

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE – FANESE
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – NPGE
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA E CONTROLADORIA**

UBIRAI SANTANA SOUZA

**AUDITORIA EXTERNA: O Relatório de Auditoria e a
Atuação do Auditor Independente**

**Aracaju – SE
2018**

UBIRAI SANTANA SOUZA

**AUDITORIA EXTERNA: O Relatório de Auditoria e a
Atuação do Auditor Independente**

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

**Avaliador: Prof^a. Josefa Vanuza de
Santana**

**Aracaju – SE
2018**

UBIRAI SANTANA SOUZA

**AUDITORIA EXTERNA: O Relatório de Auditoria, e a
Importância do Auditor Independente**

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

Avaliador (a)

**Prof^a. Josefa Vanuza de Santana
(Coordenadora)**

Ubirai Santana Souza

Aprovado (a) com média: _____

Aracaju (SE), ____ de _____ de 2018.

RESUMO

O mercado globalizado tornou-se cada vez mais competitivo, unido a isso o surgimento de novas empresas tornou algo quase que frequente, como também o crescimento em decorrência do surgimento de novas tecnologias e aprimoramento interno de seus controles. Na necessidade para manter-se no mercado cada vez mais competitivo, as companhias começaram a investir mais recursos nas suas operações, conseqüentemente buscaram novas formas de investimento, como, a captação de empréstimos bancários e abertura do capital social. Com isso surgiu a necessidade de avaliar o perfil de cada negócio e a saúde financeira pelos seus potenciais interessados, e nesta a auditoria externa independente tem consigo a finalidade de aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis e examinar se as mesmas representam de fato a posição patrimonial e financeira da empresa hora auditada. O resultado final da auditoria em uma empresa destina-se a uma ampla gama de interessados que nos dias atuais são conhecimentos como os stakeholder são estes os diretores, acionistas, empregados, investidores, fornecedores, clientes, dentre outros que de maneira indireta ou direta tem algum interesse no negócio e que serão usuários do resultado do trabalho do auditor independente. Desta forma o presente traz como objetivo demonstrar a importância do auditor externo independente no trabalho de auditoria contábil nas organizações, o papel que desempenha, e grau de responsabilidade, o poder de importância das informações, os órgãos reguladores da profissão, quais os tipos de empresas são obrigados a se submeter ao processo de auditoria externa independente, e os tipos de opiniões do auditor independente que poderão ser expressada no relatório de auditoria.

PALAVRAS-CHAVE: Auditoria Externa; Stakeholder; Auditor Independente.

LISTA DE SIGLAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

BCB – Banco Central do Brasil

SUSEP - Superintendência de Seguros Privados

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

**NBC PA - Normas Brasileiras de Contabilidade, Profissional do Auditor
Independente**

**NBC TA – Normas Brasileiras de Contabilidade, Técnicas de Auditoria
Independente**

NPA - Norma de Procedimento de Auditoria

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

**NBC PG – Normas Brasileiras de Contabilidade, Aplicada Indistintamente a
todos os Profissionais de Contabilidade**

CNAI – Cadastro Nacional dos Auditores Independentes

SUMÁRIO

RESUMO

LISTA DE SIGLAS

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 Área de Conhecimento Pesquisada	7
1.2 Delimitação do Tema e Problemática	7
1.3 Objetivo Geral.....	8
1.4 Objetivos Específicos	8
1.5 Justificativa.....	8
1.6 Metodologia	9
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	10
2.1 A Auditoria	10
2.2 Auditoria Origem e sua Evolução	10
2.3 Objetivos da Auditoria	11
3 TIPOS DE AUDITORIA	13
3.1 Conceituação.....	13
3.2 Auditoria Interna.....	13
3.2.1 Procedimentos da auditoria interna	14
3.3 Auditoria Externa	16
3.3.1 Procedimentos da auditoria externa.....	17
3.3.2 Planejamento da auditoria externa	18
4 O AUDITOR INDEPENDENTE EXTERNO	19
4.1 O Auditor Independente.....	19
4.1.2 Obtenção do registro de auditor independente, manutenção e baixa.....	20
4.1.3 Normatização	21
4.1.4 Princípios éticos.....	21
5 O RELATÓRIO DE AUDITORIA	22
5.1 Conceito	22
5.2 Tipos de Relatórios de Auditoria	23
5.3 Tipos de Opinião do Auditor Independente no Relatório de Auditoria	23
5.3.1 Opinião sem ressalva.....	23
5.3.2 Opinião com ressalva	24
5.3.3 Opinião adversa	25
5.3.4 Abstenção de opinião	26
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	27

REFERÊNCIAS

ABSTRACT

1 INTRODUÇÃO

1.1 Área de Conhecimento Pesquisada

Diante do mercado globalizado atual a auditoria independente tem como propósito trazer a transparência das informações de uma companhia quanto a propriedade ou não dos fatos contábeis que a mesma apresenta, isto é, evidenciar a real situação patrimonial e financeiras da empresa aos possíveis usuários desta informação.

Nisto o auditor independente por meio do relatório de auditoria irá expressa sua opinião de forma clara e objetiva se as informações horas prestadas refletem a situação patrimonial e financeira da companhia.

O trabalho tem como propósito evidenciar os tipos de opiniões que poderão ser exprimidas pelo auditor independente e os reflexos da análise para cada tipo de opinião que possa a vim constar no relatório.

