

# AUDITORIA EXTERNA E SUA IMPORTÂNCIA PARA AS ORGANIZAÇÕES

BRUNA LAIS FERREIRA SACHET<sup>1</sup>  
GEISSON NARDI<sup>2</sup>

**RESUMO:** A auditoria, por ser uma atividade em paralela com a área de Administração e Contabilidade, torna-se uma atividade importante para as organizações, sua avaliação é voltada aos controles internos das entidades, de modo que promova mais confiança nos registros contábeis. É através da auditoria que as pessoas usuárias, tanto internas quanto externas, da empresa absorvem conhecimento e sentem-se mais seguras dos fatos e mais confiantes nas Demonstrações Contábeis divulgadas ao público usuário. Diante disso, a pesquisa teve como finalidade a identificação e a percepção dos gestores sobre a auditoria externa realizada pelo auditor independente. No limite do objetivo em pauta, utilizou-se de procedimento metodológico descritivo e exploratório, baseando-se em referências bibliográficas. Utilizou-se, também, de uma pesquisa em forma de entrevista com objetivo de avaliar a opinião e os níveis de satisfação sobre a auditoria externa. A fundamentação teórica se deu por meio de revisão de literaturas bases sobre o assunto, foram apresentados tópicos relacionados à origem, a auditoria externa, e ainda quanto ao auditor na esfera empresarial por conclusão de trabalhos e após emissão de relatório circunstanciados, as características de opiniões quanto ao avaliado, detectado, combinando com a responsabilidade do auditor perante a fraudes e erros constatados e conceituando as modalidades de auditorias, entre interna e auditoria externa. Diante disso, na conclusão do trabalho, quanto à detecção das análises realizadas, observou um resultado consistente em vista aos questionários analisados, podendo perceber que os usuários internos e externos entendem a importância da auditoria externa e interna, e caracterizam as recomendações por observações realizadas e, também, que o relatório de auditoria elaborado pelos auditores independentes e das discussões realizadas como bem alinhadas com as atividades da empresa é de fácil compreensão para implantação.

**PALAVRAS CHAVE:** Auditoria; Parecer; Relatório; Auditoria Externa.

## EXTERNAL AUDIT AND ITS IMPORTANCE TO ORGANIZATIONS

**ABSTRACT:** Auditing by been it is an activity that is congruent with the Management and Accounting area becomes an important activity for organizations by evaluating internal controls of entities so that it promotes more confidence in accounting records. It is through the audit that the users, both internal and external of the company absorb knowledge and feel more secure of the findings and more confident in the Financial Statements disclosed to the user public. Therefore, the research aimed to identify and perceive managers about the external audit performed by the independent auditor as well as internal auditors. In the limit of the objective in question, descriptive and exploratory methodological procedures were used, based on bibliographic references and also a market research of companies in the field concentrating on the performance in companies. The theoretical basis through a review of basic literature on the subject were presented topics related to origin, external audit, and also regarding the auditor in the business sphere by completion of papers and after issuing detailed reports, the characteristics of opinions regarding the evaluated, detected, combining with the responsibility of the auditor in the face of fraud and errors found and conceptualizing the modalities of audits, between internal and external audit. Finally, at the conclusion of the work, regarding the detection of the analyses performed observed a consistent result in view of the questionnaires

<sup>1</sup> Acadêmico de Graduação, Curso de Ciências Contábeis, Centro Universitário Fasipe - UNIFASIFE. Endereço eletrônico: [brunalaissachet@gmail.com](mailto:brunalaissachet@gmail.com)

<sup>2</sup> Professor Especialista em Contabilidade, Centro Universitário Fasipe – UNIFASIFE. Endereço eletrônico: [nardi@unemat-net.br](mailto:nardi@unemat-net.br)

analyzed, being able to perceive that internal and external users understand the importance of external and internal audit and characterize the recommendations by observations made that the audit report prepared by the independent auditors and the discussions conducted as well aligned with the company's activities and easy to understand for implementation or.

