

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE (FANESE)
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO - NPGE
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO "LATO SENSU"
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA GOVERNAMENTAL E
CONTABILIDADE PÚBLICA**

CARLA NUNES NOVAES

**AUDITORIA EXTERNA
A opinião do Auditor como Ferramenta de Direcionamento na
Tomada de Decisão**

**Aracaju-SE
2009**

CARLA NUNES NOVAES

AUDITORIA EXTERNA

**A opinião do Auditor como Ferramenta de Direcionamento na
Tomada de Decisão**

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Núcleo de Pós-
Graduação e Extensão da FANESE,
como requisito para a obtenção do
título de Especialista em Auditoria
Governamental e Contabilidade
Pública**

Orientador:

**Aracaju-SE
2009**

CARLA NUNES NOVAES

AUDITORIA EXTERNA

**A opinião do Auditor como Ferramenta de Direcionamento na
Tomada de Decisão**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Pós-Graduação e
Extensão da FANESE, da Faculdade de Administração de Negócios de Sergipe –
FANESE, como requisito para a obtenção do título de Especialista em Auditoria
Governamental e Contabilidade Pública**

Nome completo do Avaliador

Nome completo do Coordenador de Curso

Carla Nunes Novaes

Aprovado (a) com média: _____

Aracaju (SE), 27 de abril de 2009

RESUMO

O tema em estudo, a Auditoria Externa, opinião do auditor como ferramenta de direcionamento na tomada de decisão, resulta da necessidade de avaliar as demonstrações contábeis visando a constatação da veracidade das informações apresentadas aos novos investidores, como forma de fundamentar as tomadas de decisões, buscando a constância da empresa, uma vez que o mercado passa por constantes altos e baixos, devido à competitividade do mercado e à globalização. Sem um prévio acompanhamento estas tomadas de decisões podem provocar inúmeros erros. Logo, a Auditoria Externa vem proporcionar ferramentas necessárias para que este processo de tomada de decisão possa ter os riscos decisórios minimizados, servindo como espelho da empresa. A questão maior é conseguir executar as atividades de auditoria, sem levantar muitas resistências por parte dos funcionários e dirigentes e, buscar a excelência na execução das atividades desenvolvidas, abrindo maior espaço no campo da contabilidade. Primeiramente levantando todo o histórico da empresa, tanto opiniões externas quanto opiniões internas, depois elaborando um questionário para ser respondido pelas diversas camadas da empresa e por último avaliando toda a documentação contábil da empresa, seguindo um "check-list" previamente elaborado. O presente estudo elenca os principais pontos a ser pesquisado pelo contador na execução da atividade de auditoria externa e aponta a importância desta atividade para a economia e para o mercado de um modo geral.

PALAVRAS CHAVE: Pessoas. Organizações. Decisões. Riscos. Auditoria Externa. Pareceres.

SUMÁRIO

RESUMO.....	4
1 INTRODUÇÃO	5
2 AUDITORIA EXTERNA: A opinião do Auditor como Ferramenta de Direcionamento na Tomada de Decisão.....	7
2.1 Breve Histórico.....	7
2.2 Normas de Auditoria.....	8
2.3 Etapas da Auditoria.....	10
2.4 Opinião do Auditor: Parecer e Relatório-Comentário.....	14
2.4.1 Parecer de Auditoria.....	14
2.4.1.1 Finalidade do Parecer de Auditoria.....	15
2.4.1.2 Composição do Parecer de Auditoria.....	15
2.4.1.3 Tipos de Parecer de Auditoria.....	16
2.4.1.3.1 Parecer sem Ressalvas ou Limpo.....	16
2.4.1.3.2 Parecer com Ressalvas ou Qualificado.....	16
2.4.1.3.3 Parecer Adverso.....	17
2.4.1.3.4 Parecer com Abstenção ou Negativa de Opinião.....	18
2.4.2 Relatórios-Comentário de Auditoria.....	18
2.4.2.1 Técnicas para Elaboração de Relatório-Comentário.....	19
2.4.2.1.1 Índice.....	19
2.4.2.1.2 Introdução.....	20
2.4.2.1.3 Comentários e Sugestões.....	20
2.5 A opinião da Auditoria Externa X Tomada de Decisões.....	20
2.5.1 Função e responsabilidade social do Auditor Externo.....	21
3 CONCLUSÃO.....	23
REFERÊNCIAS	25
RESUMEN.....	26

1 INTRODUÇÃO

As empresas e indústrias quando do seu surgimento, eram fechadas, blocos familiares, que com o advento das novas tecnologias, globalização, competitividade, necessitaram ampliar suas atividades e modificar sua estrutura. O enfoque no controle de procedimentos, nas atividades de gerência e na verificação da retro alimentação foram etapas percebidas como sendo de grande importância na busca da otimização dos serviços e na redução dos custos, em prol de uma instituição/empresa mais competitiva.

Contudo, estas mudanças, tão necessárias naquele momento, para a sobrevivência da empresa não poderiam contar com o patrimônio desta para custear as novas atividades e, nem tão pouco, o patrimônio dos gerentes, sem levantar a possibilidade de quebrar a empresa em médio prazo. Foi necessário buscar investidores externos, estes por sua vez, exigiram relatórios apresentando a situação da empresa e suas chances de lucro a médio e longo prazo. A necessidade de avaliação que não fosse mascarada, fez surgir a necessidade de um profissional externo, sem vínculos com a empresa para que garantisse a veracidade dos dados e informações coletadas.

Este profissional é denominado de Auditor Externo ou Auditor Independente. Tendo, então, o papel de ratificar resultados e verificar se o sistema contábil; E, pelo seu currículo é o profissional indicado para com as práticas de gestão administrativa, oferecer aos investidores uma margem de segurança sobre a situação real, diminuindo assim os riscos de investimentos.

