

# A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INDEPENDENTE



Coordenação:

**Prof. Ril Moura**



## AUTORES

Adolfo Henrique Coutinho e Silva  
Antonio Miguel Fernandes  
Jorge Ribeiro dos Passos Rosa  
Mauro Moreira  
Ril Moura

A Comissão de Auditoria Independente do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro – CRCRJ, tem o prazer de disponibilizar uma contribuição para todos os profissionais de contabilidade que atuam na área de auditoria registrados nos Conselhos Regionais que compõem o Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

Este livro visa disponibilizar conteúdos programáticos ligados as áreas de Auditoria, Controle Interno, Risco, Governança Corporativa e Avaliação de Riscos.

## Comissão de Auditoria Independente – Portaria CRCRJ nº 252/2022

Paulo Buzzi Filho – Conselheiro - Coordenador da Comissão

Luis Claudio França de Araújo – Membro Conselheiro

Patrício Marques Roche – Membro Conselheiro

Ril Moura – Membro Conselheiro

Haroldo Ribeiro da Fonseca – Membro Convidado

Roberto Martorelli – Membro Convidado

**Coordenação:**

Prof. Ril Moura

# A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INDEPENDENTE

## **AUTORES**

Adolfo Henrique Coutinho e Silva

Antonio Miguel Fernandes

Jorge Ribeiro dos Passos Rosa

Mauro Moreira

Ril Moura

 **CRCRJ** | Coragem para Inovar



**Direitos desta edição reservados ao Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro**

**Capa e Diagramação:** Paolo Malorgio / Renan Andrade

**Projeto Gráfico:** Malorgio Studio Ltda. ME

**Revisão:** Elisete Aires

**Impressão:** Imprimindo Conhecimento Gráfica e Editora

 **CRCRJ** | Coragem para Inovar

**Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro**

Rua Primeiro de Março, 33 - Centro, Rio de Janeiro/RJ

Cep: 20010-000

Tel.: (21) 2216-9595

E-mail: [crcrj@crcrj.org.br](mailto:crcrj@crcrj.org.br)

[www.crc.org.br](http://www.crc.org.br)

A 294      A importância da auditoria independente / Ril Moura ... [et al] \_ Rio de Janeiro : CRCRJ, 2023.  
170p.

Coordenador: Ril Moura

Disponível em: <http://www.crc.org.br/Publicacoes/Livros>

ISBN: 978-85-64555-09-9

1. Auditoria. 2. Contabilidade. I. Moura, Ril. II. Silva, Adolfo Henrique Coutinho e. III. Fernandes, Antonio Miguel. IV. Rosa, Jorge Ribeiro dos Passos. V. Moreira, Mauro.

CDU: 657.6

(Ficha Catalográfica elaborada pela Bibliotecária Patrícia T. T. Silva – CRB-7/4629)

# **PREFÁCIO:**

## **EM BUSCA DA TRANSPARÊNCIA E CONFIABILIDADE: ENALTECENDO A ARTE DA AUDITORIA**

Caro leitor,

É com grande prazer e entusiasmo que o Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro oferece a você este livro sobre auditoria, uma disciplina crucial no mundo da Contabilidade, dos negócios e dos governos. A auditoria desempenha um papel fundamental na busca pela transparência, confiabilidade e governança corporativa. Neste livro, os autores nos apresentam uma imersão na essência da auditoria, explorando seus conceitos, metodologias e desafios.

Vivemos em uma era em que a informação é um dos ativos mais valiosos de qualquer organização. No entanto, à medida que as empresas crescem e se tornam mais complexas, é necessário estabelecer mecanismos de controle para garantir que as informações financeiras e operacionais sejam precisas, completas e confiáveis. É aqui que a auditoria entra em cena, fornecendo uma avaliação independente e imparcial dos registros contábeis, sistemas internos e práticas de uma empresa.

Ao longo deste livro, estes que são figuras de renome para a Ciência Contábil, exploram conceitos, casos e situações dos diferentes tipos de auditoria, como auditoria financeira, auditoria de conformidade e auditoria de desempenho. Você descobrirá como os auditores trabalham para identificar riscos, testar controles internos e avaliar o cumprimento de regulamentações e padrões.

Além disso, o livro aborda as normas e diretrizes que orientam a qualidade de auditoria independente. Além de normas e preceitos preconizados pela Ética Geral, e, particularmente, ao Código de Ética Profissional do Contador. Você também encontrará informações relevantes, claras e enriquecedoras sobre as melhores práticas da profissão, destacando a importância da independência, ética e profissionalismo.

A auditoria é uma disciplina em constante evolução, impulsionada pelo avanço da tecnologia, pelas mudanças nas regulamentações e pelas demandas cada vez maiores por transparência e responsabilidade. Ao longo deste livro, os autores examinam essas tendências e exploraremos o impacto da transformação digital na prática da auditoria, incluindo o uso de análise de dados, inteligência artificial e automação de processos.

Espero que este livro seja uma fonte valiosa de conhecimento e inspiração para você. Seja você um profissional experiente ou galgando passos na carreira. Tenho certeza de que encontrará informações relevantes, claras e enriquecedoras sobre a arte da auditoria. Afinal, todos nós desempenhamos um papel na busca por uma governança corporativa sólida e na promoção da confiança nos negócios.

Prepare-se para embarcar em uma jornada de descoberta, aprendizado e apreciação pela importância da auditoria. Afinal, a busca pela transparência e confiabilidade está em nossas mãos.

**Boa leitura!**

**Samir Ferreira Barbosa Nehme**

*Presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro*

# SUMÁRIO

## **CAPÍTULO 1**

Revisão externa de qualidade dos trabalhos de auditoria independente no Brasil 6

*Adolfo Henrique Coutinho e Silva*

## **CAPÍTULO 2**

Fraudes contábeis 57

*Antonio Miguel Fernandes*

## **CAPÍTULO 3**

Uma breve pesquisa sobre princípios de auditoria 84

*Jorge Ribeiro dos Passos Rosa*

## **CAPÍTULO 4**

A auditoria e suas origens 109

*Mauro Moreira*

## **CAPÍTULO 5**

Tópicos de auditoria contábil externa e interna 142

*Ril Moura*

## CAPÍTULO 1

# REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE DOS TRABALHOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE NO BRASIL

### NOTA SOBRE O AUTOR

**ADOLFO HENRIQUE COUTINHO E SILVA.** Doutor em Contabilidade e Controladoria pela Universidade de São Paulo - FEA-USP (2008). Professor Adjunto da Universidade Federal do Rio de Janeiro (FACC-UFRJ). Auditor Interno do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). Membro Efetivo da Academia de Ciências Contábeis do Estado do Rio de Janeiro (ACCERJ), Titular da Cátedra n° 40. Membro Efetivo da Academia Nacional de Economia (ANE), Titular da Cátedra n° 55.

“Si hortum in biblioteca habes deerit nihil”

# REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE DOS TRABALHOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE NO BRASIL

## 1. INTRODUÇÃO

O presente capítulo trata do Programa de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares adotado no Brasil para o acompanhamento e controle de qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelos Auditores independentes.

Naturalmente, a qualidade do serviço de auditoria independente das demonstrações financeiras é um tema de interesse de todos os participantes do mercado de capitais e demais setores regulados da economia.

Os usuários das demonstrações financeiras, seja como investidor ou como credor, por exemplo, esperam que o trabalho de auditoria seja realizado de forma correta e adequada de modo a ter certeza de que as demonstrações financeiras estão livres de distorções relevantes, decorrentes de erros ou fraudes. Assim, a realização de uma auditoria independente de alta qualidade é desejável para o adequado funcionamento do mercado de capitais.

Neste sentido, os órgãos responsáveis pela regulação da profissão de auditoria e pela emissão de normas aplicáveis ao mercado de capitais emitiram diversas regulamentações com o intuito de aumentar a qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores independentes.

A figura 1 apresenta os principais temas relacionados ao tema qualidade de auditoria independente.

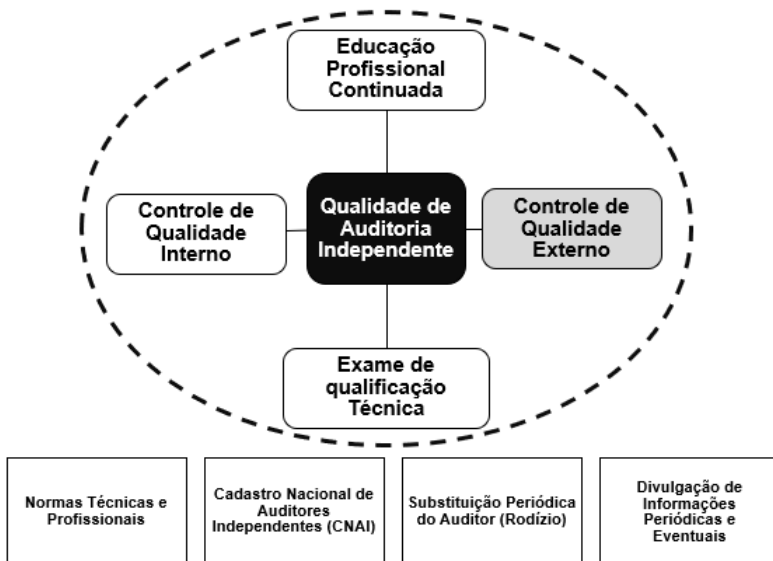
Notadamente, além do exame de qualificação técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (NBC PA 13) e do programa de Educação Profissional Continuada (NBC PA 12),

existem exigências específicas sobre o controle de qualidade interno e externo para serviço de auditoria independente. Todos estes temas foram normatizados no intuito de assegurar uma qualidade mínima no trabalho executado pelos auditores independentes.

Também é importante esclarecer que o programa de controle de qualidade externo não se confunde com o controle de qualidade interno, sob responsabilidade dos próprios auditores independentes e firmas de auditoria, que devem ser implementados como mecanismo para garantir a qualidade dos serviços prestados aos seus clientes.

Neste capítulo, focamos nossa análise no controle de qualidade externo.

**Figura 1** – Temas relacionados à qualidade do trabalho de auditoria independente



O modelo de controle de qualidade externo adotado no Brasil é o de **Revisão pelos Pares**, isto é, os auditores independentes revisam os trabalhos executados por outros profissionais e firmas de auditoria independente.

Este modelo foi inicialmente normatizado no Brasil no ano de 1999. Ele tem como objetivo a avaliação dos procedimentos adotados pelo auditor independente e firma de auditoria para assegurar a qualidade dos serviços executados.

Aqui é preciso esclarecer que o termo qualidade é aplicado no sentido do cumprimento das normas técnicas e profissionais editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e, quando aplicável, pelas normas emitidas por órgãos reguladores.

Este modelo de Revisão pelos Pares também já foi adotado nos Estados Unidos por muitas décadas. Entretanto, no ano de 2002, com a publicação da lei “Sarbaness-Oxley Act”, de 30/07/2002, as revisões passaram a ser realizadas por uma entidade sem fins lucrativos denominada *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB). Atualmente, esta instituição é responsável por conduzir um programa de inspeções periódicas para avaliar a conformidade dos trabalhos executados pelos auditores independentes para emissão de pareceres de auditoria, identificando infrações técnicas e éticas cometidas. A cada revisão, este organismo divulga um relatório específico indicando os resultados dos trabalhos realizados. Para obtenção de informações mais detalhadas, acesse o website <https://pcaobus.org>.

Como podemos notar, o modelo de controle de qualidade externo adotado no Brasil é distinto do modelo utilizado nos Estados Unidos, onde o primeiro refere-se a uma revisão por pares (autor-

regulação), enquanto o segundo é uma revisão independente (regulação governamental) realizada por uma instituição específica.

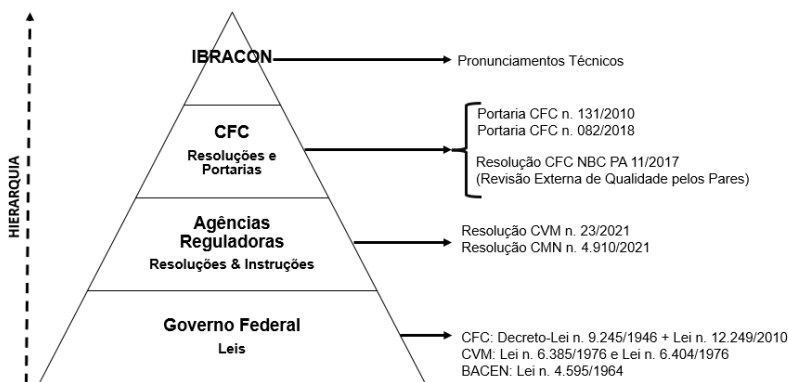
Embora estes modelos possuam características diferentes em relação ao nível de expertise e objetividade, bem como em relação a forma de funcionamento bem diferentes, ambos cumprem o seu papel de contribuir com o aperfeiçoamento do trabalho dos auditores independentes, instituindo, inclusive, punições quando observados problemas nos trabalhos realizados.

Nos próximos tópicos apresentamos os principais normativos emitidos pela Comissão de Valores Mobiliários, Banco Central do Brasil e Conselho Federal de Contabilidade; detalhamos os principais aspectos do Programa de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares (NBC PA 11) e, por fim, apresentamos alguns números referentes à implementação deste programa nos anos de 2015 a 2020.

## 2. NORMAS BRASILEIRAS APLICÁVEIS

O arcabouço legal que embasa a adoção da Revisão pelos Pares no Brasil está representado na figura 2.

**Figura 2 – Arcabouço Legal**

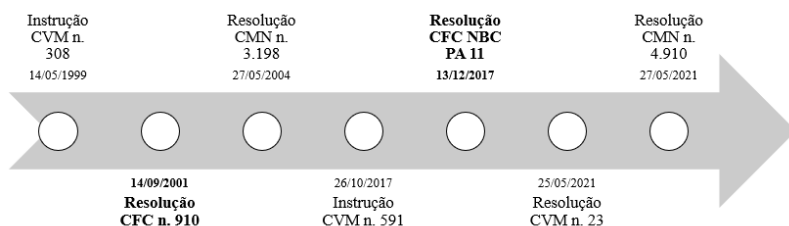


Este arcabouço tem como base as leis que autorizam a regulamentação e fiscalização da atividade de auditoria independente e os normativos específicos emitidos pelas agências reguladoras. Além disso, também inclui as resoluções e portarias emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, que é o ente responsável por administrar as atividades operacionais relativas ao processo de Revisão pelos Pares.

Nota-se claramente que o processo de Revisão pelos Pares no Brasil possui regulamentação específica bem detalhada e bastante alinhada entre as instituições que participam deste processo.

A figura 3 destaca alguns normativos importantes do desenvolvimento do programa de Revisão pelos Pares no Brasil.

**Figura 3** – Evolução do Arcabouço Legal



Nos próximos subtópicos apresenta-se uma breve descrição dos principais normativos específicos relacionados ao processo de Revisão pelos Pares.

## 2.1 NORMAS DA CVM

No âmbito da CVM, que é a agência reguladora responsável por emitir normas e fiscalizar o funcionamento do mercado de capitais, observa-se que a normatização sobre Revisão pelos Pares já é bastante madura, tendo sido emitida no ano de 1999 e revisada recentemente no ano de 2021.

A Resolução CVM nº 23, de 25 de fevereiro de 2021, que dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, estabelece a obrigatoriedade do Controle de Qualidade Externo dos serviços prestados pelos auditores independentes, nos seguintes termos.

### CAPÍTULO XIV - CONTROLE DE QUALIDADE EXTERNO

Art. 33. Os auditores independentes **devem**, a cada ciclo de quatro anos, **submeter-se à revisão do seu controle de qualidade**, segundo as diretrizes emanadas do Conselho Federal de

Contabilidade - CFC, que deve ser realizada por outro auditor independente, também registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º No caso de Auditor Independente - Pessoa Jurídica, a revisão do controle de qualidade deve ser efetuada por sociedade de auditores que possua estrutura compatível com o trabalho a ser desenvolvido.

§ 2º O auditor revisor deve emitir relatório de revisão do controle de qualidade a ser encaminhado ao auditor independente e ao Conselho Federal de Contabilidade – CFC, nos prazos por ele definidos.

§ 3º O auditor independente responsável pela revisão do controle de qualidade também deve observar, em relação ao auditor revisado, as normas de independência aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

§ 4º O descumprimento do disposto no caput em pelo menos 2 (dois) dos 5 (cinco) últimos anos enseja a imediata suspensão do registro do Auditor Independente – Pessoa Natural, ou do Auditor Independente – Pessoa Jurídica, até que seja apresentada nova revisão de seu controle de qualidade, segundo as diretrizes do Conselho Federal de Contabilidade, com relatório emitido sem ressalvas, devidamente aprovado pelo Comitê Gestor do Programa de

Revisão Externa de Qualidade, ou equivalente, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC (RESOLUÇÃO CVM nº 23/2021, grifos nossos).

As exigências mencionadas já constavam da Instrução CVM nº 591, de 26 de outubro de 2017, que introduziu alterações no artigo 33 da Instrução CVM nº 308/1999.

Vale destacar que Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, que introduziu a obrigatoriedade de Revisão pelos Pares, previa que a primeira revisão de controle de qualidade deveria ser efetuada no máximo até dois anos contados da emissão desta instrução. Além disso, estabelecia o envio do relatório de controle de qualidade para a CVM, bem como autorizava que a CVM poderia determinar a substituição do auditor independente escolhido para realizar o controle de qualidade, caso o mesmo não atendesse às condições necessárias para realização da revisão.

Embora tenha ocorrido uma delegação de poderes para a execução das atividades operacionais de execução do programa de Revisão pelos Pares para o Conselho Federal de Contabilidade, a CVM ainda manteve seu poder fiscalizatório, ao manter como dever dos auditores independentes a responsabilidade de dar acesso a toda a documentação de auditoria à CVM:

V – dar acesso à fiscalização da CVM e fornecer ou permitir a reprodução dos documentos referidos no item III, que tenham servido de base à emissão do relatório de revisão de informações intermediárias ou relatório de auditoria; (Art. artigo 25 da Resolução CVM nº 23/2021).

Além disso, a Resolução CVM nº 23/2021 também regulamenta o programa de qualidade interno, sob responsabilidade dos próprios auditores independentes e firmas de auditoria, nos seguintes termos:

### CAPÍTULO XIII - CONTROLE DE QUALIDADE INTERNO

Art. 32. O auditor independente deve implementar um programa interno de controle de qualidade, segundo as diretrizes emanadas do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, que vise a garantir o pleno atendimento das normas que regem a atividade de auditoria de demonstrações contábeis e das normas emanadas desta Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º O programa interno de controle de qualidade deve ser estabelecido de acordo com a estrutura de sua equipe técnica e a complexidade dos serviços a seu cargo, no caso de Auditor Independente - Pessoa Jurídica e quanto à competência técnico-profissional, no caso de Auditor Independente - Pessoa Natural.

§ 2º O programa interno de controle de qualidade pode ser desenvolvido em conjunto com outros auditores independentes ou em convênio com instituição especializada, devendo o Auditor Independente - Pessoa

Jurídica indicar sócio responsável pela implementação e condução desse programa.

§ 3º O programa interno de controle de qualidade deve ser exigido após doze meses da publicação das normas e diretrizes aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC que regulamentem essa matéria.

(RESOLUÇÃO CVM nº 23/2021, grifos nossos).

Por fim, é importante ressaltar que o artigo 37 da Resolução CVM nº 23/2021 também estabelece que constitui falta grave o descumprimento das exigências relativas aos seguintes aspectos:

- i. guarda da documentação;
- ii. rotatividade dos auditores;
- iii. controle de qualidade interno, e
- iv. controle de qualidade externo.

Assim, é possível perceber a importância atribuída pela CVM para a adequada execução do programa de controle de qualidade externo administrado pelo CFC.

**Atenção!** A Comissão de Valores Mobiliários é responsável por regular e fiscalizar o mercado de capitais no Brasil, logo possui interesse direto nos resultados do programa de Revisão pelos Pares.

## 2.2 NORMAS DO BACEN

O Banco Central do Brasil também estabelece orientações gerais sobre a aplicação do controle de qualidade externa da atividade desenvolvida pelo auditor independente. A Resolução CMN n° 4.910, de 27/05/2021, estabelece o seguinte sobre o assunto:

### CAPÍTULO IX - DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 26. As instituições mencionadas no art. 1º devem exigir que o auditor independente, além do disposto nesta Resolução, observe as normas, os regulamentos e os procedimentos emanados da Comissão de Valores Mobiliários, do Conselho Federal de Contabilidade e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil no que diz respeito a:

I - deveres e responsabilidades dos auditores independentes;

II - exame de qualificação técnica;

III - controle de qualidade interna;

IV - controle de qualidade externa; e

V - programa de educação continuada, inclusive com previsão de atividades específicas relativas à auditoria independente em instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

Parágrafo único. A atividade relacionada a controle de qualidade externa poderá ser realizada também pelo Banco Central do Brasil, sem prejuízo das diretrizes emanadas pelos organismos referidos no caput.”

(RESOLUÇÃO CMN nº 4.910, de 27/05/2021, grifos nossos).

Vale destacar que esta orientação já existia desde o ano de 2004, quando da publicação da Resolução CMN nº 3.198, de 27/05/2004.

Um aspecto importante a se destacar é que o Bacen utiliza como referência os normativos e orientações produzidos pela CVM, CFC e Ibracon. De certo modo, esta opção consolida as práticas de controle de qualidade externo já estabelecidas e evita complicações com a criação de normas específicas e diferenciadas para o segmento.

O Bacen também delega ao Conselho Federal de Contabilidade, em parceria com o Ibracon, a responsabilidade pela administração do programa de Revisão pelos Pares, assim como a CVM.

Notadamente, o Bacen deixa claro que também poderá exercer de forma direta esta atividade de controle de qualidade. Neste sentido, o artigo 27 da Resolução CMN nº 4.910/2021 especifica que o órgão terá acesso, a qualquer tempo, à documentação produzida pela auditoria independente para realização de suas atribuições de fiscalização e controle das instituições financeiras.

Art. 27. As instituições mencionadas no art. 1º devem fazer constar em contrato cláusula específica que:

I - autorize o acesso do Banco Central do Brasil, a qualquer tempo, inclusive por meio de fornecimento de cópias impressas ou digitais, à documentação de auditoria, bem como a quaisquer outros documentos que tenham servido de base ou evidência para emissão dos relatórios elaborados nos termos do art. 21, inciso II, mediante solicitação formal, no âmbito das atribuições da referida autarquia, observados os limites previstos na legislação vigente;

(RESOLUÇÃO CMN nº 4.910/2021 - grifo nosso).

## 2.3 NORMAS DO CFC

O programa de revisão externa de qualidade pelos pares está disciplinado na Resolução **NBC PA 11 - Revisão Externa de Qualidade**, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade em 13/12/2017.

Originalmente, este programa foi instituído pela Resolução CFC nº 910, de 14/09/2001, intitulada de “NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares”. Desde então, este normativo sofreu diversas atualizações, como indicado no Quadro 1:

**Quadro 1** – Evolução dos normativos do CFC sobre Revisão pelos Pares

<b>Resolução</b>	<b>Título</b>	<b>Publicação no Diário Oficial</b>
<b>Resolução NBC PA 11 <sup>(a)</sup></b>	<b>NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares</b>	<b>13/12/2017</b>
Resolução CFC n° 1.323 <sup>(b)</sup>	NBC PA 11 - Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	21/02/2011
Resolução CFC n° 1.158	NBC PA 03 - Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	17/02/2009
Resolução CFC n° 1.123	NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	11/06/2008
Resolução CFC n° 1.091	NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	11/04/2007
Resolução CFC n° 1.008	NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	18/11/2004
Resolução CFC n° 996	NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	22/04/2004
Resolução CFC n° 990	NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	23/12/2004
Resolução CFC n° 964	NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	04/06/2003
Resolução CFC n° 923	NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	03/01/2002
Resolução CFC n° 910	NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	14/09/2001

**Notas:** (a) Esta norma entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2019. (b) A Resolução CFC n 1.329/11 alterou a sigla e a numeração desta norma de NBC PA 03 para NBC PA 11. Este Resolução tem vigência até 31 de dezembro de 2018.

A Resolução CFC nº 910/2001 disciplinou os prazos para a realização da primeira revisão externa de qualidade, que ocorreu durante o ano de 2002.

Naturalmente, os normativos subsequentes aperfeiçoaram os procedimentos inerentes ao funcionamento do programa de revisão. Dentre as diversas atualizações realizadas, podemos mencionar, por exemplo, que inicialmente, quando de sua criação, o Comitê responsável pela execução do programa era composto por 4 (quatro) membros, enquanto, atualmente, o mesmo é formado por 8 (oito) membros.

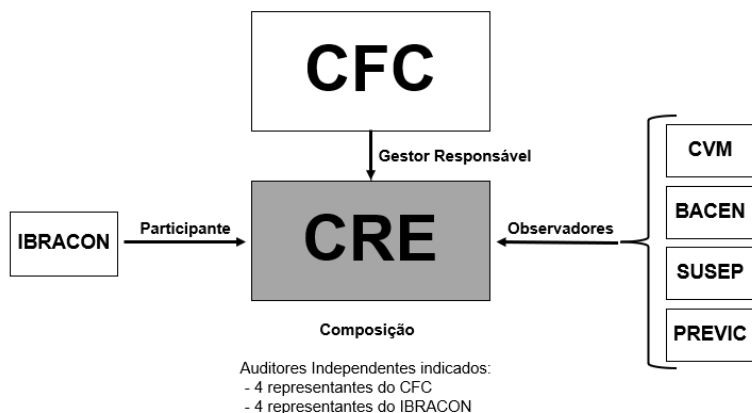
O próximo tópico apresenta as principais características do programa de revisão de qualidade externa estabelecido na Resolução NBC PA 11.

### **3. O FUNCIONAMENTO DA REVISÃO PELOS PARES NO BRASIL**

#### **3.1 ORGANIZAÇÃO E COMPOSIÇÃO**

O programa de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares instituído no Brasil, que está regulamentado pela Resolução NBC PA 11, inclui a participação de diversas instituições, como indicado na Figura 4. O processo conta com a participação de representantes de agências reguladoras governamentais que atuam na condição de observadores sem direito a voto, bem como inclui a participação de profissionais indicados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon).

**Figura 4** – Organização e Composição



O **Comitê Administrador da Revisão Externa de Qualidade (CRE)** é o grupo responsável pela execução das atividades operacionais do programa de Revisão pelos Pares, enquanto o CFC, que é uma autarquia especial dotada de personalidade jurídica de direito público, é a instituição responsável pela gestão do CRE, bem como indica o Coordenador Geral do Comitê.