**KEYWORDS:** Audit; Audit opinion; Report; External Audit.

## INTRODUÇÃO

O presente artigo almeja apresentar de forma genérica o funcionamento, campo de atuação, desenvolvimento e reconhecimento do meio de trabalho da auditoria externa, bem como suas atividades no dia a dia realizadas pelos auditores.

A auditoria é um processo que acompanha os meios econômicos e a evolução da técnica contábil, e aqui será descrito todos os procedimentos de avaliação de demonstrativos de terceiros e a expansão de suas técnicas. A partir dessa exposição, a auditoria apresenta melhor definição e a exploração dos elementos da auditoria. Úteis em seu desempenho faz uma abordagem de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis diversos, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos dados e a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. Franco e Marra (2011) nos diz que entre os vários segmentos que derivam da Contabilidade, está a auditoria, considerada uma técnica essencial que examina e avalia os registros e documentações contábeis e contribui para que a contabilidade atinja plenamente a sua finalidade.

Através das diversas obras citadas no decorrer desse artigo é possível observar que a auditoria é uma atividade em que as organizações têm seus demonstrativos contábeis analisados por terceiros, pois é por meio da auditoria que as empresas, fornecedores, clientes e outras pessoas interessadas recebem o trabalho conduzido e realizado por esses terceiros, e a partir disso, julgam e opinam sobre os fatos e dados apresentados pelas empresas. É com esse propósito que esses profissionais são contratados e reconhecidos no meio empresarial.

As informações contábeis devem possuir validade, veracidade e que possam transmitir aos usuários das demonstrações maior segurança. Isso dá sentido ao trabalho do auditor externo, visto que a auditoria externa utiliza papéis de trabalhos elaborados pelo próprio auditor ou documentos probatórios dos fatos apresentados, e desenvolvem análise na medida em que vai avaliando as contas do balancete da empresa auditada e as diversas contas separadamente por razão contábil da empresa em serviço, constituindo o relatório de auditoria conforme CARDOSO (2017).

Os interessados ou “Stakeholders” podem sentir-se mais confiantes nas Demonstrações Contábeis divulgadas pelas entidades quando validadas por auditores externos. A pesquisa tem a finalidade de identificar a perspectiva dos gestores sobre a auditoria externa realizada pelo auditor independente. A Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA 700 (CFC; 2016) forma sua opinião sobre as Demonstrações Contábeis, considerando a estrutura conceitual, normas e princípios contábeis, e se as informações apresentadas são relevantes, confiáveis e compreensíveis.

É sabido que a auditoria é conduzida basicamente por meio de testes substantivos e de observância, e ao passo da realização destes é recomendável que seja conduzido de acordo com a relevância de cada item a ser considerado. Em seguida, o auditor emite seu parecer sobre a situação patrimonial e financeira das empresas, conduzindo os usuários na tomada de decisão (NBC TA 200 (R1); DOU 05/09/2016).

Assim sendo, o auditor analisa as demonstrações contábeis das organizações com a finalidade de identificar erros e possíveis falhas na contabilização e de controles internos da entidade e, de tal modo, atesta e examina a integridade dos fatos apresentados. Na opinião de Attie (2011) a auditoria é um mecanismo indispensável para ratificar a eficiência e a eficácia dos controles internos da entidade, transmitindo maior certeza para a administração da empresa, maior segurança aos investidores e para o Fisco. Nesse contexto, o estudo apresenta a seguinte problemática: Quais os benefícios que a auditoria externa pode proporcionar aos seus usuários?

Dessa forma, o objetivo geral deste artigo é demonstrar o papel da auditoria externa para a confiabilidade das informações financeiras e patrimoniais das empresas, e os objetivos específicos estão voltados com a finalidade de apresentar a importância da auditoria externa para organizações, rotinas e processos internos adotados para atender esta demanda e, ainda, destacar os conceitos e opiniões técnicas do auditor independente da análise das demonstrações contábeis, que são indispensáveis para tomada de decisão. E esse objetivo é destacado também na Instrução 308/99, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), ao estabelecer que os requisitos para o registro do Auditor na entidade, o que o habilita, por exemplo, a emitir relatórios de auditoria para as Companhias de capital aberto (BRASIL, 1976).