O levantamento da Bibliografia existente, demonstrou que já no século XIV existia uma pessoa que exercia a função do que hoje denominados auditoria; no entanto, estas pessoas possuíam graus diferentes de especialização. Segundo Attie (1998), em 1314 já existia o cargo de Auditor do Tesouro na Inglaterra; e, em 1559, houve a sistematização da auditoria dos pagamentos dos servidores a serviço da Rainha. A partir de 1934, nos Estados Unidos foi que a profissão de auditor ganha um novo enfoque.

A relevância do controle para o suporte à auditoria é incontestável, e este trabalho pretende, baseado na revisão da literatura, em material encontrado nas bibliotecas e na internet, apresentar as análises e opiniões da auditoria externa como ferramenta fundamental para a tomada de decisão. Seu objetivo primeiro é analisar as normas em vigor e as etapas necessárias para que esta auditoria chegue a excelência de sua atividade: emissão de pareceres

e relatórios confiáveis como ferramenta-mestra para o embasamento na tomada de decisões, por parte da equipe gestora, além de demonstrar o papel social do auditor nesta importante atividade.

Pode-se, diante do exposto, verificar que sem um prévio acompanhamento estas tomadas de decisões podem provocar inúmeros erros. Logo, a Auditoria Externa vem proporcionar ferramentas necessárias para que este processo de tomada de decisão ocorra de forma eficaz, servindo como espelho da empresa. O objetivo a ser alcançado é conseguir executar as atividades de auditoria, sem as resistências, comuns, por parte dos funcionários e dirigentes, buscando a excelência na execução das atividades, e, conseqüentemente abrindo maior espaço no campo da contabilidade.

2 AUDITORIA EXTERNA: A opinião do Auditor como Ferramenta de Direcionamento na Tomada de Decisão

2.1 Breve Histórico

A sociedade atual pauta-se pela gestão de pessoas e pela melhoria continua da qualidade de produtos e serviços. O grande diferencial que pode levar uma empresa ao sucesso ou ao fracasso é a decisão tomada diante das situações que se apresentam dia-a-dia. As tomadas de decisões em uma sociedade altamente dinâmica, pouco estável, extremamente competitiva é sinônimo de risco. Uma metodologia que seja eficiente na implementação de ações de gestão, aliada à prática de auditoria, é, sem dúvida alguma, a ferramenta para auxiliar na minimização do risco.

A Auditoria Externa procura mensurar a exatidão dos registros e Demonstrações Contábeis por meio de análise de documentos, exames de livros, de fichas, de registros, de arquivos, de anotações, de informações obtidas com funcionários e credores da instituição, tudo visando resguardar os interesses dos investidores, bancários, etc., além de auxiliar os órgãos administrativos do patrimônio na comprovação da legalidade dos atos praticados pela administração.

O termo auditoria, segundo a literatura existente, vem do termo inglês AUDIT, que significa ouvir, escutar. Origina-se do inglês ter sido nas Ilhas Britânicas as primeiras manifestações profissionais. Já no reinado de Elizabeth as contas públicas eram auditadas e já de forma sistematizada. Em 1314 o cargo de auditor do tesouro foi criado pois já era uma necessidade da época a existência de um profissional que realizasse o exame das contas públicas. Esta necessidade surgiu também por ter sido a Inglaterra o primeiro país a instituir taxas de impostos baseados nos lucros das empresas.

Percebe-se que a evolução da atividade de auditoria ocorreu paralelamente ao crescimento econômico dos países, como consequência do aumento da complexidade das empresas e do interesse da economia popular nestas instituições.

Os mais interessados na execução de uma auditoria, por parte do profissional liberal (auditor externo) são os executivos da empresa - que não têm condições de fiscalizar todas as

atividades desenvolvidas por seus funcionários; os investidores – por não tomarem parte ativa na administração da mesma; os funcionários; os fornecedores; o poder público e o fisco.

Este trabalho monográfico pretende analisar a auditoria de acordo com as relações do auditor com a empresa, especificamente a auditoria externa, por não ter vínculo com a empresa, podendo ou não ser contratada para exercer a atividade de auditoria permanentemente ou eventualmente.

É necessário um conhecimento aprofundado das normas vigentes, uma vez que ele irá analisar a fundo todas as decisões tomadas pelos administradores, embora possa usar seus próprios métodos, somente ele pode/deve julgar a extensão e profundidade que deve dar ao exame.

Os exames de auditoria obedecem as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC's e procuram incluir os procedimentos de comprovação dos dados em estudo caracterizado por uma atitude de reflexão competente e independente.

2.2 Normas de auditoria (NBC's)

As chamadas normas de auditoria são as regras estabelecidas pelos Órgãos reguladores da profissão contábil em todos os países, com o intuito de determinar as diretrizes a serem seguidas e regulamentar as atividades.

São elas que estabelecem os conceitos básicos sobre as exigências que normalmente são esperadas/cobradas à pessoa do auditor, principalmente com relação à execução do trabalho e ao parecer que deverá ser emitido por ele.

Com a finalidade tornar uniforme e regulamentar o exercício da função de auditor externo/interno, foram criadas, pelos órgãos reguladores – Conselho Regional de Contabilidade (CRC), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Instituto Brasileiro de Contabilidade (Ibracon), Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra) – orientações e diretrizes que auxiliassem os profissionais no exercício de suas funções, estas normas são denominadas normas de auditoria.