O Comitê é composto por 8 (oito) profissionais, sendo quatro indicados pelo CFC e quatro indicados pelo Ibracon, onde todos eles devem ser contadores com registros ativos no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) e na CVM.

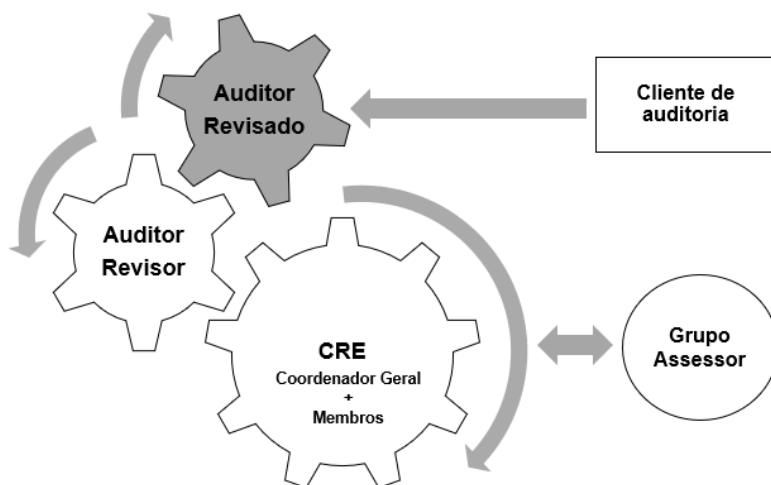
O mandato dos profissionais indicados é de três anos, sendo permitida a recondução por até duas vezes, desde que seja observada a renovação mínima de um quarto dos membros (25%).

Notadamente, a participação de diversas entidades de natureza distinta amplia significativamente a legitimidade do Comitê, bem como amplia a transparência do processo de Revisão pelos Pares.

### 3.2 PAPEIS E RESPONSABILIDADES

A Figura 5 indica as principais partes envolvidas na execução do programa de Revisão pelos Pares.

**Figura 5** – Partes envolvidas



Como mencionado anteriormente, o CRE é o órgão responsável pela administração do programa de revisão. Este órgão conta com o apoio do **Grupo Assessor** do CRE, que é composto por contadores funcionários do CFC, que auxiliam nos trabalhos do Comitê.

Naturalmente, o processo conta com a participação do **Auditor-revisado**, que pode ser uma firma de auditoria (pessoa jurídica) ou um profissional de auditoria independente (pessoa física), que é obrigada a se submeter ao processo formal de revisão externa de qualidade.

Ademais, também existe a figura do **Auditor-revisor**, que é o auditor independente contratado para realizar o trabalho de revisão.

O Quadro 2 apresenta as competências do CRE, como indicado na Resolução NBC PA 11. Em linhas gerais, o Comitê é responsável por coordenar e orientar as ações necessárias para a adequada participação do Auditor-revisado e do Auditor-revisor no programa.

### Quadro 2 – Competências do CRE

(a) selecionar e identificar os auditores a serem revisados a cada ano;
(b) emitir, atualizar e divulgar orientações, instruções, anexos, o questionário base, expedientes, correspondências, ofícios e quaisquer outros documentos necessários à execução dos trabalhos de Revisores e Revisados, que servem como roteiro mínimo obrigatório para orientação na tarefa de revisão pelos pares, sendo as mesmas partes integrantes desta norma;
(c) dirimir quaisquer dúvidas a respeito do processo de revisão pelos pares e resolver eventuais situações não previstas nesta norma, nas orientações ou nas instruções;
(d) revisar os relatórios de revisão e outros documentos elaborados pelo Revisor e os planos de ação elaborados pelo Revisado;
(e) aprovar, ou não, os relatórios de revisão e os planos de ação apresentados pelos Revisores e Revisados, respectivamente;

(f) emitir relatório anual das atividades, podendo emitir relatórios parciais durante o ano;
(g) comunicar à Fiscalização do CFC e da CVM as situações que indicam necessidade de diligências por parte destes em relação aos trabalhos de Revisados e Revisores;
(h) emitir os expedientes e as comunicações dirigidos aos auditores, ao CFC, ao Ibracon e à CVM e, quando aplicável, ao BCB, à Susep e à Previc;
(i) estabelecer controles para administrar a Revisão pelos Pares, de forma a garantir que as revisões sejam realizadas nos prazos estabelecidos nesta norma, comunicando à Fiscalização do CFC e da CVM os nomes dos Revisores e Revisados que não cumprirem os prazos para a tomada das providências cabíveis;
(j) julgar os recursos interpostos sobre as decisões proferidas, relativamente aos relatórios de revisão emitidos;
(k) aprovar, por maioria absoluta de votos, o seu regimento interno; e
(l) solicitar ao Grupo Assessor diligências específicas aos Revisores e Revisados, buscando esclarecer ou obter informações sobre os trabalhos por estes realizados, de forma prévia, concomitante ou subsequente.”

**Fonte:** Adaptado do item 12 da NBC PA 11.

Vale destacar que o CRE também emite orientações específicas por meio de Ofícios Circulares para orientar as atividades desempenhadas pelo Auditor-revisado e pelo Auditor-revisor. Por exemplo, no website do CFC pode-se observar um modelo de documento sobre “Informações sobre o Revisado”, aprovado pelo Ofício Circular nº 008/2019-CRE.

### 3.3 REQUISITOS E IMPEDIMENTOS

O Quadro 3 apresenta uma síntese dos requisitos mínimos para atuação como Auditor-revisor e das hipóteses de impedimento e vedação de atuação.

Inicialmente, é importante ressaltar que para atuar com Auditor-revisor, a Resolução NBC PA 11 (item 15) exige que este tenha porte e experiência equivalentes ao Auditor-revisado.

Como previsto na norma, o CRE pode, mediante decisão fundamentada, não aceitar a indicação de um Auditor-revisor, especialmente quando observar o risco de não atendimento dos critérios indicados ou quando identificado algum impedimento específico.

Além disso, os requisitos e impedimentos relacionados à independência do Auditor-revisor são de fundamental importância para o adequado funcionamento do programa de Revisão de Pares.

Caso não sejam respeitados os critérios de aptidão e as hipóteses de impedimento, podem surgir suspeitas sobre a efetividade do programa de revisão. Assim, estes requisitos e hipóteses de impedimento devem merecer especial atenção dos membros do CRE.

Por fim, o normativo é claro ao exigir que devem ser observadas todas as normas de confidencialidade aplicáveis a qualquer traba-

lho de auditoria independente, não apenas por parte do Auditor-revisor, mas também por parte de todos os membros do CRE. Logo, as equipes revisoras e os membros do CRE estão impedidos de divulgar qualquer informação associado ao processo de revisão.

### Quadro 3 – Requisitos e Impedimentos do Auditor-revisor

	<b>AUDITOR-REVISOR</b>
<b>Requisitos</b>	<p><b>Quanto à Independência:</b></p> <p>O Revisor e os demais membros da sua equipe devem ter independência em relação ao Revisado e aos clientes selecionados, de acordo com as definições previstas nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais editadas pelo CFC e, quando aplicável, em outras normas emitidas por órgão regulador.</p> <p><b>Outros aspectos:</b></p> <p>(a) possui experiência técnica e recursos humanos compatíveis com a revisão a ser realizada. A compatibilidade refere-se, principalmente, à experiência dos revisores em trabalhos de auditoria de similar complexidade;</p> <p>(b) o auditor independente pessoa física e os profissionais responsáveis técnicos da firma de auditoria independente encarregados da revisão estejam devidamente registrados na CVM. Adicionalmente, todos os profissionais envolvidos no trabalho de revisão devem ter registro no CNAI; e</p> <p>(c) caso o Revisado tenha em sua lista de clientes entidades regulamentadas que demandem habilitação específica, os membros da equipe revisora devem possuir habilitação para atuar em auditoria das respectivas entidades, quando forem alocados a revisões de tais entidades, cabendo ao Revisado a responsabilidade pela verificação dessa habilitação.</p>

	<b>AUDITOR-REVISOR</b>
<b>Impedimentos</b>	<p><b>Quanto à Independência:</b></p> <p>(a) Os membros da equipe revisora não podem participar do processo de revisão dos clientes que possuírem investimentos ou grau de parentesco com executivos em posições-chave.<sup>3</sup></p> <p>(b) São <b>vedadas as revisões recíprocas</b> entre auditores independentes (pessoas físicas e jurídicas).</p> <p><b>Outros aspectos:</b></p> <p>(a) quando o seu registro estiver suspenso ou cancelado pela CVM, pelo CRC, ou quando estiver desautorizado a atuar como auditor por organismos oficiais controladores e reguladores de mercado;</p> <p>(b) quando o último relatório de revisão, no ano em que o Revisor foi submetido à Revisão, tiver sido emitido do tipo “Relatório de revisão de sistema de qualidade inadequado” ou “Relatório de revisão do sistema de qualidade com limitação de escopo ao trabalho do revisor”;</p> <p>(c) quando, na condição de Revisado, seu último relatório não tiver sido aprovado pelo CRE, exceto no caso em que a responsabilidade pela não aprovação do relatório tenha sido atribuída ao Revisor;</p> <p>(d) quando, na condição de Revisor, tiver trabalho de revisão não aprovado pelo CRE; (e) quando existir, no relatório de revisão emitido pelo Revisor, ressalva de limitação de escopo na execução dos seus trabalhos de revisão;</p> <p>(f) quando não tiver cumprido os prazos determinados pelo CRE na condição de Revisado ou Revisor;</p> <p>(g) quando não tenha sido submetida a sua primeira Revisão pelos Pares;</p> <p>(h) quando, por decisão fundamentada do CRE, a ressalva contida no último relatório de revisão sobre os seus trabalhos for considerada de natureza grave. Nessa situação, o Revisado deve ser informado dessa condição; e</p> <p>(i) quando, nos últimos dois anos anteriores ao da revisão que pretenda fazer, não tenha executado ao menos um trabalho de auditoria independente.</p>

**FONTE:** ADAPTADO DOS ITENS 22 A 26 DA RESOLUÇÃO NBC PA 11.

Antes de concluir este tópico é preciso esclarecer o que significa o termo “Revisão Recíproca”, pois, como indicado no Quadro 3, a Revisão Recíproca é vedada. Nos termos da Resolução NBC PA 11 (Item 5), a revisão recíproca “*é a situação em que o Revisor teve sua última revisão realizada pelo atual Revisado, não importando o intervalo de tempo entre as revisões*”.

## **ATENÇÃO!**

1. O Auditor-revisado indica o Auditor-revisor, mas é o Auditor-revisor quem escolhe os trabalhos de auditoria dos clientes do Auditor-revisado.
2. As normas existentes não proíbem que o Auditor-revisado contrate o mesmo revisor para todas as revisões, pois as revisões são realizadas de acordo com um intervalo de tempo entre elas.
3. O Auditor-revisor não pode ser uma empresa que esteja exclusivamente registrada e operando em outro país, logo a revisão deve ser conduzida por auditores contadores brasileiros.
4. As revisões pelos pares realizadas em outros países também não são aceitas no Brasil.
5. Os auditores que obtiverem parecer de revisão com abstenção de opinião ou adversos não poderão ser contratados para efetuar revisão pelos pares.

### 3.4 QUEM DEVE SER SUBMETIDO AO PROGRAMA DE REVISÃO

A Resolução NBC PA 11 estabelece que os auditores independentes e firmas de auditoria devem submeter-se à Revisão pelos Pares no mínimo uma vez a cada ciclo de quatro anos, sendo que o CRE pode, mediante justificativa formal, incluir outros auditores não selecionados no programa de revisão. O ciclo atual corresponde ao período entre 1º de janeiro de 2019 e 31 de dezembro de 2022. O próximo ciclo será de 1º de janeiro de 2023 a 31 de dezembro de 2026.

Além disso, a norma também exige a inclusão no programa de revisão quando:

- (a) o Auditor-revisado recebeu, no ano anterior, um “Relatório de revisão de sistema de qualidade inadequado” ou um “Relatório de revisão do sistema de qualidade com limitação de escopo ao trabalho do revisor”;
- (b) O Auditor-revisado não teve o relatório de revisão e/ou o plano de ação aprovados pelo CRE no ano em que foi submetido à revisão;
- (c) O Auditor-revisado não atendeu aos prazos estabelecidos pelo CRE definidos no ano anterior; e
- (d) O Auditor-revisado não indicou o Revisor para efetuar os trabalhos de revisão no ano anterior.

## ATENÇÃO!

1. A revisão aplica-se ao Auditor-revisado cadastrado na CVM e CNAI, independente de possuírem ou não clientes registrados na CVM ou de terem realizado algum trabalho de auditoria no ano-base da revisão.
2. O CRE também encoraja a participação de empresa de auditoria não cadastrada na CVM no programa de revisão externa de qualidade.

### 3.5 O ESCOPO DA REVISÃO

A Resolução NBC PA 11 estabelece que o Auditor-revisor deve emitir uma opinião, consubstanciada em relatório próprio, sobre o **Sistema de Controle de Qualidade** do Auditor-revisado.

O Sistema de Controle de Qualidade a ser avaliado compreende:

1. a estrutura organizacional; e
2. a metodologia de auditoria estabelecida pelo Revisado para a realização dos trabalhos de auditoria.

Segundo instruções do CRE, o escopo da revisão deve incluir a prática de auditoria, que abrange auditorias das demonstrações contábeis, atestado (“*attestation*”), revisão limitada, procedimentos acordados, compilação, revisão especial e outros serviços para os quais as normas tenham sido estabelecidas pelo CFC (item 14 do documento “Instruções para os Revisores”).

Como mencionado anteriormente, a revisão de qualidade é aplicada no sentido de se verificar o atendimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais editadas pelo CFC e pelo órgão regulador, quando aplicável. Assim, a revisão não deve alcançar aspectos relacionados aos processos comerciais do Auditor-revisado.

O trabalho de revisão de qualidade pode ser realizado com base em uma amostragem de trabalhos realizados para os clientes do Auditor-revisado, no entanto, esta amostra deve obrigatoriamente incluir trabalhos realizados em clientes com atividades reguladas pela CVM, Bacen, Susep e Previc, quando aplicável. O documento “Instruções para os Revisores” apresenta orientações específicas dos critérios a serem observados no processo de amostragem e alocação de horas de revisão.

Além disso, se o Auditor-revisado possuir mais de um escritório, o Auditor-revisor deve avaliar a necessidade de revisão de mais de um escritório.

Com relação aos procedimentos de auditoria, o Auditor-revisor pode, por exemplo, (1) realizar a verificação de documentação; (2) indagar às pessoas envolvidas na administração para confirmação sobre a aplicação das normas de controle de qualidade; e (3) requerer visitas a alguns dos escritórios para obtenção de evidências.

Segundo esclarecimentos do próprio CRE, como regra geral, a revisão deve cobrir os últimos 12 (doze) meses até a data da revisão ou da data do término da última revisão, se esta for inferior a doze meses.

Vale ressaltar que o CRE desenvolveu um modelo de questionário de revisão (metodologia padronizada), de preenchimento obriga-

tório, que serve de guia para a realização da revisão externa de qualidade pelos pares. Além disso, desenvolveu também um modelo de papel de trabalho para documentação das evidências das análises realizadas. Estes modelos são revisados periodicamente e estão disponíveis para consulta no website do CFC.

O Anexo 1 apresenta os tópicos do Questionário de Revisão que devem ser analisados pelo Auditor-revisor. Cada tópico está subdividido em diversos itens de verificação.

## **ATENÇÃO!**

1. No website do CFC, o Comitê faz o seguinte esclarecimento:

**“7. O revisor deve pedir carta de concordância dos clientes do revisado? Caso não obtenha, como proceder?”**

Resposta: A resposta está no item 36 da NBC PA 11. Em qualquer circunstância, sempre deve haver manifestação de concordância ou não do cliente para o revisor.”

2. O Comitê recomenda ainda que o Auditor-revisor forneça ao Auditor-revisado uma carta de confidencialidade e que esta seja fornecida ao cliente selecionado, para facilitar o processo de aceitação da revisão pelo cliente selecionado.
3. A revisão pode incluir outros clientes do Auditor-revisado que não sejam empresas de capital aberto, mas preferencialmente deve incluir empresas de capital

aberto, do mercado financeiro e seguradoras, sempre que existentes na carteira de clientes.

### 3.6 RELATÓRIO DE REVISÃO: CONTEÚDO E TIPOS

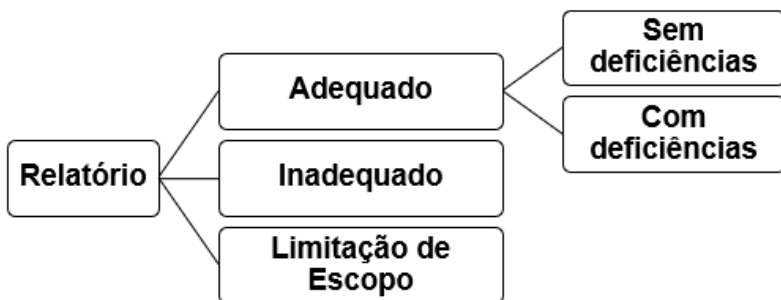
Os relatórios do Auditor-revisor devem seguir os modelos definidos pelo CRE que estão disponíveis no website do CFC (item 37 da Resolução NBC PA 11).

O relatório de revisão deve conter os seguintes elementos:

- (a) escopo da revisão e eventuais limitações;
- (b) emissão de carta de recomendações;
- (c) descrição das limitações sobre a plena efetividade de qualquer Sistema de Controle de Qualidade, além do risco de determinadas deficiências existirem, mas de não serem detectadas; e
- (d) opinião sobre as políticas e os procedimentos de controle de qualidade em relação ao atendimento das normas aplicáveis.

Basicamente, o tipo de conclusão do relatório do Auditor-revisor pode ser classificado em quatro categorias, como indicado na Figura 6.

**Figura 6** – Tipos de Relatórios de Revisão



O cenário ideal é que o Sistema de Controle de Qualidade do Auditor-revisado seja adequadamente projetado e que seja plenamente cumprido.

Caso o Auditor-revisor identifique alguma deficiência relevante no Sistema de Controle de Qualidade do Auditor-revisado, esta deficiência deve ser reportada. As situações consideradas como deficiências podem incluir, por exemplo:

- (a) Ausência de um ou mais quesitos nos manuais que descrevam as políticas e procedimentos adotados pela equipe na execução dos trabalhos de auditoria nas fases de planejamento, execução e conclusão;
- (b) Falhas na aplicação de procedimentos de auditoria;
- (c) Erros no sistema de controle de qualidade; ou
- (d) Descumprimento de normas de auditoria aplicáveis.

A Resolução NBC PA 11 (Item 41) é clara ao afirmar que o Auditor-revisor deve realizar o julgamento profissional para avaliar o padrão e o impacto das deficiências identificadas, e que defi-

ciências isoladas e irrelevantes não implicam, necessariamente, na emissão de relatório com deficiência, inadequado ou com limitação de escopo.

De acordo com o item 38 da Resolução NBC PA 11, o relatório de revisão de um **Sistema de Controle Qualidade Inadequado** deve ser emitido quando:

- i. o Sistema de Controle de Qualidade do Auditor-revisado não é adequadamente projetado para fornecer à empresa uma garantia razoável de desempenho e relatórios de acordo com os padrões profissionais em todos os aspectos relevantes;
- ii. o Auditor-revisado não cumpriu seu Sistema de Controle de Qualidade a ponto de comprometer a garantia razoável de desempenho e relatórios de acordo com as normas profissionais aplicáveis em todos os aspectos relevantes;
- iii. as políticas e/ou os procedimentos de qualidade não estão em conformidade com as normas aplicáveis.

## **ATENÇÃO!**

1. Não se deve indicar uma limitação de escopo quando o Auditor-revisado não tiver executado qualquer trabalho de auditoria durante o ano base da revisão.
2. A falta de atendimento das normas do programa de revisão deverá ser tratada pelo auditor revisor como falha grave e, portanto, como ressalva no relatório de revisão.

### 3.7 FUNCIONAMENTO DA EXECUÇÃO DO PROGRAMA DE REVISÃO

Atualmente, o programa de Revisão pelos Pares conta com o suporte de um sistema específico para o gerenciamento das atividades e armazenamento dos documentos gerados no processo de revisão.

Com a implementação deste sistema totalmente digital, ocorreu uma grande economia de tempo e recursos, bem como ampliou-se a segurança do processo, pois eliminada a necessidade de impressão de documentos e envio dos mesmos pelo correio.

O Sistema CRE, que é de acesso restrito e que exige a utilização de um certificado digital, está disponível no website do CFC (<https://www.cfc.org.br/cre>).

**Figura 7 – Sistema de suporte ao CRE**



O programa de Revisão pelos Pares envolve um conjunto de atividades a serem executadas pelo Comitê, Auditor-revisor e Auditor-revisado.

A figura 8 indica, de forma sintética, as principais etapas a serem executadas.

Notadamente, a Resolução NBC PA 11 estabeleceu alguns prazos específicos a serem observados durante a execução do programa de revisão de modo que seja possível concluir todo o processo dentro do próprio ano de revisão.

Segundo informações divulgadas pelo CRE, no documento “Instruções às Revisadas” (item 7), atualizada em janeiro de 2019, disponível no website do CFC, o sorteio que define os participantes do programa é realizado por sistema eletrônico aleatório e em local público, sendo que o dia, horário e local do sorteio são divulgados no website do CFC e do Ibracon.

O referido documento, no item 16, também esclarece que o Auditor-revisado deve formalizar a contratação do Auditor-revisor antes de fazer a indicação no Sistema do CRE. O Comitê também sugere um modelo de Instrumento Contratual a ser utilizado.

Este documento também indica que o Auditor-revisado deve encaminhar ao Auditor-revisor o “Questionário de Informações Preliminares sobre Revisão Externa de Qualidade”, aprovado pelo Comitê, que deve incluir, no mínimo, o seguinte (item 24):

“a. uma lista dos clientes (segregando por companhia de capital aberto, reguladas por CVM, BACEN, SUPEP, Sociedades de Grande Porte e outros órgãos reguladores);

b. os clientes para os quais os honorários referentes a serviços de consultoria ultrapassem os honorários de auditoria;

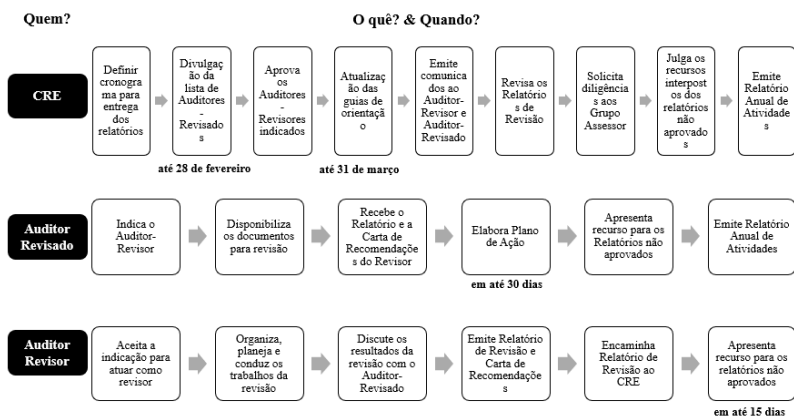
c. uma lista dos trabalhos de clientes (segregando por companhia, reguladas por CVM, BACEN, SUPEP, Sociedades de Grande Porte e outros órgãos reguladores) aceitos desde o último ano em que houve revisão pelos pares (ou para o ano sob revisão se a REVISADA não teve antes outra revisão pelos pares), para os quais o auditor anterior tenha renunciado (ou não tenha se candidatado à proposta) ou tenha ressaltado quaisquer questões sobre princípios ou práticas de Contabilidade, divulgação de demonstrações contábeis ou limitação de escopo, ou tenha havido fato relevante divulgado em parágrafo de ênfase;

d. uma lista de todos os novos clientes (segregando companhias de capital aberto, reguladas por CVM, BACEN, SUPEP, Sociedades de Grande Porte e outros órgãos reguladores) para os quais (a) tenha havido auditor predecessor, e (b) o primeiro relatório da REVISADA objeto do exame de auditoria tenha se referido a um período que terminou durante o ano de revisão pelos pares.”

Além disso, segundo o documento “Instruções às Revisadas”, o Auditor-revisado deve ainda:

1. Designar sócio ou gerente, ou profissional de nível sênior para ser o elemento de ligação e prover assistência administrativa ao Auditor-revisor, devendo ficar disponível durante todo o tempo de revisão (Item 27);
2. Disponibilizar ao Auditor-revisor o seu relatório de monitoramento, indicando que os procedimentos de supervisão e controle de qualidade foram testados, que eles estiveram em vigor pelo tempo necessário, e que foram documentados de maneira apropriada (item 28); e
3. Disponibilizar os seguintes documentos (Item 31):
  - (a) As confirmações de independência mais recentes;
  - (b) A documentação sobre todos os problemas de independência e sua resolução final;
  - (c) Os arquivos sobre pessoal; e
  - (d) Os registros apropriados de Educação Profissional Continuada para todos os profissionais relativos ao último ano de treinamento.

**Figura 8** – Principais etapas do processo de Revisão pelos Pares

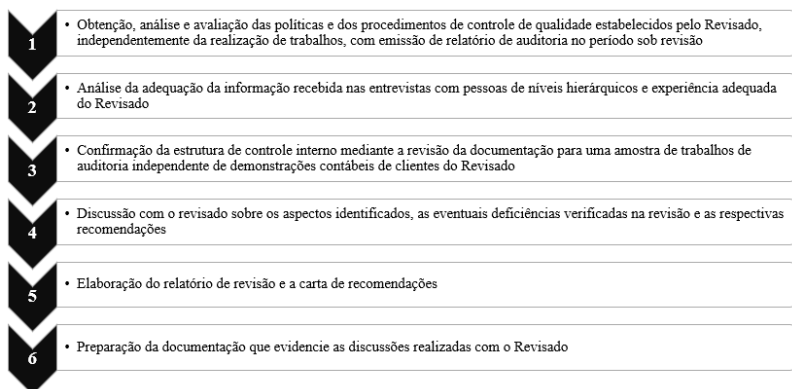


Para que o processo de revisão transcorra adequadamente é fundamental que haja uma comunicação regular entre Auditor-revisor e Auditor-revisado. O primeiro deve, no início do trabalho de revisão, prestar todas as orientações com relação às políticas e procedimentos a serem adotados, bem como deve discutir amplamente os pontos e problemas levantados que constarão na carta de recomendações.