Diante disso, o estudo se justifica em descrever e conceituar a auditoria externa, que é uma ferramenta indispensável na análise de recursos para as organizações, apresentando os aspectos legais dentro das normas de contabilidade e que possam contribuir de forma efetiva e eficaz dos dados contábeis apresentados, para assim garantir a responsabilidade na execução dos trabalhos e na apresentação aos seus usuários, sendo eles sócios acionistas ou terceiros, feito, assim, de forma imparcial. No entanto, a NBC TA 240 afirma que a principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração (CFC, 2016). Ainda conforme a NBC TA 240, 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 (CFC, 2016).

Contudo, a justificativa da pesquisa é contribuir para Ciência Contábil e no seu meio social, de forma teórica, demonstrando a importância de possuir os serviços de auditoria nas organizações, melhorando o entendimento sobre a situação em que a empresa se encontra, bem como, agregando maior valorização ao profissional da área.

O presente trabalho também se estabelece nas técnicas apresentadas, que tem o objetivo de produzir informações a respeito das práticas contábeis e servir como base para consultas acadêmicas e empresariais, além de proporcionar para empresários o entendimento da importância da auditoria independente para o bom andamento nas operações de suas empresas. O Decreto-Lei 9295/46 e Res. CFC 560/83 (CFC, 1983) afirma que o exercício da atividade de auditoria contábil é prerrogativa exclusiva de contador devidamente habilitado junto ao Conselho Regional de Contabilidade.

Neste trabalho será delineado sobre a origem e conceito da auditoria contábil; o perfil do profissional auditor; emissão do relatório de auditoria; da opinião do auditor independente e o reflexo para a empresa; focos distintos entre auditoria interna e auditoria externa e a responsabilidade do auditor independente com relação à administração, interpretações, fraudes e erros.

## **2. REVISÃO DE LITERATURA**

### **2.1 Auditoria contábil e o profissional da auditoria**

A auditoria é uma técnica que sobrevém de um terceiro em avaliar a contabilidade e os controles internos de uma entidade, ouvindo, conferindo, observando, confirmando, examinando e que tenha uma conclusão sobre o assunto tratado. Os objetivos do auditor independente consistem em formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis baseadas na avaliação das conclusões alcançadas pela evidência de auditoria obtida, e expressar claramente essa opinião por meio de relatório escrito (NBC TA 700, 2016).

Observa-se ainda que as auditorias podem ser operacionais, de sistemas, contábeis e financeiras e de gestão. Ainda relacionado ao campo de atuação, pode ser de natureza governamental ou privada e, em destaque, a auditoria externa pode ser realizada por profissionais independentes ou empresas contratadas para tal função que não possua nenhum vínculo com a organização auditada.

O auditor tem como objetivo principal analisar as demonstrações contábeis disponibilizadas pela empresa, confrontando os dados obtidos através de terceiros e da própria análise feita na empresa para que, posteriormente, elabore seu parecer/relatório informando se a empresa está agindo dentro das normas vigentes no período, se os dados expostos pela entidade são fidedignos, bem como

se atua dentro dos Princípios Contábeis, conforme reza a NBC TA 700 (CFC, 2016).

O auditor externo é o profissional terceirizado contratado normalmente por meio de uma empresa independente. Ele é chamado para realizar a verificação dos números das demonstrações contábeis para efeito de gerar confiança àqueles que por ventura supri de informações dos demonstrativos que a empresa emite. De acordo com as declarações de Crepaldi (2011), para que o profissional possa ter um bom desempenho, torna-se imprescindível a aquisição de certas qualidades que lhe facilitarão o desenvolvimento de qualquer trabalho:

- Flexibilidade: deve estar aberto para novas ideias, sem preconceitos;
- Versatilidade: o futuro terá lugar para profissionais versáteis, compreendendo os ambientes endógeno e exógeno empresarial;
- Liderança: frequente para atender as mudanças que virão;
- Princípios morais: sensíveis aos padrões éticos e morais;
- Orientação global: conhecendo avanços em todas as áreas de atividades da empresa;
- Comunicação: deverá se expressar com clareza;
- Habilidade para discernir assuntos que causam impactos diretos e exigem respostas imediatas;
- Equilíbrio físico e emocional, eliminando o estresse;
- Busca do crescimento permanentemente: o auditor requisitado, hoje deve ter pós-graduação ou mestrado em alguma especialidade.