Para consecução deste trabalho foi se utilizado de coleta de dados junto a pesquisa bibliográfica e análise das normas brasileiras de contabilidades como dos pareceres do CFC publicados na internet que regem o trabalho do auditor independente.

1.2 Delimitação do Tema e Problemática

Por estarem no mercado tão competitivo e de mudanças constantes, tanto no aspecto mercadológico como no aspecto fiscal, é imprescindível que as informações financeiras e econômicas de uma companhia estejam dispostas de forma clara e objetiva para os seus usuários, e que se busque através desta as constantes melhorias proporcionando transparência e confiabilidade em suas operações, maior segurança aos interessados nas informações contábeis, minimizando os riscos para o negócio e atendendo as exigências impostas pela legislação.

As demonstrações contábeis de uma companhia é o instrumento de análise do auditor independente, que, ao final dos trabalhos irá emitir o relatório de auditoria que constará sua opinião acerca das demonstrações contábeis auditadas.

O trabalho de auditoria independente atualmente faz parte da realidade de muitas empresas, sejam por exigência legal, ou sejam por exigência do mercado investidor, as informações contábeis auditadas dão maior segurança e credibilidade a seus investidores e possíveis interessados pois são submetidas a avaliação de profissionais de notório conhecimento e especialização no assunto além de trazer consigo independência e imparcialidade.

Nisto surge a necessidade de conhecer a importância do relatório de auditoria e quais as possíveis opiniões que poderão ser expressas pelo auditor independente ao final do seu trabalho e o quanto isso vai refletir para os interessados nesta informação.

1.3 Objetivo Geral

Propondo-se responder ao quesito em questão traçou-se o seguinte objeto geral, dissertar acerca da importância do relatório do auditor independente na análise das demonstrações contábeis de companhias que hora sejam de interesse de usuários em geral, e demonstrar quais os tipos de opinião que o auditor independente pode a vim exprimir no seu relatório e seus reflexos na análise dos usuários.

1.4 Objetivos Específicos

Para direcionar esse projeto buscou-se de forma objetiva conceituar o que vem a ser auditoria, como se deu sua origem, a sua importância no mercado atual, a quem ela vem atender, qual o papel do auditor independente e quais suas responsabilidades no processo da auditoria, os tipos de opiniões que possam a vir ser emitidas em decorrências da auditoria das demonstrações contábeis e seus reflexos para os usuários que as avaliam.

1.5 Justificativa

O trabalho justifica-se pela importância que o processo de auditoria proporciona e ao relevante trabalho prestado pelo profissional de auditoria contábil independente, o mercado globalizado e competitivo atual exige-se cada vez mais

aprimoramento, e daí que surgiu o processo de auditoria, para conceder a este mais credibilidade e confiabilidade nas informações. Sabe-se que o relatório de auditoria representa o produto final de todo um trabalho de avaliação, e instrumento pelo qual seus usuários irão avaliar seus investimentos e conseqüentemente apontar a situação patrimonial e financeira da companhia, podendo inclusive apontar eventuais falhas ou erros. Tornando-se relevante e indispensável para nortear as tomadas de decisões da gestão e de seus investidores.

1.6 Metodologia

A metodologia utilizada consiste em um estudo descritivo, com o intuito de analisar, conhecer e explicar, o tema proposto na inicial, utilizando-se para isso a pesquisa bibliográfica, artigos publicados na internet, resoluções federais, leis regulamentadoras, e os procedimentos técnicos, possibilitando que este trabalho tomasse forma.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A Auditoria

O surgimento da auditoria se deu em virtude da necessidade do mercado em se ter uma ferramenta para confirmação dos registros contábeis, em decorrência do surgimento das grandes empresas, compostas em sua grande maioria com o capital formado por inúmeros acionistas e aliada ao grande desenvolvimento econômico.

Com isso a auditoria contábil destaca-se por ser uma atividade onde engloba um conjunto de técnicas e procedimentos, que são exercidas de forma sistemática dentro de uma companhia e que compreendem uma gama de exames e avaliações de procedimentos praticados dentro da mesma, tendo como objetivo constatar a veracidade dos registros contábeis e a efetividade das operações, obtendo-se ao final a opinião do auditor. Reforçando-se Attie (2011 p.5) diserta que a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.

Este mesmo conceito reforça-se com Jund (2005 p.4) dizendo que

O auditor desenvolve o seu trabalho por meio do estudo e da avaliação sistemáticos de transações, procedimentos, operações e das demonstrações financeiras resultantes, tendo por finalidade determinar o grau de observância dos critérios estabelecidos e emitir um parecer sobre o assunto.

2.2 Auditoria Origem e sua Evolução

Segundo Jund (2010 p.5) o berço da moderna auditoria foi a Inglaterra, que a exportou para o Brasil juntamente com seus investidores, principalmente, para a construção de estradas de ferro e outros serviços de utilidade pública.

Conforme Attie (2010 p.3) a auditoria é uma das principais técnicas contábeis. Surgiu da necessidade de se garantir a veracidade das informações derivadas dos registros contábeis.

Reforçando-se o entendimento sobre a auditoria Almeida (1996 p.22) diz que

a auditoria externa ou auditoria independente surgiu como 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 à necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos, visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos no mercado.

