de auditoria e à metodologia de trabalho para aplicação de testes, amostras e discernimento quantitativo que comprovem julgamento do trabalho realizado, como: conhecimento contábil, pois, sendo a auditoria uma especialização da contabilidade, possui técnicas e procedimentos próprios para a consecução de suas atividades; conhecimento administrativo: para que haja a revisão dos sistemas de

controle interno; conhecimento de impostos: pois sendo cada imposto regido por uma lei diferente e sendo apenas alguns deles incidentes sobre determinados tipos de empresas, o auditor deve estar ciente de quais são estes e como atuar a respeito deles; e, conhecimento de processamento eletrônico de dados: devido ao aumento e necessidade do uso da tecnologia de informação por parte das empresas, na auditoria o uso desta vem se tornando maior para auxiliar como ferramenta de trabalho. (ATTIE, 2000)

Das normas de execução dos trabalhos, de acordo com a PFC/NBC, dizem respeito aos seguintes itens: planejamento de auditoria, relevância, risco de auditoria, supervisão e controle de qualidade, estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos, aplicação dos procedimentos de auditoria, documentação da auditoria, continuidade dos negócios da entidade, amostragem estatística, processamento eletrônico de dados, estimativas contábeis, transações com partes relacionadas, transações e eventos subsequentes, carta de responsabilidade da administração e contingências. (ATTIE, 2000)

2.2.10 Parecer de Auditoria

Attie (2000) discorre que “O parecer de auditoria é o instrumento pelo qual o auditor expressa sua opinião, em obediência às normas de auditoria; após a realização de todo o trabalho de campo, reunindo provas e evidências sobre as demonstrações financeiras, é que o auditor determina seu entendimento sobre as demonstrações financeiras.”.

O parecer, quando em condições normais, possui três parágrafos, nos quais no primeiro determinará a referência e propósito de trabalho do auditor e a responsabilidade por ele assumida, no segundo, a abrangência do trabalho de auditoria e a forma pelo qual o trabalho foi direcionado e no terceiro, a opinião do auditor sobre o trabalho realizado. (ATTIE, 2000)

Um parecer contém quatro classificações, sendo o parecer classificado dentro de uma destas, são elas: o parecer sem ressalva, quando as demonstrações financeiras da empresa examinada representa adequadamente a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade; com ressalva, quando um ou mais de um valor nas demonstrações financeiras não refletem adequadamente a posição correta, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, ou quando o auditor não consegue obter evidências adequadas que permitem a comprovação desses

valores; adverso, quando o auditor verifica efeitos e condições que em sua opinião, comprometem substancialmente as demonstrações financeiras examinadas; e, com abstenção de opinião, quando o auditor não conseguir obter comprovação suficiente para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto, ele deve declarar que está impossibilitado de expressar sua opinião sobre estas. (ATTIE, 2000)

Entre os demais assuntos que podem ser citados em parecer, são quando os seguintes casos ocorrem: parecer do auditor quando houver demonstrações financeiras de investimentos em empresas controladas e/ou coligadas auditadas por diferentes auditores; parecer do auditor sobre demonstrações financeiras condensadas; parecer parcial, demonstrações financeiras comparativas; data do parecer; e, eventos subsequentes.

2.3 AUDITORIA EXTERNA OU INDEPENDENTE

2.3.1 Breve Revisão Histórica

Almeida (2007, p. 25) discorre que:

[...] a auditoria externa ou auditoria independente surgiu com parte da evolução do sistema capitalista. No início, as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos no mercado.

Com o passar dos anos, para que uma empresa pudesse aumentar sua captação de recursos sem ter que gastar mais com custos ligados a aprimoramentos internos a esta, veio a necessidade de se abrir seu capital para potenciais investidores e investir em outras empresas, mas para saber se o investimento valia a pena, fazia-se necessário que houvesse um prévio conhecimento da situação financeira da empresa na qual iria se investir.

Este prévio conhecimento tornava-se possível com a visita de um profissional contratado pela empresa investidora, mas que atuasse de forma independente. Este profissional é o auditor independente, que através de testes e análises emitira um relatório

com sua opinião a respeito da empresa auditada dando, assim, à empresa que o contratou, a informações almejadas para que pudessem decidir se irão ou não investir naquela empresa.

2.3.2 Órgãos Relacionados aos Auditores

- **CVM**

A Comissão de Valores Mobiliários foi criada em 1976 pela Lei nº 6.385/76 e é uma entidade autárquica vinculada ao Ministério da Fazenda. Funciona como um órgão fiscalizador do mercado de capitais do Brasil. o auditor externo ou independente, para exercer atividades no mercado de valores mobiliários (companhias abertas e instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários), está sujeito a prévio registro na CVM. (ALMEIDA, 2007)

- **Instituto Brasileiro de Contadores – Ibracon**

Foi fundado em 1971 e é uma pessoa jurídica sem fins lucrativos. Seus principais objetivos são fixar princípios de contabilidade e elaborar normas e procedimentos relacionados com a auditoria, seja ela externa, seja interna, e perícias contábeis. (ALMEIDA, 2007)