Por outro lado, o Auditor-revisado deve acompanhar os trabalhos de revisão, prestando esclarecimentos e auxiliando o trabalho do Auditor-revisor, bem como tem a obrigação de tomar conhecimento de toda a documentação gerada pelo Auditor-revisor, especialmente com relação à documentação que será enviada ao Comitê.

A figura 9 indica as principais etapas do processo de revisão realizada pelo Auditor-revisor.

## Figura 9 – Etapas do processo de revisão



**Fonte:** Adaptado dos itens 22 a 26 da Resolução NBC PA 11.

Com relação à atuação do Auditor-revisor, o CRE também disponibiliza, no website do CFC, um documento intitulado “Instruções para os Revisores” que incluem orientações detalhadas a serem observadas durante o processo de revisão, com destaque para os seguintes aspectos, por exemplo: (i) trabalhos selecionados para revisão, (ii) extensão da revisão dos trabalhos, (iii) técnica de revisão dos trabalhos, (iv) ênfase em áreas-chave de Auditoria, (v) revisão de áreas funcionais, (vi) ampliação de escopo, (vii) papéis de trabalho da equipe de revisão, (viii) conclusão da revisão, e (ix) retenção dos papéis de trabalho da Revisão pelos Pares.

### ATENÇÃO!

1. O Auditor-revisor deve guardar por 7 (sete) anos, contados a partir da data da emissão do relatório de revisão, toda a documentação referente aos trabalhos de revisão, tais como carta de contratação; correspondências encaminhadas e respostas do Revisado. (alínea “g” do item 28 da Resolução BNC PA 11).

2. Todos os documentos gerados no processo devem ser cadastrados no Sistema CRE.

Antes de concluir este tópico, é importante lembrar que o Comitê disponibiliza diversos modelos de documentos a serem utilizados no processo, quais sejam:

- (a) Modelo de relatório, com o título “Relatório de recomendações para o aprimoramento dos controles internos elaborado em conexão com a asseguaração razoável do Sistema de Controle de Qualidade aplicável aos serviços de auditoria e de revisão de demonstrações contábeis, serviços de asseguaração e serviços correlatos”;
- (b) Modelo de Carta de Recomendações;
- (c) Modelo de Plano de Ação;
- (d) Modelo de Carta de Confidencialidade;
- (e) Modelo de Carta de Contratação;
- (f) Modelo de lista de clientes, com o título “Informações sobre o Revisado”;
- (g) Modelo de Papel de Trabalho para documentação das evidências; e
- (h) Modelo de questionário para avaliação<sup>4</sup>.

Além disso, também são disponibilizadas instruções para os Auditores-Revisados e para os Auditores-Revisores, além de esclarecimentos sobre perguntas frequentes (FAQ). Todas estas infor-

mações estão disponíveis no website <https://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/cre/>.

A seguir apresentamos, como exemplo, o modelo de Carta de Confidencialidade sugerido pelo Comitê.

**Figura 10** – Modelo de Carta de Confidencialidade

## **CARTA DE CONFIRMAÇÃO DE CONFIDENCIALIDADE**

....., de .....de 200...

Prezados Senhores:

Nossa firma (nome da firma revisora), foi contratada pela (nome da firma revisada) para executar a revisão externa de qualidade pelos pares, nos termos da NBC T 14 Normas sobre revisão externa de qualidade por pares, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, para o período encerrado em XX de XXXXX de XXXX.

Pela presente, confirmamos que durante essa revisão, observaremos as mesmas normas de confidencialidade aplicáveis aos trabalhos de auditoria independente das demonstrações contábeis, conforme definido no item 1.6 – Sigilo, da NBC P 1 Normas Profissionais do Auditor Independente e nos parágrafos 10 a 12 da Interpretação Técnica NBC P1 – IT 02, do Conselho Federal de Contabilidade.

(nome e qualificação)

**Fonte:** Disponível no website do CFC. Recuperado de <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/Cartaconfidencialidade.pdf>.

#### **4. PROGRAMA DE REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE EM NÚMEROS NO BRASIL**

Nesta seção tratamos dos resultados do Programa de Revisão Externa de Qualidade aplicado pelo Conselho Regional de Contabilidade.

No website do CFC encontramos o relatório produzido anualmente pelo CRE com os resultados do programa de revisão e as listas de auditores indicados para participar no programa.

Primeiramente, é importante destacar que tanto auditores independentes cadastrados como pessoa física quanto como pessoa jurídica participam do programa de revisão.

A tabela 2 apresenta uma evolução do número de revisões realizadas.

No ano de 2020, último ano com informações disponíveis, foram revisados os trabalhos de 11 auditores independentes e de 109 firmas de auditoria, totalizando 120 indicações para revisão.

A tabela 2 indica, na primeira parte, os critérios utilizados para inclusão de trabalhos revisados de auditores independentes e firmas de auditoria. Além dos trabalhos sorteados, a tabela informa os trabalhos selecionados por estarem enquadrados em outros critérios previstos na Resolução NBC PA 11, tais como aqueles que não foram aprovados no programa de revisão do ano anterior.

Nota-se também que, em todos os anos, o CRE incluiu outros auditores independentes e firmas de auditoria de acordo com sua avaliação técnica.

Na segunda parte da tabela 2, observamos os critérios utilizados para a exclusão, com destaque para os registros cancelados na CVM e para os casos em que o Auditor-revisado não indicou o Auditor-revisor.

Em linhas gerais, a tabela 2 demonstra que o número de revisões realizadas é bastante expressivo, sendo sempre superior a uma centena de revisões. Além disso, também é importante ressaltar que número de Auditores-revisados que não se submeteram ao programa no ano anterior não é um número desprezível, sendo que, notadamente, isto pode ser explicado em parte pelo número de casos em que o Revisado não indicou o revisor.

**Tabela 2** – Evolução do número de revisões realizadas nos anos de 2015 a 2020

<b>TIPO INDICAÇÃO</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2016</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
Sorteados	92	88	77	82	87	67
Não se submeteram	24	19	21	15	13	8
Não Aprovados no ano anterior	11	11	11	19	29	19
Relatório com Parecer Adverso	4	7	6	5	8	10
Relatório com Abs-tenção de Opinião	0	0	3	3	3	5
Registro novo na CVM	25	19	18	11	11	6
Indicados por Deter- minação do CRE	4	4	9	7	5	6
<b>Total de Inclusões</b>	<b>160</b>	<b>148</b>	<b>145</b>	<b>142</b>	<b>156</b>	<b>120</b>
Registros Cancelados CVM	5	19	12	17	6	2

<b>TIPO INDICAÇÃO</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2016</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
Indicação Rejeitada	0	0	0	1	-	0
Não Indicou Revisor	16	22	15	13	9	4
Indicou Revisor sem contratá-lo	1	2	1	2	1	0
Processos no TSED		-	-	3	-	-
Revisado pediu prazo mas não entregou documentos	-	-	1	-	-	-
Revisor não enviou documentação	2	-	-	-	-	-
<b>Total de Exclusões</b>	<b>24</b>	<b>43</b>	<b>29</b>	<b>36</b>	<b>16</b>	<b>6</b>
<b>Total de Revisões Aptas a Análise</b>	<b>136</b>	<b>105</b>	<b>116</b>	<b>106</b>	<b>140</b>	<b>114</b>

**Fonte:** Relatório de Atividades do Comitê de Administrador do programa de Revisão Externa de qualidade dos anos de 2020, 2019 e 2018, disponíveis no website do CFC.

**Nota:** Os dados do relatório anual de 2020 apresentam um erro de soma no número de auditores independentes revisados. Como não foi possível identificar a origem do erro, transcrevemos a informação da forma que foi divulgada no relatório.

A tabela 3 indica o resultado dos trabalhos de revisão dos pares, onde são indicados os tipos de pareceres emitidos.

**Tabela 3** – Resultado dos trabalhos de revisão nos anos de 2015 a 2020

<b>TIPO RELATÓRIO</b> <sup>(a)</sup>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2016</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
Relatório <b>sem</b> Ressalva <b>sem</b> Recomendações	11	5	7	4		
Relatório Adequado					76	56
Relatório <b>sem</b> Ressalva <b>com</b> Recomendações	48	39	44	37		
Relatório Adequado com Deficiência					29	25
Relatório <b>com</b> Ressalva <b>com</b> Recomendações	59	39	38	29		
Relatório Inadequado					9	12
Relatório com Opinião Adversa	7	7	5	5		
Relatório com Negativa de Opinião	1	3	3	3		
Relatório com Limitação de Escopo					6	6
Não Aprovados	10	12	19	28	20	15
<b>Total</b>	<b>136</b>	<b>105</b>	<b>116</b>	<b>106</b>	<b>140</b>	<b>114</b>

**Fonte:** Relatório de Atividades do Comitê de Administrador do programa de Revisão Externa de qualidade dos anos de 2020, 2019 e 2018.

**Notas:** (a) A Resolução NBC PA 11/2017, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2019, instituiu uma nova classificação para os tipos de relatório. Assim, os relatórios dos anos de 2020 e 2019 adotaram uma classificação distinta da utilizada nos anos anteriores.

Como demonstrado na tabela 2, os tipos de relatórios previstos sofreram uma alteração a partir do ano de 2019 em razão da atualização da Resolução NBC PA 11/2017. Para evitar erros de interpretação, optamos por apresentar as informações nesta tabela seguindo a nomenclatura apresentada no respectivo relatório anual.

Notadamente, o número de Relatórios Adequados, com ou sem recomendações, via de regra, é inferior à metade dos processos analisados. Embora este resultado não seja necessariamente bom, pelo menos podemos supor que os auditores independentes e as firmas de auditoria estão passando por um processo de revisão criterioso e que estes estão recebendo um resultado de avaliação que pode ser útil para o aperfeiçoamento de seus processos internos.

Também é possível constatar na tabela 3 que o número de Relatórios com Ressalva vem sendo reduzido substancialmente ao longo do tempo e que o número de Relatórios Inadequados nos anos de 2019 e 2020 é bem reduzido, sugerindo que o programa de revisão de pares pode estar cumprindo o seu papel de induzir a melhoria no processo de auditoria das demonstrações contábeis.

Para os casos em que o Auditor-Revisado não indicou o Auditor-Revisor ou que não entregou os relatórios de revisão, o CRE informa tanto a unidade de fiscalização do CFC quanto a CVM, para as devidas sanções. Além disso, os Auditores-revisados que se enquadrem nestas situações também ficam impossibilitados de atuar como Auditor-revisor no ano subsequente.

A tabela 4 indica o número de diligências realizadas pelo Grupo Assessor do CRE no âmbito do programa de Revisão pelos Pares.

**Tabela 4** – Número de diligências realizadas nos anos de 2015 a 2020

<b>NÚMERO DE DILIGÊNCIAS</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2016</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
Número de Diligências Realizadas	36	30	48	47	52	35
Número de Revisões Aptas para análise	136	105	116	106	140	114
%	<b>26,5%</b>	<b>28,6%</b>	<b>41,3%</b>	<b>44,3%</b>	<b>37,15%</b>	<b>32,7%</b>

**Fonte:** Relatório de Atividades do Comitê de Administrador do programa de Revisão Externa de qualidade dos anos de 2020, 2019 e 2018.

Geralmente, as diligências são solicitadas para verificar inconsistência em informações prestadas ao CRE, bem como podem ser realizadas para esclarecer as razões de não indicação do Auditor-revisor. As diligências realizadas aumentam a segurança quanto às informações prestadas no processo de revisão, assim como servem como ferramenta de esclarecimento e instrução ao Auditor-revisor e ao Auditor-revisado.

A tabela 4 indica que um grande número de verificações *in loco* foi realizada pelo Grupo Assessor do Comitê no Auditor-revisor e/ou Auditor-revisado. Estes números também sugerem que o Comitê vem determinando um número substancial de verificações *in loco* para aperfeiçoar ainda mais o processo de revisão de pares.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente capítulo apresentou as características gerais do Programa de Revisão Externa de Qualidade pelos Pares utilizado para o acompanhamento e controle de qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores independentes e firmas de auditoria no Brasil.

Em linhas gerais, o programa de Revisão de Pares em funcionamento é muito bem normatizado e possui orientações bem detalhadas para atuação tanto do Auditor-revisor quanto do Auditor-revisado.

Notadamente, a digitalização do processo de revisão representou um grande avanço para dar maior celeridade às revisões e maior segurança aos procedimentos de revisão.

As informações sobre a quantidade de relatórios revisados pelo CRE demonstram o quanto o programa de revisão adotado no Brasil é abrangente e também dão uma boa ideia sobre como o programa ajuda no aprimoramento da qualidade da auditoria no país.

Por se tratar de um programa bastante maduro, este programa também pode ser considerado um modelo de referência no âmbito internacional, embora sempre possa ser revisado e aperfeiçoado.

## REFERÊNCIAS

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Resolução CVM nº 23**, de 25 de fevereiro de 2021. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes. Disponível em: [www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br).

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução CVM nº 591**, de 26 de outubro de 2017. Altera a Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999. Disponível em: [www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br).

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução CVM nº 308**, de 14 de maio de 1999. dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes. Disponível em: [www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br).

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 910**, de 14 de setembro de 2001. APROVA DA NBC T 14 – NORMAS SOBRE A REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE. Disponível em: [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br).

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução NBC PA 11**, de 13 de dezembro de 2017. Dá nova redação à NBC PA 11 - Revisão Externa de Qualidade. Disponível em [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br).

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Relatório de Atividades do Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE)**. Programa 2020. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/cre/relatorio-final/>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Relatório de Atividades do Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE)**. Programa 2019. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/cre/relatorio-final/>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Relatório de Atividades do CRE Ciclo 2015 a 2018. Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade**. Disponível em <https://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/cre/relatorio-final/>.

CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. **Resolução CMN nº 4.910**, de 27 de maio de 2021. Dispõe sobre a prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil. Disponível em [www.bcb.gov.br](http://www.bcb.gov.br).

CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. **Resolução CMN nº 3.198**, de 27 de maio de 2004. Altera e consolida a regulamentação relativa à prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e para as câmaras e prestadores de serviços de compensação e de liquidação. Disponível em [www.bcb.gov.br](http://www.bcb.gov.br).

## **ANEXO 1 – TÓPICOS DO QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO**

---

- 1 Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes – NBC PA 01
- 2 Estrutura Conceitual para Trabalho de Asseguração – NBC TA 01
- 3 Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria – NBC TA 200
- 4 Concordância com os termos do trabalho de auditoria – NBC TA 210
- 5 Controle de qualidade da auditoria de demonstrações contábeis - NBC TA 220
- 6 Documentação de Auditoria – NBC TA 230
- 7 Responsabilidade do auditor em relação à fraude no contexto da auditoria de demonstrações contábeis – NBC TA 240
- 8 Considerações de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis – NBC TA 250
- 9 Comunicação com os Responsáveis pela Governança – NBC TA 260
- 10 Comunicação de Deficiências de Controle Interno – NBC TA 265
- 11 Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis – NBC TA 300
- 12 Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente – NBC TA 315
- 13 Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria – NBC TA 320
- 14 Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados – NBC TA 330
- 15 Considerações de auditoria para a entidade que utiliza organização prestadora de serviço – NBC TA 402

- 16 Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria – NBC TA 450
- 17 Evidência de Auditoria – NBC TA 500
- 18 Evidências de auditoria - Considerações Específicas para Itens Selecionados - NBC TA 501
- 19 Confirmações Externas – NBC TA 505
- 20 Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais – NBC TA 510
- 21 Procedimentos analíticos - NBC TA 520
- 22 Amostragem em auditoria - NBC TA 530
- 23 Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas – NBC TA 540
- 24 Partes Relacionadas – NBC TA 550
- 25 Eventos Subsequentes – NBC TA 560
- 26 Continuidade Operacional – NBC TA 570
- 27 Representações Formais – NBC TA 580
- 28 Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes – NBC TA 600
- 29 Utilização do Trabalho de Auditoria Interna – NBC TA 610
- 30 Utilização do Trabalho de Especialistas – NBC TA 620
- 31 Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis – NBC TA 700
- 32 Modificações na Opinião do Auditor Independente – NBC TA 705
- 33 Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente – NBC TA 706
- 34 Informações comparativas – NBC TA 710
- 35 Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas – NBC TA 720

- 36 Considerações Especiais - Auditoria de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas de Contabilidade para Propósitos Especiais – NBC TA 800
  - 37 Considerações Especiais - Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis – NBC TA 805
  - 38 Trabalhos para a Emissão de Relatório sobre Demonstrações Contábeis Condensadas – NBC TA 810
  - 39 Trabalhos de Revisão de Demonstrações Contábeis – NBC TR 2400
  - 40 Revisão de Informações Intermediárias Executada pelo Auditor da Entidade – NBC TR 2410
  - 41 Revisão do último relatório de auditoria externa pelos pares
  - 42 Trabalhos selecionados como amostra
- 

**Fonte:** Adaptado do Manual do Sistema CRE Revisor e Revisado, pág. 8.

## CAPÍTULO 2

# FRAUDES CONTÁBEIS

### NOTA SOBRE O AUTOR

**ANTONIO MIGUEL FERNANDES** é Mestre em Contabilidade pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro, especialista em Contabilidade pela Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro e Contador e Administrador de Empresas pela SUESC do Rio de Janeiro. Está cursando o Doutorado em Contabilidade na FUCAPE BUSINESS SCHOOL. Sua experiência profissional inclui o cargo de Superintendente de Controle do BNDES, Chefe de Auditoria Interna do BNDES e atuação como auditor interno e independente com mais de 40 anos de experiência. É empresário contábil de empresa nos ramos de auditoria independente, consultoria tributária e de gestão e contabilidade, na Cidade do Rio de Janeiro. Docência em cursos de Contabilidade. Membro de Conselhos Fiscais e de Comitês de Auditoria. Vogal da Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro. Ex-presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro (2006-2009) e ex-vice-presidente do Conselho Federal de Contabilidade (2010-2015). Atual presidente da ACCERJ – Academia de Ciências Contábeis do Estado do Rio de Janeiro para o biênio 2022-2023. Presidente da APA-FAPES-BNDES (2017-2019 e 2020-2022). Representante dos assistidos no Conselho Fiscal da FAPES (2021-2023)

## **RESUMO**

Este capítulo aborda um tema negativo para a economia em geral e para a própria ciência contábil. As práticas fraudulentas estão presentes na vida de muitas empresas brasileiras. Entretanto, tais práticas não são exclusividades nossas, pois ocorrem em diversos países espalhados pelo mundo.

Também, no desenrolar do capítulo serão descritos como o auditor independente deve agir, ao se deparar com atos fraudulentos, durante os seus trabalhos. Várias são as causas que levam às condenáveis práticas, todas, sem exceção, se baseiam na ganância humana e o desrespeito aos preceitos preconizados pela Ética Geral, e, particularmente, ao Código de Ética Profissional do Contador, visto que por se tratar de fraudes contábeis, as mesmas só ocorrem com a participação direta ou indireta do profissional da Contabilidade.

## **FRAUDES CONTÁBEIS**

### **1. INTRODUÇÃO**

A prática fraudulenta ocorre de forma generalizada em todo o globo terrestre e tem uma correlação com os índices de pobreza e desenvolvimento humano (IDH), incluindo a educação formal e a cultura precária dos países pobres e em desenvolvimento. Quanto maior é o grau do IDH, menor é a prática fraudulenta, sendo que no inverso é constatada uma maior incidência de fraudes por corrupção institucionalizada.

Sabemos que o objetivo da fraude é o benefício direto ou indireto obtido ou a ser obtido pelo autor do crime e, conseqüentemente, o prejuízo para terceiros.

As fraudes cometidas por meio de relatórios e sistemas contábeis têm diversas motivações, como:

- Sonegação tributária.
- Iludir terceiros a respeito da real situação econômico-financeira das empresas.
- Demonstrar resultados “otimistas”, por meio de critérios de reconhecimento de receitas e despesas incompatíveis com a doutrina contábil e à legislação tributária vigente.
- Desviar recursos da pessoa jurídica para pessoas físicas (sócios, dirigentes e ou empregados).

## 1.1. CONCEITO DE FRAUDE

A fraude é cometida com a finalidade de o agente fraudador ter benefícios para si ou para terceiros, gerando perdas para terceiros (pessoa jurídica ou pessoa física). A diferença principal entre perdas provenientes por erros cometidos ou por fraudes é que no primeiro caso não há má intenção, não há dolo, na consecução da ação realizada. No caso da fraude há intenção de burlar, ludibriar, subtrair, simular, ou outra modalidade, cometendo uma ação criminosa.

Erro é um ato não intencional que deriva de vários fatores inocentes como:

- a falta de qualificação do pessoal,
- desídia; e
- preguiça.

Enfim, sem dolo ou intenção de causar prejuízo financeiro à empresa.

Estabelecida a distinção entre fraude e erro, nos ocuparemos doravante daquilo que realmente é um fator de preocupação: a fraude corporativa e como o profissional da contabilidade, especialmente o auditor independente (o auditor interno, também) deve enfrentá-la.

A fraude envolve apropriações intencionais de fundos ou ativos da empresa, a distorção intencional de saldos de certas contas para gerar a percepção de que a empresa está indo melhor do que na realidade, passando pela utilização maldosa de informações confidenciais privilegiadas com o intuito de usufruir benefícios indevidos. O denominador comum em toda fraude é a intenção deliberada de enganar

## 1.2. COMO AS FRAUDES SÃO CONSTRUÍDAS?

As fraudes podem ser produzidas de forma “institucional”, ou seja, empresas que têm por filosofia, a inobservância de postura ética frente aos seus compromissos legais (incluindo os de natureza tributária), com os seus colaboradores (incluindo empregados, clientes, fornecedores, acionistas ou quotistas minoritários). Essa modalidade é mais perniciosa, do que as que são produzidas de maneira eventual, não planejada ou decorrentes da inexistência de controles ou de suas fragilidades.

Objetivamente, se tratando de fraude contábil, o papel do profissional da contabilidade é fundamental para que ela seja perpetrada.

O contador ou técnico em contabilidade comete a fraude por não exercer a responsabilidade profissional de maneira adequada, seja

por medo de perder honorários ou remuneração como empregado. Tais razões não justificam o papel de ator principal ou de ator coadjuvante no ato criminoso, sim, fraude é um ato criminoso, e, portanto, o agente causador pode vir a ter que responder pelos seus atos perante a Justiça, sem prejuízo, das punições previstas pela legislação/normatização que rege a profissão contábil.

## **2. COMO A FRAUDE CONTÁBIL DEVE SER TRATADA PELO PROFISSIONAL DA CONTABILIDADE?**

### **2.1. PELO AUDITOR INDEPENDENTE**

Quando mencionamos a existência da fraude contábil no mundo empresarial, não podemos limitar a participação do contador tradicional na sua construção, o tema é bastante relevante quando falamos do contador especializado, o auditor independente. Este especialista precisa seguir as normas internacionais de auditoria e, especificamente, sobre as suas responsabilidades frente à fraude, no Brasil ele deve seguir o que preceitua a NBC TA 240, emitida pelo CFC -Conselho Federal de Contabilidade.

É da responsabilidade exclusiva do auditor independente garantir aos interessados nas informações contábeis sob o seu exame e que elas não contemplem práticas fraudulentas que venham a produzir perdas significativas, decorrentes de decisões tomadas em bases não fidedignas.

As bases não fidedignas, que produzem distorções importantes no conjunto das demonstrações contábeis podem ter duas causas:

- (a) Informações contábeis fraudulentas.
- (b) apropriação indébita de ativos.

O auditor independente, durante o seu trabalho, calcado em sua experiência profissional, suspeita de práticas fraudulentas nos saldos contábeis examinados ou mesmo constatar (identificar) as suas ocorrências.

É bom destacar que o auditor independente não tem o objetivo de detecção de fraudes. **A administração da entidade em exame é a responsável pela governança corporativa e pela sua gestão. Não é o auditor independente.**

O auditor é responsável pela opinião que será dada a respeito da fidedignidade das demonstrações contábeis, por ele examinadas. Para isso, ele necessita ter uma segurança razoável, em seu conjunto, de estar livre de distorções relevantes, causadas por erros, e, principalmente, por fraude.

Um jargão usual na prática da auditoria independente é o “risco de auditoria”, em decorrência dos riscos inevitáveis (limitações), inerentes à própria atividade. O auditor independente realiza o seu trabalho com essas limitações:

- Testes substantivos (transações contábeis) com base em amostragem estatística ou não estatística.
- Dependência de informações essenciais prestadas pela administração para que ele possa realizar o trabalho de auditoria com segurança.

“O risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de fraude é mais alto do que o risco de não ser detectada uma fraude decorrente de erro” (NBC TA 240 (R1), item 51).

A fraude pode ser engendrada de maneira artilosa, com envolvimento de vários agentes (conluio), o que proporciona um elevado grau de dificuldades para o auditor independente detectar a sua ocorrência.

A fraude poderá ser decorrente de movimentos ou esquemas complexos como:

- a) falsificação de dados e informações.
- b) omissão deliberada de fatos geradores que afetam o patrimônio e ou o resultado da entidade.
- c) prestação de informações falsas para o auditor independente, induzindo a interpretações errôneas.

## 2.2. CETICISMO PROFISSIONAL

É mandatório o comportamento do auditor independente baseado no **CETICISMO PROFISSIONAL**. Durante todo o processo da auditoria das demonstrações contábeis, o auditor independente deverá manter uma postura cética, reconhecendo que apesar dos indícios de bons controles identificados na entidade em exame, e mesmo se houver conhecimento anterior sobre a lisura dos atos de gestão da administração e pelos responsáveis pela governança corporativa da entidade. Em nenhum momento deve ser afastada a possibilidade da existência de fraudes que possam levar a distorções significativas dos saldos contábeis da entidade auditada.

É importante destacar que é primordial para o exercício profissional que o auditor independente tenha uma postura **CÉTICA**, contudo, ele deve aceitar como fidedignos os registros contábeis e os respectivos documentos, uma vez que são liberados e apresentados

pela administração da entidade e, até que seja provado, ou caso ele tenha certeza, toda a base contábil e documental representa a verdade patrimonial, financeira e de resultados das suas operações.

### 2.3. OBJETIVOS DO AUDITOR INDEPENDENTE

Segundo a norma NBC TA 240 (R1), os objetivos do auditor independente são:

- (a) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrente de fraude;
- (b) obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por meio da definição e implantação de respostas apropriadas; e
- (c) responder adequadamente face à fraude ou à suspeita de fraudes identificada durante a auditoria.