Neste contexto absorve-se a ideia que o surgimento da auditoria se deu pelo crescimento do mercado de capitais e que as informações que fossem geradas precisavam de relevância seguratória para os possíveis usuários a fim de que se pudessem constatar a eficiência e eficácia dos controles e procedimentos utilizados nas companhias, dando-se a necessidade o surgimento da auditoria externa independente.

Ainda neste entendimento Attie (2010 p.3) reforça que estudar a origem e a evolução da auditoria é estudar a origem e evolução da própria contabilidade.

Neste mesmo contexto Jund (2005, p.6) enaltece que a auditoria tradicionalmente realizada, tem por objetivo determinar se as informações contidas nas demonstrações e registros contábeis de uma empresa são fidedignos e merecem credibilidade.

Ainda nesta linha Ribeiro (2010, p. 95) diz que a auditoria é uma técnica contábil que consiste na verificação da exatidão e fidedignidade dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por meio do exame minucioso dos registros de contabilidade e dos documentos que deram origem a eles.

É notório que a auditoria passou por um processo de evolução com surgimento do mundo globalizado e que se encontra em lugar de destaque no mercado de trabalho, trazendo consigo função de credibilidade e prestígio e o quão da importância proporcionada as empresas e seus investidores que tem suas demonstrações auditadas.

2.3 Objetivos da Auditoria

Conforme já tratado no arcabouço inicial a auditoria das demonstrações contábeis visa confirmar as informações hora prestadas por uma companhia e se seus controles são efetivos e confiáveis refletindo no aspecto da continuidade do negócio.

Segundo Attie (2010 p.12) ressalta em inicial que

o objetivo do exame normal da auditoria das demonstrações contábeis é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas, e assegurar que elas representem em seu conjunto adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações, as mutações do seu patrimônio líquido e os demais demonstrativos correspondentes aos períodos de exames, de acordo com as práticas contábeis no Brasil.

Ribeiro (2010, p.99) cita a NBC TA 200, aprovada pela resolução CFC n. 1203/2009, dizendo que o objetivo da auditoria externa independente é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários.

Neste contexto verifica-se que a função do auditor na avaliação das demonstrações contábeis presume-se a obtenção de elementos suficientes e apropriados para fundamentar a sua opinião.

Ainda para Attie (2010 p.12) o objetivo principal da auditoria pode ser descrito como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade da totalidade das demonstrações contábeis preparadas pela companhia auditada.

Reforçando este entendimento Crepaldi (2009, p. 3) diz que a auditoria pode ser definida como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas das demonstrações contábeis de uma entidade.

Nesta mesma linha Attie (2010, p.12) ressalta que os procedimentos aplicados no exame das demonstrações contábeis são aquelas que, a juízo do auditor, permitem uma conclusão quanto a razoabilidade das operações e aos seus reflexos nas demonstrações contábeis.

De acordo com contexto em questão podemos dissertar então que a auditoria externa independente visa confrontar a situação encontrada dentro da companhia com as normais e regras vigentes comparando a situação encontrada como o que deveria acontecer.

Ribeiro (2010, p.100) cita o item A1, da NBC TA 200, destacando que ao expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor preocupa-se em determinar se elas foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura do relatório financeiro aplicado.

Definindo a auditoria e seus objetivos constata-se a sua abrangência, importância e credibilidade junto ao mercado dos negócios, o quanto da importância em se ter uma opinião independente e autônoma na avaliação da posição

patrimonial e financeira de uma companhia e que servirá de elemento de análise para os seus possíveis usuários.

3 TIPOS DE AUDITORIA

3.1 Conceituação

Especificamente voltadas para os assuntos da contabilidade com interesses em comum os tipos de auditoria e o seu campo de atuação classificam-se em auditoria interna e auditoria externa.

Em seu espectro possui algumas diferenças mais nem por isso deixam de interagir para a boa fruição dos trabalhos, com pontos determinantes que serão relatos em sequência.

Conforme dito por Ribeiro (2010, p.66) a auditoria interna é a atividade de avaliação estabelecida ou fornecida como um serviço para a entidade. Suas funções incluem dentre outras: exames, avaliação, e monitoramento da adequação e efetividade do controle interno (item 7, da NBC TA 610).

O mesmo Ribeiro (2010, p.96) diserta que na auditoria externa o auditor independente é contratado pela organização para examinar as suas demonstrações contábeis e expressar uma opinião por intermédio do relatório de auditoria.

Conforme explanado verifica-se a idealização de adequar que primeiro seja realizado os trabalhos da auditoria interna para posteriormente se iniciar os trabalhos da auditoria externa visto que detectado indicio de fraudes, erros e deficiências nos sistemas de controle estes fornecerão aprofundamentos para o trabalho da auditoria externa.

3.2 Auditoria Interna

O surgimento da auditoria interna se deu com o intuito de avaliar os processos de controle interno com o objetivo de fornecer informações fidedignas para seus gestores nas tomadas de decisões e uma melhor condução da empresa.

Attie (2011, p. 188) descreve a auditoria interna como o

plano de organização e o conjunto de coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis,

promover a eficiência e encorajar a adesão a política traçada pela administração.