- **CFC e Conselhos Regionais de Contabilidade – CRC**

Criados pelo Decreto-lei nº 9.295/46, representam entidades de classe dos contadores, ou seja, é o local onde o aluno, após concluir o curso de Ciências Contábeis na universidade, presta um exame de suficiência e registra-se na categoria de contador. Ambos tem por finalidade principal o registro e a fiscalização do exercício da profissão de contabilista. (ALMEIDA, 2007)

- **Instituto dos Auditores Internos do Brasil – Audibra**

Fundado em 1960, é uma sociedade civil de direito privado e não tem fins lucrativos. Seu principal objetivo é promover o desenvolvimento da auditoria interna, mediante o intercâmbio de idéias, reuniões, conferências, intercâmbio com outras instituições, congressos, publicações de livros e revistas e divulgação da importância da auditoria interna junto a terceiros. (ALMEIDA, 2007)

2.3.3 Conceitos Básicos de Auditoria

O objetivo do auditor externo ou independente é emitir sua opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas. Dessas, as peças básicas a serem examinadas são:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado do Exercício;
- Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido;
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos;
- Notas Explicativas.

Para que possa atingir seu objetivo, o auditor deverá planejar seu trabalho de maneira adequada para poder avaliar o sistema de controle interno relacionado com a parte contábil e proceder à revisão analítica das contas do ativo, passivo, despesa e receita, com o fim de estabelecer natureza, datas e extensão dos procedimentos de auditoria, colher evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar essas evidências. (ALMEIDA, 2007)

Nas palavras de Almeida (2007, p. 45-46) “o saldo de uma conta do balanço patrimonial ou da demonstração do resultado do exercício pode estar errado para mais (superavaliado) ou para menos (subavaliado). Devido a esse risco, todas as contas de contabilidade devem ser testadas para superavaliação e para subavaliação.”.

No caso citado, o auditor deverá realizar testes com as contas do ativo e passivo da empresa com a finalidade de chegar ao resultado que possa conter algum erro para mais ou para menos. Seguindo com suas atividades, o auditor também deverá realizar os procedimentos de auditoria.

Os procedimentos de auditoria, segundo Almeida (2007) “representam um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações financeiras.”. Neste conjunto estão: contagem física, procedimento utilizado para as contas do ativo que consiste em identificar fisicamente o bem declarado nas demonstrações financeiras; confirmação com terceiros, procedimento utilizado para confirmar, por meio de carta, bens de propriedade da empresa em poder de terceiros, direitos a receber e obrigações; conferência de cálculos, conferência dos cálculos efetuados pelo

contador da empresa para realização da contabilidade desta; e, inspeção de documentos, que podem ser internos e externos, sendo os internos produzidos pela própria empresa e os externos aqueles que são fornecidos por terceiros à empresa. Estes documentos representam os comprovantes hábeis que suportam os lançamentos contábeis nas contas de ativo, passivo, receita e despesa o auditor os examina com o objetivo de constatar a veracidade dos valores registrados. (ALMEIDA, 2007)

2.3.4 Papéis de Trabalho

Segundo Almeida (2007, p. 51) “[...] os auditores elaboram papéis de trabalho, que representam o registro de todas as evidências (por meio da observação, inspeção, indagação, investigação etc.) obtidas ao longo da execução do serviço de auditoria.”. Sendo este um material de autoria do auditor, ele pode conter mais ou menos itens e ser mais ou menos complexo, mediante a vontade do auditor que o elaborou, assim como pode ser feito manualmente ou via computador.

Seus objetivos são, basicamente, atender às normas de auditoria geralmente aceitas, auxiliar na auditoria acumulando as provas necessárias, facilitar a revisão dos trabalhos realizados, representar a Justiça e servir como base para a avaliação dos auditores.

Os papéis de trabalho são divididos nos seguintes tipos: programa de auditoria, produzido por programas-padrões desenvolvidos por algumas firmas de auditoria para todas as áreas das demonstrações financeiras e também para outros assuntos relacionados com o exame auditorial; papéis elaborados pelo auditor são os papéis de trabalho que o auditor prepara à medida que vai analisando as diversas contas do razão geral da contabilidade, com o objetivo de ter um registro do serviço executado; e outros papéis de trabalho, que compreendem cartas de confirmação de terceiros ou cópias de documentos importantes. (ALMEIDA, 2007)

A natureza dos papéis de trabalho podem ser corrente ou permanente. Sendo os correntes utilizados em apenas um exercício social (caixa e bancos, contas a receber, diferido, contas a pagar etc) e os permanentes em mais de um exercício social (estatuto social ou contrato social, manuais de procedimentos internos, cópias de contratos de assistência técnica). (ALMEIDA, 2007)

A respeito do controle físico dos papéis de trabalho, Almeida (2007) afirma que “Os papéis de trabalho dão de propriedade dos auditores e representam o registro do trabalho executado e a base para a emissão do parecer; portanto, eles devem ser adequadamente controlados, no sentido de evitar que terceiros não autorizados tenham acesso aos papéis de trabalho.”.

2.3.5 Planejamento da Auditoria

Almeida (2007) discorre que “O auditor externo deve adquirir ou restabelecer conhecimentos sobre a empresa para que possa planejar e efetuar seu exame de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas.”. Sendo necessário para se obter este o estudo das áreas: financeira, contábil, orçamentária, pessoal, fiscal e legal, operações, vendas e de suprimentos.