### 2.4. IMPACTO DA FRAUDE QUE PODE LEVAR O AUDITOR INDEPENDENTE À DESISTÊNCIA DO TRABALHO

Identificada uma fraude ou suspeita de fraude relevante quando do exame das demonstrações contábeis, o auditor pode ter dúvidas que coloquem em dúvida sua capacidade de continuar a realizar a auditoria, a norma vigente (NBC TA (R1) estabelece:

- (a) determinar as responsabilidades profissionais e legais aplicáveis à situação, inclusive se é necessário ou não o auditor informar à pessoa ou pessoas que aprovaram a contratação da auditoria ou, **em alguns casos**, às autoridades reguladoras.

- (b) considerar se seria apropriado o auditor retirar-se do trabalho, quando essa saída for possível conforme a lei ou regulamentação aplicável; e

Em caso de efetiva retirada, o auditor deverá:

- (a) discutir com pessoa no nível apropriado da administração e com os responsáveis pela governança a saída do auditor do trabalho e as razões para a interrupção; e
- (b) determinar se existe exigência profissional ou legal de comunicar a retirada do auditor do trabalho e as razões da saída à pessoa ou pessoas que contrataram a auditoria ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras.
- (c) estabelecer se há ou não responsabilidade de comunicar o fato ou a suspeita (de fraude) a um terceiro fora da entidade (autoridades reguladoras).

Destacamos que, embora o dever profissional do auditor independente em manter a confidencialidade da informação do cliente (sigilo profissional) possa impedir que tais informações sejam dadas, as responsabilidades legais do auditor podem (julgamento do auditor) sobrepor-se ao dever de confidencialidade em algumas situações.

## 2.5. DIFICULDADES NA SUSPEIÇÃO OU DETECÇÃO DE FRAUDES

O auditor pode identificar eventos ou condições que indiquem um incentivo ou pressão para a fraude ou que constituam uma oportunidade para a fraude (fatores de risco de fraude). Quando, na fase inicial dos seus trabalhos (etapa preliminar), o auditor in-

dependente estuda o sistema de controles e os riscos da entidade em exame, momento que é possível perceber ou mesmo indicar a prática ou a potencialidade da ocorrência de fraudes.

Algumas situações identificadas durante o trabalho podem ser dificuldades potencialidades para a prática fraudulenta por parte da entidade, como:

- (a) Necessidade preponderante de crédito para realizar as suas operações normais (capital de giro) e necessidade satisfazer as expectativas de terceiros (credores/ financiadores).
- (b) Política de concessão de bônus significativos para executivos e demais colaboradores que podem ter tais ganhos baseados em metas fora de padrões razoáveis (irreais).
- (c) Ambiente de controle ineficaz ou inexistente.

Outro fator de destaque é que quanto maior for a entidade, as suas operações e a complexidade dos negócios, maiores serão as dificuldades do auditor independente na detecção das fraudes.

## 2.6. PROCEDIMENTOS QUE NORMALMENTE DEVEM SER ADOTADOS PELO AUDITOR INDEPENDENTE

Diante dos riscos de auditoria de não identificação de práticas fraudulentas durante os exames das demonstrações contábeis, pois elas podem estar ocorrendo e não serem visíveis, principalmente se os responsáveis pelas ações dolosas tenham conhecimento técnico elevado e capacidade de percepção das ações a serem adotadas pelos auditores independentes para a detecção das fraudes contábeis,

os principais procedimentos que devem ser colocados em prática pelo auditor independente nos casos de suspeita da ocorrência de fraudes devem, segundo a NBC TA 240 (R1), ser:

- (a) Executar procedimentos substantivos (direcionamento de testes para super ou subavaliação de saldos) em saldos contábeis selecionados e afirmações não testadas por meio de outra modalidade de exame, em função da sua materialidade, relevância e ou risco.
- (b) Alterar a época em que seriam esperados os procedimentos de auditoria. Para poder atuar de surpresa, evitando a previsibilidade por parte da administração da entidade em exame.
- (c) Alterar e usar os métodos de amostragem estatística e não estatística convencionalmente adotados em auditorias anteriores.
- (d) Praticar procedimentos de auditoria em locais diferentes ou sem anúncio prévio (de surpresa).

### **3. PRINCIPAIS CASOS RUMOROSOS DE FRAUDES CONTÁBEIS**

Ao longo dos últimos 20 (vinte) anos ocorreram muitos casos rumorosos que abalaram a economia mundial, e, naturalmente, a confiança dos usuários das informações contábeis, especialmente dos investidores em empresas de capital aberto.

Como exemplos de fraudes contábeis relevantes, que foram amplamente divulgados e confirmados pela mídia mundial, descrevemos, resumidamente, o que aconteceu em cada uma.

- **Parmalat** - O escândalo da Parmalat foi o maior ocorrido desde o fim da Segunda Guerra Mundial. Uma empresa familiar de pequeno porte (Família Tanzi), localizada em Parma, na Itália, de distribuição de leite pasteurizado, começou as suas atividades na década de 60, no século passado. O talento do seu fundador, Calixto Tanzi, transformou a pequena empresa numa potência mundial, com subsidiárias espalhadas pelos principais países do mundo. Apoiada nos subsídios fiscais e outros incentivos proporcionados pela União Europeia, a Parmalat se internacionalizou, de fato, a partir de 1974.

Abriu o seu capital, emitindo ações para serem negociadas nas principais Bolsas de Valores do mundo, chegando a ocupar o primeiro lugar mundial como comercializadora de leite de longa conservação. Chegou a 37 mil empregados, distribuídos em mais de 30 países e, atingiu o faturamento global de cerca 8 bilhões de euros, em 2002.

Apesar da alta geração de receitas globais a Parmalat tinha um enorme endividamento, de aproximadamente, 11 bilhões de euros, que foi “maquiado”, por diversos anos, tratava-se de uma fraude permanente, de difícil detecção.

A Parmalat pereceu, naturalmente, fruto do desvio de recursos, uma verdadeira “sangria”, para as outras empresas da família e remessas, sob a forma de investimentos, para paraísos fiscais, como foi o caso, questionado pelos auditores independentes, em 2003, sobre um investimento de 500 milhões de euros no fundo Epicurum, sediado nas Ilhas Cayman. Tal fato, abalou o mercado de capitais, a agência classificadora de riscos Standart & Poors re-

baixou a cotação dos títulos da Parmalat. A SEC – Securities and Exchange Commission solicitou esclarecimentos sobre o plano de pagamento para as dívidas de curto prazo (vencíveis até 2003). Tal fato começou a apavorar os detentores de ações da companhia. O reflexo nas cotações foi imediato, derrubada geral.

Com o objetivo de acalmar o mercado, a Parmalat divulgou a existência de um fundo de 3,95 bilhões de euros, depositado numa agência do Bank of América nas Ilhas Cayman, sustentada a divulgação em um documento emitido pelo banco norte-americano, comprovando a autenticidade dos títulos e da liquidez referentes ao valor divulgado.

Surpreendentemente, em 19 de dezembro de 2003, o Bank of América afirma que o documento divulgado pela Parmalat para provar a existência dos 3,95 bilhões de euros era falso! Tratava-se de uma fraude grosseira perpetrada pela Parmalat, em consequência, as cotações das ações despencaram, em dias, passaram a não valer praticamente nada.

A fraude foi exposta, o endividamento da Parmalat, 11 bilhões de euros, foi acobertado por vários anos, baseado em desvios contábeis, orçamentos falsos, documentos falsificados, lucros fictícios e complexas pirâmides de empresas offshore (“paraísos fiscais”), umas vinculadas às outras de modo a tornar impossível detectar a origem do dinheiro e a análise das contas.

Firmas de auditoria, como grandes bancos, foram acusados de cumplicidade ou omissões.

- **WorldCom** - A segunda maior empresas de telefonia de longa distância dos Estados Unidos da América do Norte, teve, em 2002, descoberto um grande escân-

dalo de fraude contábil. No período de 1999 a 2002, a administração superior da empresa criou um esquema contábil (simulação) para inflar lucros e, com isso, atrair novos investidores (acionistas) interessados na WorldCom e, dessa forma, manter a valorização dos preços das ações da companhia.

Em junho de 2002, numa ação da governança corporativa da empresa, por meio da auditoria interna, foi descoberta uma fraude contábil superior a US \$ 3,8 bilhões que gerou a superavaliação de ativos (contas a receber) e de lucros econômicos fictícios.

Diante do fato, a WorldCom foi obrigada, publicamente, a admitir a manipulação de seus ativos em mais de US \$ 11 bilhões.

Foi a maior fraude contábil norte-americana, detectado à época.

Naturalmente, houve queda dos preços das ações, perdas para os acionistas e os principais arquitetos das fraudes praticadas foram punidos pela SEC – Securities and Exchange Commission.

- **Enron Corporation** – Empresa norte-americana, localizada no Texas, chegou a ter cerca de 21 000 pessoas contratadas diretamente, foi uma das dez maiores empresas em distribuição de energia (eletricidade, gás natural) e comunicações, no mundo, durante a sua existência. Em 2000, apresentava faturamento superior a US\$ 100,0 bilhões.

A Enron Corporation, na mesma época, tinha uma dívida de 13 bilhões de dólares, e, apesar dos resultados contábeis excelentes, não tinha geração de caixa para honrar uma pequena parcela desse

montante de dívidas. Em consequência, em dezembro de 2001, o grupo requereu recuperação judicial.

A firma de auditoria independente Arthur Andersen, era a responsável pela auditoria contábil sobre o conjunto das demonstrações contábeis da Enron Corporation.

A Arthur Andersen, com 94 anos de existência, naufragou mundialmente, em 6 meses, como reflexo da sua atenção inadequada durante a prestação de serviços de auditoria independente para a Enron Corporation.

Com base no escândalo, investigações por órgãos governamentais (SEC, por exemplo) e outros privados revelaram que a empresa havia acobertado, contabilmente, dívidas superiores a US\$ 25 bilhões, por dois anos e criado lucros artificiais.

A responsabilização foi geral, após as investigações criminais terem sido realizados contra os responsáveis pelas administrações da Enron Corporation e da Arthur Andersen. Administradores (executivos), contadores, auditores, instituições financeiras e advogados (escritórios) que trabalharam ou fizeram negócios com a Enron Corporation foram responsabilizados pela “quebra” da companhia.

As principais consequências negativas apuradas à época da derrocada da Enron Corporation, foram:

- Quase 6.000 empregados diretos foram demitidos.
- Acionistas perderam mais de US\$ 58,0 bilhões, rapidamente.

A consequência positiva foi que ao final de diversos escândalos financeiros corporativos, foi redigida e aprovada pelo Congresso Norte-Americano, em 2002, a **Lei Sarbanes-Oxley (SOX)**.

- **Banco Santos** – O Banco Santos foi o primeiro caso de fraude relevante ocorrida no Brasil no século XXI, tendo contribuído para perdas significativas para os seus correntistas e investidores, em decorrência da falta de lastro nas duas principais instituições financeiras do grupo, o Banco Santos e a Santos Corretora. A sua realização só foi possível por ter sido engendrada e comandada pelo principal executivo Edmar Cid Ferreira. As fraudes foram de natureza contábil, logo com a participação de profissionais da contabilidade, que simulavam, contabilmente, a existência de lastro (patrimônio de referência) para as duas instituições. Operacionalmente, ocorreram as fraudes por meio de evasão e lavagem de dinheiro, por meio de uma estrutura empresarial criada para esses fins.

As fraudes ocorreram no período de 1995 a 2004, e consistiam, basicamente, no seguinte mecanismo: os recursos captados pelo Banco Santos eram aplicados nos fundos de investimentos administrados pela Santos Corretora, que, por sua vez, os aplicava em títulos oriundos dos empréstimos que o Banco concedia (CCB - cédulas de crédito bancário). Essas transações entre as duas instituições não eram transparentes. Os títulos relativos aos recebíveis das operações de crédito, não reconheciam, contabilmente, a potencialidade de perdas, por inadimplência. Em consequência, os ativos do Banco Santos ficavam superavaliados, caracterizando uma simulação da informação contábil, levando os usuários externos ao risco de decisões equivocadas, trazendo perdas.

O Banco Santos mantinha fundos de investimentos que aplicavam em debêntures das empresas não financeiras administradas pelo próprio Edmar Cid Ferreira, seu controlador. Também operava com títulos sem lastro, como CPRs – Cédula de produtor rural e EM – Export Notes, vinculados a contratos de exportações.

Resumidamente, as principais práticas fraudulentas eram:

## **INSTRUMENTOS PARA A REALIZAÇÃO DE CONDUTAS FRAUDULENTAS**

- (a) **Empresas ligadas** - Simulação de operações lucrativas (alienação de empresas; opções flexíveis);
- (b) **Títulos de capitalização** - Simulação de empréstimos (desvios de recursos e evasão de divisas para as *offshores*);
- (c) **CCBs** - Compra de títulos de empresas “de fachada” (desvios de recursos);
- (d) **Debêntures** - Simulação de aportes para internalizar recursos (lavagem de dinheiro);
- (e) **CPRs** - Simulação de compra título de capitalização (evasão de divisas);
- (f) **Export Notes** - Emissões irregulares de debêntures;
- (g) **Recursos BNDES** - Uso indevido de recursos do BNDES (principalmente com operações da linha FINAME);
- (h) **Offshores** – Remessa de recursos desviados para “paraísos fiscais”;

- (i) **Fraudes contábeis** - Falsa classificação de risco, registro indevido de CNPJ; *liquidação de créditos duvidosos com dinheiro de offshores*;
- (j) **Conluio de terceiros** - Os recursos desviados das instituições financeiras sob o controle de Edmar Santos Filho retornaram ao Brasil em forma de aporte, por empresas offshore, do próprio grupo, para destinação de pagamentos aos seus principais dirigentes, além de arcar com as principais despesas da manutenção do controlador.

Uma característica específica sobre o destino dos recursos desviados foi a de investimentos em obras de arte e imóveis, por parte de Edmar Cid Ferreira. A movimentação com os recursos aplicados nas duas modalidades, foi de cerca de US\$ 791 milhões, caracterizando a etapa final de lavagem de dinheiro com os recursos). Tal fato só foi possível com a participação de bancos internacionais e empresas ligadas.

## **CONSEQUÊNCIAS PROVOCADAS PELA FRAUDE**

- (a) Houve a condenação penal contra os envolvidos, principalmente para o controlador e revelou que:

Os aportes das respectivas controladoras no exterior, cerca de 19, foram de quase R\$ 500,0 milhões (cifras da época) para empresas ligadas ao controlador, que só existiam para servir como destino e movimentação dos recursos desviados. Não possuía qualquer atividade econômica.

- (b) Com a intervenção do Banco Central do Brasil (Bacen), em 12 de novembro de 2004, ocorreu o afastamento de Edemar Cid Ferreira e demais diretores do controle da instituição, no-

meando Vanio César Aguiar como interventor. Nessa época, os correntistas do banco tiveram saques limitados a R\$20 mil para contas à vista e cadernetas de poupança. Os demais recursos ficaram bloqueados à espera de que fosse encontrada uma solução para a instituição financeira. No entanto, as novas informações obtidas pelo interventor levaram o BC a recalculiar o rombo na instituição, que seria de R\$ 2,2 bilhões, e não de R\$ 700 milhões como era inicialmente previsto quando da intervenção. Diante desse novo quadro, o interventor e representantes dos antigos controladores do Banco Santos não foram capazes de elaborar um plano que permitisse sua reabertura (venda de seus ativos e agências para outra instituição financeira). Como consequência, o Banco Central do Brasil decidiu decretar a liquidação da instituição, em 08/01/2003.

- (c) A falência do Banco Santos foi decretada em **setembro de 2005**, quase um ano após o Banco Central (BC) anunciar uma intervenção e afastar Cid Ferreira e os demais administradores da gestão. Inicialmente, em razão de operações caseiras (crédito e investimento), o regulador viu um déficit patrimonial de R\$ 700 milhões.
- (d) Edegar Cid Ferreira e outros 18 dirigentes do [Banco Santos](#) foram denunciados pelo [Ministério Público Federal](#) por [lavagem de dinheiro](#), [formação de quadrilha](#) e [gestão fraudulenta](#). As manutenções de contras ilegais no exterior levaram Edegar Cid Ferreira e o ex-superintendente do banco, [Mário Arcângelo Martinelli](#), também a serem processados adicionalmente.

- (e) Edmar Cid Ferreira foi preso pela primeira vez em 26 de maio de 2006, tendo conseguido liberdade provisória, em 22 de agosto do mesmo ano. Ainda no mesmo ano, ele e o filho, Rodrigo Rodrigues de Cid Ferreira, foram presos. As condenações para ambos foram, respectivamente, de 21 anos para Edmar Cid Ferreira e de 16 anos para Rodrigo Rodrigues de Cid Ferreira.
- (f) Em 23 de fevereiro de 2015, por determinação da Justiça de São Paulo, a sua mansão foi levada a leilão por valor mínimo, à época, de R\$ 116,5 milhões. O imóvel foi avaliado inicialmente por R\$ 110 milhões, mas só foi arrematado após quatro leilões.
- **Banco PanAmericano** - O rombo no Banco Panamericano, do Grupo Silvio Santos, é o resultado de um acúmulo de irregularidades contábeis desde meados de 2006. O banco inflava seus balanços por meio do registro de carteiras de créditos que haviam sido vendidas a outras instituições como parte de seu patrimônio. A maquiagem permitiu que o valor da empresa fosse incrementado antes da abertura de seu capital, em novembro de 2007. Mas não pode blindá-lo contra a crise de crédito em 2008. No ano seguinte, o Panamericano teve 49% de seu capital votante comprado pela Caixa Econômica Federal. O que ainda não se sabe é como irregularidades tão grandes passaram pelo crivo de tantas instituições e por que só foram descobertas este ano pelo Banco Central.

O Banco Central do Brasil (Bacen) decretou a intervenção do Banco PanAmericano, por detectar uma insuficiência de recursos

da ordem de R\$ 2,4 bilhões, tanto no próprio banco (R\$ 2,1 bilhões), como na PanAmericano Administradora de Cartões de Crédito Ltda. (R\$ 300,0 milhões). Para a sobrevivência das instituições em tela houve o aporte (pela primeira vez em sua história), sob a forma de empréstimo, do Fundo Garantidor de Crédito, da ordem de R\$ 2,5 bilhões, para ser pago em 10 anos, sem qualquer encargo financeiro, atualizado monetariamente (juros e multas), com prazo de 3 anos de carência.

O controlador do banco PanAmericano colocou as 44 empresas do grupo como garantia direta, entre elas o canal de televisão, SBT – Sistema Brasileiro de Televisão, o Báú da Felicidade, a Liderança Capitalização e a indústria de cosméticos Jequiti. A fraude estava concentrada na composição da carteira de operações de crédito, pois constavam como ativos, contratos comprados e ou cedidos e registrados indevidamente como adquiridos e não tendo sido ou não “baixados” do ativo do PanAmericano, após serem cedidos. Os balanços apresentavam informações inconsistentes em relação a essas carteiras. Enquanto em um determinado mês algumas delas eram apresentadas como cedidas, em outras voltavam a fazer parte da carteira de créditos do banco - sem, no entanto, haver registro de qualquer recompra dos créditos. Segundo o relatório do BC, os ativos inexistentes nos casos de clientes inadimplentes, os saldos dos contratos não eram “baixados” da carteira de crédito, com reflexo, imediato no resultado, mas sim colocados na conta “bens não de uso próprio”, que incorpora as garantias dadas nos empréstimos e assumidas pelo banco. Da mesma forma, há situações em que os contratos foram quitados antes de seu vencimento pelos clientes, mas que as parcelas futuras continuavam a fazer parte das carteiras de crédito, que eram cedidas. E, em uma terceira situação, saldos devedores

refinanciados foram mantidos como cedidos. Uma prática clara de simulação contábil, de caráter fraudulento, dos fatos geradores da instituição, com a finalidade de transparecer uma saúde financeira de boa qualidade. O principal objetivo era o de mascarar uma situação financeira negativa, para obtenção ou a manutenção da carteira de clientes ou novos acionistas. Em 2007, o Banco Panamericano lançou ações na BOVESPA. Graças às fraudes contábeis que superavaliaram os resultados da instituição financeira, houve um sucesso na captação, pois os controladores conseguiram negociar a venda de 67 milhões de ações, que rendeu, à época, R\$ 679,0 milhões. A Caixa Econômica Federal passou, em 2009, a ter uma participação relevante no capital social com direito a voto (ações ordinárias) e, também, sob a forma de detentora de ações preferenciais.

## **CONSEQUÊNCIAS PROVOCADAS PELA FRAUDE**

- (a) O Banco Central descobriu as irregularidades fazendo uma “auditoria circular” no sistema financeiro, que consiste em cruzar dados de compra e venda de carteiras de todos os bancos. Essa fiscalização, segundo o BC, não é rotineira. A instituição diz que era obrigação da auditoria do Panamericano, a Deloitte, comunicar-se com os bancos que compraram as carteiras para averiguar a consistência dos dados, um procedimento denominado “circularização”.
- (b) A equipe de Fiscalização do Banco Central do Brasil concluiu que a auditoria realizada pela Deloitte não seguiu corretamente as práticas previstas nas Normas Brasileiras de Contabilidade (de Auditoria) e por isso não detectou as fraudes praticadas nas demonstrações contábeis do Banco Panamericano. A Fiscalização do Banco Central do Brasil, também concluiu que

ao assinar um relatório independente de auditoria, a Deloitte levou o mercado a erro, por não identificar a real situação econômico-financeira da instituição. **A Deloitte declarou-se vítima do Panamericano: as fraudes seriam elaboradas o suficiente para não serem detectadas no procedimento normal de auditoria.**

- (c) O responsável pela emissão da opinião sobre as demonstrações contábeis do exercício de 2010, sócio da Deloitte, em razão da acusação do Banco Central do Brasil, respondeu ação profissional no âmbito do Sistema CFC/CRCs, tendo se defendido amplamente, porém, o plenário do CFC o condenou por unanimidade a uma sanção de censura pública (que está suspensa, até o momento, aguardando sentença judicial definitiva). A Deloitte, como pessoa jurídica contratada, responsável pelos serviços de auditoria independente, também foi punida pelo Sistema CFC/CRCs.
- (d) O Conselho de Recursos Administrativos do Sistema Financeiro Nacional, Banco Central do Brasil, também condenou a Deloitte por não ter identificado os problemas contábeis, que acobertaram o “rombo” superior a R\$ 4,0 bilhões do banco PanAmericano.
- (e) O responsável pela emissão da opinião foi, inicialmente, punido com 10 anos de inabilitação para atuar no mercado financeiro, porém, após recorrer ao Conselho de Recursos Administrativos do Sistema Financeiro Nacional, teve a punição reduzida para 5 anos.

- (f) A Deloitte também recebeu punições do Controle de Atividades Financeiras (COAF) por lavagem de dinheiro e da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).
- (g) A Deloitte e os seus profissionais responsáveis pela auditoria do banco PanAmericano, não foram indiciados pela Polícia Federal, em razão de não terem sido identificados indícios ou evidências de envolvimento na fraude ocorrida.
- (h) A diretoria do banco PanAmericano foi toda substituída por novos diretores, sendo que das 9 vagas, 5 são originários da CEF – Caixa Econômica Federal.
- (i) No fim de janeiro de 2011, Silvio Santos renunciou à parcela do capital do Banco Panamericano. Em troca de R\$ 450 milhões, vendeu o restante de sua participação.
- (j) Em virtude de todos os fatos relatados, as ações cotadas na BOVESPA sofreram oscilações negativas (quedas) em seus preços, chegando a terem reduções de até 30%, em relação aos preços cotados antes da intervenção do Banco Central do Brasil.

## **CONCLUSÃO**

Podemos concluir que as práticas fraudulentas estão intimamente ligadas ao sentimento de ganância e ao desrespeito aos códigos de ética geral e profissional. Entretanto, nós profissionais da contabilidade (Contadores, Técnicos em Contabilidade, Auditores Independentes) quando tomamos conhecimento de que práticas criminosas são realizadas com a colaboração de colegas que não adotam integralmente o que preceitua o Código de Ética do Contador, ficamos extremamente decepcionados e tristes, por se tratar

de um verdadeiro “gol” contra. As razões são diversas: medo de perder o emprego; perder clientes, não importa, qual o fundamento, nenhum se justifica.

Se quisermos ter uma profissão cada vez mais forte e respeitada, devemos sempre agir dentro da melhor técnica e do exercício ético profissional. Cada vez mais as nossas responsabilidades ficam mais pesadas, as operações empresariais e tributárias estão cada vez mais complexas. Logo, só há um caminho, o aprimoramento profissional e a adoção de atos profissionais corretos, respeitando as legislações profissionais vigentes e as demais aplicáveis ao nosso exercício profissional.

O mau profissional não tem vida longa, a história comprova com os fatos, portanto, devemos cada vez mais buscar uma profissão calcada na verdade e longe das práticas fraudulentas.

## REFERÊNCIAS

BOYTON, William C; JOHNSON, Raymond; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

CARDOZO, Júlio César de Souza; FERNANDES, Antonio Miguel. **Auditoria das Demonstrações Financeiras**. FGV Management, 2018.

MELLO, Patrícia Campos; D'AMBROZIO, Daniels. O raio X do executivo sem aviso prévio: empresas contratam consultorias para auditar seus funcionários. **Gazeta Mercantil**, São Paulo, 1º de junho de 1999.

MURCIA, F. D. **Patterns of similarity of corporate frauds. The Qualitative Report**, v. 21, n.1, 2022.

SIMUNIC, D.A.; STEIN, M.T. **Audit risk in a client portfolio context**. Contemporary Accounting Research, 1990.

NBC – PA -11. NBC – TA -200. NBC – TA -210. NBC – TA -240. NBC – TA -300. NBC – TA -315. NBC – TA -510. NBC – TA -705. NBC – TA -706.