Jund (2005, p.27) acrescenta que a

auditoria interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas, em relação às atribuições e aos planos, as metas, aos objetivos e as políticas definidas para as mesmas.

A Resolução CFC n.º 986 de 21 de novembro de 2003 conceitua que

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

O auditor independente é um funcionário da empresa que ali está para colaborar na gestão da empresa de forma opinativa e sugestivas com alternativas que venham a corroborar e facilitar na condução da gestão por parte dos seus administradores. Apesar de ser funcionário da empresa e deter relativa parcialidade em sua independência deve atender a princípios éticos que convêm da profissão.

Jund (2005, p. 121) define que

apesar de seu vínculo com a empresa o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem.

A existência de auditoria interna numa empresa agrega valor, pois traz em sua plenitude a premissa da melhora nos processos internos do controle organizacional.

3.2.1 Procedimentos da auditoria interna

A agregação de valor no resultado da empresa é o objetivo final na implantação de um sistema de auditoria interna, e esta por sua vez, traz em sua temática procedimentos técnicos e disciplinados gerando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos na organização, por meio da gestão e dos seus controles internos. São constituídos exames e investigações, que permitiram ao auditor interno fundamentar suas conclusões.

Esses procedimentos estão descritos na Resolução CFC nº. 986/03 que consiste em

Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários e administradores da entidade. Na sua aplicação, devem ser considerados os seguintes procedimentos:

- a) inspeção – verificação de registros, documentos e ativos tangíveis;
- b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução; e
- c) investigação e confirmação – obtenção de informações perante pessoas físicas ou jurídicas conhecedoras das transações e das operações, dentro ou fora da entidade.

Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informação da entidade.

As informações que fundamentam os resultados da Auditoria Interna são denominadas de “evidências”, que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecer base sólida para as conclusões e recomendações à administração da entidade.

O processo de obtenção e avaliação das informações compreende: a obtenção de informações sobre os assuntos relacionados aos objetivos e ao alcance da Auditoria Interna, devendo ser observado que:

- a) a informação suficiente é aquela que é factual e convincente, de tal forma que uma pessoa prudente e informada possa entendê-la da mesma forma que o auditor interno;
- b) a informação adequada é aquela que, sendo confiável, propicia a melhor evidência alcançável, por meio do uso apropriado das técnicas de Auditoria Interna;
- c) a informação relevante é a que dá suporte às conclusões e às recomendações da Auditoria Interna;
- d) a informação útil é a que auxilia a entidade a atingir suas metas.

A avaliação da efetividade das informações obtidas, mediante a aplicação de procedimentos da Auditoria Interna, incluindo testes substantivos, se as circunstâncias assim o exigirem.

O processo deve ser supervisionado para alcançar razoável segurança de que o objetivo do trabalho da Auditoria Interna está sendo atingido.

Devem ser adotados procedimentos adequados para assegurar que as contingências ativas e passivas relevantes - decorrentes de processos judiciais e extrajudiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos e de contribuições em disputa, foram identificadas e são do conhecimento da administração da entidade.

No trabalho da Auditoria Interna, quando aplicável, deve ser examinada a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, das Normas Brasileiras de Contabilidade e da legislação tributária, trabalhista e societária, bem como o cumprimento das normas reguladoras a que estiver sujeita a entidade.

Desta Attie (2010, p. 24) consolida os procedimentos da auditoria interna firmando o entendimento que

Para que sejam obtidas condições para concluir e aptidão para firmar posição acerca do item submetido à apreciação, é preciso seguir um roteiro determinado reunindo subsídios e informações em extensão e profundidade adequados. Na sequência dessa combinação, o trabalho que se inicia é o de analisar a informação buscando o conhecimento, a interpretação, e o planejamento do percurso a ser percorrido. O passo seguinte trata de avaliar a afirmação, determinando métodos e medidas a serem obedecidos, refletindo-se sobre as ponderações que poderão dificultar sua obtenção.

3.3 Auditoria Externa

A auditoria externa também conhecida como auditoria independente das demonstrações contábeis é realizada por profissionais contratados a fim de expressar uma opinião com relação as demonstrações contábeis, dando uma opinião por meio do relatório de auditoria se as demonstrações representam a situação econômica e financeira da organização.

Ribeiro (2010, p. 94) conceitua a auditoria externa ou independente como uma técnica contábil que consiste na verificação da exatidão e fidedignidade dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por meio do exame minucioso dos registros de contabilidade e dos documentos que deram origem a eles.

Diferentemente da auditoria interna, a auditoria externa ou independente goza de total independência em seu trabalho. Os auditores independentes são contratados para opinar por meio do relatório de auditoria, de forma imparcial, se as demonstrações contábeis refletem a situação real da companhia, com o propósito de aumentar o grau de confiança dos usuários direito dessa informação, diretores, investidores, acionistas, fornecedores, clientes, funcionários e demais.

A norma NBC TA 200 (R1) – objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria, traz o conceito de auditoria externa como o objetivo de

aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura

de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião.

3.3.1 Procedimentos da auditoria externa

Os procedimentos na auditoria independente serão direcionados pelo auditor independente conforme sua conveniência utilizando os procedimentos que sejam necessários, conforme as normas brasileiras de contabilidade, para ao final poder respaldar sua opinião. Valendo-se da conveniência o auditor independente nunca se utilizará de imposições por parte da companhia hora auditada.