Esta uniformização ou analogia busca determinar padrões técnicos que visam à qualificação na execução/condução dos trabalhos de auditoria. Esta preocupação se faz necessária, uma vez que, são exigidas deste profissional uma postura e capacitação tais que, podem ou não comprometer a avaliação do seu trabalho.

Uma vez que a auditoria vem buscar dados e informações para avaliar setores da empresa ou a sua totalidade, é necessário que o parecer do auditor seja, além de compreensível, confiável, e a opinião constante destes pareceres e/ou relatórios precisam ser consistentes e, os limites e etapas da execução fáceis de serem visualizados.

Uma vez que a sociedade está em constante mudança, o ambiente interno da empresa costuma buscar satisfazer estas necessidades criadas pelo ambiente externo e, por este motivo, são imprescindíveis à aplicação de novas normas, estas são denominadas de 'normas usuais de auditoria ou normas de auditoria geralmente aceitas'.

Atualmente no Brasil estão em vigor as seguintes Normas elaboradas a partir dos estudos realizados pelo CFC, Ibracon, CVM e Bacen:

- Resolução CFC nº 700/91, que aprova a NBC – T – 11, norma de auditoria independente, das demonstrações contábeis;
- Resolução CFC nº 701/91, que aprova a NBC – P- 1, norma profissional de auditor independente;

Estas duas resoluções dividem as normas de auditoria em normas gerais ou relativas à pessoa do auditor; normas relativas à execução do trabalho; e, normas relativas aos pareceres.

As normas gerais ou relativas à pessoa do auditor dizem respeito:

- a) Ao treinamento e competência, ou seja, apresenta a necessidade da auditoria ser executada por pessoa com treinamento técnico e reconhecida habilitação como auditor, satisfazendo as exigências das normas de auditoria, para que suas opiniões possam ser aceitas como verdadeiras, minimizando os riscos de incorrer em erros futuros;
- b) A independência, o auditor deve ser independente em todos os assuntos relativos ao seu trabalho; ou seja, no desempenho de suas atividades em empresas públicas, ele Não deve manter qualquer ligação com a mesma, a título de por em cheque todo o seu trabalho e a confiança em suas avaliações;
- c) Zelo profissional, ou seja, o auditor deve procurar ter o máximo de cuidado e de zelo na execução do exame de auditoria, bem como na elaboração do relatório. Esse zelo se estende ao nível de aprofundamento das verificações e averiguações na detecção dos problemas e na constatação dos fatos.

As normas relativas à execução do trabalho dizem respeito:

- a) Planejamento e supervisão: Qualquer atividade necessita de planejamento prévio para que consiga êxito. Na auditoria esta necessidade não é diferente, quando adequadamente planejados os procedimentos possibilitam ao auditor inspecionar

as evidências levando em conta de qual a maior relevância para o parecer. O exame da evidência é fundamental para a formação da opinião pelo auditor. No que tange a supervisão, é importante o direcionamento do trabalho dos assistentes e a e a verificação sobre os objetivos, se foram ou não atingidos. Como ocorre a etapa de supervisão? Na designação de tarefas com a confirmação de que foi amplamente entendida; troca de informações a respeito dos problemas encontrados; tratamento das diferenças de opiniões sem criar atrito entre os envolvidos; revisão dos trabalhos realizados em busca de falhas; e, finalmente, resolver as questões sobre a aplicação das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade. O sucesso de uma supervisão está na instrução adequada e na motivação da equipe. Questionários, check-lists, formulários-padrão, todos estes são ferramentas para auxiliar o planejamento e supervisão das atividades desenvolvidas.

- b) Avaliação do controle interno: O sistema contábil de controle interno compreende o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos que devem ser adotados pelas empresas com vistas a proteger o seu patrimônio, promover a confiabilidade e tempestividade de seus registros e demonstrativos contábeis e garantir a sua eficácia operacional.
- c) Elementos comprobatórios: são provas materiais, ou informações persuasivas obtidas pelo auditor, que comprovam satisfatoriamente o fato investigado. A obtenção destas provas depende da aplicação, por parte do auditor, dos procedimentos de auditoria para cada caso, na extensão e profundidade para cada caso.

2.3 Etapas da Auditoria

O auditor precisa obter algumas informações ao chegar na instituição a ser auditada, uma delas é verificar o andamento da Entidade no ano anterior.

Para que os dados não se percam ou se misturem às outras informações e anotações é necessário que ele providencie seu arquivamento em pastas permanentes, onde constará todos os elementos necessários para demonstrar a evolução do capital, através das peças que

compõem as Demonstrações Contábeis, especialmente a Demonstração das Mutações Patrimoniais - DMPL.

Além destes documentos é imprescindível que se junte o Estatuto Social ou Contrato Social, com todas as suas alterações e verifique a regularização com que foi realizado o arquivamento no Registro de Comércio e consequente publicações, como também deve conter o Relatório e Parecer do exercício anterior.

É de grande importância a organização de um quadro que venha demonstrar a evolução e movimentação de todas as contas do Patrimônio Líquido desde o início da empresa até o momento vivido na empresa em que está sendo realizada a auditoria.

É imprescindível a verificação se já houve ou não auditoria na empresa, pois se ocorreu não é necessário que se levantem dados da época da criação da empresa e sim dados a partir da última auditoria, até a data do balanço que está sendo encerrado.

Os exames devem ser muitos acurados porque o volume de lançamentos é muito grande, bem como o de comprovantes, o que aumenta a possibilidade de erros, intencional ou não. Uma forma de minimizar a margem de erros é testar no exercício anterior, prestar muita atenção nos parâmetros empregados e também o Programa de Auditoria utilizado.