## SITES/LINKS:

[www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)

[www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br)

[https://www.bpmmoney.com.br/.../  
enron-relembre-maior-fraude-da-historia](https://www.bpmmoney.com.br/.../enron-relembre-maior-fraude-da-historia)

[https://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u78832.  
shtml](https://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u78832.shtml)

<https://www.estadao.com.br/noticias/geral,fraude-contabil-da-worldcom...>

<https://1library.org/article/complexidade-das-fraudes-caso-banco.>

<https://extra.globo.com/economia-e-financas/entenda-caso-panamericano...>

<https://1library.org/article/banco-panamericano-casos-envolvido...>

## CAPÍTULO 3

# UMA BREVE PESQUISA SOBRE PRINCÍPIOS DE AUDITORIA

### NOTA SOBRE O AUTOR

**JORGE RIBEIRO DOS PASSOS ROSA** é Administrador, Contador, possuindo Pós-Graduação em Didática de Ensino Superior e Livre-Docência em Contabilidade Financeira – Universidade Gama Filho. É professor convidado para palestras e Cursos de MBAS da Fundação Getúlio Vargas e Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), MBA de Gestão Empresarial e Finanças (INDEC). É professor dos Cursos de MBAS da Universidade Federal Fluminense (UFF), MBAs de Controladoria e Finanças, Contabilidade e Auditoria, Gestão de Contabilidade Tributária e Gestão de Negócios. É ex-professor efetivo da Universidade Federal Fluminense (UFF) dos Cursos de Graduação, na Faculdade dos Cursos de Administração e Ciências Contábeis, no Departamento de Empreendedorismo, nas Disciplinas de Contabilidade Gerencial, Governança Corporativa e Ambiente Legal e Empresarial. É ex-Vice-Presidente de Pesquisas e Estudos Técnicos do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro. É membro do Comitê de ética do IBRACON – Regional – RJ;

é Acadêmico da Academia de Ciências Contábeis do Estado do Rio de Janeiro; possui cerca de 45 anos de experiência nas Áreas de Controladoria, Auditoria, Impostos, Consultoria e Finanças. Foi Presidente do Conselho Fiscal da Profarma S.A. uma das grandes distribuidoras de produtos farmacêuticos do país. Participa como Professor Orientador de vários Alunos que concluem seus Mestrados na Universidade Candido Mendes, bem como, participa em bancas de Mestrados na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) e orienta vários Alunos nos Cursos de MBAS da Universidade Federal Fluminense (UFF).

## **RESUMO**

Apresento alguns conceitos técnicos sobre Auditoria, e trago uma abordagem que pode elucidar alguns parâmetros que visam a esclarecer algumas informações e que naturalmente vão agregar valor, numa tentativa de trazer dados que podem fortalecer aos leitores um conteúdo técnico sobre o assunto. Os Conceitos e Objeto da Auditoria, podem ser tratados de uma forma muito simples e dentro de uma plataforma e de uma abordagem profissional e são enriquecidos com o Tipos de Auditoria existentes no Mercado empresarial. Uma questão de valor e porque as Empresas são auditadas, e o intuito de expressar o desenvolvimento de seus negócios, dentro dos melhores parâmetros de desenvolvimento de suas operações no mercado. Destacamos os Exames dos processos de Auditoria Interna, que em sua capacidade técnica suportam os caminhos para as melhores tomadas de decisões gerenciais e dentro dos princípios dos melhores padrões de governança. É evidente que os processos de execução dos programas de Auditoria seguem os padrões técnicos de regulamentação profissional, de forma que os Controles Internos possam ser avaliados e definidos em linha com o desenvolvimento das atividades das Organizações, pois,

eles são a base para os exames de auditoria em seu conteúdo maior e, naturalmente, com a utilização de profissionais tecnicamente preparados para atingimento de um planejamento preparado pelas devidas Organizações. Dentro dessa linha de pesquisa sobre alguns conceitos de Auditoria, fica aqui nossa contribuição e com o intuito de contribuir na formação de Contadores e Auditores no mercado empresarial.

## **UMA BREVE PESQUISA SOBRE PRINCÍPIOS DE AUDITORIA**

### **1 ORIGEM E CONCEITO**

A prática da auditoria surgiu provavelmente no século XV ou XVI na Itália. Os precursores da contabilidade foram os italianos, não sem razão, visto ser o clero, a essa época, o responsável pelos principais empreendimentos estruturados da Europa moderna ou medieval. O reconhecimento oficial da prática de auditoria também ocorreu na Itália (Veneza), onde, em 1581, foi constituído o primeiro Colégio de Contadores, para cuja admissão o candidato tinha de completar aprendizado de seis anos como contador praticante e submeter-se a exames. Inicialmente, os trabalhos realizados como auditoria eram bastante limitados, restringindo-se, em regra, à verificação dos registros contábeis, com vistas à comprovação de sua exatidão.

Com a evolução da Ciência Contábil, que se tornou imprescindível à administração das empresas, desenvolveu-se, também, de forma notável, a técnica de auditoria, a ponto de hoje não ser ela um instrumento de mera observação apenas, estático, mas também de orientação, de interpretação e de previsão de fatos, tornando-se dinâmica e ainda em constante evolução.

Por isso, atualmente, Auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.

## **2 CONCEITO DE AUDITOR**

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

As funções do auditor, hoje, vão muito além do tradicional conceito de fiscalização. Além de averiguar e detectar eventuais falhas nos sistemas de controle e no plano de organização, o auditor preocupa-se também com a manutenção desses sistemas de forma que as não-conformidades sejam minimizadas, atuando de forma preventiva e apresentando sugestões para eventuais desvios (aplicação do conceito de Qualidade Total).

## **3 OBJETO DA AUDITORIA**

Como se sabe, a auditoria é uma técnica autônoma entre as técnicas da Ciência Contábil, razão pela qual tem objeto perfeitamente identificado e definido, sendo este não apenas único, mas também múltiplo, conforme o entendimento unanimemente consagrado nos dias de hoje.

Deve ficar claro que cada autor pode restringir ou ampliar o objeto da auditoria de acordo com o seu entendimento. Existe certo consenso, no entanto, acerca de alguns itens básicos, como, por exemplo:

1. comprovação, pelo registro, de que são exatos os fatos patrimoniais;
2. demonstração dos erros e fraudes encontrados;
3. sugestão das providências cabíveis, visando à prevenção de erros e fraudes;
4. verificação de que a contabilidade é satisfatória sob o aspecto sistemático e de organização;
5. verificação do funcionamento do controle interno;
6. proposição de medidas de previsão de fatos patrimoniais, com o propósito de manter a empresa dentro dos limites de organização e legalidade.

Tendo em vista o que foi exposto, pode-se dizer que o objeto da auditoria não só é a descoberta de erros e fraudes, para proteção da empresa contra eles e contra multas fiscais, como também a produção de informes a respeito da verdade das demonstrações contábeis.

## 4 TIPOS DE AUDITORIA

A Auditoria pode ser classificada em três tipos conforme quadro comparativo a seguir:

	Auditoria Independente ou Externa	Auditoria Interna ou Operacional	Auditoria área Fiscal e Tributária (Federal, Estadual, Municipal)
Sujeito	Profissional independente	Funcionário da Empresa	Funcionário público
Vínculo com a empresa auditada	Contrato de prestação de serviço	Contrato de Trabalho	Força de lei
Ação e objetivo	Exame das demonstrações contábeis ou de alguma área específica ou procedimento predefinido como objeto de trabalho especial	Exame dos controles internos e avaliação da eficiência e eficácia da gestão	Verificação da observância e cumprimento dos preceitos legais vigentes para apuração e recolhimento dos diversos tributos
Finalidade	Principalmente, emitir parecer sobre a adequação das Demonstrações Contábeis	Promover melhoria nos controles operacionais e na gestão de recursos	Evitar a sonegação de tributos
Relatório principal	Parecer do auditor independente	Recomendações para melhoria dos controles internos e eficiência Administrativa	Relatório de fiscalização ou auto de infração
Usuários do Trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa	Poder público
Responsabilidade	Profissional civil e criminal	Trabalhista	Poder público

## **5 POR QUE AS EMPRESAS SÃO AUDITADAS?**

As empresas são auditadas pelos seguintes motivos:

### **AUDITORIA INDEPENDENTE**

#### **A. POR DISPOSIÇÕES LEGAIS:**

– Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Exige, por força de lei, auditoria em sociedades anônimas de capital aberto.

– Banco Central do Brasil - BACEN. Exige auditoria em:

- Bancos Comerciais
- Bancos de Investimentos
- Financeiras
- Distribuidoras de Títulos e Valores Mobiliários
- Corretoras de Câmbio e Valores Mobiliários
- Sociedades de Arrendamento Mercantil
- Sociedades de Crédito Imobiliário

– Conselho Nacional de Seguros Privados - CNSP. Exige auditoria em sociedades seguradoras.

## **B. POR OUTROS MOTIVOS**

- Instituições financeiras: podem, mediante acordo contratual, exigir auditoria de empresas tomadoras de empréstimos vultosos.

## **C. ACIONISTA CONTROLADOR**

- Pode exigir auditoria em empresas coligadas, controladas ou filiais, no próprio país ou no exterior.

## **D. OUTROS**

A administração pode solicitar auditorias especiais para verificação, por exemplo, de fraudes. Empresas interessadas na aquisição do controle acionário solicitam auditoria para averiguar a situação financeira e patrimonial da empresa que está sendo adquirida.

## **AUDITORIA INTERNA**

### **A. POR DETERMINAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO**

- A administração utiliza a auditoria interna como órgão de assessoria e controle.

### **B. POR DETERMINAÇÃO DA MATRIZ OU CONTROLADORA**

- É comum em grandes conglomerados a existência de uma auditoria interna, subordinada à empresa controladora, que verifica a observância das normas de controle estabelecidas para todas as empresas do grupo. Para as empresas auditadas, essa auditoria é similar a uma auditoria independente.

## **AUDITORIA NA ÁREA FISCAL E TRIBUTÁRIA**

- A Auditoria na área fiscal e tributária é realizada segundo o interesse quanto aos tributos das respectivas competências, que compreendem a União, os Estados e os Municípios.

## **6 REGULAMENTAÇÃO PROFISSIONAL**

A prática de auditoria, seja ela interna, seja externa, é de exercício exclusivo do contador. Para o exame de demonstrações contábeis de empresas de capital aberto, é necessário também o registro do profissional na Comissão de Valores Mobiliários, além do registro no Conselho Regional de Contabilidade.

## **7 REGULAMENTAÇÃO TÉCNICA**

### **AUDITORIA INDEPENDENTE**

Os auditores independentes, no exercício de suas funções, devem observar as Normas de Auditoria Geralmente Aceitas. Essas normas foram preliminarmente propostas pelo então Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), atual Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon), ao Conselho Federal de Contabilidade em 30 de março de 1972. Em 14 de abril de 1972, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou, através de sua Resolução nº 321, as Normas de Auditoria Geralmente Aceitas no Brasil.

O Conselho Federal de Contabilidade aprovou, em 24 de abril de 1991, as Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC-T-11 -, definindo as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e, em 10 de maio de 1991, a NBC-P-1 - Normas Profissionais de Auditor Independente.

Em dezembro de 1997, essas normas foram revisadas para adequá-las às condições atuais da sociedade e da economia.

*NBC-T-11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (Revisadas em dezembro de 1997)*

**CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS**

*CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS DA AUDITORIA INDEPENDENTE*

*A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.*

*Na ausência de disposições específicas, prevalecem as práticas já consagradas pela Profissão Contábil, formalizadas ou não pelos seus organismos próprios.*

*Salvo declaração expressa em contrário, constante do parecer, entende-se que o auditor considera adequadas e suficientes, para o entendimento dos usuários, as informações divulgadas nas demonstrações contábeis, tanto em termos de conteúdo quanto de forma.*

*O parecer do auditor independente tem por limite os próprios objetivos da auditoria das demonstrações contábeis e não representa, pois, garantia de viabilidade futura da entidade ou algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios.*

*O parecer é de exclusiva responsabilidade de contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade, nestas normas denominado auditor.*

## **AUDITORIA INTERNA**

Os auditores internos observam, no desempenho de suas funções, normas semelhantes às da auditoria independente.

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil-IAIB - e o Institute of Internal Auditors - IIA - definem e sugerem os procedimentos específicos de auditoria a serem seguidos por seus membros.

## **8 AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS**

“Devem ser feitos estudos e avaliações apropriados do controle interno da empresa.”

### ***NBC- T-11 - 2.5 - Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos***

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

O auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria, considerando:

- (a) o tamanho e complexidade das atividades da entidade;
- (b) os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos;
- (c) as áreas de risco de auditoria;

- (d) a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade;
- (e) o grau de descentralização de decisão adotado pela administração da entidade; e
- (f) o grau de envolvimento da auditoria interna, se existente.

O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade; porém, o auditor deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.

A avaliação do sistema contábil e de controles internos pelo auditor deve *considerar os seguintes aspectos*:

- (1) *o ambiente de controle existente na entidade; e*
- (2) os procedimentos de controle adotados pela administração da entidade.

A avaliação do ambiente de controle existente deve considerar:

- (1) a definição de funções de toda a administração;
- (2) o processo decisório adotado na entidade;
- (3) a estrutura organizacional da entidade e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade;
- (4) as políticas de pessoal e segregação de funções; e
- (5) o sistema de controle da administração, incluindo as atribuições da auditoria interna, se existente.

A avaliação dos procedimentos de controle deve considerar:

- (1) as normas para elaboração de demonstrações contábeis e quaisquer outros informes contábeis e administrativos, para fins quer internos quer externos;
- (2) a elaboração, revisão e aprovação de conciliações de contas;
- (3) a sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros;
- (4) a adoção de sistemas de informação computadorizados e os controles adotados na sua implantação, alteração, acesso a arquivos e geração de relatórios;
- (5) os controles adotados sobre as contas que registram as principais transações da entidade;
- (6) o sistema de aprovação e guarda de documentos;
- (7) a comparação de dados internos com fontes externas de informação;
- (8) os procedimentos de inspeções físicas periódicas em ativos da entidade;
- (9) *a limitação do acesso físico a ativos e registros; e*
- (10) *a comparação dos dados realizados com os dados projetados.*

## **DEFINIÇÃO**

“O *controle interno* compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados numa empresa para proteger seus ativos, verificar a exatidão operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas” (AICPA - American Institute of Certified Public Accountants).

## **OBJETIVOS**

Os objetivos do controle interno são:

- Obtenção de informação adequada.
- Estimulação do respeito e da obediência às políticas da administração.
- Proteção dos ativos.
- Promoção da eficiência e eficácia operacional.

## **CLASSIFICAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS**

A fim de delimitar a extensão do auditor quanto à revisão do controle interno, ele foi subdividido em dois grupos:

- Controles contábeis.
- Controles administrativos.

## 9 CONTROLES CONTÁBEIS

Os *controles internos contábeis* são aqueles relacionados com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis. Esses controles incluem o sistema de autorização e aprovação e a segregação das funções de registro daquelas efetuadas pelo departamento que gera as transações objeto de seu registro, ou das relativas à custódia dos ativos.

O objetivo dos controles contábeis é permitir que:

- As transações sejam registradas quando necessário, permitindo a elaboração periódica de demonstrações contábeis e a manutenção do controle contábil sobre os ativos.
- As transações sejam efetuadas de acordo com a autorização geral ou específica da administração.
- O acesso aos ativos seja permitido com autorização.
- Os ativos registrados contabilmente sejam comparados com as existências físicas em intervalos razoáveis e se tomem ações adequadas em relação a qualquer diferença constatada.

## 10 CONTROLES ADMINISTRATIVOS

Os *controles internos administrativos* compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito e a obediência às políticas administrativas.

Relacionam-se indiretamente com os controles contábeis e incluem controles estatísticos: programas de treinamento de pessoal, controles de qualidade, entre outros.

Como definição, o auditor estará interessado nos controles contábeis. Estes afetam as demonstrações contábeis, exigindo avaliação por parte do auditor.

## **ELEMENTOS DE CONTROLE**

Os elementos de controles internos podem ser conceituados como sendo:

**A - O plano de organização.**

**B - Os sistemas de autorização e os procedimentos de registro.**

**C - A utilização de pessoal adequado.**

### **A - O PLANO DE ORGANIZAÇÃO**

O plano de organização é representado normalmente pelo organograma e complementado pelas diretrizes da administração e manuais de procedimentos; deve levar em consideração o seguinte:

- Conservar linhas de responsabilidade e autoridade claramente definidas. Neste caso, é fundamental que a definição de normas e procedimentos seja feita por meio de manuais internos.
- Que haja adequada independência entre os departamentos, seções e funcionários em todos os aspectos referentes à autorização, execução e controle, bem como

nos relativos à custódia dos ativos. Essa característica não surgirá apenas de um organograma bem definido, mas de procedimentos detalhados para cada operação.

### EXEMPLO:

Para uma transação de vendas seria necessário:

- O registro pela contabilidade.
- A autorização de venda pelo departamento de vendas.
- A aprovação do crédito pelo departamento de crédito.
- A entrega da mercadoria pela expedição.
- O recebimento pela tesouraria.

## **B - OS SISTEMAS DE AUTORIZAÇÃO E PROCEDIMENTOS DE REGISTRO**

Os sistemas de autorização e procedimentos de registros compreendem:

- (a) Planos de contas e manuais de procedimentos que esclareçam dúvidas sobre o registro dos dados e que facilitem a elaboração de demonstrações e outras informações financeiras de uso interno e externo.
- (b) Existência de normas escritas e organizadas, bem como de manuais de procedimentos e fluxogramas.
- (c) Separação de cada transação em etapas, de forma que nenhum indivíduo possa controlá-la integralmente.

- (d) Registros e formulários adequados, que levem em consideração aspectos, tais como: simplicidade de entendimento, facilidade de preenchimento e organização dos dados.

## **C - UTILIZAÇÃO DE PESSOAL ADEQUADO**

“O funcionamento apropriado de um sistema de controle interno depende não apenas de um planejamento da organização e de procedimentos e diretrizes adequadas, mas também e principalmente da escolha de funcionários aptos e experientes, e de pessoal capaz de cumprir os procedimentos estabelecidos, de forma eficiente e econômica” (AICPA).

Para a obtenção e manutenção de pessoal íntegro e qualificado, devem-se abranger as seguintes etapas:

- (a) Procedimentos que garantam a contratação de pessoal de qualidade.
- (b) Treinamento e capacitação constante para manter a motivação.
- (c) Avaliação de desempenho, rodízio periódico de funções e adequada política de remuneração.

## **11 AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS**

As empresas, para atingirem seus objetivos, agrupam e organizam, de forma lógica, uma série de funções necessárias para a realização de tarefas.

Esse agrupamento resulta no estabelecimento de uma série de rotinas que são conhecidas como sistemas.

## EXEMPLOS:

Compra de suprimentos; vendas e cobranças; controle e remuneração de pessoal; pagamentos e recebimentos etc.

O sistema de controle interno objetiva assegurar que os procedimentos anteriormente definidos estejam efetivamente sendo seguidos.

A avaliação se processa pelo levantamento dos sistemas da empresa e podem ser evidenciados de quatro diferentes formas:

- (a) Questionários narrativos.
- (b) Questionários “sim/não”.
- (c) Fluxogramas.
- (d) Descrição propriamente dita.

## 12 CATEGORIAS DE CONTROLES INTERNOS

Não existe uma terminologia universal para descrever as categorias de controles internos; entretanto, podemos classificá-los segundo suas finalidades em:

- (a) Controles organizacionais, inclusive a segregação de funções.
- (b) Controles de sistemas de informação.
- (c) Controles de procedimentos.

## **A - CONTROLES ORGANIZACIONAIS, INCLUSIVE A SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES**

Ao falar da questão de controles organizacionais, referimo-nos ao controle obtido por meio da maneira de designar responsabilidades e delegar autoridades.

A magnitude de muitas empresas faz com que a gerência se veja impossibilitada de administrar ou supervisionar pessoalmente as operações. Em tais circunstâncias, é imprescindível estabelecer uma estrutura organizacional adequada. Essa estrutura é um marco no qual se realizam as atividades de planejamento, execução e controle das operações da entidade e cuja eficácia dependerá de considerações, como:

- Atribuição de responsabilidades e delegação de autoridade claramente definidas.
- Segregação de funções incompatíveis para evitar que sejam controladas por qualquer indivíduo ou departamento de organização.
- Fornecimento de recursos, inclusive pessoal competente, em quantidade suficiente para o cumprimento das responsabilidades atribuídas.
- Existência de sistemas de medição e avaliação do desempenho.

No que tange à organização de funções e delegação de autoridade, é conveniente documentar a definição de linhas e instruções de operação mediante manuais de organização, organogramas e descrições de cargos.

Não existe uma estrutura organizacional típica que possa ser utilizada como meio de comparação para determinar os pontos fortes

ou fracas de uma estrutura completa, devido à diversidade de tamanho, objetivos, tipos de funções entre as empresas.

## **SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES**

A correta *segregação de funções* é considerada como o elemento mais importante de um sistema eficaz de controle interno. O princípio fundamental é que ninguém deveria controlar todas as etapas de uma transação sem a intervenção de outra ou outras, capazes de efetuar uma verificação cruzada.

O controle total de todas as etapas de uma transação por parte de um só indivíduo permitiria a este efetuar operações de forma ineficaz ou fraudulenta, sem ser descoberto. Em geral, é necessário estabelecer departamentos separados e independentes para funções, como compras, recebimento, produção, vendas, contabilidade e finanças. Os encarregados de cada departamento são responsáveis pela maneira como seus subordinados levam a cabo suas incumbências. Como já foi dito, os deveres de cada pessoa deveriam ser claramente definidos por meio de organogramas e manuais de procedimentos.

A segregação de funções pode assumir várias formas, cada uma das quais contribui para a eficácia do controle interno. Entre essas formas, citam-se:

1. Segregação da responsabilidade pelas diferentes partes de uma transação.
2. Segregação das funções de custódia e registro.
3. Segregação de responsabilidade dentro das funções de custódia e registro, para atuar como um sistema de dupla verificação.

4. Segregação da responsabilidade pela custódia de bens passíveis de substituição.
5. Política de rodízio de empregados e férias.

Agora, examinaremos cada uma dessas formas e proporcionaremos exemplos para ilustrar-lhes a importância.

## **B - CONTROLE DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO**

O controle sobre o sistema de informação refere-se ao controle obtido mediante a prestação de informações aos níveis adequados da administração.

O planejamento e o controle das operações, em todas as empresas, dependem do conhecimento que a administração tem das atividades e operações passadas, presentes e futuras. Nas pequenas empresas, esse conhecimento dependerá, em maior ou menor grau, do sistema de informação.

A direção executiva não pode estar presente para observar todas as operações nem inteirar-se de todas as decisões tomadas nos diferentes níveis de organização. Uma das características que distingue as empresas mais bem sucedidas é, muitas vezes, a qualidade da informação de que dispõem os responsáveis pela tomada de decisões.

Os sistemas de informação variam consideravelmente de uma empresa para outra e, em decorrência disso, torna-se impossível projetar um sistema de informação típico, capaz de ser utilizado como meio de comparação para determinar os pontos fortes e os pontos fracos de determinado sistema. Um bom sistema não deve omitir as seguintes características:

- Os relatórios devem conter informação relevante para os usuários.
- A informação deve ser distribuída conforme as responsabilidades atribuídas.
- A forma de apresentação deve destacar a informação de maior importância.
- A informação deve ser suficientemente detalhada para permitir identificação das operações “fora de linha” ou possíveis problemas.
- A informação deve ser usada pelos que tenham competência e tempo necessários para compreender seu significado e adotar medidas corretivas, se necessário.

Com relação a esta última característica, é importante ressaltar que o controle não existe mediante o simples fornecimento de informação e, sim, com o uso que a administração faz desta.

## **C - CONTROLES DE PROCEDIMENTOS**

Os controles de procedimentos referem-se ao controle obtido mediante a observação de políticas e procedimentos dentro da organização.

Elaborado o plano de organização, é de suma importância que o pessoal compreenda claramente suas funções e responsabilidades, sendo conveniente, para tanto, que existam normas de procedimento devidamente documentadas.

Os procedimentos existentes em uma organização são implementados para que se alcance eficiência operacional e se atinjam os objetivos empresariais.

Algumas características desejáveis nos controles de procedimento são:

- Que estejam bem definidos e documentados.
- Que se mostrem fáceis de interpretar e aplicar.
- Que sejam adequados à estrutura organizacional.

São dois os tipos de controles de procedimentos:

- Procedimentos do fluxo de documentação - são os incorporados no sistema de processamento de transações.

#### EXEMPLOS:

- revisão de cálculos e somas em contratos de financiamento;
- endosso restritivo de cheques administrativos.
- Procedimentos de controle independentes - são aqueles estabelecidos pela administração, independentemente das rotinas de processamento de transações.

#### EXEMPLOS:

- conciliações de saldos bancários;
- auditoria interna;
- controle de saldos segundo os razão subsidiários, para verificar se coincidem com aqueles segundo as contas de controle do razão geral;
- proteção física.

## REFERÊNCIAS

Administração Novo Cenário Competitivo – CERTO, Samuel C.

Administração Novo Cenário Competitivo. São Paulo: Ed. Atlas, 2010.

ATTIE, Willian. **Auditoria – Conceitos e Aplicações**. Ed. Atlas - 6ª. Edição – Attie, William 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walton G. **Auditoria**. 71 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRAMBING, Audrey A.; RITTENBER, Larry E.; JOHNSTONE, Karla M. **Auditoria**. Tradução técnica de SanVincente, Antonio Zoratto – **Financeiras**. São Paulo: – Ed. Atlas, 2010.

CAVALCANTI, Marcelo Cavalcanti. **AUDITORIA – Auditoria - Um urso Moderno e Completo**, 20107 ed. São Paulo: Ed. Atlas, – 7ª. Edição – Almeida, Marcelo Cavalcanti, Ed. Cengage Learning, 2010.

## CAPÍTULO 4

# A AUDITORIA E SUAS ORIGENS<sup>12</sup>

### NOTA SOBRE O AUTOR

**MAURO MOREIRA** é formado em Ciências Contábeis e Administração de Empresas; Strategic Leadership – Harvard University, Vevey, Switzerland; Ex-Diretor e atual Membro do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) – Seção RJ; Ex-Diretor da Camara Americana de Comércio (AM-CHAM); Ex-Conselheiro Efetivo do Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro (CRCRJ); e Curso para Conselheiros de Administração do IBGC, concluído em maio/21. Acumulou 40 anos de experiência em Auditoria e Consultoria, sendo 24 anos como sócio, dos quais 6 na Arthur Andersen e 18 na EY. Se retirou da sociedade da EY em 30/06/2020, conforme regra mandatária, por razão da idade; foi o sócio-líder do Escritório do Rio de Janeiro da EY, no período de 2002 até sua retirada em 30/06/20, quando o escritório contava com cerca de 1200 profissionais; ampla experiência, como sócio de auditoria, atendendo a clientes de diversos segmentos de indústria, atuando em empresas familiares, em expansão e com grandes empresas multinacionais e brasileiras de capital aberto no Brasil e no exterior; entre os diversos clientes atendidos como sócio-coordenador, destacam-se:

Coca-Cola Indústrias, Grupo Globo, Grupo Telefónica, Invepar, Multiplan Empreendimentos, Rede D'or e TIM; experiência significativa com relatórios em US GAAP, IFRS e SOX; líder no desenvolvimento do programa de retenção de diversidades na EY RJ; é membro independente do Conselho de Administração e Chairman do Comitê de Auditoria da Wilson Sons Limited. Chairman do Comitê de Auditoria da Aliansce Sonae e membro do Comitê de Auditoria do Grupo SOMA. É presidente do Conselho Fiscal da Rede D'or São Luiz.