Neste contexto Jund (2005, p.122), ressalta que a independência do auditor externo deve ser absoluta, e jamais poderá aceitar imposições da empresa quanto aos procedimentos que deverá adotar para a realização da auditoria, nem quanto as às conclusões que deverá chegar.

O auditor externo julgará quando e quais procedimentos irá utilizar naquela auditoria em específico, a fim de ao final dos trabalhos emitir sua opinião.

Complementando isto Jund (2005, p.122) corrobora que somente o auditor deve julgar a extensão e a profundidade que deve dar ao exame, bem como a procedência e validade das provas, para tirar suas conclusões e oferecer seu parecer final sobre a matéria examinada.

O planejamento da auditoria externa está definido na Resolução CFC nº. 1.211/09 que consiste em o auditor estabelecer uma estratégia global de auditoria que defina o alcance, a época e a direção da auditoria, para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria.

Ao definir a estratégia global, o auditor deve:

- (a) identificar as características do trabalho para definir o seu alcance;
- (b) definir os objetivos do relatório do trabalho de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas;
- (c) considerar os fatores que no julgamento profissional do auditor são significativos para orientar os esforços da equipe do trabalho;
- (d) considerar os resultados das atividades preliminares do trabalho de auditoria e, quando aplicável, se é relevante o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo sócio do trabalho para a entidade; e
- (e) determinar a natureza, a época e a extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho

3.3.2 Planejamento da auditoria externa

O auditor externo deverá possuir notório conhecimento para com isso definir o planejamento, e traçar os trabalhos que deveram ser realizados. Um eficiente planejamento refletirá nos trabalhos hora desenvolvidos na auditoria.

Para Attie (2011, p. 27) o planejamento é o alicerce sobre o qual todo o trabalho dever ser fundamentado e funciona como um mapa estrategicamente montado para atingir o alvo.

O planejamento define inicialmente o que deve ser feito de forma antecipada definindo em nível de detalhes quando será realizado garantido sempre a expectativa da análise global.

Desta forma Attie (2011, p. 27) destaca que

o planejamento tem lugar antes da ação, ele deve basear-se em previsões de estimativas do que irá ocorrer, que, quando realização futura, poderá diferir daquele planejamento inicialmente previsto. Dessa forma além dos objetivos e métodos, é preciso se preocupar, tanto quanto possível, com os obstáculos, dificuldades e problemas que podem advir e obstruir a consecução dos objetivos definidos.

Desta forma o planejamento inicialmente previsto poderá sofrer alterações em decorrência de eventos que surgem na execução dos trabalhos, sendo avaliados pelo auditor responsável como importantes e fundamentais para a melhor obtenção dos resultados.

Attie (2010, p. 27 e 28) diserta que o planejamento deverá considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos que são:

- O conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
- o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, que pela complexidade de suas atividades;
- a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- a existência de entidades associadas, filial e partes relacionadas;
- o uso do trabalho de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- a natureza, o conteúdo e a oportunidade dos pareceres, relatórios, e outros informes a serem entregues à entidades; e

- a necessidade de atender a prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

No planejamento da auditoria o auditor terá a opção de discutir com a administração da companhia alguns procedimentos que estão definidos no planejamento, porém nunca perdendo a detenção do controle da auditoria, esta conversa torna-se importante para a melhor condução dos trabalhos e obtenção dos resultados que respaldarão o relatório.

Ribeiro (2010, p. 134) destaca que o objetivo do planejamento da auditoria é possibilitar que a auditoria seja realizada de forma eficaz.

Completando Ribeiro (2010, p. 134) destaca que para a auditoria ser eficaz o auditor precisa ter pleno conhecimento da entidade que será auditada, inclusive do seu ambiente e respectivo controle interno.

4 O AUDITOR INDEPENDENTE EXTERNO

4.1 O Auditor Independente

Na auditoria externa o profissional responsável por analisar as demonstrações contábeis e emitir uma opinião acerca da realidade dos fatos é o auditor independente ou também conhecido como auditor externo.

4.1.2 Obtenção do registro de auditor independente, manutenção e baixa

A disposição de que trata o registro de auditor independente é a Resolução CFC n.º 1.495, de 20 de novembro de 2015 e esta resolução estabelece as prerrogativas impostas para a concessão do registro no seu art. 1º que segue

Art. 1º O contador regularmente registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) terá direito ao registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), desde que aprovado no Exame de Qualificação Técnica

Ainda na mesma resolução em seu art. 2º o CNAI (Cadastro Nacional de Auditores Independentes), controlado pelo CFC, (Conselho Federal de Contabilidade) indicará para quais habilidades técnicas profissionais o registro

designará o profissional, pois no caso do auditor independente o mesmo poderá atuar para seguimentos que são regulados por entidades CFC, CVM, BCB, SUSEP

Art. 2º O registro no CNAI indicará as habilitações técnicas para atuação no âmbito das atividades de Auditoria Independente, de acordo com as seguintes especificações:

I – Qualificação Técnica Geral – confere ao contador o reconhecimento de capacitação geral para atuação em atividades de Auditoria Independente;

II – Qualificação Técnica para atuação no âmbito da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) – confere ao contador o reconhecimento de capacitação específica para atuação em Auditoria Independente de empresas que atuam no âmbito do mercado de valores mobiliários sujeitos ao controle da CVM;

III – Qualificação Técnica para atuação no âmbito do Banco Central do Brasil (BCB) – confere ao contador o reconhecimento de capacitação específica para atuação em Auditoria Independente de instituições financeiras e nas demais entidades autorizadas a funcionar pelo BCB;

IV – Qualificação Técnica para atuação no âmbito da Superintendência de Seguros Privados (Susep) – confere ao contador o reconhecimento de capacitação específica para atuação em Auditoria Independente nas sociedades seguradoras, resseguradoras, de capitalização e nas entidades abertas de previdência complementar, reguladas pela Susep.