Toda a documentação, como memorando de planejamento, orçamento, sumário de horas, programas de trabalho, entre outros, elaborada durante o período de exame específico do Auditor, que são seus papéis de trabalho, devem ser arquivados em pastas correntes ou do ano para que possa auxiliá-lo sempre que necessário. Tal documentação é de uso exclusivo do Auditor, não podendo o cliente exigir cópia deste material. Caso haja necessidade de se passar algum papel de trabalho para o cliente, isto só deve ser feito com o consentimento do sócio.

Um programa de auditoria precisa se preocupar com algumas etapas:

- Planejamento – onde serão estabelecidos os programas de execução, desde o controle interno, bem como controle do tempo e os testes que devem ser realizados. Qualquer atividade para atingir os objetivos propostos necessita da elaboração de um planejamento eficiente. Este pressupõe um nível de conhecimento sobre o ramo de atividade, de negócios das práticas operacionais realizadas pela empresa em que se está trabalhando/examinando.

Se o planejamento é mal elaborado todo o resto do trabalho estará comprometido. É com o planejamento que o auditor irá definir o que deve ser feito, como deve ser realizado, onde será executado, quando e por quem; vislumbrando um nível de detalhamento tal que haja compreensão de todas as etapas do projeto/análise e para que não seja necessário retornar a nenhuma etapa anterior para complementar dados.

Um planejamento, para ser coerente, deve prever dificuldades, atrasos, erros, riscos de auditoria, existência de empresas coligadas e controladas para que haja no cronograma uma folga para que não ocorram surpresas no final do trabalho.

Neste planejamento deve ser contemplada a utilização das Normas Brasileiras de Contabilidade e sua atualização constante para não correr o risco de planejar em cima de uma norma já revogada.

É imprescindível que o planejamento seja documentado, as partes descritas detalhadamente, bem como os procedimentos, a natureza das operações, as oportunidades e extensão do trabalho para que haja o menor custo possível, enfim o Planejamento deve estar em consonância com a natureza e profundidade do trabalho de Auditoria.

- Conformidade - É a opção pela forma de obtenção das informações externas. São estas informações que garantem ao auditor se os dados por ele obtidos junto à empresa são verdadeiros, se merecem crédito. É também conhecida por “Circularização”, ou seja, é a manutenção de correspondências, por parte da empresa auditada, com os seus parceiros e/ou com as instituições e pessoas com as quais ela mantém relações, solicitando que confirmem, por carta dirigida ao auditor, a situação das transações entre eles.

Para evitar qualquer troca de informações que coloque em risco a veracidade dos dados obtidos, o auditor é quem deve expedir as cartas. É importante que o auditor confirme o recebimento por parte dos clientes/credores da empresa auditada, para ter certeza de que a ausência de notícias, pois isso é comum ocorrer, é devido a nenhum dado discrepante e não pelo fato da conta não ter chegado ao destinatário.

Com o que foi dito na fase de planejamento todos os passos devem ser detalhados, nesta fase também, pois, é importante decidir previamente a quem se vai enviar as correspondências, pois a maior parte da fundamentação do auditor é por meio de amostragem. Os critérios utilizados para esta escolha são bastante relevantes, e por este motivo deve ser planejado cuidadosamente, e valores antigos e não liquidados devem ser vistos com muita atenção. Segue-se o consenso de que a amostragem não deve ser menor que 20% do montante da área em exame.

- Final – check-list das tarefas executadas. Todas as atividades de planejamento, análise, avaliação necessitam de uma retro alimentação para se averiguar se não houve falhas durante o processo de execução dos trabalhos.

Na auditoria externa este procedimento deve ir buscar no plano elaborado durante o planejamento para verificar falhas.

Todo este trabalho de checar etapas realizadas, a confirmação dos dados operacionais da empresa, batimento com as informações vindas de fora da empresa, testes com balanços, estoques e sistemas utilizados pela empresa é imprescindível, porque, como já foi citada anteriormente, a confiança na opinião do auditor não deve ser abalada. Qualquer erro ocorrido até este momento que não seja descoberto nesta fase, estará expondo o auditor, uma vez que a fase final do trabalho são os pareceres e relatórios.

Nada pode ser negligenciado. É por este motivo que o auditor deve criar uma pasta/dossiê com todos os papéis de trabalho, ou seja, todas as entrevistas, cartas respostas, batimentos, testes de sistemas para facilitar esta checagem. Esta etapa deve ser realizada ainda dentro da empresa para facilitar a busca de mais detalhes se for necessário. A revisão deve se realizar calma e atentamente e, só após ter certeza de que tudo foi analisado e nada esquecido é que o auditor partirá para a elaboração do parecer e do relatório.

- Opinião – Ao final do trabalho de revisão de todas as etapas pré-definidas no momento do planejamento, chega a hora de colocar no papel tudo o que ocorreu durante a auditoria.

O relatório deve ser encaminhado a quem contratou os serviços do auditor, deve trazer o escopo do trabalho, todo o esquema planejado para executar as atividades de maneira eficiente e eficaz. Descrever os principais procedimentos praticados, demonstrar os limites, caso tenha havido algum, declarar o que foi encontrado de discrepante, se for o caso, descrevendo seus efeitos e relatar as observações (ocorrências e recomendações) que achar necessário. Estas observações irão culminar com sua opinião transcrita no parecer. O parecer pode ou não ter ressalvas.

Sem ressalvas é o parecer tipo “padrão”, ele é composto de três parágrafos, o alcance, o intermediário que é o trabalho executado, e a opinião. É padrão porque sua redação padronizada tem o objetivo de evitar expressões dúbias ou palavras que gerem má interpretação.

Já no parecer com ressalvas ele irá, no parágrafo da opinião, fazer referências às notas explicativas, às demonstrações Contábeis, estas ressalvas podem ser simples ou podem ser tão significativos que exijam do auditor a necessidade da negativa de opinião.