Para que haja um melhor planejamento os auditores podem realizar auditorias preliminares para que haja um prévio conhecimento da situação da empresa a ser auditada. Estas visitas podem ajuda a detectar problemas de imediato, evitar esforço físico e mental, evitar horas extras, dar mais atenção à empresa auditada, emitir parecer dentro de um prazo razoável de tempo. (ALMEIDA, 2007)

É costume o auditor realizar um planejamento de quantas horas gastará em determinadas atividades e somá-las ao final. Neste planejamento deverá constar experiência adquirida com reuniões realizadas coma gerência da empresa anteriormente. (ALMEIDA, 2007)

2.3.6 Demonstrações Financeiras a Serem Auditadas

2.3.6.1 Balanço Patrimonial

Desta demonstração serão auditadas as contas:

- ✓ Ativo Circulante
- ✓ Ativo Realizável a Longo Prazo
- ✓ Investimentos
- ✓ Ativo Imobilizado
- ✓ Ativo Diferido
- ✓ Passivo Circulante
- ✓ Passivo Exigível a Longo Prazo
- ✓ Resultado de Exercícios Futuros
- ✓ Patrimônio Líquido

2.3.6.2 Demonstração do Resultado do Exercício

Desta demonstração serão auditadas as contas:

- ✓ Receita Bruta das Vendas de Bens e Serviços
- ✓ Deduções de Vendas, Abatimentos e Impostos
- ✓ Custo das Mercadorias e Serviços Vendidos
- ✓ Despesas com Vendas
- ✓ Despesas Financeiras – Receitas Financeiras
- ✓ Despesas Gerais e Administrativas
- ✓ Outras Receitas e Despesas Operacionais
- ✓ Receitas Não Operacionais
- ✓ Despesas Não Operacionais
- ✓ Provisão para o Imposto de Renda
- ✓ Participação e Contribuições
- ✓ Lucro por Ação do Capital Social

2.3.6.3 Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Desta demonstração serão auditadas as contas:

- ✓ Capital Social
- ✓ Reservas de Capital
- ✓ Reservas de Reavaliação
- ✓ Reservas de Lucros
- ✓ Reserva Legal
- ✓ Reservas Estatutárias
- ✓ Reservas para Contingências
- ✓ Reservas para Planos de Investimentos
- ✓ Reservas de Lucros a Realizar
- ✓ Lucros ou Prejuízos Acumulados

2.3.6.4 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Desta demonstração serão auditadas as contas:

- ✓ Capital Circulante Líquido
- ✓ Origens de Recursos
- ✓ Aplicações de Recursos

2.3.6.5 Notas Explicativas

Devem constar nas notas explicativas, informações que auxiliem no entendimento de alguns procedimento utilizados com as demonstrações e os procedimentos nelas utilizados.

2.3.7 Revisão Analítica

Mesmo realizando os testes que realiza, agindo sobre as contas das demonstrações, o auditor não possui uma visão geral das demonstrações financeiras e o inter-relacionamento entre contas e transações, a fim de constatar se não existem situações anormais ou tendências que o levassem a dar parecer diferente daquele que seria dado pelo exame apenas das contas de ativo, passivo, receitas e despesas. (ALMEIDA, 2007)

O objetivo da revisão analítica, segundo Almeida (2007, p. 448), “detectar e analisar situações anormais e significativas constatadas nas demonstrações contábeis, mais precisamente nas contas do balanço patrimonial e nas da demonstração do resultado do exercício.”. Sendo esta revisão, portanto, de suma importância para a detecção de áreas prioritárias ou com problemas.

Concluindo, a revisão analítica, em conexão com a avaliação do controle interno, além de ajudar o auditor na determinação da natureza, extensão e datas dos procedimentos de auditoria, é um instrumento poderoso para o auditor dar sugestões construtivas visando à maximização dos lucros e à segurança dos sistemas de controle das companhias. (ALMEIDA, 2007)

A revisão analítica deve ser realizada na visita preliminar e antes dos testes nas contas de ativo, passivo, receitas e despesas, de forma a ajudar o auditor no planejamento do serviço de auditoria e na determinação do volume, tipos e épocas de aplicação dos procedimentos de auditoria. (ALMEIDA, 2007).

2.3.8 Relatório-Comentário

Audidores costumam passar de semanas a meses em uma empresa auditando-a e muitas vezes são visados por empresários para que lhes dê algum conselho ou dica mediante suas experiências com diversas empresas dos mais variados ramos, para compensar o tempo que passaram na empresa, pois normalmente querem receber mais que um mero parecer a respeito da situação da empresa. Baseado nesses fatos, Almeida (2007) afirma que “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 dadas sugestões para solucioná-los.”.

3 METODOLOGIA

Método, segundo Jolivet apud Lakatos e Marconi (1979, p. 16) “é o ‘caminho pelo qual se chega a determinado resultado, ainda que esse caminho não tenha sido fixado de antemão de modo refletido e deliberado”. Já na concepção de Hegenberg (1996, p. 20) “método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um fim dado [...] é o caminho a seguir para chegar à verdade nas Ciências”.

A metodologia utilizada neste estudo foi a pesquisa bibliográfica que se trata de levantamento de toda a bibliografia já publicada, em forma de livros revistas, publicações avulsas e imprensa escrita, seguida de uma pesquisa de campo. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo aquilo que foi escrito sobre determinado assunto, com o objetivo de permitir ao cientista “o reforço paralelo na análise de suas pesquisas ou manipulação de suas informações” (LAKATOS; MARCONI, 1992).