A condição para obtenção do registro de auditor independente consta na Resolução CFC n.º 1.495, de 20 de novembro de 2015 trazendo em seu art. 2º § 1º, que a obtenção da habilitação em cada uma das especificações referidas nos incisos I a IV depende da aprovação nos respectivos Exames de Qualificação Técnica.

Após a obtenção do registro de auditor independente deverá ser atendido disposição conforme art.º 3º § 2º quanto a manutenção do seu registro comprovando, anualmente, a sua participação no Programa de Educação Continuada, nos termos estabelecidos na NBC PG 12.

A baixa no registro se dará mediante as situações previstas no art.º 4 da Resolução CFC n.º 1.495, de 20 de novembro de 2015 que são

I – não atingirem, anualmente, a pontuação mínima exigida no Programa de Educação Continuada, nos termos da NBC PG 12;

II – forem suspensos ou cassados do exercício profissional, nos termos das alíneas “d”, “e” e “f” do Art. 27 do Decreto-Lei n.º 9.295/1946;

III – tiverem os seus registros baixados pelos CRCs;

IV – forem excluídos dos registros ou impedidos de atuar nas entidades supervisionadas pelos órgãos reguladores (CVM, BCB e Susep), no *status* correspondente ao referido órgão.

4.1.3 Normatização

Conforme Ribeiro (2010, p. 33) para exercer adequadamente suas atividades profissionais o auditor independente deve cumprir exigências contidas em normas derivadas de vários órgãos que são estes:

- Conselho Federal de Contabilidade (CFC)
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON)
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM)
- Banco central do Brasil (BCB);
- Superintendência de Seguros Privados (Susep)

Esses órgãos definirão as regras e condutas que deverão ser seguidas na condução dos trabalhos do auditor independente, como também serão os fiscalizadores na atuação dos profissionais em relação aos seus trabalhos nas companhias.

4.1.4 Princípios éticos

O auditor independente possui papel de fundamental importância em atender aos anseios dos usuários que necessitam de informações contábeis da companhia, e que estas venham a representar a realidade dos fatos baseada nos princípios e nas boas práticas de contabilidade.

Ribeiro (2010, p. 50) ressalta que os princípios éticos profissionais relevantes para o auditor, quando da condução de auditoria de demonstrações contábeis, estão implícitos no código de ética profissional do contabilista.

Ribeiro (2010, p. 50) continua dizendo que esses princípios estão em linha com os princípios do código de ética da Federação Internacional de Contadores (IFAC).

Os princípios éticos vêm dispostos no Art. 2º da Resolução CFC nº 803/1996 que consistem em

exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais.

Já para Attie (2011, p. 12) ressalta que a profissão de auditoria exige assim a obediência aos princípios éticos profissionais que fundamentalmente se apoiam em: independência, integridade, eficiência e confidencialidade.

5 O RELATÓRIO DE AUDITORIA

5.1 Conceito

O relatório de auditoria é o documento cujo o auditor independente expressará sua opinião formulada com base nas evidências de auditoria obtida no curso dos trabalhos.

Attie (2010, p. 336) diz que o relatório de auditoria é um documento por meio do qual o auditor independente expressa, claramente, por escrito, sua opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria.

Jund (2005, p.561), conceitua o relatório como o coroamento do trabalho de auditoria, pois é por meio dele que o auditor informa às pessoas a quem se dirige, o seguinte:

- O trabalho que realizou;
- o alcance abrangido pelo trabalho;
- a forma como o realizou;
- os fatos relevantes observados, que ele julga deverem ser divulgados;
- as conclusões a que chegou, às quais culminarão com sua opinião ou parecer sobre as demonstrações contábeis ou outras peças examinadas.

Jund (2005, p. 561), descreve que o relatório deve ser cuidadosamente elaborado pelo auditor, a fim de viabilizar seu sucesso e utilidade. Neste contexto define-se o relatório de auditoria como o instrumento o qual seus usuários utilizaram para as diversas tomadas de decisão a fim de programar os objetivos futuros da entidade.

A NBC TA 700 – formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis, traz como objetivos do auditor

- (a) formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões alcançadas pela evidência de auditoria obtida; e
- (b) expressar claramente essa opinião por meio de relatório por escrito

5.2 Tipos de Relatórios de Auditoria

O relatório de auditoria externa produzido pelo auditor independente pode ser de dois tipos quanto a sua extensão, analítico ou sintético. Segundo Jund (2005, p.562) o tipo analítico obedece uma sistematização mais ampla, cobrindo todos os aspectos considerados essenciais, já o tipo sintético também chamado de forma curta é caracterizado por não conter todos os tópicos recomendados para o relatório do auditor.