A opinião do Auditor através do Parecer e do Relatório Comentário de Auditoria serão estudados com maior detalhamento no próximo item.

2.4 Opinião do Auditor: Parecer e Relatório-Comentário

Almeida (2003) apresenta a seguinte informação no que tange ao parecer e ao relatório: “Parecer – opinião de forma curta e Relatório – opinião de forma longa”.

A auditoria independente tem como objetivo expressar a opinião sobre a propriedade das Demonstrações Contábeis e se estas estão representando a realidade da situação patrimonial e o resultado da entidade auditada. As formas de apresentar esta opinião são os pareceres e relatórios-comentários, que são a materialização do trabalho do Auditor, fortalecendo a credibilidade das informações contidas nas Demonstrações Contábeis.

2.4.1 Parecer de Auditoria

É através do Parecer de Auditoria que o auditor irá expressar sua opinião. Atualmente, o parecer dos auditores encontra-se regulamento na resolução nº 820/97, principalmente nos 3 primeiros parágrafos, que informam que deve ser apresentado nestes termos:

Examinamos os balanços patrimoniais da Companhia Rebouças S. A., levantados em 31 de dezembro de 20X1 e de 20X2 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas elaboradas sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(...)

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

(...)

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia Rebouças S.A, em 31 de dezembro de 20X1 e de 20X2, o resultado de suas operações as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Os Auditores, para conseguir efetivar as análises necessárias ao bom desempenho de suas funções, necessitam, além de aplicar e interpretar a resolução nº 830/98 do CFC, atentar para as observações apresentadas nos considerandos:

(...)

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da auditoria exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas a sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares o oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO o trabalho desenvolvido pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelas Portarias CFC n.ºs 13, 25, 26, 27, 30, 34, 42, 43 e 44/98;

CONSIDERANDO que Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no artigo 3º da Resolução CFC n.º 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a Interpretação Técnica em epígrafe para explicitar o item 11.3 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC n.º 820, de 17 de dezembro de 1997;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto Brasileiro de Contadores, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados, (...).

Para que seja possível tal análise o auditor irá realizar um trabalho de campo, reunindo provas e evidências a respeito das atividades desenvolvidas na entidade e o seu correto registro através das Demonstrações Contábeis.

O Parecer de Auditoria destina-se, geralmente, aos: acionistas; diretores e administradores; analistas de mercado; entidades financeiras; Banco Central do Brasil e fornecedores.

Contudo, há, também, os destinatários secundários do mesmo, que são: os funcionários, clientes, órgão do governo e o público em geral.

Desta forma, este documento contábil se torna relevante, de forma direta (os destinatários primários) e indireta (os destinatários secundários), para toda a sociedade, já que, as informações contidas em seu interior são de extrema importância para os seus usuários, evitando-se assim o seu envio às pessoas indiscriminadas da Companhia.

2.4.1.1 Finalidade do Parecer de Auditoria

O parecer de auditoria tem a finalidade de informar ao seu(s) cliente(s) o seguinte:

- a) o trabalho realizado;
- b) a extensão abrangida pelo trabalho;
- c) a forma de sua realização;
- d) os fatos relevantes observados;
- e) as conclusões chegadas;

Para atingir esta finalidade, a opinião final do auditor deve estar baseada em fatos concretos, devidamente comprováveis, através dos papéis de trabalho, e em uma substanciada análise desses fatos, com total imparcialidade e independência.

2.4.1.2 Composição do Parecer de Auditoria

Podemos considerar a estrutura de um Parecer Padrão ou limpo, como sendo constituído por três parágrafos, na seguinte composição:

- O 1º parágrafo refere-se à identificação das Demonstrações Contábeis, à definição das responsabilidades da administração e dos auditores, bem como à identificação da entidade, data e período de desenvolvimento dos trabalhos;

- O 2º parágrafo é um resumo do conteúdo do trabalho executado, e onde o auditor declara que o seu exame foi efetuado de acordo com as normas profissionais. É o parágrafo de extensão dos exames, da abrangência dos trabalhos.

- No 3º parágrafo constará a opinião do auditor sobre as Demonstrações Contábeis, ou seja, sobre o trabalho realizado. É o parágrafo de maior riqueza do trabalho de Auditoria.

Entretanto, caso o auditor considere pontos divergentes e situações em discordância com as Normas e Princípios Contábeis ao analisar as Demonstrações Contábeis, poderá este incluir um ou mais parágrafos para fazer seus comentários ou referências às notas explicativas.

2.4.1.3 Tipos de Parecer de Auditoria

Desta forma, os Parecer dos Auditores Independentes, seguindo a natureza da opinião que contém, classificam-se em:

- Parecer sem ressalva ou Limpo;
- Parecer com ressalva ou Qualificado;
- Parecer Adverso;
- Parecer com abstenção ou Negativa de Opinião.

2.4.1.3.1 Parecer sem ressalvas ou limpo

O parecer sem ressalvas é emitido quando as Demonstrações Contábeis da entidade examinada pelo auditor representam adequadamente a posição patrimonial, financeira e o resultado das operações de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Ao emitir esse tipo de parecer, o auditor está convencido de que as Demonstrações Contábeis foram elaboradas de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e a Legislação específica em todos os seus aspectos relevantes.

O parecer sem ressalvas é também denominado de “parecer limpo”, correspondendo, pois, ao “parecer-padrão”.

2.4.1.3.2 Parecer com Ressalvas ou Qualificado

Existem situações em que o auditor não tem condições de emitir um parecer limpo, em face de certas restrições quanto à adequada apresentação das Demonstrações Contábeis tomadas em conjunto.