A pesquisa de campo foi feita através da aplicação de um questionário contendo perguntas fechadas e entrevista não estruturada a sessenta e sete profissionais da contabilidade na cidade do Natal, no período de agosto a outubro de 2009. Tendo em vista que o órgão responsável pela classe contábil na cidade, o CRC, não dispõe de um número que diga qual a população de contadores na cidade, o mesmo foi realizado sobre um número fechado de profissionais desconsiderando a possibilidade de ser esse número, uma amostra.

Assim como se utiliza de pesquisa através de questionário que, nas palavras de Thomas, Nelson e Silverman (2007) “é a necessidade de obter respostas das pessoas, com frequência, em uma ampla área geográfica”. Que pode ser complementado por Lakatos e Marconi (1992) que discorrem que este “é constituído por uma série de perguntas que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do pesquisador”.

Também foi utilizada a técnica metodológica chamada entrevista que é uma conversação efetuada face a face, de maneira metódica; propiciando ao entrevistador, verbalmente, a informação necessária. (LAKATOS; MARCONI, 1992).

Para análise de resultado foi utilizado a técnica da análise descritiva, utilizando os recursos do *microsoft office excel*.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

De acordo com os dados obtidos na aplicação de questionários com sessenta e sete profissionais ligados direta ou indiretamente à contabilidade, chegou-se aos seguintes resultados.

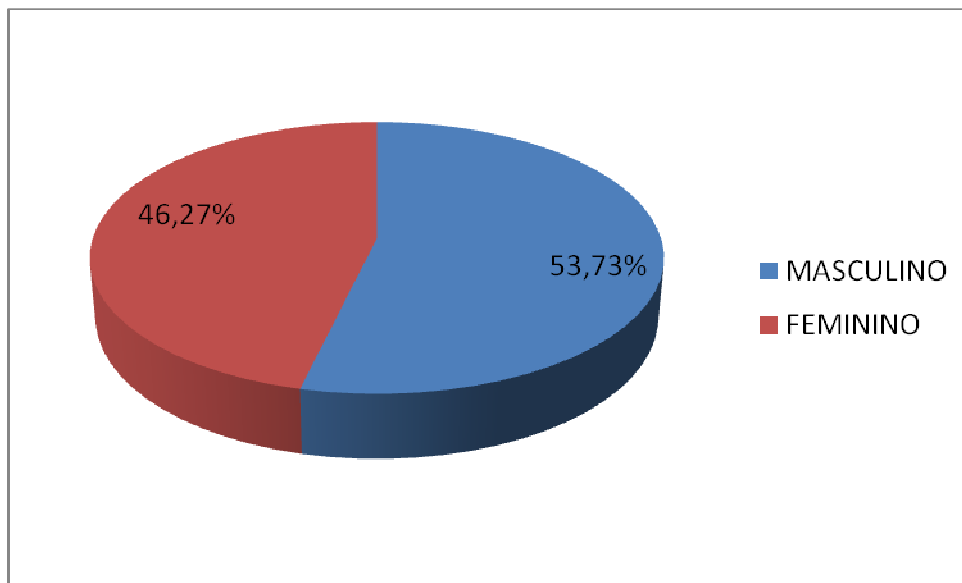


Gráfico 01 – Sexo.

De acordo com o gráfico 01, verifica-se que 46,27% dos entrevistados são homens e que 53,73% são mulheres.

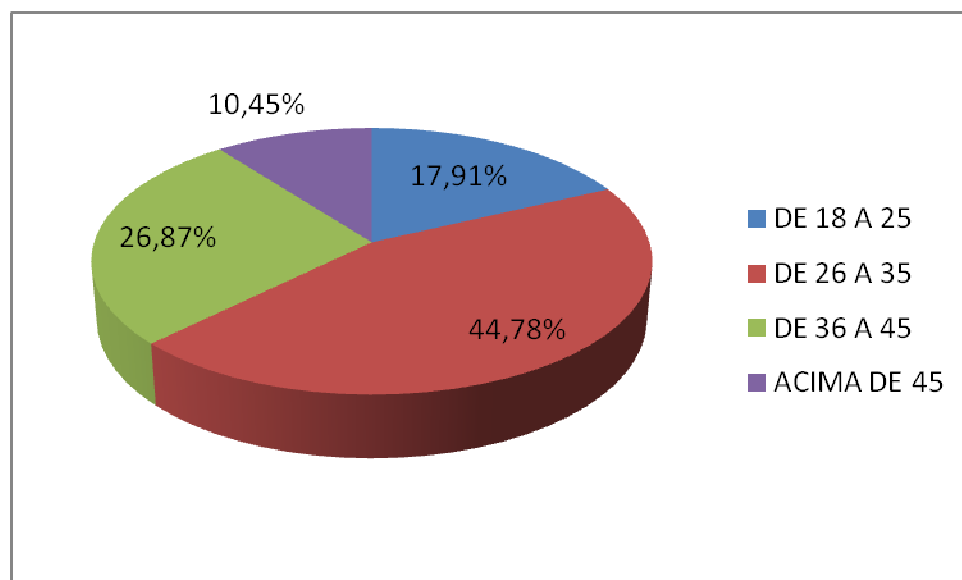


Gráfico 02 – Faixa etária.