Neste contexto pode ser definido que a figura do relatório analítico visa demonstrar todas as informações captadas pelo auditor em nível de detalhes já no relatório sintético tende ser mais sucinto objetivando o trabalho de forma resumida.

5.3 Tipos de Opinião do Auditor Independente no Relatório de Auditoria

O relatório de auditoria é o resultado final do trabalho do auditor, nele será expressada sua opinião de forma clara e objetiva quanto a situação patrimonial e financeira da entidade, e se as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com práticas contábeis adequadas e condizentes com os Princípios Fundamentais de Contabilidade em todos os seus aspectos relevantes.

O relatório de auditoria vem composto por três parágrafos, o primeiro refere-se à identificação das demonstrações contábeis e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores, o segundo parágrafo compõe a extensão dos trabalhos e o terceiro parágrafo constará a opinião do auditor.

No resultado final do relatório de auditoria o auditor independente poderá expressar 4 tipos de opinião. Ribeiro (2010, p.340) destacar os 4 tipos de opinião em decorrência das situações encontradas no desenrolar do trabalho do auditor que poderá expressar 4 tipos de opinião: opinião sem ressalva, opinião com ressalva, opinião adversa, e opinião com abstenção de opinião.

5.3.1 Opinião sem ressalva

A opinião do tipo sem ressalva, emitida pelo auditor independente, retrata que as demonstrações contábeis analisadas em conjunto representam a situação patrimonial e financeira da companhia. Ribeiro (2010, p.340) retrata que

a opinião sem ressalva (ou sem modificação), portanto é apropriada nas circunstâncias em que o auditor, ao concluir os trabalhos de auditoria, obtém segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro.

Na opinião sem ressalva o auditor independente diz de forma clara que conseguiu fazer o seu trabalho e que não encontra nada que de forma generalizada afetasse as demonstrações contábeis da companhia. Jund (2005, p.570) completa dizendo que

o parecer sem ressalvas expressa que, na opinião do auditor, as demonstrações contábeis apresentam, adequadamente, a situação patrimonial e financeira da entidade examinada, os resultados de suas operações e as origens e aplicações de recursos, de conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade, bem como que essas demonstrações incluem revelações suficientes para sua interpretação.

Conforme a NBC TA 700 - formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis - o auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Logo a existência de certa razoável de que as demonstrações contábeis atende todos os princípios e normas das boas práticas de contabilidade a sua opinião será fundamenta sem ressalvas ou não modificada.

5.3.2 Opinião com ressalva

O auditor quando não obtém no curso dos seus trabalhos evidência de auditoria apropriada e suficiente, ou mesmo, quando este detecta distorções relevantes não generalizadas, ou seja, as distorções detectadas não afetam em um todo as demonstrações contábeis, emitirá uma opinião com ressalvas.

Ribeiro (2010, p. 341) destaca que esse tipo de opinião é apropriado nos casos em que o auditor constata a existência de distorção relevante nas demonstrações contábeis, ou quando há impossibilidade do auditor em obter evidência apropriada e suficiente de auditoria.

Apesar das demonstrações apresentarem distorções relevantes estas podem não vim a ser generalizadas, ou seja, não afetaram num todo as demonstrações contábeis da companhia.

Completando esse conceito Ribeiro (2010, p. 341) destaca que a opinião com ressalva é aquela expressa pelo auditor quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis.

5.3.3 Opinião adversa

O auditor independente concluindo os trabalhos e constando, de acordo com as evidências de auditoria apropriada e suficiente, de que as distorções relevantes são generalizadas e afetarão com um todo as demonstrações contábeis da companhia este elaborará o relatório de auditoria com um parecer adverso.

A NPA 01 - Norma de Procedimento de Auditoria 01 – IBRACON, define parecer

adverso é o que exprime a opinião de que as demonstrações contábeis não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, nem o resultado das operações, e/ou as mutações do patrimônio líquido, e/ou as origens e aplicações de recursos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Jund (2005, p. 571) corrobora dizendo que o parecer adverso expressa que as demonstrações contábeis não representam a situação patrimonial e financeira, os resultados do exercício e as alterações no capital circulante, de conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade.

Uma vez constatada as distorções generalizadas o auditor em seu relatório deverá, num parágrafo anterior ao da opinião, relatar os motivos e as naturezas das divergências encontradas conforme disciplina o item 49 da NPA 01 que segue:

Quando emitir parecer adverso, o auditor deve descrever em um ou mais parágrafos intermediários: (a) os motivos e a natureza das divergências que suportam sua opinião adversa, e (b) os principais efeitos do assunto objeto da opinião adversa sobre a posição patrimonial e financeira, sobre o resultado do exercício, sobre as mutações do patrimônio líquido e sobre as origens e aplicações de recursos. Quando tais efeitos não puderem ser quantificados, a melhor estimativa e suas bases de cálculo devem ser mencionadas no parecer.

Sempre o auditor independente em todos os seus trabalhos deverá deixar claro no relatório de auditoria, se as evidências obtidas são suficientes para fundamentar a sua opinião.