O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização das expressões "exceto quanto", "exceto por" ou "com exceção de", referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva. Não é aceitável nenhuma outra expressão na redação desse tipo de parecer. A primeira refere-se a situações futuras que podem vir a causar danos à

empresa, apesar de estar dentro da legalidade e pode ser corrigida. Já a segunda expressão refere-se a fatos passados que não mais podem ser corrigidos pela entidade ou pelo auditor, como por exemplo, a não conferência dos estoques na data oportuna, uma vez perdido este prazo não mais se teria o quantitativo da época.

Desta forma, quando o auditor não concorda com a fidedignidade das Demonstrações Contábeis, ele deve emitir seu parecer com ressalvas, esclarecendo criteriosamente os motivos que o levaram a tal decisão. Para tanto, o auditor no parecer incluirá um ou mais parágrafos intermediários, onde será feita a explanação sobre os efeitos que a ressalva pode produzir sobre a posição patrimonial e financeira, sobre os resultados das operações ou capital de giro, quando quantificável, quando não for possível quantificar o efeito, deverá declarar esta circunstância.

2.4.1.3.3 Parecer Adverso

O parecer adverso é emitido quando o auditor possui informações suficientes para formar a opinião de que as Demonstrações Contábeis não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as Mutações do Patrimônio Líquido e as origens e aplicações de recursos, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

Sempre que emitir um parecer adverso o auditor deverá explicar detalhadamente as razões que motivaram esta decisão, e os efeitos principais do assunto sobre as Demonstrações Contábeis, através de um ou mais parágrafos intermediários. E tal decisão só deve ser tomada depois de esgotadas todos os meios para convencer o cliente a justar nas Demonstrações Contábeis, uma vez que esse tipo de parecer tem um fato muito negativo junto aos usuários das referidas Demonstrações.

2.4.1.3.4 Parecer com Abstenção ou Negativa de Opinião

Este tipo de parecer é emitido quando o auditor não obtém elementos comprobatórios suficientes para formar sua opinião sobre as Demonstrações Contábeis tomadas em conjunto. O auditor emite o parecer com abstenção de opinião, normalmente, em função de limite no escopo do exame; incertezas que possam ter efeitos bastante relevantes sobre a situação patrimonial e financeira, sobre o resultado das operações, as mutações patrimoniais e sobre as origens e aplicações de recursos; falta de independência; controle interno deficiente e Demonstrações Contábeis não auditadas.

Em uma situação de limite no escopo, o auditor terá também a opção de emitir um parecer com ressalva. O que vai determinar a decisão sobre qual parecer emitir será a relevância da limitação na extensão dos exames e no efeito potencial sobre as Demonstrações Contábeis. Assim, o auditor deve exercer o seu ponderado julgamento.

2.4.2 Relatórios-Comentário de Auditoria

Após semanas ou meses examinando uma determinada entidade, chegando à conclusão dos trabalhos e da emissão do Parecer de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis, as quais compreendem o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados ou a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos e as Notas Explicativas, o cliente, ou seja, o empresário espera do Auditor Independente algo mais do que um simples parecer.

O empresário espera que o Auditor, com base na experiência adquirida ao longo dos anos na auditoria de várias entidades de diversos ramos de negócios, dê recomendações construtivas visando ao aprimoramento dos controles internos, redução de custos, melhoramento das práticas contábeis e administrativas e até mesmo, uma forma mais adequada de conduzir sua Empresa, enfim, ele espera que sua Gestão se torne cada vez mais eficaz e seu modelo de administração atinja a maximização dos resultados.

O Auditor deve olhar a Empresa também como um empresário e não apenas como um contador especializado, devendo estar atento para levantar pontos e dar sugestões que levem a

entidade a ter maior controle sobre seus ativos, melhorar a qualidade e segurança de suas informações e, finalmente, aumentar seus lucros. A qualidade profissional dos Auditores é que distingue as firmas de auditoria.

A partir da observância de todos esses fatos, o Auditor deverá emitir Relatório-Comentário, onde descreverá os problemas constatados durante a realização dos trabalhos e as sugestões para a solução dos mesmos.

O Auditor irá detectar os pontos fortes e fracos da administração com o objetivo de melhorar os pontos fracos e manter os fortes.

O Relatório-Comentário irá proporcionar ao Auditor a oportunidade de detalhar o trabalho, realizando, expondo todos os seus pensamentos com relação à entidade e por fim dando a sua opinião, e o mais importante dando sugestões e orientações para a melhoria da Administração.

Desta forma, consideramos que o Relatório-Comentário é o coroamento do trabalho do Auditor Externo. É o suporte do empresário para a tomada de decisões.

2.4.2.1 Técnicas para Elaboração de Relatório-Comentário

Na apresentação do Relatório-Comentário o auditor externo deve se preocupar com algumas normas/técnicas, a saber:

- a) A capa do relatório deve ter cor e layout discreto;
- b) O conteúdo deve estar subdividido em: Índice; Introdução; Comentários e Sugestões.

2.4.2.1.1 Índice

O índice é mais utilizado para relatórios externos, uma vez que facilita a identificação dos pontos. Inclui o código numérico, o título e o número da página em que está descrito o ponto no relatório.

2.4.2.1.2 Introdução

Na introdução o Auditor abordará: nome da entidade auditada; período da auditoria; realização do exame de acordo com as Normas de Auditoria Geralmente Aceitas, visando à emissão de um parecer sobre as Demonstrações Contábeis. É neste parágrafo que a empresa espera que todos os pontos: fortes e fracos sejam revelados no relatório de auditoria.