## **A AUDITORIA E SUAS ORIGENS**

A história do surgimento da auditoria é um pouco controversa entre os historiadores e escritores do assunto, mas pode se afirmar que a auditoria é tão antiga quanto a própria contabilidade. Outro aspecto sobre o qual não há dúvida é o fato de que a revolução industrial provocou grande evolução e até popularidade do assunto no mundo. Já no Brasil, o surgimento se deu mais significativamente com o final da Segunda Guerra Mundial com a vinda de várias filiais de multinacionais para o país.

Os primeiros vestígios de atividades ligados à auditoria surgiram na antiga Suméria por meio de verificação de registros referentes a 4500 anos antes de Cristo. Mais tarde, outros relatos aconteceram, em Roma, por exemplo, como ela tendo surgido como um instrumento de controle do antigo Império. Historicamente, o que consta sobre os procedimentos de auditoria é que no Antigo Egito existia a necessidade de ratificar as atividades nas grandes construções e as verificações de registros de coletas de impostos. Outros povos, como os gregos, sírios e babilônicos, realizavam registros de escrituração de patrimônios adquiridos e já possuídos, havendo a necessidade de ratificação. A auditoria é tão antiga

quanto a própria contabilidade remontando-se para o Império persa quando o imperador Dário I criou a função de olhos e ouvidos do rei, funcionários cujas funções eram vigiar as ações dos governadores das províncias, garantir o cumprimento das normas imperiais, e fiscalizar a cobrança de impostos e uso do tesouro real. Muitos anos depois, os imperadores romanos também começaram a nomear altos funcionários com o intuito de supervisionar as operações financeiras dos administradores das províncias e lhes prestar contas formalmente. Durante o século XII, na França, os barões liam publicamente suas contas na presença de funcionários da coroa, na mesma região, o imperador Carlos Magno nomeou os Missi Dominici que eram inspetores que percorriam todo o Império e informavam sobre a administração do território. Há relatos do uso do termo auditor no século XIII, na Inglaterra, quando o rei Eduardo I autorizou os barões a nomearem representantes e ainda ordenou que conferissem as contas de falecidas esposas. Os primeiros relatórios de auditoria consistiam em documentos chamados Probatum sobre as contas onde era atestada a aprovação do auditor. Durante a idade média e após o renascimento surgiram na Europa as associações profissionais com o objetivo de executar as funções de auditoria, conselhos londrinos em 1310, tribunal de contas em 1640 em Paris, colégio de Radsonade em 1581 na cidade de Veneza, academia Dei Regioniere em 1658 nas cidades de Milão e Bolonha.

## **EVOLUÇÃO DA AUDITORIA**

Provavelmente, o primeiro auditor foi um guarda livros experiente que realizava serviços para mercadores italianos no século XV e XVI e que, por conta de sua reputação, passou a ser consultado sobre escrituração e transações. Auditoria se tornou profissão a partir do momento em que o profissional de escrituração deixou

de atender um único cliente para atender aos demais mercadores, se transformando em consultor.

A atividade de auditor cresceu na Inglaterra no século XVII onde, com controle das rotas marítimas, desenvolveram-se várias empresas e com elas foram criados sistemas de impostos cobrados sobre o lucro. Com a Revolução Industrial houve a expansão intensiva do capitalismo com o surgimento das primeiras fábricas, os proprietários então sentiram necessidade de delegar funções, atividades e atribuições de responsabilidades, inclusive ao uso de recursos próprios e de terceiros, o que foi um grande passo para o incentivo e aprimoramento da auditoria.

Com o crescimento das empresas e a progressão do mercado tornou-se necessário levar em consideração outros fatores econômicos além do interesse dos proprietários. Com a crescente necessidade de financiamentos e a formação do mercado de capitais se fez relevante a divulgação de demonstrações econômicas e financeiras, as quais ganharam importância para os sócios e futuros investidores e para que tivessem maior fidedignidade elas tinham de ser examinadas por um profissional independente da empresa para assim comprovar o cumprimento das metas, os resultados e a integridade do investimento. Com isso, em 1845, o Railway Companies Consolidation Act instituiu a verificação anual de balanços patrimoniais por auditores.

A auditoria tomou novos rumos nos Estados Unidos, depois da crise de 1929 quando foi criado o comitê MAY, um grupo de trabalho encarregado de determinar regras para as companhias com ações na bolsa tornando obrigatória a auditoria por auditores independentes, em 1934, foi criado a US Securities and Exchange

Communssion (SEC), um ente governamental para proteger os investidores e fiscalizar o mercado de valores mobiliários.

Na medida em que a auditoria se desenvolvia pelo mundo os procedimentos contábeis se distinguiam de um país para o outro, assim, com os esforços do professor Juan Angel Gil de discutir essas distinções, foi criado, em 1973, um comitê de normas internacionais de contabilidade, o IASC, que ao longo do tempo passou por diversas modificações e em 2000 foi reformulado e se transformou em uma junta de normas internacionais de contabilidade (IASB), desde então, o IASB está comprometido com a criação de normas contábeis com informações de qualidade, transparência e confiáveis para serem compreendidas e aplicadas no mundo todo.

Adicionalmente, cabe comentar que em 1978 foi criado um Comitê Internacional de Práticas de Auditoria, o IAPC, apoiado pela Federação Internacional de Contadores (IFAC). Em 2001, foi realizada uma revisão abrangente do IAPC que, em 2002, foi reconstituído como Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Garantia (IAASB), órgão que emite as Normas Internacionais de Auditoria (Internacional Standards on Auditing - ISA).

## **AUDITORIA NO BRASIL**

No Brasil, a origem da auditoria se deu na época em que ainda era uma colônia de Portugal devido à necessidade de controlar as atividades aqui exercidas, como cultivo de café, de açúcar, extração de ouro e minérios e tráfico negreiro. As atividades de controle eram exercidas pelos guarda-livros, para registrar as movimentações ocorridas e relatar ao Império. Ela teve uma importância relevante quando o Rei Dom João VI veio para o Brasil, em 1808, ano em que a liberdade comercial foi iniciada no país e, devido à natural expansão e forte concorrência, as empresas precisaram

aumentar suas instalações, melhorar os procedimentos internos e reduzir custos. Para tal, elas recorreram a empréstimos e abertura do capital aos investidores, com isso, os credores e investidores precisavam de informações sobre a situação financeira, capacidade de pagamento e rentabilidade.

Dessa forma, as demonstrações tornaram-se mais importantes e por segurança exigiram que fossem examinadas por profissionais independentes, assim como já era feito nos países desenvolvidos. Há dificuldade em se precisar a data dos primeiros trabalhos de auditoria realizados no Brasil, entretanto, a primeira evidência concreta é o Decreto nº 2.935, de 16 de junho de 1862, que autorizava a reorganização da Companhia de Navegação por Vapor Baiana Anônima e determinava que os auditores deveriam participar anualmente da assembleia ordinária com a função de analisar as contas da empresa, contudo, o primeiro documento da auditoria que se tem registro é um parecer de 1903 elaborado pela empresa Clarkson & Cross, que trata-se de um certificado de auditoria referente ao balanço da São Paulo Transway, Light and Power Company relativo ao período compreendido entre a fundação da empresa em junho de 1899 e 31 de dezembro de 1902. Em 1931, por meio do Decreto nº 20.158, a profissão de guarda-livros passou a ser regulamentada e incluía a função de auditor.

Em 1945, foi criado o curso de Ciências Contábeis de nível superior, técnico e médio, por meio do Decreto Lei nº 7.988, tornando a auditoria uma prerrogativa dessa profissão, a qual até então só era necessária para controle administrativo e elaboração de parecer sobre os balanços. No ano de 1946, por meio do Decreto Lei nº 9.295, foi criado o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e conselhos regionais que definem as atribuições do contador e do guarda-livros e emite as normas profissionais que regulam a profissão.

No final da segunda guerra mundial, os escritórios estrangeiros de auditoria, que vieram junto com as empresas multinacionais, trabalharam no convencimento dos empresários brasileiros sobre a importância dos trabalhos de auditoria e, em dezembro de 1976, com o advento da Lei nº 6.404 (conhecida como Lei das SAs) o parecer dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis das companhias abertas passou a ser obrigatório, impulsionando o desenvolvimento da atividade de auditoria no Brasil. Assim, podemos dizer que o estabelecimento da atividade de auditoria no Brasil está diretamente relacionado com as instalações das empresas estrangeiras e com a obrigatoriedade de auditoria sobre as demonstrações financeiras dessas empresas, bastante influenciada pela chegada dos escritórios internacionais de auditoria.

Outros fatores que também contribuíram para impulsionar o desenvolvimento da auditoria no Brasil foram: financiamento das empresas nacionais por bancos estrangeiros, crescimento das empresas brasileiras, evolução do mercado de capitais, promulgação das normas de auditoria pelo BACEN em 1972, criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e, mais recentemente, a entrada em vigor da Lei nº 11.638, em 28 de dezembro de 2007, que alterou e revogou a Lei nº 6.404 e determinou a modificação das práticas contábeis adotadas no Brasil, de forma a estarem alinhadas às práticas internacionais. Para tal, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que tem como propósito emitir pronunciamentos e orientações contábeis de acordo com a interpretação e adaptações das normas das International Financial Reporting Standards (IFRS), normas internacionais de contabilidade publicadas e revisadas pelo International Accounting Standard Board (IASB). Por fim, com o desenvolvimento econômico e evolução das empresas com o crescente número de aberturas

de capital aos investidores, cresceu a complexidade da gestão dos negócios e das decisões financeiras e, assim, cada vez mais se faz necessária a verificação do correto cumprimento das métricas dos investimentos dos capitais de forma legal e o retorno dos mesmos, exigindo-se a opinião de alguém não vinculado aos negócios da companhia e, através de sua independência e competência, verificar a veracidade e a qualidade das informações ocasionando o desenvolvimento profissional de auditoria.

## **PARECER DE AUDITORIA**

O parecer do auditor representa o meio formal pelo qual este comunica às partes interessadas sua opinião a respeito das demonstrações contábeis auditadas. Essa opinião tem por objetivo apenas confirmar, ou não, a adequação de uma demonstração contábil às normas aplicáveis. Assim, o parecer de auditoria sempre foi expresso na forma de um breve relatório que acompanha as demonstrações contábeis, ficando nas demonstrações em si as informações detalhadas, porém com o aumento da complexidade das transações realizadas no mercado e as consequentes mudanças nos procedimentos de auditoria realizados, o parecer em si também passou por diversas mudanças ao longo dos anos, indo desde um único parágrafo elaborado pelo auditor aos moldes de seu próprio julgamento profissional, até um relatório de algumas páginas cujos moldes devem atender aos requisitos de diversas normas.

Como já mencionado, a auditoria, assim como a contabilidade, é uma necessidade desde o início das transações comerciais ao redor do mundo inteiro, mas em se tratando da regulamentação dos moldes dos pareceres, temos os principais marcos no mercado americano iniciando na década de 1910. Desde a primeira orientação oficial para a redação do relatório de auditoria, dada em

1917, o relatório foi revisado várias vezes pelos diversos órgãos reguladores ao redor do mundo. No Brasil, os primeiros normativos para o relatório de auditoria surgiram no início da década de 1970, sendo denominado “Parecer do Auditor”, apesar das normas mais recentes estabelecerem o Relatório do Auditor Independente (“RAI”) como denominação padrão para o relatório de auditoria, ainda é comum ouvir profissionais da área se referindo ao mesmo como “parecer de auditoria”. O relatório do auditor também tem sido utilizado para estimular mudanças na prática profissional e influenciar a responsabilidade legal do auditor.

## **FEDERAL RESERVE BULLETIN DE 1917**

Até 1917 não havia normas oficiais de contabilidade ou auditoria estabelecidas nos Estados Unidos. Além disso, nenhum padrão geralmente reconhecido evoluiu de organizações profissionais, requisitos estatutários ou litígios. A falta de responsabilidades definidas aplicáveis ao auditor americano resultou em uma diversidade de práticas de relatórios de auditoria. Desde que a profissão de contador foi introduzida nos Estados Unidos por contadores britânicos, os relatórios usados na Inglaterra serviram de base para os relatórios dos auditores americanos. O parecer do auditor era descrito em geral como um certificado e consistia em um curto parágrafo onde o auditor dizia ter examinado as contas com os livros e comprovantes da empresa e acreditava que estavam corretas e aprovava e certificava que o balanço patrimonial apresentava corretamente a posição da empresa.

A flexibilidade de relatório permitida pela falta de padrões definidos foi acentuada pela filosofia de atendimento ao cliente que permeou a prática contábil inicialmente. Na ausência de requisitos estatutários para uma auditoria, os primeiros contadores jus-

tificavam os trabalhos com base nos benefícios econômicos para o cliente. Como os clientes não eram requeridos a ter auditorias, um auditor não estava em posição de ditar a extensão do trabalho que um cliente exigia e assim o escopo do exame era flexível e, então, o auditor restringiria a redação do relatório a conclusões justificadas pelo escopo do trabalho realizado. O pânico financeiro de 1907 nos EUA desacreditou os grandes negócios aos olhos do público e criou um ambiente político favorável à regulamentação governamental.

Foi criado, mediante decreto em 1913, o Federal Reserve Board (FRB) e, em 1914, a Federal Trade Commission (FTC) e como resultado de discussões entre a FRB, FTC e o American Institute of Accountants (AIA) surgiu o primeiro guia oficial para a condução de auditorias independentes, o Federal Reserve Bulletin de 1917, “Uniform Accounting”. O referido boletim indicou uma forma sugerida de relatório do auditor, marcando o primeiro ponto na evolução dos relatórios padrão dos auditores. O texto padrão sugerido incluía a identificação clara da entidade auditada, o período e as demonstrações cobertas, além de indicar que a auditoria foi realizada de acordo com o plano sugerido e aconselhado pela FRB. Segue uma tradução livre do texto padrão sugerido pela FRB:

“Auditei as contas de [Nome da empresa], para o período de [Data de início do período auditado] a [Data de encerramento do período auditado] e certifico que o balanço patrimonial e a demonstração de lucros e perdas foram preparados de acordo com o plano sugerido e aconselhado pelo Federal Reserve Board e, em minha opinião, representa a condição financeira da empresa em [Data de encerramento do período auditado] e os resultados de suas operações para o período.”

A marcha em direção a um relatório padrão continuou com a publicação de uma edição revisada do Boletim de 1917 intitulada “Verification of Financial Statements”, em 1929. A revisão foi iniciada por um comitê especial da AIA em 1928, antes do crash da bolsa de 1929. A revisão se deu pela preocupação de que o boletim de 1917 pudesse não ter deixado claro que uma auditoria não era um exame completo em detalhes das demonstrações financeiras. O tamanho crescente dos negócios e o volume crescente de suas transações praticamente exigiam que os procedimentos de auditoria testassem os controles de forma seletiva em vez de verificação documental detalhada quando existiam controles confiáveis, embora a ligação entre a confiança em controles e os procedimentos de auditoria ainda não estivesse bem estabelecida nas práticas sugeridas de auditoria. O novo boletim enfatizava que o auditor usou testes seletivos, embora o relatório sugerido não se referisse aos testes ou ao uso do julgamento do auditor. A principal diferença entre os relatórios de 1929 e 1917 foi a exclusão das referências ao “plano sugerido e aconselhado pela FRB” e a “correção” das demonstrações financeiras. Além disso, o relatório sugerido foi dividido em dois parágrafos que são paralelos aos parágrafos de escopo e o parágrafo de opinião do relatório padrão anterior.

## **AS DECISÕES DO CASO ULTRAMARES**

Aa decisões do caso de Ultramares<sup>1</sup> apagou o que os contadores anteriormente consideravam ser uma linha clara entre negligência e fraude. Em sua maior parte, a decisão considerou que os contadores poderiam ser responsabilizados perante terceiros por negligência grave da qual uma inferência de fraude poderia ser extraída. O caso Ultramares fez com que a profissão do auditor repensasse suas práticas de relatório. Um editorial no Journal of Accountancy de julho de 1931 ofereceu recomendações para rela-

tórios de auditores com base na decisão Ultramares, as sugestões incluíam que o relatório fosse endereçado unicamente ao cliente, que o auditor separasse o relatório em duas partes; uma para a descrição do escopo e outra para a opinião, entre as sugestões também estava a de abandonar a descrição de “certificado de auditoria” que vinha sendo carregada de modelos antigos, pois uma vez que o relatório de auditoria passou a emitir uma opinião, não fazia mais sentido “certificar uma opinião”. Diante da ampliação da responsabilidade a terceiros, os auditores passaram a seguir as sugestões do editorial e a palavra “certificar” assim como o descritivo de “certificado de auditoria” começaram a desaparecer dos relatórios para deixar claro que o relatório era uma opinião e não uma garantia.

## **A BOLSA DE VALORES DE NEW YORK**

Os abusos praticados nos relatórios financeiros que levaram ao colapso do mercado de ações em 1929 não passaram despercebidos por membros atenciosos da profissão contábil. Já em 1927, a Bolsa de Valores de Nova York (NYSE) tentava melhorar as práticas de elaboração de relatórios financeiros, porém, foi preciso o colapso catastrófico do mercado em 1929 para despertar o interesse da bolsa na cooperação com contadores e auditores e, assim, no final de 1930, foi formado um comitê especial para cooperação com as bolsas de valores, o qual realizou duas tarefas principais: educar o público sobre a importância das demonstrações financeiras, seu valor e limitações inevitáveis, e tornar as demonstrações financeiras publicadas pelas corporações mais informativas e confiáveis.

Uma das principais recomendações do comitê foi exigir que as empresas listadas aderissem a princípios contábeis amplos e geralmente aceitos, dentro dos quais pudessem selecionar métodos

detalhados de contabilidade mais adequados às suas necessidades. As empresas seriam obrigadas a divulgar as práticas e métodos empregados para permitir que um investidor julgasse o grau de conformidade com o uso padrão. As empresas também seriam obrigadas a aplicar consistentemente as práticas e os métodos adotados. O comitê também procurou definir a responsabilidade do auditor em relação às demonstrações financeiras elaboradas de acordo com essas novas diretrizes contábeis e recomendou que o relatório do auditor indicasse especificamente se as demonstrações financeiras foram elaboradas com base nas práticas e métodos contábeis adotados e divulgados pela empresa.

As recomendações do comitê foram aprovadas pela NYSE com uma exceção crítica. Não foi considerado necessário ou viável que as empresas divulgassem os métodos contábeis detalhados usados para que os usuários pudessem julgar a conformidade dos métodos contábeis da empresa com os princípios contábeis amplos e geralmente aceitos pelo comitê. Em vez disso, essa responsabilidade foi transferida do usuário para o auditor, exigindo que o relatório do auditor declarasse se a empresa estava seguindo esses princípios amplos.

Assim, o relatório de auditoria teve uma mudança significativa, o modelo de relatório deixou de ser uma sugestão e passou a ser adotado como um relatório “padrão”, o comitê reconheceu a necessidade de uniformidade na linguagem do relatório. Essa uniformidade pretendia atingir os seguintes objetivos: dar uma forma definida à linguagem do relatório entre as firmas de auditoria, tornando os relatórios comparáveis e reduzindo a possibilidade de mal-entendidos decorrentes de caprichos na sua redação, e fazer ressalvas nos relatórios de auditoria, mais facilmente reconhecíveis. Apesar desse padrão só ser requerido às empresas listadas na

bolsa de valores e seus auditores, a redação padrão tendia a ser usada em todos os trabalhos de auditoria. Além disso, pela primeira vez, o relatório se referia às demonstrações financeiras como objeto de exame e não aos livros ou contas. O conceito de “base de testes” foi explicitamente mencionado no relatório e foram incluídos detalhes adicionais sobre o escopo da auditoria. O parágrafo de opinião continuou a enfatizar tratar-se de uma opinião em vez de uma garantia, e este parágrafo também introduziu o conceito de princípios contábeis geralmente aceitos (o que viria a ficar conhecido apenas como “GAAP”), como um padrão contra o qual a apresentação adequada pode ser mensurada. Tais características se encontram nos relatórios de auditoria até os dias atuais. O parágrafo do parecer também introduziu uma referência à consistência, uma vez que os métodos contábeis adotados deveriam ser aplicados de forma consistente de acordo com os requisitos da NYSE, ficando o auditor responsável por relatar o cumprimento desse requisito.

## **THE SECURITIES ACTS EM RESPOSTA AOS CASOS MCKESSON & ROBBINS**

Os esforços da American Institute of Accountants (AIA) e da NYSE ocorreram em um ambiente de severas críticas públicas à comunidade financeira e à gestão corporativa. Em resposta a essa preocupação, o Congresso americano aprovou uma série de atos sobre o mercado de valores mobiliários que colocaram novas e substanciais responsabilidades na profissão contábil, não apenas profissionais quanto também responsabilidades legais, e criou a Securities and Exchange Commission (SEC) para administrar estes atos. Embora a SEC estivesse investida da autoridade para prescrever os princípios contábeis e a forma e o conteúdo do relatório do auditor, ela decidiu deixar a iniciativa para a profissão,

que mais à frente sugeriu, porém recusou-se a determinar, a forma exata do relatório do auditor e, ao invés disso, pediu aos profissionais contábeis que o relatório fosse esclarecedor tanto quanto ao escopo da auditoria quanto à adequação e qualidade dos princípios contábeis empregados pela empresa.

Os contadores tinham acabado de começar a se adequar aos novos requisitos quando a fraude da McKesson & Robbins<sup>2</sup> veio à tona. A SEC realizou audiências para determinar os detalhes e o escopo da auditoria realizada, até que ponto as normas vigentes de procedimento de auditoria foram seguidas e a adequação dos procedimentos de auditoria aplicados. Em 1940, a SEC divulgou um relatório resultado deste inquérito com um requisito à AIA para confirmação de contas a receber e observação da tomada de inventário físico que foi publicado na forma de um panfleto intitulado “Extensions of Auditing Procedures” que foi reeditado como a primeira de uma série de *Statements on Auditing Procedure* (SAP nº 1) que seriam emitidas pelo Instituto. A nova declaração, reconhecendo os resultados da investigação da SEC, modificou o relatório padrão do auditor e dentre as principais alterações estava a inclusão da menção à revisão do sistema de controles internos da empresa e que os exames dos registros contábeis e outras evidências de suporte eram realizados por métodos que o auditor julgava apropriada.

A revisão do parágrafo do escopo enfatizou a revisão do controle interno como um elemento essencial na auditoria e justificou implicitamente a confiança do auditor no sistema de controles internos em vez de testes detalhados. Essa referência ao controle interno precedeu qualquer uso generalizado de forças de controle para reduzir a extensão dos testes. A nova redação do relatório atuou como um catalisador para modificar a prática tanto quanto

informou aos leitores sobre uma característica de auditoria. Além disso, o conceito de julgamento profissional foi explicitado no parágrafo de escopo por referência à coleta de evidências pelos “métodos” de auditoria e extensão dos testes considerados apropriados. A revisão do parágrafo de opinião também trouxe sutis mudanças na referência a conformidade com o GAAP, apesar de sutil a mudança tinha por objetivo eliminar uma ambiguidade no significado de consistência, pois aparentemente alguns contadores acreditavam que “mantidos consistentemente durante o ano”, no modelo anterior, não relacionavam os princípios do ano corrente com os do ano anterior.

A emissão do SAP1 também introduziu uma nova categoria de relatório; a de abstenção de opinião. Antes do SAP1, era uma prática comum de relatório especificar as deficiências contábeis, omissão de procedimentos de auditoria ou outras limitações semelhantes no relatório do auditor e, em seguida, introduzir a expressão final da opinião com palavras como “sujeito ao precedente”, assim, o relatório deixava a terceiros a decisão sobre até que ponto eles poderiam confiar nas demonstrações financeiras como um todo. Desse modo, com a emissão do SAP1, passou-se a determinar que o auditor independente não deveria expressar opinião de que as demonstrações financeiras apresentam de forma justa a posição da empresa e os resultados das suas operações, em conformidade com o GAAP, quando as suas exceções (ressalvas) forem de relevância tal a negar a opinião, ou quando o seu exame teve um alcance relevantemente menor do que ele considerava necessário.

No entanto, o SAP1 não excluiu o tipo de relatório com limitação de escopo em que o auditor indicava a extensão do trabalho realizado incluindo as limitações do escopo (exames por alguma razão não realizados pelo auditor), e as constatações resultantes desse

trabalho. Na verdade, o SAP1 reconheceu explicitamente esse tipo de relatório ao afirmar que, nas circunstâncias de um trabalho de escopo limitado, o auditor independente deveria limitar seu relatório a uma declaração de suas constatações e, se apropriado, suas razões para omitir uma expressão de opinião, permitindo assim que o auditor não expressasse opinião sobre o assunto de limitação do escopo.

## **NORMAS DE AUDITORIA GERALMENTE ACEITAS (GAAS) E OS TIPOS DE OPINIÃO**

Após o caso McKesson, a SEC passou a despender mais atenção aos conceitos subjacentes da auditoria independente, incluindo as qualificações do auditor, sua independência e a responsabilidade relativa da administração e do auditor pelas demonstrações financeiras e confiança no controle interno. O Comitê de Procedimentos de Auditoria da SEC concordou que deveria ser feita uma distinção entre os padrões de auditoria e os procedimentos necessários para atender a esses padrões, pois apesar dos SAPs conterem tanto padrões quanto procedimentos de auditoria, a distinção entre estes não era claramente estabelecida. O comitê imediatamente começou a trabalhar em uma declaração de padrões formais de auditoria, no entanto, o trabalho do comitê foi interrompido pela Segunda Guerra Mundial e o esforço para estabelecer padrões só foram retomados em 1947.

Enquanto isso, em 1941, a SEC alterou regulamentos exigindo mudanças no relatório do auditor, uma das quais era a inclusão de uma declaração de que “a auditoria foi feita de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas e incluiu todos os procedimentos considerados necessários nas circunstâncias”, assim, a referência às normas de auditoria geralmente aceitas (GAAS) apa-

receu no relatório do auditor oito anos antes de o Instituto adotá-las formalmente. Como a referência ao GAAS precedeu qualquer desenvolvimento extensivo da expressão escrita desses padrões, a redação do relatório serviu para estimular esse desenvolvimento. Outra mudança trazida foi a omissão da referência à confiança no controle interno e testes e amostragem, como se acreditava que esses aspectos de uma auditoria eram amplamente aceitos, não era mais considerado necessário mencioná-los explicitamente no relatório.