5.3.4 Abstenção de opinião

O auditor independente uma vez constando no decorrer de todo o trabalho de auditoria das demonstrações contábeis, que não conseguiu encontrar elementos suficientes para corroborar sua opinião este deverá se abster de opinar. Isso é o que diz o item 53 da NPA 01 Norma de Procedimento de Auditoria 01 – IBRACON que

Nos casos de limitações significativas, o auditor deve, no parágrafo da extensão, indicar claramente os procedimentos omitidos e suas circunstâncias ou fazer uma referência a um parágrafo intermediário específico do parecer que descreva tal limitação. Em quaisquer desses casos, em parágrafo final do parecer, o auditor deve mencionar claramente que o exame não foi suficiente para permitir emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto. A abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor em mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas informações.

Isso é o mesmo que diz Ribeiro (2010, p. 343), o auditor independente deve emitir seu relatório com abstenção de opinião devido a impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um ou diversos elementos das demonstrações contábeis.

Logo não obtendo evidencia apropriada e suficiente de auditora das demonstrações que possam vim respaldar seu relatório sobre a totalidade das informações o auditor independente abstém-se de opinar acerca daquelas demonstrações.

Jund (2005, p.571) completa dizendo que ao emitir um parecer de abstenção de opinião o auditor deverá mencionar claramente qualquer desvio relevante, que normalmente, seria incluído como ressalva no seu parecer e que, portanto, possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme constato no decorrer de todo o trabalho, a auditoria das demonstrações contábeis possui papel de destaque no mundo globalizado devido a grande necessidade de informações precisas e verídicas no âmbito financeiro e patrimonial das companhias. Nisto a cada ano a auditoria independente vem conquistando cada vez mais espaço no mercado de trabalho, oriundo da necessidade de as companhias divulgarem suas demonstrações contábeis, dentro de uma realidade que proporcione maior transparência e fidedignidade.

Surge a partir daí a importância do trabalho de auditoria que traz consigo o papel de constatação e validação, estando a cargo deste papel a figura do auditor independente externo, que traz em sua essência princípios éticos profissionais, experiências, e notório conhecimento profissional que validam cada vez mais a sua posição no mercado globalizado, e credenciam cada vez mais as empresas que por eles venham a ser auditadas.

Sendo, a atuação dos profissionais de auditoria independente, é de fundamental importância para proporcionar maior confiabilidade das demonstrações contábeis. E como instrumento para expressar sua opinião acerca das demonstrações, hora auditadas, estes profissionais se utilizarão do relatório de auditoria, documento hábil que constará a opinião do auditor independente acerca das demonstrações contábeis se estas representam em sua totalidade a situação patrimonial e financeira da entidade.

O parecer do auditor independente é a fase final do seu trabalho será através dele que o auditor independente expressará sua opinião, devendo ser elaborado de forma clara e objetiva, e ser estruturado de acordo com as normas e exigências vigentes atuais.

Assim sendo afirma-se neste trabalho a importância do trabalho desenvolvido pelo profissional de auditoria independente no mercado contemporâneo globalizado e quanto da importância fundamental do relatório de auditoria para os diversos usuários das companhias auditadas.

REFERÊNCIAS:

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**, 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, William, **Auditoria conceitos e aplicações**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2009

JUND, Sergio. **Auditoria: conceitos, normas técnicas e procedimentos**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

NBC TA 200 (R1) – **objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria**. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1))> Acesso em: 01 Fev. 2018, 19:55:09

NPA 01 - NORMA DE PROCEDIMENTO DE AUDITORIA 01 – IBRACON - Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/npa1.htm>>. Acessado em: 01 Fev. 2018, 13:19:09

Resolução do CFC nº 803/96. – Altera dispositivos da **Resolução CFC nº 803/96**, que aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2010/001307>. Acesso em: 03 Fev. 2018, 17:22:10

Resolução **CFC n.º 986** de 21 de novembro de 2003. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986&arquivo=Res_986.DOC. Acessado em: 01 Fev. 2018, 14:10:15

Resolução **CFC n.º 1.495**, de 20 de novembro de 2015. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/001495&arquivo=Res_1495.doc. Acessado em: 25 Jan. 2018, 15:44:09

RIBEIRO, Osni Moura. **Auditoria Fácil**. São Paulo: Saraiva, 2011

ABSTRACT

The globalized market has become increasingly competitive, together with the emergence of new companies has become almost frequent, as well as growth as a result of the emergence of new technologies and internal improvement of its controls. In order to remain in the increasingly competitive market, companies began to invest more resources in their operations, consequently they sought new forms of investment, such as the raising of bank loans and the opening of capital. This led to the need to evaluate the profile of each business and financial health by its potential stakeholders, and in this independent external audit has the purpose of increasing the degree of confidence in the financial statements and to examine whether they actually represent the position financial and the company's audited hour. The final result of the audit in a company is aimed at a wide range of stakeholders who are current knowledge as the stakeholders are these directors, shareholders, employees, investors, suppliers, customers, among others that indirectly or directly some interest in the business and that will be users of the result of the work of the independent auditor. In this way the present aims to demonstrate the importance of the independent external auditor in the accounting audit work in organizations, the role they play, and degree of responsibility, the importance of information, the regulators of the profession, which types of companies are required to submit to the independent external audit process, and the types of opinions of the independent auditor that may be expressed in the audit report.

KEY WORDS: External Audit; Stakeholder; Independent Auditor.