Dentre os entrevistados, observou-se que 17,91% tem de dezoito a vinte e cinco anos, 44,78% tem de vinte e seis a trinta e cinco anos, 26,87% tem de trinta e seis a quarenta e cinco anos e que 10,45% tem mais de quarenta e cinco anos de idade mediante as informações contidas no gráfico 02.

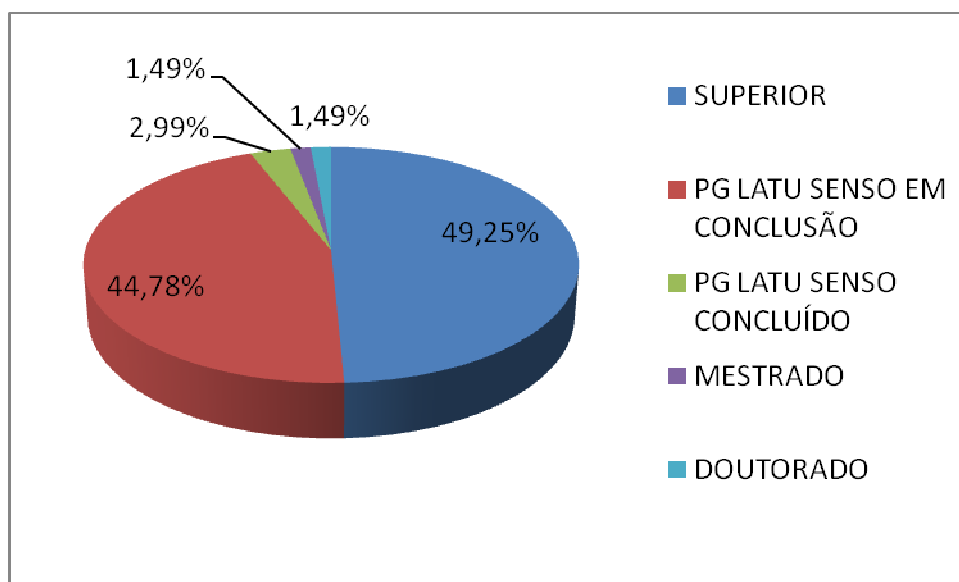


Gráfico 03 – Escolaridade.

Os entrevistados ocupavam o seguinte quadro de escolaridade conforme o gráfico 03 acima: 49,25% possuem ensino superior completo, 44,78% possuem pós graduação latu senso em fase de conclusão, 2,99% possuem pós graduação latu senso concluída, 1,49% possuem mestrado e 1,49%, doutorado. O resultado demonstra que a maioria dos profissionais que foram entrevistados estão fazendo curso de pós graduação, evidenciando a preocupação desses na educação continuada.

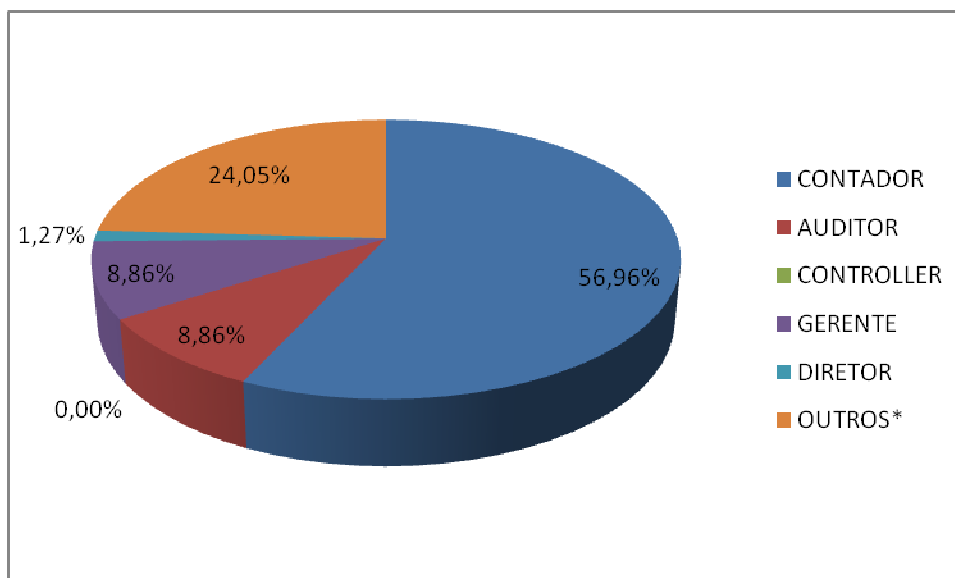


Gráfico 04 – Atuação profissional.

Os profissionais entrevistados ocupam os seguintes cargos conforme o gráfico 04: 56,96% são contadores, 8,86% são auditores, 8,86% são gerentes, 1,27% são diretores e 24,05% ocupam cargos ligados à contabilidade direta ou indiretamente.