E na sequência dos dados e fatos já mencionados, (Almeida; 2009, p.30) declara que o auditor externo:

- a) não tem vínculo empregatício com a empresa auditada;
- b) maior grau de independência;
- c) executa apenas auditoria contábil.

Os pareceres de auditoria são apresentados de acordo com as Normas Brasileira de Contabilidade, nos aspectos formal e informal e que a auditoria tem o compromisso de apresentar grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários, mediante a adequação das demonstrações contábeis destacado em Patrocínio et al (2017).

A primeira condição para que o auditor emita sua opinião consistente com as demonstrações contábeis é entender se os dados solicitados por ele foram integralmente concedidos, e lhes fornecer as informações que são necessárias para formar a sua opinião definida pela A NBC TA 700 (CFC; 2016). O auditor independente deve informar sua opinião sobre as Demonstrações Contábeis se estão de acordo com estrutura, normas e princípios contábeis, e se as informações apresentadas são relevantes, confiáveis e compreensíveis para, assim, elaborar o relatório de auditoria.

O Relatório do Auditor Independente deve ser escrito e ser elaborado conforme as normas de auditoria e com a titulação do trabalho, é, portanto, o documento da auditoria independente que indica o resultado do trabalho dos exames executados.

Ao verificar sua responsabilidade e suas funções na auditoria em determinada entidade, o auditor, traz um respaldo de informações suficientes com o objetivo de formar opiniões sobre as demonstrações contábeis, para a construção de um relatório circunstanciado que converge a um parecer direcionado aos sócios e demais interessados. A auditoria de gestão define as relações tradicionais de trabalho da empresa, e na opinião de Gil (2000; p.21) a realização de atos de “revisão, avaliação, emissão de opinião de processos e resultados exercidos em linhas de negócios, produtos, serviços no horizonte temporal presente/futuro”.

Segundo Damascena, Firmino e Paulo (2011, p. 130) “existe um consenso de que os benefícios econômicos das informações contábeis aumentam quando são auditadas”, sendo mais úteis aos acionistas. Pode-se resumir que, o principal objetivo da auditoria independente é: “(...) dar à administração, ao fisco, aos proprietários e financiadores do patrimônio a convicção de que as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período” (SANTOS, et. al. 2009, p. 47).

Os objetivos do auditor independente consistem em formar uma opinião sobre as

demonstrações contábeis, baseada na avaliação das conclusões alcançadas e pela evidência de auditoria obtida e expressar claramente essa opinião por meio de relatório escrito (NBC TA 700, 2016). Os auditores independentes atuam interferindo no fluxo de informações no sentido de reduzir essa assimetria informacional (CUNHA; TEIXEIRA; SANTANA. 2013).

A NBC TA 705 (2016) define quais os tipos de opinião do Auditor Independente de acordo aos resultados obtidos nos exames realizados e se as informações emitidas correspondem ou não com a realidade da empresa.

A Norma define, conforme o quadro 1, as diferenças entre as possibilidades de que o auditor tem para emitir sua opinião através do relatório circunstanciado:

Quadro 1 – Tipos de Opinião do Auditor Independente:

Natureza do assunto que gerou a modificação.	Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos, ou possíveis efeitos, sobre as demonstrações contábeis.	
	Relevante, mas não generalizado.	Relevante e generalizado
Demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes.	Opinião com ressalva.	Opinião adversa.
Impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.	Opinião com ressalva.	Abstenção de opinião.