2.4.2.1.3 Comentários e Sugestões

Os comentários e sugestões devem ser ordenados no relatório, podendo ser por grau decrescente de importância do assunto ou por ordem de grupamento das contas no Balanço Patrimonial. O ponto deve ser redigido de forma clara e sucinta e ter certo encaminhamento lógico. Deve ser redigido de forma imparcial, bem como sem erros de redação que possam denegrir a imagem do profissional que o emite.

Ao emitir sua opinião final no Relatório-Comentário, o Auditor Externo tem que está baseado em fatos concretos e devidamente comprovado através dos papéis de trabalho, além de atuar com total imparcialidade e independência, uma vez que tal opinião é de grande importância para o empresário, direcionando-o na tomada de decisões para o melhoramento da entidade auditada.

2.5 A Opinião da Auditoria Externa x Tomada de Decisões

A auditoria não tem por objetivo descobrir fraudes, erros ou irregularidades praticadas por antigos ou atuais administradores das empresas, ela procura analisar os fatos existentes através de procedimentos que lhe são próprios e, ao final de todo o trabalho, apresenta um parecer e um relatório contendo as informações coletadas durante o processo e sua opinião. Como, ela não só confirma a existência dos registros e a veracidade dos comprovantes, julga a fidedignidade dos atos praticados, a sua opinião é de grande importância na tomada de

decisões, pois, tudo o que foi descrito pode servir de justificativa para a realização ou não de futuros investimentos ou de novas ações, ou até mesmo financiamentos.

No Brasil, algumas leis já reconhecem a necessidade de intervenção do auditor externo como fator de confiança nos resultados apresentados pelas empresas, são elas: Lei nº 4.728/65; Resoluções do Banco Central do Brasil nºs 18/66, 39/66, 76/67, 109/69; Lei nº 5.173/66(SUDAM), os Decretos-Lei nº 199/67, 200/67, a Lei nº 6404/76, dentre outras.

2.5.1 Função e responsabilidade social do Auditor Externo

O auditor tem uma função social de relevância em face da atuação que pode ter na defesa dos interesses coletivos e como defensor da equidade e da justiça, no exame e apuração das prestações de contas das empresas.

No entanto, como atuar de forma a ganhar a confiança das pessoas que requisitam os seus serviços e da sociedade como um todo? A necessidade de conquistar a confiança e respeitabilidade deve ser resguardada a qualquer a qualquer preço.

O auditor para garantir que as possibilidades de erros sejam mínimas necessita de uma educação continuada, isto quer dizer uma capacitação, ou seja, participação em cursos, seminários, congressos, conferências, etc. mas, para que estes auditores realmente se comprometam e façam os cursos necessários para o bom desenvolvimento do seu trabalho são obrigados a comprovar a participação nesses eventos.

A instrução formal e a experiência profissional do auditor se complementam. Assim, ao exercer a autoridade que lhe é conferida por uma instituição/empresa, o auditor deverá coordenar estes atributos a fim de determinar o grau de supervisão exercida sobre seus subordinados e da revisão de seus trabalhos, pois uma vez que trabalha em equipe e com o auxílio de funcionários da empresa que lhe prestam informações, ele precisa saber conviver e, para tanto, é imprescindível a utilização de todos os conhecimentos adquiridos para evitarem falhas e detectar incoerência de informações. E, ele só conseguirá cooperação da equipe e dos funcionários se, além dos conhecimentos técnicos e da experiência ele souber conviver, minimizar os atritos e estabelecer uma relação de confiança com todos.

Diante da responsabilidade social do auditor externo, este deve possuir certas condições:

- Ser contador habilitado e registrado no Conselho Regional de Contabilidade;

- Ser registrado junto aos Órgãos controladores;
- Ter conhecimento de uma língua estrangeira, noções da língua portuguesa; matemática financeira, legislação comercial e fiscal, organização e administração de empresas, economia e finanças empresariais, Informática e processamento de dados, economia e técnicas bancárias, dentre outras;

No entanto alguns conhecimentos necessitam ser aprofundados, é o caso dos Princípios Fundamentais da Contabilidade, sistemas e técnicas contábeis, planificação e organização contábil.

Como a sociedade necessita confiar nas atividades do auditor fiscal ele precisa ter algumas características/qualidades: Inteligência; raciocínio crítico; espírito analítico; observador; pesquisador; estudioso; íntegro; idôneo; respeitável; imparcial e manter o sigilo profissional, além de independência e respeito ao direito de terceiros.

E, é esta a necessidade da sociedade: um profissional cuja veracidade de informações, correto cumprimento das metas sejam aceitos pela sociedade e pelos responsáveis por sua contratação.

3 CONCLUSÃO

O profissional de Auditoria Externa possui uma grande responsabilidade moral e material ao emitir sua opinião nos seus pareceres e ao expressar as suas sugestões e seus comentários no Relatório-Comentário quando da conclusão dos seus serviços. Por esta razão todos os seus atos devem ser fundamentados nas Normas de Auditoria e Princípios Fundamentais de Contabilidade, descritos neste trabalho, a exemplo das Resoluções do CFC n. 820 e 830, para garantir a confiabilidade das análises efetuadas.

O primeiro passo é elaborar um planejamento das atividades que irá executar durante o desenvolvimento do trabalho para o qual foi contratado. Não podem ser esquecidos: o Estudo prévio da situação da empresa para atingir o objetivo para qual foi contratado, bem como o cumprimento do cronograma estipulado quando do planejamento das atividades.

Pode-se verificar na literatura que o campo/ramo da auditoria externa – dentro da contabilidade - vem crescendo em virtude dos resultados alcançados pelos auditores em sua trajetória, em consequência do perfil profissional construído no decorrer das práticas de consultoria tão necessárias às empresas nestas últimas décadas aliadas ao embasamento técnico-científico.