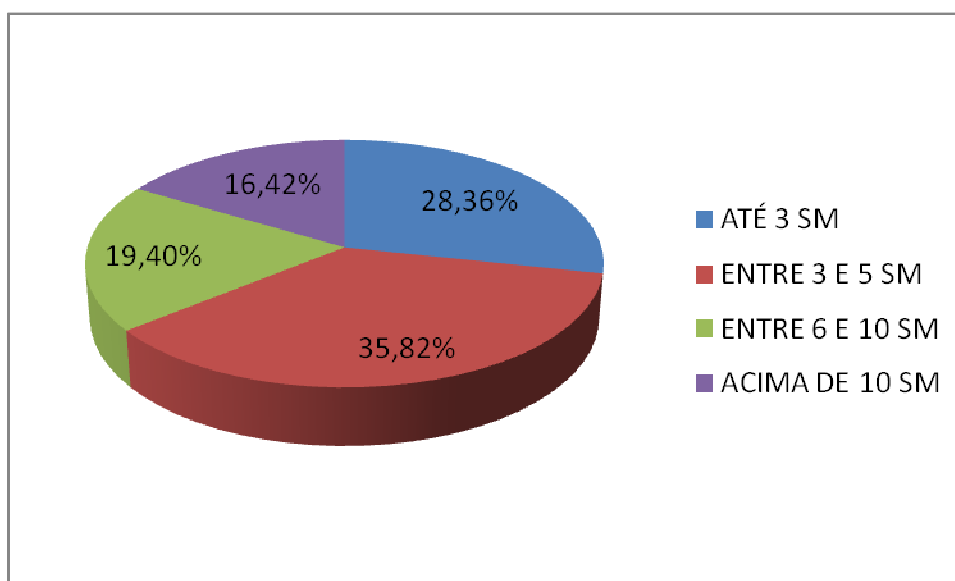


Gráfico 05 – Faixa salarial.

Segundo o gráfico 05, a faixa salarial dos entrevistados em 28,36% dos casos, de até três salários mínimos, 35,82% recebem entre três e cinco salários mínimos, 19,40% recebem entre seis e dez salários mínimos e 16,42% recebem mais de dez salários mínimos.

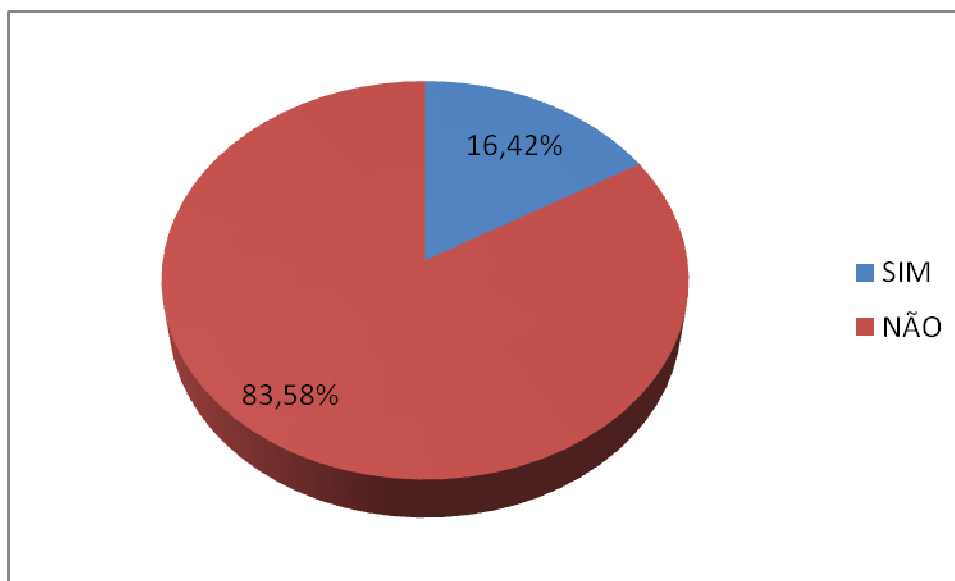


Gráfico 06 – Já atuaram em Auditoria Independente.

De todos os entrevistados, apenas 16,42% já haviam atuado em auditoria independente, enquanto que 83,58% não atuaram nesta área.

Com base no quesito 06 do questionário, representado pelo gráfico 06, e caso a resposta deste tenha sido positiva, foram respondidos os quesitos 07 e 08 do questionários, demonstrado seguir pelos gráficos 07 e 08.