Em atendimento à necessidade de esclarecer as responsabilidades de relatórios, foi emitido o SAP 23 em 1947. A declaração modificou o SAP 1 de forma que o auditor independente não deveria expressar opinião de que as demonstrações financeiras apresentavam de forma justa a posição da empresa e os resultados das suas operações, em conformidade com o GAAP, quando as exceções (ressalvas) observadas fossem de tal relevância que o levassem a negar a opinião, ou quando o exame teve significativo menor alcance do que era considerado necessário para se pronunciar sobre as declarações tomadas em conjunto. Em tais circunstâncias, o auditor independente deveria declarar que não estaria em condições de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto e deveria indicar claramente as razões para tal. A SAP 23 também especificou de forma clara e objetiva as opções de tipos de relatórios disponíveis para o auditor sendo: opinião sem ressalvas; opinião com ressalvas; ou abstenção de opinião.

Em 1962, a SEC emitiu o SAP 32 que acrescentou mais um tipo de relatório disponível para o auditor, o relatório com opinião adversa, modificação esta que visava proibir o auditor independente de renunciar a uma opinião para evitar uma opinião adversa mais definitiva e que talvez fosse de desgosto do cliente.

O SAP 32 determinou que uma opinião adversa é exigida em qualquer relatório em que as exceções às práticas geralmente aceitas ou distorções na apresentação sejam tão relevantes que, no julgamento do auditor independente, uma opinião com ressalva não se justifique. Nessas circunstâncias, a abstenção de opinião não é considerada apropriada, uma vez que o auditor independente possui informações suficientes para formar uma opinião de que as demonstrações financeiras não estão devidamente apresentadas e o auditor independente deve declarar isso em seu relatório.

## **SAS 5 E SAS 15**

Nos anos que se seguiram após o SAP32, a SEC ainda continuou com a intenção de realizar mais revisões ao relatório padrão de auditoria em decorrência do aumento das críticas à profissão contábil devido a falhas de auditoria amplamente divulgadas e crescentes litígios contra firmas de auditoria. Muitos contadores acreditavam que as críticas e litígios eram baseados em mal-entendidos sobre a função do auditor e o significado do relatório do auditor. Em 1964, o *American Institute of Certified Public Accountants* declarou que “muitos acionistas não tinham a menor ideia do que o relatório de auditoria significava e que acreditava ter chegado a hora de uma revisão em linguagem leiga à luz das circunstâncias alteradas nos últimos 30 anos”.

Nos anos que se seguiram, o Comitê de Procedimentos de Auditoria da SEC emitiu diversas recomendações concentrando sua atenção e recomendações em quatro áreas principais para potencial revisão:

i) As limitações inerentes às demonstrações financeiras e a natureza dos GAAPs devido a preocupações que o relatório do auditor não descrevesse adequadamente os julgamentos exigidos pelo

GAAP e as limitações resultantes nas demonstrações financeiras. Por meio de uma série de propostas sucessivas de SAPs, o comitê tentou criar uma redação de relatório padrão para capturar esses conceitos, mas, por fim, o comitê abandonou o esforço de descrever os GAAPs e as limitações das demonstrações financeiras no relatório do auditor, considerando que pronunciamentos da Accounting Principles Board poderiam ser usados para comunicar a natureza dos GAAP e as limitações das demonstrações financeiras.

ii) A descrição do escopo da auditoria devido a preocupações se a natureza e as limitações de uma auditoria foram adequadamente descritas no relatório do auditor. O comitê propôs revisões no parágrafo de escopo sendo as principais: a troca da expressão “Examinamos” pela expressão “Auditamos” por considerar que a expressão “examinamos” carecia de precisão; a complementação da expressão “normas de auditoria geralmente aceitas” com “do AICPA” por considerar que a expressão não especificava as normas específicas às quais se referia ou sua fonte; e por considerar que a expressão “e incluiu os testes dos registros contábeis e outros procedimentos de auditoria que consideramos necessários nas circunstâncias” era muito ambígua, o comitê propôs a seguinte frase alternativa: “Assim, aplicamos procedimentos de auditoria às demonstrações financeiras e aos dados e transações subjacentes selecionados por nós dos registros da empresa; consideramos que os procedimentos de auditoria são de natureza e na medida suficientes para fornecer uma base para nossa opinião expressa abaixo.” Dando, assim, maior ênfase nos conceitos de teste, evidência e julgamento do auditor.

iii) A distinção entre as responsabilidades da administração e do auditor. No julgamento do comitê, o parágrafo de escopo não transmitia adequadamente a distinção entre a responsabilidade da

administração pelas demonstrações financeiras e a responsabilidade do auditor pela condução da auditoria e expressão de uma opinião, por isso, o comitê recomendou a inclusão no parágrafo de escopo da expressão “estas declarações são baseadas nos registros da Companhia e outras representações da administração da Companhia”. Apesar de já ter a preocupação do esclarecimento da distinção das responsabilidades da auditoria e da administração, tais responsabilidades se refletiram apenas em uma expressão dentro do escopo não recebendo ainda parágrafos próprios no relatório de auditoria.

iv) O comitê acreditava que o significado das expressões “apresentar de forma justa... em conformidade com os GAAP”, presentes nos parágrafos de escopo, dava margem a muitas interpretações, assim o comitê recomendou que a expressão “de forma justa” fosse substituída por “razoavelmente” e posteriormente recomendou a substituição pela frase “em todos os aspectos materiais”.

Mesmo com as diversas recomendações emitidas nenhuma alteração realmente significativa no relatório foi efetivamente alcançada pois apesar do consenso, tanto do comitê da SEC quanto dos profissionais de auditoria, de que o relatório precisava de revisões para melhorar sua capacidade de comunicar de forma mais clara o seu teor aos diversos leitores das demonstrações financeiras, não se chegava a consensos sobre os significados e clarezas do texto contido no relatório de auditoria. As mudanças propostas no relatório, ao contrário das revisões anteriores, estavam começando a cair sob o escrutínio dos preparadores e usuários das demonstrações financeiras e a maior visibilidade do relatório

do auditor trouxe um novo obstáculo à sua revisão. A profissão tinha que considerar como essas partes poderiam perceber não

apenas a nova redação, mas também os motivos subjacentes às mudanças propostas. Assim a preocupação com a clareza do relatório foi ofuscada pela preocupação dos diversos usuários das demonstrações financeiras que a revisão pudesse ser uma tentativa da profissão de diluir suas responsabilidades, assim como a preocupação dos preparadores de que a revisão estendesse as suas responsabilidades.

Em 1975, o AICPA adotou uma abordagem um pouco diferente para esclarecer o relatório padrão do auditor. Em vez de mudar a redação do relatório, emitiu um Statements on Auditing Standards (“SAS”) para lidar com o problema persistente do que significava “apresentar de forma justa ... em conformidade com os GAAPs”. Como as tentativas anteriores de encontrar palavras substitutas para essa frase não tiveram sucesso, a emissão de um SAS na verdade interpretou o significado da frase, deixando-a intacta no relatório. O SAS 5 deu orientação aos auditores no cumprimento da responsabilidade de formar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estariam em conformidade com os GAAP, especificando que, para isso, o julgamento do auditor deveria determinar que i) os princípios contábeis utilizados teriam aceitação geral; ii) os princípios contábeis aplicados seriam adequados às circunstâncias; iii) as demonstrações financeiras continham a divulgação apropriada; iv) as demonstrações financeiras apresentavam a substância dos eventos e transações dentro de uma faixa aceitável de aproximação.

Em 1977 também foi emitido o SAS 15, redefinindo o significado da expressão “tomadas como um todo” no relatório de auditoria. A SAS concluiu que a frase deveria ser considerada como aplicável não apenas às demonstrações financeiras do período, mas também às demonstrações de um ou mais períodos anteriores apresentados

em base comparativa com as do período, deixando mais claro no relatório do auditor que ele estaria emitindo uma opinião sobre os períodos apresentados nas demonstrações financeiras, não apenas o corrente mas também os comparativos, assim tornando a expressar uma opinião anterior ou, se as circunstâncias o justificassem, expressar uma opinião diferente daquela anteriormente expressa nas declarações do ano anterior.

## **RESOLUÇÃO CFC N° 321, RESOLUÇÃO BACEN N° 220 E A CVM**

No final dos anos 60 e início dos anos 70, o Brasil se encontrava em crise econômica, pois as bolsas de valores no país entraram em rota acentuada de queda à época, e eram necessárias tomadas de medidas normatizadoras sobre o mercado de valores no país. Em 1968, o Banco Central (“BACEN”) emitiu a Resolução n° 88 que disciplinava o registro das pessoas jurídicas de direito privado, emissoras de títulos e valores mobiliários negociáveis em Bolsas de Valores e nos demais integrantes do sistema de distribuição no mercado de capitais, bem como o registro das respectivas emissões. Apesar da Resolução n°88 já fazer menção quanto ao requisito de auditoria de demonstrações financeiras a algumas empresas, foi apenas em 1972 que o Conselho Federal de Contabilidade (“CFC”) emitiu a Resolução n° 321, a qual aprovava as normas e os procedimentos de auditoria no Brasil e a Resolução n° 220, a qual estabelecia as condições para a auditoria dos demonstrativos contábeis das empresas registradas no BACEN.

A Resolução CFC n° 321/72 foi a primeira norma que tratou de uma sugestão de padronização do trabalho de auditoria e estabeleceu requisitos mínimos para execução dos procedimentos de

auditoria no Brasil e trazia o seguinte texto padrão recomendado para o Parecer de auditoria:

“Examinamos o balanço patrimonial anexo, da Empresa [nome da empresa], levantado em [data base] e a respectiva demonstração do resultado econômico do exercício findo naquela data. Nosso exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas e, conseqüentemente, incluiu as provas nos registros contábeis e outros procedimentos de auditoria que julgamos necessários nas circunstâncias.

Em nossa opinião, o balanço patrimonial e a demonstração do resultado econômico acima referidos, representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira da Empresa [nome da empresa], em [data base], e o resultado de suas operações correspondentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicados com uniformidade em relação ao exercício anterior.”

Era visível que o texto recomendado era uma adaptação dos textos sugeridos pela SEC e AIPCA no mercado americano, sendo composto basicamente por um parágrafo de escopo e um parágrafo de opinião, porém uma diferença notável era que, ao mencionar as normas de auditoria geralmente e princípios geralmente aceitos o texto não fazia referência ao emissor.

Em dezembro de 1976 foi aprovada a Lei nº 6.385/76, a qual dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), entidade que tem como uma de suas competências expedir normas sobre padrões de contabilidade, relatórios e pareceres de auditores independentes, bem como regis-

trar as empresas de auditoria ou auditores independentes habilitados a auditar demonstrações financeiras de companhias abertas.

## **RESOLUÇÕES CFC N° 700 E N° 820**

Em 1991, o CFC emitiu a Resolução CFC n° 700/91, revogando a Resolução n° 321/72. O CFC, assim como a CVM e BACEN, entendiam que o Parecer dos Auditores Independentes deveria expressar de maneira clara e objetiva se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estavam adequadamente representando ou não a situação do patrimônio e as suas modificações no período considerado, de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos, as Normas de Contabilidade e, se fosse o caso, a legislação específica que rege as atividades da entidade. Entre outras alterações nas normas que regiam a auditoria também foram feitas alterações na estrutura do parecer que passava a ser composto basicamente por três parágrafos sendo i) relativo à identificação das demonstrações contábeis e dos períodos auditados e à definição das responsabilidades da administração e dos auditores; ii) relativo à extensão dos trabalhos; e iii) o que expressa a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis. Desta maneira, de acordo com a natureza da opinião, o parecer poderia ser sem ressalva, com ressalva, adverso e com abstenção de opinião.

Em 1997 o CFC emitiu a Resolução n° 820 alterando a Resolução n° 700, mas referente ao parecer de auditoria a única mudança foi a substituição da expressão “de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos” para “de acordo com as Práticas Contábeis Adotadas no Brasil”. Assim, o texto modelo recomendado de parecer, sem ressalva, adotado ficou da seguinte forma:

“Examinamos os balanços patrimoniais da empresa [nome da empresa], levantados em 31 de dezembro de 19XX e de 19XX, 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 os valores e as 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 empresa [nome da empresa], em 31 de dezembro de 19XX e de 19XX, 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 as Práticas Contábeis Adotadas no Brasil.”

A preocupação em trazer mais clareza ao parecer de auditoria finalmente levou a uma extensão deste, deixando de ser apenas os dois parágrafos, escopo e opinião, que formavam a estrutura do relatório de auditoria internacionalmente adotado nas últimas décadas. Ao invés de tentar encontrar uma expressão sintética, ou algumas poucas, que sumarizasse todas as características do pare-

cer de auditoria, se optou por estender o parecer dedicando mais parágrafos a assuntos que necessitassem de mais clareza.

## **LEI 11.638/07 E O RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE (“RAI”)**

Em 2005, a crescente importância da internacionalização das normas contábeis estava levando inúmeros países a caminhar para um processo de convergência visando a uma maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil bem mais homogênea.

Assim, o CFC emitiu a Resolução nº 1.055 que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que tem como propósito o estudo, o preparo e a emissão das interpretações e adaptações das IFRS, normas internacionais de contabilidade emitidas pela IASB, no ambiente regulatório brasileiro. O CPC foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos de várias entidades do ambiente regulatório do mercado de capitais brasileiro, além do próprio CPC. Dentre as entidades estão: O Banco Central do Brasil (BACEN); Comissão de Valores Mobiliários (CVM); Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB); Superintendência de Seguros Privados (SUSEP); Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), entre outros. Em 2007, com a aprovação da Lei nº 11.638/07 que determinou a modificação das práticas contábeis adotadas no Brasil de forma a se alinhar com as práticas internacionais, o CPC passou a desempenhar papel importante no ambiente regulatório brasileiro.

Em 2009, o CFC aprovou uma série de Normas Brasileiras de Contabilidade e Técnica de Auditoria Independente (NBC TA) e uma Norma Brasileira de Contabilidade Profissional do Auditor Independente (NBC PA), dentre essas a NBC TA 700 - Formação

da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, aprovada através da Resolução CFC nº 1.231/09. O auditor passa então a formar sua opinião sobre se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com uma estrutura de relatório financeiro aplicável à empresa auditada e não mais, apenas, com base nas práticas contábeis adotadas no Brasil. A NBC TA estabeleceu a denominação Relatório do Auditor Independente (“RAI”) como denominação padrão para o relatório de auditoria eliminando a nomenclatura “parecer” que era utilizada no Brasil até então, embora a palavra ainda seja bastante utilizada para se referir ao relatório de auditoria.

Não apenas a nomenclatura do relatório de auditoria foi alterada, mas a sua estrutura também foi bastante modificada. Pela NBC TA, o RAI deve obedecer a uma estrutura padronizada contendo os seguintes tópicos:

- título: indica claramente que é o relatório do auditor independente;
- destinatário: normalmente é endereçado aos acionistas, aos administradores ou aos responsáveis pela governança da entidade;
- base para opinião;
- opinião do auditor;
- responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis;
- responsabilidade do auditor;

- assinatura do auditor, data e endereço: deve mencionar a cidade em que o relatório foi emitido.

Seguindo a tendência de estender o relatório de forma que ele ofereça mais esclarecimento, este modelo basicamente apresenta um parágrafo para cada uma das características do relatório de auditoria que careciam de mais clareza, principalmente no que se refere à distinção das responsabilidades do auditor e da administração.

Os tipos de RAI ficaram denominados apenas como opinião sem modificação ou opinião modificada, sendo esta subdividida em: opinião com ressalva, opinião adversa e opinião com abstenção de opinião. Em essência, continuam os mesmos quatro tipos principais de opinião.

Apesar de não criar nenhum tipo novo de opinião, as normas aprovadas na Resolução CFC nº 1.231/09 deram grande atenção ao texto dos relatórios com opinião modificada, tendo uma NBC TA específica para o texto da opinião modificada, a NBC TA 705 - Modificações de Opinião do Auditor Independente. Além disso, também foi aprovada a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente, que traz um novo elemento ao relatório de auditoria, o Parágrafo de Ênfase, que é o parágrafo incluído no relatório do auditor referente a um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do auditor, é de tal importância que é fundamental ser incluído no relatório, para o adequado entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis. O Parágrafo de Outros Assuntos é o parágrafo incluído no relatório do auditor que se refere a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações contábeis e que, de acordo com o julgamento do auditor, é relevante para os

usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório. Os parágrafos de ênfase e outros assuntos não representam uma modificação na opinião do auditor.

## **OS PRINCIPAIS ASSUNTOS DE AUDITORIA NO NOVO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE (NRAI)**

Em 2016 novas revisões no conjunto das NBC TAs referentes ao RAI foram emitidas. Dentre as principais alterações encontra-se o normativo NBC TA 701 - Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente que incluiu no RAI uma nova seção intitulada “Principais assuntos de auditoria”, onde o auditor deve descrever cada um dos principais assuntos de auditoria, utilizando um subtópico para cada um deles. O texto de introdução dessa seção do relatório deve afirmar que: os principais assuntos de auditoria são aqueles que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente.

Com essa nova seção, o RAI deixa de ser um texto padronizado uma vez que esta seção contempla análises diretas dos auditores sobre temas que impactam especificamente a empresa auditada.

Em vista das mudanças ocorridas no RAI, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON emitiu o Comunicado Técnico IBRACON n° 01/2017, com o objetivo de orientar os auditores independentes para a emissão do seu relatório sobre as demonstrações contábeis que devem aplicar as novas normas relativas aos RAI. Neste comunicado, o IBRACON recomenda uma relação de cinco modelos de relatório que os auditores independentes deveriam emitir, de acordo com cada situação e tipo de opinião, além de apresentar de maneira sintetizada um checklist

de onde cada modelo deve ser aplicado. Os modelos recomendados foram:

- Modelo I - Modelo de relatório do auditor independente de entidade não listada, sem modificação e com parágrafo de ênfase;
- Modelo II - Modelo de relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas, de entidade não listada, elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e também de acordo com as IFRS, apresentadas em conjunto (lado a lado) e que não apresentam diferença entre o resultado e o patrimônio líquido nessas práticas contábeis;
- Modelo III - Modelo de relatório do auditor independente, de entidade listada, com opiniões separadas sobre as (i) demonstrações contábeis individuais elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e (ii) demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e com as IFRS, apresentadas em conjunto (lado a lado);
- Modelo IV - Modelo de relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas, de uma entidade listada, elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e de acordo com as IFRS, apresentadas em conjunto (lado a lado) e que não apresentam diferença entre o resultado e o patrimônio líquido; e
- Modelo V - Modelo de relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas de entidade listada, com opiniões separadas – modificada no consolidado e não modificada no individual, dúvida significativa sobre a

continuidade operacional da Companhia e parágrafos de ênfase e de outros assuntos (IBRACON, 2017).

Por fim, podemos dizer que, de acordo com a cronologia dos eventos relatados neste capítulo, a atividade de auditoria das demonstrações contábeis teve grande evolução no mercado americano, que se desenvolveu mais rapidamente em relação ao brasileiro e serviu de base e parâmetro para a evolução de nosso mercado. Entretanto, atualmente, com o alinhamento do Brasil às práticas contábeis internacionais e aos procedimentos e padrões dos relatórios de auditoria, as demonstrações contábeis de empresas brasileiras e os respectivos relatórios dos auditores independentes podem ser plenamente entendidos e comparados em bases internacionais, aspecto este fundamental para propiciar aos investidores e demais usuários das demonstrações contábeis, externos ou não, plena comparabilidade em um mercado cada vez mais globalizado.

---

A literatura pesquisada foi a seguinte: A introdução está baseada principalmente em uma videoaula do Prof. Cristiano Reinaldo (CONTABILIDADE: ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA AUDITORIA), adicionalmente foram utilizadas as seguintes fontes; História da Contabilidade/A Contabilidade na Idade Antiga - Wikilivros ([wikibooks.org](http://wikibooks.org)); International Auditing and Assurance Standards Board – Wikipédia, a enciclopédia livre ([wikipedia.org](http://wikipedia.org)); ::: [ DocPro ] ::: ([bn.br](http://bn.br)) – Reorganização da Companhia de Navegação por vapor Bahiana; Lei 7.988 ([camara.leg.br](http://camara.leg.br)) – Lei 7.988. A parte da história americana está baseada em artigos de D.R. Carmichael e Alan J. Winters. - «Evolution of Audit reporting» by Douglas R. Carmichael and Alan J. Winters

(olemiss.edu). Na parte da história nacional as principais leituras foram de sites do Ibracon e CFC e os artigos EVOLUÇÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE NO PERÍODO DE 1972 A 2016 (ufrgs.br) e Auditoria Externa: História e Aspectos do Relatório (fio.edu.br)

---

## CAPÍTULO 5

# TÓPICOS DE AUDITORIA CONTÁBIL EXTERNA E INTERNA

### NOTA SOBRE O AUTOR

**RIL MOURA** é contador e economista; especialista em administração de empresas e em ciências contábeis; professor de cursos de graduação e pós-graduação da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ); auditor e consultor econômico-financeiro; ex-diretor da Fundação Nacional de Apoio Gerencial (FUNAGER); Vice-Presidente de Pesquisa e Estudo Técnicos do Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro; Membro da Academia Brasileira de Ciências Econômicas, Políticas e Sociais (ANE), Membro da Academia de Ciências Contábeis do Estado do Rio de Janeiro (ACCERJ), Membro da Academia Brasileira Rotária de Letras (ABROL) Cidade do Rio de Janeiro; Membro do Conselho Fiscal do SEBRAE Rio de Janeiro; Perito judicial; Autor de vários livros; e é palestrante e autor de matérias publicadas nas Revistas do Conselho Federal de Contabilidade, do Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro e do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul.

## RESUMO

Este capítulo aborda o objetivo dos trabalhos de auditoria, na década de 90, que era verificar se as demonstrações financeiras ou contábeis representavam adequadamente a posição patrimonial e financeira da empresa ou entidade auditada em determinada data, os resultados das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações dos recursos para os períodos ou exercícios sociais correspondentes, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos (PCGA), aplicados com uniformidade em relação ao ano anterior ou ao mesmo período do ano anterior. Assim, em 2023, podemos contar um pouco de história da auditoria em nosso país, considerando a literatura, com a qual muito convivi no período de 1974 a 1990.

## CONSIDERAÇÕES GERAIS

A Contabilidade tem como uma de suas principais funções, comunicar aos seus usuários, os fatos ocorridos em determinado período. Para que essa função seja realizada com êxito, a Ciência Contábil, constantemente, aprimora seus mecanismos documentais, padronizando relatórios e adequando-se às realidades e necessidades dos usuários no que tange à mensuração e divulgação da informação relevante aos mesmos.

A contabilidade é uma ciência nitidamente social quanto às suas finalidades, mas, como metodologia de mensuração, abarca tanto o social quanto o quantitativo.

É social quanto às finalidades, pois, em última análise, através de suas avaliações do progresso de entidades propicia um melhor conhecimento das configurações de rentabilidade e financeiras,

e, indiretamente, auxilia os acionistas, os tomadores de decisões, os investidores a aumentar a riqueza da entidade e, como consequência, as suas, amenizando-lhes as necessidades.

É parcialmente social, como metodologia, em seus critérios valorativos, baseados em preços, valores e apropriações que envolvem grande dose de julgamento, subjetividade e incerteza, decorrentes do próprio ambiente econômico e social em que as entidades operam.

Tanto a **auditoria contábil externa** como a **auditoria contábil interna** têm como ponto principal o exame do controle interno da empresa auditada, e os seus trabalhos são realizados com a utilização de **técnicas idênticas de auditoria**, com maior ou menor volume de testes, em função da segurança e fidedignidade das informações e dos controles existentes, consistindo em exame de documentos, livros contábeis, registros, além de realização de inspeções e obtenção de informações de fontes internas e externas, tudo relacionado com o controle do patrimônio da empresa ou entidade auditada.

Em 2023, podemos contar um pouco de história da auditoria em nosso país, considerando a literatura, com a qual **muito convivi no período de 1974 a 1990**, quando vários autores diziam, de modo geral, que o objetivo básico dos trabalhos de auditoria era verificar se as demonstrações financeiras ou contábeis representavam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira da empresa ou entidade auditada em determinada data, os resultados das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações dos recursos para os períodos ou exercícios sociais correspondentes, de acordo com **os princípios de contabilidade**

**geralmente aceitos (PCGA)**, aplicados com uniformidade em relação ao ano anterior ou ao mesmo período do ano anterior.

Diziam, também, que os exames de auditoria deviam ser efetuados de acordo com as normas de auditoria **geralmente aceitas** e na extensão julgada necessária nas circunstâncias, determinada em função dos procedimentos de controle interno da empresa ou entidade, bem como da relevância de suas contas qualitativas ou quantitativas.

Que os procedimentos básicos de auditoria representavam um programa de trabalho, os quais deviam, no entanto, ser ampliados, modificados ou suprimidos, de acordo com as circunstâncias vigentes na época de sua aplicação. A execução dos procedimentos básicos requeria instruções sobre a maneira de executá-los, e eles deviam, em circunstâncias normais, constar dos programas de trabalho.

Na década de 70, o saudoso amigo, insigne professor **Américo Mateus Florentino**, afirmara que a expansão das sociedades comerciais e industriais no Brasil, fruto do excepcional desenvolvimento econômico alcançado pelo País, notadamente a intensificação das sociedades de capital aberto e daquelas que negociam suas ações em Bolsa de Valores que constituem instrumentos de captação de poupanças coletivas, criou a necessidade da auditoria contábil.

Muitos autores também diziam que a contabilidade era considerada como um dos instrumentos principais de controle administrativo, mantendo conexões com as **técnicas de auditoria**, tendo como objetivo avaliar as informações contábeis, no sentido de que

sejam consideradas como atualizadas, fidedignas, totais, seguras e adequadas.

A auditoria contábil, que até bem poucos anos se desenvolvia quase que exclusivamente entre as filiais e subsidiárias de empresas estrangeiras que funcionavam no Brasil, passou a estender-se entre as sociedades genuinamente brasileiras devido à necessidade de manter bem informados os inúmeros acionistas brasileiros que investem suas economias na formação do capital dessas empresas.