Faz-se mister um conhecimento multidisciplinar (por exemplo, tecnologia da informação, matemática financeira, administração, língua estrangeira, psicologia organizacional, dentre outras) para que as atividades alcancem o objetivo almejado, uma vez que esta função traz consigo uma gama de desconfiança, temores e receios por parte dos funcionários que fazem o corpo da empresa auditada.

No entanto estas qualificações trazem uma peculiaridade, cria uma dissonância entre os contadores de “carreira” e os contadores-auditores, uma vez que estes últimos, diante do conhecimento e especialização que lhe é exigido neste ramo acabam chegando ao topo de sua carreira profissional num intervalo de tempo bem menor do que o primeiro. Logo, quando no quadro funcional destas empresas existe a figura do contador é natural ou, no mínimo, esperado uma resistência no que tange à acessibilidade aos dados e documentos, necessários ao desenvolvimento do trabalho.

O papel do Auditor Externo não é apenas verificar: as demonstrações contábeis, os registros contábeis e a verificação da aplicabilidade dos princípios e normas da contabilidade; após semanas ou até meses analisando toda a estrutura administrativa e contábil de uma empresa, ele deve conhecer a fundo as partes que, durante o planejamento foram diagnosticadas como de interesse para a investigação, para que possa emitir a sua opinião, através dos pareceres e relatórios. Estes pareceres podem ser com ou sem ressalvas, adversos ou com abstenção ou negativa de opinião.

Ora, nos relatórios é que estas sugestões serão apresentadas e, se aceitas pelas empresas auditadas, trarão uma real melhoria nas atividades, os pontos levantados nas análises devem garantir clareza e segurança. Desta forma, a lisura no processo e a fundamentação nas tomadas de decisões irão demonstrar a toda a equipe e à sociedade de modo geral, leia-se os investidores, não só o crescimento da empresa, bem como a maturidade e solidez, o que irá garantir maiores investimentos internos e externos.

Desta forma, através deste trabalho, verificou-se que o Auditor Externo possui uma responsabilidade que vai além da simples constatação da fidedignidade das Demonstrações Contábeis, estende-se a uma responsabilidade social e moral na melhoria das atividades da empresa, atuando quase como um julgador da continuidade ou não de determinada entidade, já que o seu relatório final será decisivo para a orientação do empresário no rumo que dará aos seus negócios e dos investidores ao seu capital, ou seja, a opinião do Auditor Externo é fundamental na tomada de decisões perante os gestores da Empresa e, para a sociedade mais estabilidade, empregos, uma vez que novos investimentos estão acontecendo em decorrência de todo este processo de auditoria externa.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO Brasileira de Normas Técnicas. **Apresentação de citações em documentos**, NBR 10.520/2001. Rio de Janeiro, 2001.

_____. **Informação e documentação – Referências – Elaboração**, NBR 6023/2000. Rio de Janeiro, 2000.

_____. **Resumos**, NBR 6.028/1987. Rio de Janeiro, 1987.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo: textos, exemplos e exercícios resolvidos. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ARTER, Dennis R. **Auditoria da Qualidade para melhor desempenho**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1995.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1984.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução n.820**, de 17 de dezembro de 1997. Que aprova a NBC T 11 : normas de auditoria independente das demonstrações contábeis com alterações e dá outras providências. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_820.doc>. Acesso: 12 fev. 2009.

_____. _____. **Resolução n.830**, de 16 de dezembro de 1998. Aprova a NBC T 11 – IT 5 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_830.doc>. Acesso: 12 fev. 2009.

COOK, Jonh W., WINKLE, Gary M. **Auditoria**: filosofia e técnica. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 1979.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

O'HANLON, Tim. **O auditor líder**: uma história sobre a auditoria de sistemas de qualidade. São Paulo: Pioneira, 1994.

SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução à Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.

SÃO PAULO. Conselho Regional de Contabilidade. **Curso Básico de Auditoria**: normas e procedimentos. São Paulo: Atlas, 1996.

RESUMEN

El tema en estudio, el Auditorship externo, opinión del interventor como herramienta de apuntar en la toma de decisión, resultados de la necesidad evaluar las demostraciones contables que tienen como objetivo el constatação de la veracidad de la actual información a los nuevos inversionistas, como forma para basar tomar de decisiones, buscando la constancia de la compañía, una época que el mercado pasa para las constantes altas y bajas, debido a la competitividad del mercado y del globalization. Sin un acompañamiento anterior éstos tomar-de los que está de decisiones pueden provocar errores innumerables. Pronto, el Auditorship externo viene proporcionar las herramientas necesarias de modo que este proceso de la toma de decisión pueda tener la energía reducida al mínimo de decidir a riesgos, sirviendo como espejo de la compañía. La pregunta más grande es obtener para ejecutar las actividades del auditorship, sin levantar muchos resistências de parte de los empleados y de los reguladores y, para buscar a la excelencia en la ejecución de las actividades desarrolladas, abriendo un espacio más grande en el campo de la contabilidad. Primero levantando toda la descripción de la compañía, tantas opiniones externas cuánto elaboraron las opiniones internas, elaborando más adelante un cuestionario que se contestará por las capas diversas de la compañía y finalmente evaluando toda la documentación contable de la compañía, después de una "lista de comprobación" previamente. El elenca del actual estudio los puntos principales que se buscarán por el contable en la ejecución de la actividad del auditorship externo y puntos la importancia de esta actividad con respecto a la economía y el mercado de una manera general.

PALABRAS LLAVE: Personas. Empresas. Decisiones. Riegos. Auditoría Extern., Pareceres.