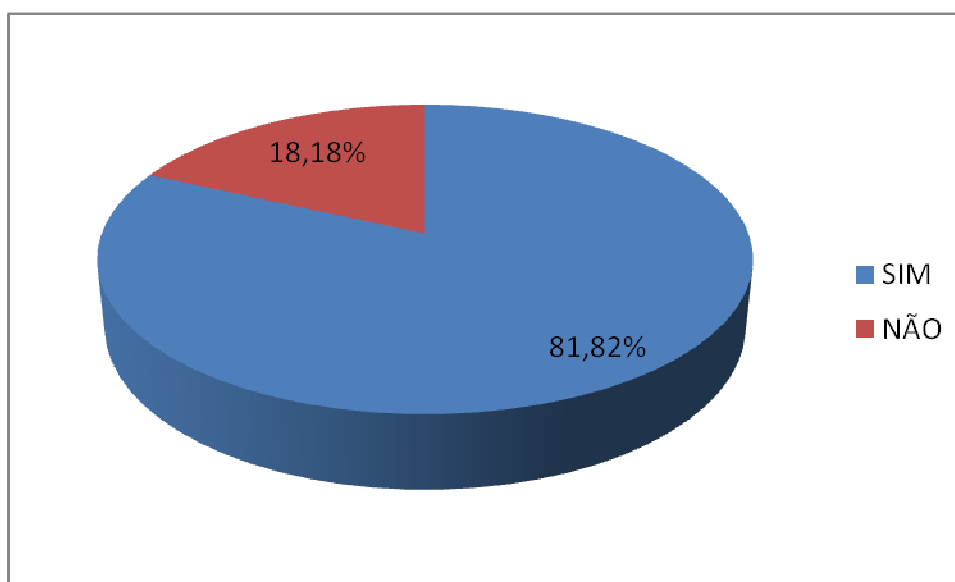


Gráfico 07 - Se o trabalho foi satisfatório em termos de realização profissional e remuneração recebida.

Dentre os entrevistados que já haviam atuado em auditoria independente, 81,82% haviam achado o trabalho satisfatório em termos de realização profissional e remuneração recebida, enquanto que 18,18% não o acharam satisfatório.

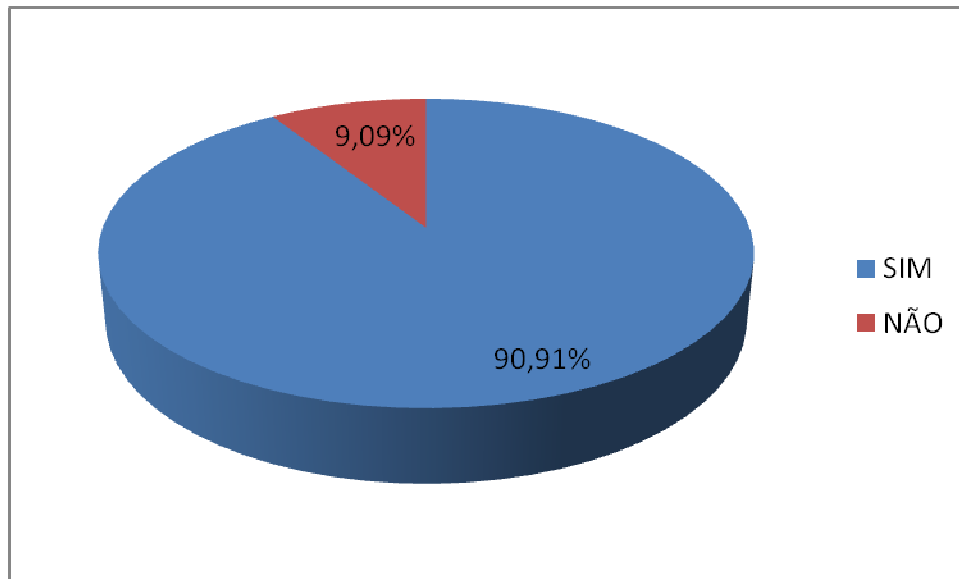


Gráfico 08 - Se o trabalho foi executado em observância das normas técnicas e profissionais.

Dos respondentes que afirmaram que haviam atuado em auditoria independente, 90,91% deles alegam tê-lo executado em observância das normas técnicas e profissionais, enquanto que 9,09% alegam não tê-lo feito conforme as normas.

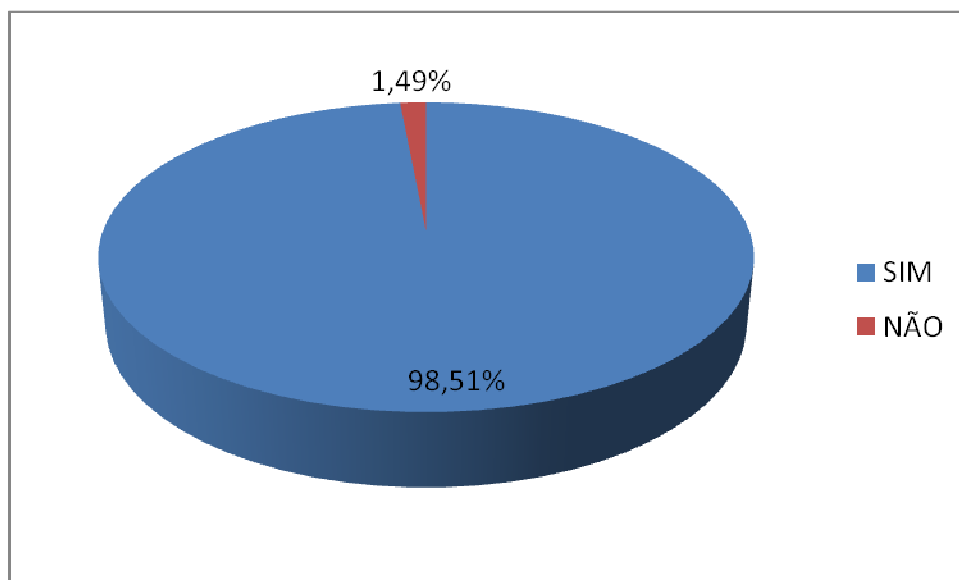


Gráfico 09 – Se o mercado de auditoria é promissor.

De acordo com o gráfico, 98,51% dos entrevistados afirmaram que o mercado de auditoria é promissor, enquanto que 1,49% alegam o contrário, que este não é promissor.