Outras áreas também passaram a utilizar a auditoria contábil em caráter obrigatório: os órgãos do serviço público, as companhias de seguros, e outras atividades supervisionadas direta ou indiretamente pelas autoridades governamentais.

O Banco Central do Brasil e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil começaram a fixar **normas de contabilidade e de auditoria**, e passaram a exigir que os profissionais que atuavam neste setor especializado da contabilidade apresentassem credenciais e registros adequados, a fim de merecer a confiança do público.

A literatura especializada sobre o assunto, baseava-se quase que somente em obras estrangeiras, não obstante o esforço elogiável de alguns poucos autores brasileiros que incursionaram com sucesso nessa área.

Entretanto, do que mais se ressentiam as obras e trabalhos sobre auditoria contábil era a obstinada submissão a textos estrangeiros, constituindo quase ao pé da letra de conceitos e situações peculiares, que se aplicavam nos Estados Unidos e em outros países, mas sem consistência nem aplicação prática no Brasil.

É claro que a auditoria contábil não se processa apenas à luz dos princípios básicos de contabilidade que são universais. Existiam nuances, condições peculiares, legislações específicas que deviam também ser levadas em consideração pelo auditor brasileiro, sob pena de ficar com um linguajar alienígena, pedante e inoperante.

Expôs o eminente Professor Américo Mateus Florentino, que o seu livro – **Auditoria Contábil** – tinha fundamentalmente este escopo: **conservar os princípios universais imutáveis**, mas ambientar a auditoria às **condições peculiares brasileiras**, sem quebra, evidentemente, do respeito à técnica, que deve ser observada em todas as circunstâncias; e as normas técnicas de contabilidade e os controles contábeis constituíam os fundamentos para qualquer estudo sério sobre auditoria contábil.

A contabilidade, considerada como um dos **instrumentos principais de controle administrativo**, mantém conexões com as técnicas de auditoria, tendo como objetivo avaliar as informações contábeis, no sentido de que sejam consideradas como atualizadas, fidedignas, totais, seguras e adequadas.

Vários autores disseram, com outras palavras, que a evolução da técnica contábil em decorrência de novos fatos socioeconômicos, modificações advindas da legislação, novos pontos de vista, além de outros fatores, um princípio contábil, que à época era aceito como – PCGA –, isto é, **Princípios de Contábil Geralmente Aceitos**, esses princípios poderiam vir a ser modificados. O que ocorreu, em conformidade com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/93, que consolidou os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O Brasil foi um dos primeiros países a reconhecer oficialmente os **Princípios Fundamentais de Contabilidade**, tendo o Conselho Federal de Contabilidade, em 1981, através da Resolução CFC nº 530/81, identificado 16 (dezesesseis) princípios. No início da década passada, através da Resolução nº 750/93, foram reduzidos a apenas 7 (sete) princípios, substituindo, então, a Resolução anterior publicada.

Antes, o Conselho Federal de Contabilidade havia publicado a Resolução nº 321/72. Seu objetivo era aprovar as Normas e os Procedimentos de Auditoria, elaborados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), relativos aos requisitos a serem observados no desempenho do trabalho de auditoria e a pessoa do Auditor Contábil. Porém, o inciso V dessa Resolução enunciou pela primeira vez a **figura dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos**. Esse inciso e seus itens foram revogados pela Resolução CFC nº 529, em 23 de outubro de 1981.

A Resolução CFC nº 321 trazia uma combinação entre normas e princípios, diferente das edições publicadas posteriormente. Situação somente resolvida com a publicação das Resoluções nº 530/81 e 750/93, reconhecendo os princípios como “**fundamentais**”, com o objetivo de acompanhar a evolução da contabilidade naquela última década, trazendo então, uma nova lista de Princípios Fundamentais de Contabilidade, a seguir enumerados e conceituados:

1. **Princípio da Entidade** – Reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa,

um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aquele dos seus sócios ou proprietários no caso de sociedade ou instituição. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

2. **Princípio da Continuidade** – A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas. A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e a formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.
3. **Princípio da Oportunidade** - Refere-se, simultaneamente, à tempestividade e a integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.
4. **Princípio do Registro pelo valor Original** – Os componentes do patrimônio devem ser registrados

pelos valores originais, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da entidade.

5. **Princípio da Atualização Monetária** - Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.
6. **Princípio da Competência**; As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.
7. **Princípio da Prudência** - Determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido. Diante da conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução nº 774 de 1994, aprovando o apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, com a finalidade de apresentar um grau de detalhamento que não foi possível abranger nos próprios enunciados.

Um aspecto peculiar dessa Resolução é que resumia todos os seus conceitos em apenas um único grupo, o de “**Princípios**”. Diferentemente da estrutura conceitual básica da Teoria da Contabilidade, a qual realizava uma hierarquização entre Postulados (Entidade e Continuidade), Princípios (Custo Histórico, Denominador Comum Monetário, Realização da Receita e Confrontação da Despesa e a Essência sobre a Forma) e Convenções (Objetividade, Materialidade, Consistência e Conservadorismo).

## **O QUE SÃO OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE**

Os princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência de Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, a Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades.

O acatamento dos **Princípios Fundamentais de Contabilidade** é obrigatório no exercício da profissão do contador e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC. Na prática a situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

A contabilidade sendo uma ciência nitidamente social quanto às suas finalidades, mas, como metodologia de mensuração, abarca tanto **o social quanto o quantitativo**.

É social quanto às finalidades, pois, em última análise, por meio de suas avaliações do progresso de entidades propicia um melhor conhecimento das configurações de rentabilidade e financeiras, e, indiretamente, auxilia os acionistas, os tomadores de decisões, os investidores a aumentar a riqueza da entidade e, como consequência, as suas, amenizando-lhes as necessidades.

É parcialmente social, como metodologia, em seus critérios valorativos, baseados em preços, valores e apropriações que envolvem grande dose de julgamento, subjetividade e incerteza, decorrentes do próprio ambiente econômico e social em que as entidades operam.

É em parte quantitativa, em sua forma de materialização na equação patrimonial básica, que não admite desgarramentos de sua lógica forma:

$$\text{ATIVO} = \text{PASSIVO}$$

Ou expandindo:

$$\text{ATIVO} + \text{DESPESAS} + \text{PERDAS} \\ - \text{RETIFICAÇÕES DO ATIVO}$$

=

$$\text{OBRIGAÇÕES} + \text{RECEITAS} + \text{GANHOS} + \text{CAPITAL} \\ + \text{LUCROS} - \text{RETIFICAÇÕES DE OBRIGAÇÕES}$$

Tais equações, por serem sempre satisfeitas, assumem o caráter de IDENTIDADES CONTÁBEIS. O mecanismo do débito e crédito nas contas (partidas dobradas) deságua, necessariamente, nas identidades supramencionadas (3).

(3) – Este preâmbulo é objeto do item 2 (dois) da Deliberação CVM nº 29, de 05/02/86. DOU de 13/02/86.

Conforme deliberação CVM nº 29, de 05/02/1986, os Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade classificam-se em três categorias básicas a saber:

- Postulados ambientais da contabilidade.
- Princípios contábeis propriamente ditos.
- Restrições aos princípios contábeis fundamentais – Convenções.

*Os princípios (conceitos) fundamentais de contabilidade são os seguintes (princípios contábeis propriamente ditos):*

- Princípio do Custo com Base de Valor.
- Princípio do Denominador Comum Monetário.
- Princípio da Realização da Receita.
- Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis.

**Os Princípios Contábeis** simbolizam a essência das doutrinas da Ciência Contábil, e são aplicados diretamente no objeto da ciência contábil: o Patrimônio. De acordo com a legislação contábil, os princípios contábeis, como um todo, devem ser respeitados tanto na contabilidade do setor privado como na contabilidade do setor público.

É bom observar que os princípios contábeis propriamente ditos dão as grandes linhas filosóficas de resposta contábil aos desafios do sistema de informação contábil, operando num cenário complexo, ao nível dos Postulados.

Conforme a Deliberação CVM nº 29, de 05/02/86, tínhamos:

“Numa enunciação axiomática da Teoria da Contabilidade, os POSTULADOS AMBIENTAIS seriam os próprios Postulados ou Axiomas; os PRINCÍPIOS seriam os Teoremas; e as CONVENÇÕES (RESTRICÇÕES) seriam os Corolários”.

Na verdade, sob nossa ótica, os POSTULADOS AMBIENTAIS enunciam, solenemente, condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a Contabilidade atua; escapam ao restrito domínio da Contabilidade, para inserir-se no mais amplo feudo da Sociologia Comercial e do Direito, bem como a Economia e outras ciências. Predispõem a Contabilidade, no que se segue, a assumir esta ou aquela postura, embora o condicionamento não seja tão restrito quanto se possa imaginar.

Os princípios propriamente ditos representam a resposta da disciplina contábil aos POSTULADOS, uma verdadeira postura filosófica e também prática diante do que antes apenas contemplávamos e admitíamos (os POSTULADOS). Os PRINCÍPIOS, constituem, de fato, o núcleo central da estrutura contábil. Delimitam como a profissão irá, em largos traços, posicionar-se diante da realidade social, econômica e institucional admitida pelos Postulados.

Já as CONVENÇÕES ou RESTRICÇÕES, como a própria denominação indica, representam, dentro do direcionamento geral dos Princípios, certos condicionamentos de aplicação, numa ou noutra situação prática.

Os Princípios representam a larga estrada a seguir rumo a uma cidade. As Convenções (Restrições) seriam como sinais ou placas indicando, com mais especificidade, o caminho a seguir.

Ainda com relação ao Princípio do Confronto das Despesas com as receitas e com os Períodos Contábeis, atenção especial deve ser dedicada aos seguintes aspectos:

- Proporcionalmente a certo período contábil já decorrido;
- Produtos cuja produção é contratada para execução a longo prazo;
- Reconhecimento da receita antes da transferência por valoração de estoques;
- Reconhecimento da receita após o período de transferência do produto ou serviço.

*Os Postulados ambientais da contabilidade são os seguintes:*

- Postulado da Entidade Contábil;
- Postulado da Continuidade das Entidades.

## **SÃO PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE:**

### **PRINCÍPIO DA ENTIDADE**

Reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta

acepção, o patrimônio não se confunde com aquele dos seus sócios ou proprietários no caso de sociedade ou instituição.

## PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

A observância do Princípio da continuidade é indispensável à correta aplicação do Princípio da competência, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e a formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

## PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

Esse princípio refere-se, simultaneamente, a tempestividade e a integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

## PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da entidade.

## PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis por meio do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

## PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Esse princípio determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

## PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

Princípio que determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

## O QUE É UMA AUDITORIA

Conforme **William Attie**, a execução de uma auditoria não se prende somente aos fatores sob controle da contabilidade, estendendo-se necessariamente aos diversos segmentos de empresas que geram dados para a contabilidade, assim como aos fatores externos que, de alguma forma, os influenciem. Em uma auditoria que tenha por objetivo expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, o trabalho do auditor converge, portanto, a todos os segmentos de empresas que possam influir e gerar dados para as demonstrações financeiras em exame.

A auditoria era considerada como um sistema de atividades especializadas que tinha por objetivo a verificação de elementos contábeis e determinar a **fidedignidade e a exatidão das demonstrações financeiras ou contábeis**.

Por definição, a auditoria era: “A técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no

exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.”. <sup>(1) 3</sup>

À época, a auditoria era:

- Contábil
- Operacional

A auditoria Contábil se subdividia em:

- Externa
- Interna

**A auditoria externa** era aquela realizada por profissionais em caráter liberal, sem vínculo empregatício com a empresa auditada, auditor que não era empregado ou dependente da empresa ou entidade na qual executava os trabalhos específicos de auditoria. Por outras palavras, era aquela realizada por auditor independente (pessoa física ou jurídica).

**A auditoria interna** era aquela realizada por profissional como empregado da empresa; que possuía vínculo empregatício.

---

<sup>3 1</sup> Hilário Franco e Ernesto Marra, obra citada.

**A auditoria contábil** era um sistema permanente de atividades especializadas exercidas em uma entidade, compreendendo: o conhecimento das leis, normas ou costumes que regiam as atividades da entidade; a observação dos controles internos mantidos pela entidade; o exame dos registros contábeis dos documentos de suas operações; a verificação física dos bens ou valores da entidade; confirmação dos débitos e créditos de terceiros que transacionam com a entidade, com o fim de apurar:

- (a) se os demonstrativos contábeis (balanços e relações discriminativas) expressam a realidade patrimonial da entidade e a realidade de suas relações com terceiros;
- (b) se as operações da entidade foram conduzidas conforme as leis e normas vigentes;
- (c) se os bens ou valores administrados pela entidade não sofreram fraudes, desvios ou extravios <sup>(2) 4</sup>

*A auditoria operacional* era um sistema permanente de atividades especializadas exercida em uma entidade, compreendendo: coleta de dados; análise; cálculos, com a finalidade de apurar:

- (a) a produtividade e a rentabilidade da entidade;
- (b) os custos das operações;
- (c) o equilíbrio e crescimento estrutural e patrimonial da entidade, inclusive sua situação financeira;
- (d) a viabilidade econômico-financeira dos projetos de ampliação da produção.

---

<sup>4</sup> <sup>2</sup> Américo Matheus Florentino, obra citada.

À época, professores também diziam que quem realiza a auditoria é o Auditor, e que o auditor é um profissional especializado que faz o exame dos elementos, dados e demonstrações financeiras ou contábeis com o objetivo de fornecer seu parecer e/ou relatório quanto à fidelidade desses elementos, dados e demonstrações.

Para ser auditor externo, ou seja, aquele profissional responsável pelo parecer de auditoria, a condição primeira era que o mesmo possuísse graduação em ciências contábeis e que se encontrassem devidamente registrado nos órgãos de classes, tais como:

- Conselhos Regionais de Contabilidade;
- Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON);
- Ministério da Fazenda; e
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Para o registro de auditores internos funcionava o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (OIO), uma sociedade civil de direito privado.

## **REQUISITOS FUNDAMENTAIS PARA O AUDITOR**

A auditoria é o exame independente das informações contábeis de qualquer entidade, de fins lucrativos ou não, independentemente de sua dimensão ou forma legal, quando esse exame for conduzido com a finalidade de emitir parecer sobre elas.

Como princípios básicos que regem a auditoria, encontramos:

- Integridade;
- Objetividade;
- Independência;

- Confidencialidade; e
- Habilidade e Competência.

O profissional de auditoria, o auditor, deve ser franco, honesto e sincero ao executar seu trabalho. Ele deve ser justo e não permitir que prevenção ou preconceitos influenciem sua objetividade. Ele deve manter atitude imparcial e ao mesmo tempo ser e parecer livre de qualquer interesse que – qualquer que seja seu efeito real – possa ser considerado como sendo incompatível com honestidade e objetividade.

Assim é que esse profissional necessita observar e cumprir os princípios básicos que regem a auditoria, iniciados pelo princípio *integridade*, já enumerados e a seguir desenvolvidos:

***Integridade*** – O profissional de auditoria deve ser decisivo, honesto e sincero na execução de seu trabalho.

***Objetividade*** – O profissional de auditoria deve ser justo e não deve ter preconceito ou tendência que se sobreponham à sua objetividade. O auditor deve manter atitude imparcial.

***Independência*** – O profissional de auditoria deve estar e aparentar que realmente está livre de qualquer interesse que possa ser considerado, independentemente de seu efeito real, como incompatível com a integridade e objetividade.

***Confidencialidade*** – O profissional de auditoria deve respeitar a confidencialidade das várias informações obtidas durante a realização de seu trabalho, não devendo revelar quaisquer dessas informações a terceiros sem autorização específica, salvo se houver obrigação legal ou profissional de revelar.

**Habilidade e Competência** – O profissional de auditoria é um especialista, e assim considerado necessita de habilidades especializadas e competência adquiridas através de uma combinação de cultura geral, conhecimentos técnicos obtidos em cursos e treinamentos formais e concluídos mediante exames de habilitação e experiência prática sob supervisão adequada.

Devemos ter sempre em mente que os trabalhos de auditoria devem ser executados por pessoas devidamente habilitadas que possuam experiência, competência e treinamento adequado.

Quando da execução de trabalhos de auditoria se delegam funções a outros profissionais, como assistentes ou outros auditores, a responsabilidade pela formação e emissão de sua opinião, sobre as informações financeiras ou contábeis, é do auditor que delegou essas funções a terceiros.

## **NORMAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA**

Antes era assim: O encerramento do balanço geral não é incumbência restrita do contador e da sua equipe. Pelo contrário, enquanto toda a empresa ou entidade passa a se movimentar para fornecer documentos, mapas, formulários, contratos, cifras, etc., paralelamente, a diretoria como um todo, isto é, em conjunto, e, particularmente, a diretoria econômico-financeira, **não pode se omitir nesse processo**, vez que dele deverá ativamente participar, quer para a utilização das diversas fases da confecção das demonstrações financeiras ou contábeis; quer para certificar-se de que essas demonstrações (o balanço geral) estão realmente espelhando fidedignamente o que passou na empresa ou entidade durante o exercício social encerrado; que para tranquilizar-se sobre o fiel cumprimento das legislações fiscal, societária, previdenciária e trabalhista.

O auditor, ao formar a sua opinião sobre as informações contábeis, necessita obter segurança de que as operações do cliente ou empresa auditada estão correta e convenientemente registradas nos livros contábeis e fiscais e de que essas operações não foram omitidas.

Os controles internos das empresas poderão servir para a segurança da opinião do auditor sobre as informações contábeis evidenciadas através das demonstrações financeiras ou contábeis.

Existem normas relativas ao auditor: normas relativas à execução dos trabalhos de auditoria; e normas relativas ao parecer.

Essas normas, conhecidas por normas de auditoria geralmente aceitas, foram reconhecidas e aprovadas pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB) – absorvido pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) – e eram as seguintes, além de outras:

a) Normas relativas à pessoa do auditor, compreendendo:

- Independência  
(o auditor deve ser independente em todos os assuntos relativos a seu trabalho)
- Competência técnico-profissional  
(a auditoria deve ser executada por pessoa legalmente habilitada, perante o Conselho Regional de Contabilidade (CRC) na categoria de CONTADOR e que tenha reconhecida experiência adquirida e mantida pelo treinamento técnico na função de auditor)

- Cuidado e Zelo  
(o auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização do exame e na exposição de suas conclusões)

b) Normas relativas à execução do trabalho, compreendendo:

- Planejamento e supervisão  
(o trabalho de auditoria deve ser adequadamente planejado e quando executado por contabilistas assistentes, estes precisam ser convenientemente supervisionados pelo auditor responsável)
- Estudo e avaliação do sistema contábil e de controle interno  
(o auditor deve estudar e avaliar o sistema contábil e de controle interno da empresa, como base de determinação da confiança que nele se possa depositar, para a fixação da natureza, da extensão e da profundidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados)
- Extensão dos procedimentos de auditoria  
(os procedimentos de auditoria devem ser estendidos e aprofundados até a obtenção dos elementos comprobatórios necessários para fundamentar o parecer do auditor)

## **NORMA MAIS RECENTE**

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC): NBC TA 800.

- CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS - AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ELABORADAS DE ACORDO COM AS ESTRUTURAS CONCEITUAIS DE CONTABILIDADE PARA PROPÓSITOS ESPECIAIS

## **ALCANCE**

1. As normas de auditoria (NBCs TA) da série 200-700 se aplicam à auditoria de demonstrações contábeis. A NBC TA 800 trata das considerações especiais na aplicação dessas normas à auditoria de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais.
2. Esta norma foi escrita no contexto do conjunto completo de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura para propósitos especiais. A NBC TA 805 - Considerações Especiais - Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis trata das considerações especiais para a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis.

3. Esta norma não suprime os requisitos das outras normas de auditoria nem pretende tratar de todas as considerações especiais que podem ser relevantes nas circunstâncias do trabalho.

## **DATA DE VIGÊNCIA**

4. Esta norma deve ser aplicada, a partir de sua publicação, na auditoria de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais de períodos findos em, ou após, 31 de dezembro de 2016.

## **OBJETIVO**

5. O objetivo do auditor, ao aplicar as normas de auditoria no exame de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais, é tratar apropriadamente as considerações especiais que são relevantes para:
  - (a) (a) a aceitação do trabalho;
  - (b) (b) o planejamento e a execução do referido trabalho; e
  - (c) (c) a formação da opinião e a emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.

## DEFINIÇÕES

6. Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir possuem os seguintes significados a eles atribuídos:
  - (a) Demonstrações contábeis para propósitos especiais são demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura conceitual para propósitos especiais (ver item A4).
  - (b) Estrutura conceitual para propósitos especiais é a estrutura de relatório financeiro elaborada para satisfazer as necessidades de informações contábeis de usuários específicos. A estrutura de relatório financeiro pode ser uma estrutura de apresentação adequada ou uma estrutura de conformidade (ver itens A1 a A4 desta norma e item 13(a) da NBC TA 200).
7. A referência a “demonstrações contábeis” nesta norma significa “conjunto completo de demonstrações contábeis para propósitos especiais”. Os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável determinam a apresentação, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis e o que constitui um conjunto completo de demonstrações contábeis. A referência a “demonstrações contábeis para propósitos especiais” inclui as divulgações relacionadas.

## REQUISITOS

Considerações ao aceitar o trabalho

Aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro

8. A NBC TA 210 - Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria, item 6(a), requer que o auditor determine a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro aplicada na elaboração das demonstrações contábeis. Na auditoria de demonstrações contábeis para propósitos especiais, o auditor deve obter entendimento sobre (ver itens A5 a A8):
  - (a) o objetivo para o qual são elaboradas as demonstrações contábeis;
  - (b) os usuários previstos; e
  - (c) as providências tomadas pela administração para determinar que a estrutura de relatório financeiro aplicável é aceitável nas circunstâncias.

## CONSIDERAÇÕES AO PLANEJAR E EXECUTAR A AUDITORIA

9. A NBC TA 200, item 18, requer que o auditor cumpra as normas de auditoria relevantes para a auditoria. Ao planejar e executar uma auditoria de demonstrações contábeis para propósitos especiais, o auditor deve determinar se a aplicação das normas de auditoria requer consideração especial nas circunstâncias do trabalho (ver itens A9 a A12).

10. A NBC TA 315 - Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por Meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente, item 11(c), requer que o auditor obtenha entendimento da seleção e aplicação de práticas contábeis da entidade. No caso de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as cláusulas do contrato, o auditor deve obter entendimento sobre as interpretações significativas do contrato firmado pela administração na elaboração dessas demonstrações contábeis. A interpretação é significativa quando a adoção de outra interpretação razoável teria produzido diferença relevante nas informações apresentadas nas demonstrações contábeis.

## **FORMAÇÃO DE OPINIÃO E COMUNICAÇÃO DAS CONSIDERAÇÕES**

11. Na formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis para propósitos especiais, o auditor deve aplicar os requisitos da NBC TA 700 - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis (ver itens A13 a A19).

## **DESCRIÇÃO DA ESTRUTURA DE RELATÓRIO FINANCEIRO APLICÁVEL**

12. A NBC TA 700, item 15, requer que o auditor avalie se as demonstrações contábeis fazem referência ou descrevem, adequadamente, a estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as cláusulas do contrato, o auditor deve avaliar se as demonstrações con-

tábeis descrevem, adequadamente, as interpretações significativas do contrato sobre o qual estão baseadas as demonstrações contábeis.

13. A NBC TA 700 trata da forma e do conteúdo do relatório do auditor independente, incluindo a ordenação específica para certos elementos. No caso do relatório de auditoria sobre demonstrações contábeis para propósitos especiais:

- (a) o relatório do auditor independente também deve descrever o objetivo para o qual foram elaboradas as demonstrações contábeis e, se necessário, os usuários previstos, ou referir-se à nota explicativa nas demonstrações contábeis para propósitos especiais que contém essas informações; e
- (b) se a administração tem opção de estruturas de relatórios financeiros na elaboração dessas demonstrações contábeis, a explicação da responsabilidade da administração (ou outro termo que é apropriado no contexto da estrutura legal na jurisdição específica) pelas demonstrações contábeis também deve fazer referência à sua responsabilidade por determinar que a estrutura de relatório financeiro é aceitável nas circunstâncias.

Alerta aos leitores de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais.

14. O relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis para propósitos especiais deve incluir

um parágrafo de ênfase, alertando os usuários desse relatório de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro para propósitos especiais e que, consequentemente, as demonstrações contábeis podem não ser adequadas para outro fim (ver itens A20 e A21).

## VIGÊNCIA

Esta norma deve ser aplicada, a partir de sua publicação, na auditoria de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais de períodos findos em, ou após, 31 de dezembro de 2016, e revoga a Resolução CFC n.º 1.236/2009, publicada no DOU, Seção 1, de 4/12/2009.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Auditoria um Curso Moderno e Completo**. São Paulo: Saraiva, 1984.

ATTIE, Willian. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. São Paulo: Atlas, 1982.

FORENTINO, Américo Mateus. **Auditoria Contábil**. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1975.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas 1982.

MOURA, Ril. **Técnicas de Auditoria**. Confederação Nacional da Indústria. Rio de Janeiro. 1990.

## **Conselho Diretor do CRCRJ - 2022/2023**

**Conselheiro Samir Ferreira Barbosa Nehme**  
Presidente

**Conselheiro Rafael da Silva Machado**  
Vice-Presidente

**Conselheiro Paulo Henrique Barbosa Pegas**  
Vice-Presidente de Desenvolvimento Profissional

**Conselheiro Ril Moura**  
Vice-Presidente de Pesquisa e Estudos Técnicos

**Conselheiro Elias Costa Martins**  
Vice-Presidente de Administração e Finanças

**Conselheira Gisele Carvalho de Lima**  
Vice-Presidente de Registro Profissional

**Conselheira Ilan Rodrigues de Farias Renz**  
Vice-Presidente de Fiscalização, Ética e Disciplina

**Conselheiro Edilson Conrado Ferreira Junior**  
Vice-Presidente de Interior

**Conselheiro Jarbas Tadeu Barsanti Ribeiro**  
Vice-Presidente de Controle Interno

**Conselheira Genaina Gama Lopes**  
Representante dos Técnicos em Contabilidade

**Conselheira Flávia da Silva Domingos (convidada)**  
Ouvidoria do CRCRJ

**Conselho Regional de Contabilidade  
do Estado do Rio de Janeiro**

Rua Primeiro de Março, 33 - Centro

Rio de Janeiro - RJ

CEP: 20.010-000 - Tel: (21) 2216-9595

[www.crc.org.br](http://www.crc.org.br)