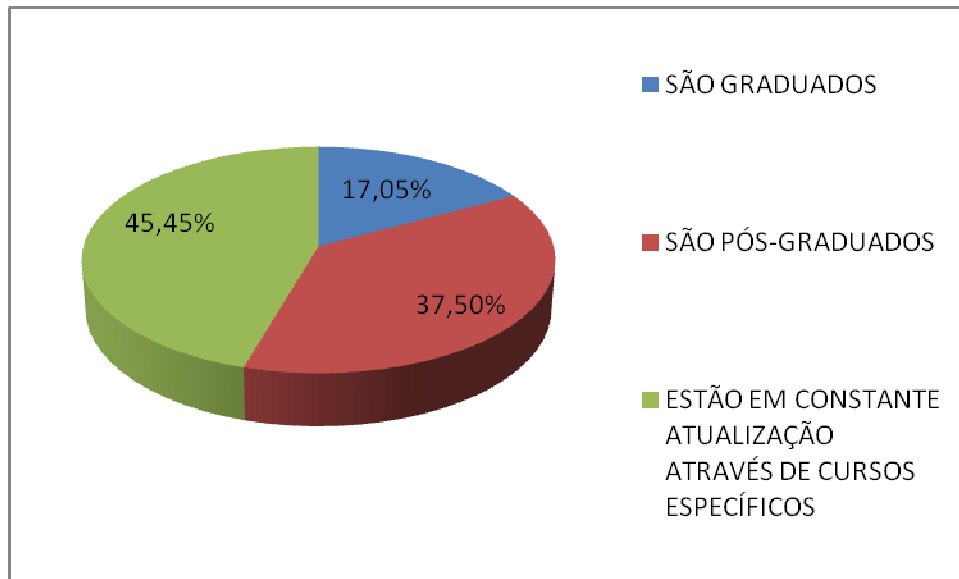


Gráfico 10 – Requisitos para se ingressar no mercado de Auditoria Independente.

Quando questionados sobre de que um profissional precisaria para ingressar no mercado de auditoria independente, levando-se em conta que este último quesito poderia ter mais de uma opção marcada, chegou-se aos seguintes resultados de acordo com o gráfico 10: 17,05% concordam que o profissional deve ser graduado, 37,50% que o profissional deve ser pós graduado e 45,45% concordam que o profissional necessitaria estar em constante atualização através de cursos específicos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo identificar a perspectiva do mercado de Auditoria Independente na visão dos contadores de Natal/RN, identificar os profissionais de contabilidade que atuam no mercado de auditoria de Natal/RN e analisar o mercado de Auditoria Independente.

Para que esta pudesse ser realizada, foi feita pesquisa bibliográfica em livros, artigos e revistas, seguida de uma pesquisa de campo com profissionais da área contábil. O instrumento de coleta foi um questionário contendo perguntas fechadas, no período de agosto a outubro, com 67 pessoas. Para a análise descritiva dos dados utilizou-se do auxílio do software Microsoft Office Excel para que estes pudessem ser sintetizados e descritos.

Com base nas respostas dos questionários, o resultado demonstrou que, dentre os entrevistados, pode-se concluir que a Auditoria Independente não possui muitos profissionais dentre eles, mediante os 16,42% apresentados, mas os poucos que nela atuam mostram satisfação e aqueles que não atuam, em sua maioria, concordam que esta é uma área promissora conforme observado nos gráficos.

REFERENCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: Um Curso Moderno e Completo, 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ATTIE, William. **Auditoria**: Conceitos e Aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Auditoria Intera**. São Paulo: Atlas, 1987.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**: Para o Nível de Graduação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade**: das Sociedades Por Ações. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

THOMAS, Jerry R.; NELSON, Jack K.; SILVERMAN, Stephen J. **Métodos de Pesquisa em Atividade Física**. 5. ed. São Paulo: Artmed, 2007.

APÊNDICES

APÊNDICE - Questionário

LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO DO RIO GRANDE DO NORTE CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Questionário para ser aplicado com os Profissionais de Contabilidade da Cidade do Natal.

1. Sexo:

() Masculino

() Feminino

2. Idade

() de 18 a 25

() de 26 a 35

() de 36 a 45

() Acima de 45

3. Escolaridade

() Superior

() Pós Graduação Latu Senso em fase de conclusão

() Pós Graduação Latu Senso concluído

() Mestrado

() Doutorado

4. Atuação Profissional

() Contador

() Auditor

() Controller

() Gerente

() Diretor

() Outros. Especificar _____

5. Faixa Salarial

- () até 3 salários mínimos
- () Entre 3 e 5 salários mínimos
- () Entre 6 e 10 salários mínimos
- () Acima de 10 salários mínimos

6. Você já atuou em auditoria independente?

- () Sim
- () Não

7. Caso positivo a resposta anterior, o trabalho foi satisfatório em termos de realização profissional e remuneração recebida?

- () Sim
- () Não

8. O trabalho de auditoria foi executado em observância as normas técnicas e profissionais?

- () Sim
- () Não

9. Em sua opinião o mercado de auditoria é promissor?

- () Sim
- () Não

10. Existe possibilidade de ingressar no mercado de auditoria independente os profissionais que:

- () São graduados
- () São pós-graduados
- () Estão em constante atualização profissional através de cursos específicos da área.