Fonte: NBC TA 705 (2016).

## 2.2 Abrangência e diferença entre auditoria externa e interna

A auditoria interna é regida por funcionários da empresa e tem relação direta com a diretoria e funcionários internos da empresa. Dessa forma, Pinheiro (2010, p.56) cita que “A Auditoria Interna é o controle instituído numa empresa ou organização visando agregar na economia, eficácia e eficiência das operações desenvolvidas internamente”, enquanto que o surgimento da Auditoria Externa está relacionado como parte da evolução do sistema capitalista. Conforme as empresas foram crescendo sentiram a necessidade de expandir seus negócios e para isso precisavam de capital de terceiros, com isso os investidores perceberam a necessidade de ter uma avaliação detalhada das demonstrações contábeis das empresas no qual iriam aplicar recursos, e o profissional responsável por isso é o auditor externo. (ALMEIDA, 2012, p. 1-5).

Crepaldi (2011) demonstra as diferenças entre auditoria interna e auditoria externa, conforme o quadro 2.

Quadro 2 - Diferenças entre auditoria externa e auditoria interna:

Elementos	Auditoria Externa	Auditoria Interna
Sujeito	Profissional Independente	Funcionário da empresa
Ação e Objetivo	Exame das Demonstrações Contábeis	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as Demonstrações Financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório Principal	Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis (parecer)	Recomendações de controle interno e eficiência administrativa.
Grau de Independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	Público em geral e a empresa	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal.	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelos exames durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Fonte: Adaptado de Crepaldi (2011)

Embora os elementos de trabalhos serem os mesmos a metodologia, intensidade e responsabilidade de sua opinião é mais contestável.

### 2.3 Controles internos e gestão de riscos

Os controles internos visam demonstrar o conjunto de procedimentos, métodos e rotinas com o intuito de proteger os ativos tangíveis e intangíveis da empresa, de forma que a organização possa produzir dados contábeis, financeiros e administrativos seguros e confiáveis e não sejam fruto de fraudes. É bem declarado pelo AICPA, o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, que “O controle interno compreende o plano da organização e o conjunto de coordenados dos métodos e medidas, adotadas pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração”.

Quando os departamentos e os setores trabalham com o intuito de identificar cada passo a ser dado pelos funcionários, a fim de que na substituição ou ausência de alguém haja uma fonte histórica de identificação e rápida absorção da essência de serviços e das funções exercidas por cada membro, isso é um ponto de controle interno de modo que possa identificar o responsável pela realização de um fato e no aspecto de segregação de função.

Para Almeida (2003) os principais motivos que levam uma empresa a contratar o serviço da auditoria externa são:

1. Obrigação legal (companhias abertas, fundos de pensão, seguradoras e quase todas as entidades integrantes do SFN);
2. Como medida de controle interno tomada pelos acionistas, proprietários ou administradores da empresa;
3. Imposição de algum banco para ceder empréstimo;
4. Imposição de um fornecedor para financiar a compra de matéria-prima;
5. A fim de atender às exigências do próprio estatuto ou contrato social da companhia ou empresa;
6. Para efeito de compra da empresa (o futuro comprador necessita de uma auditoria a fim de determinar o valor contábil correto do patrimônio líquido da empresa a ser comprada);
7. Para efeito de incorporação da empresa (é a operação pela qual a empresa é absorvida por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações);
8. Para efeito de fusão de empresas (é a operação pela qual a empresa transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a empresa cindida, se houver versão de todo seu patrimônio, ou dividindo-se seu capital, se parcial a distribuição);
9. Para fins de consolidação das demonstrações contábeis (a consolidação é obrigatória para a companhia aberta que tiver mais de 30% do valor de seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas).

Em adaptação do quadro citado por Crepaldi (2000) cita que:

1. Alguns passos tratados como fundamento do controle interno, destaca que as responsabilidades devem ser fixas ao passo que na sua não delimitação pode acarretar controle deficiente;
2. A segregação de funções entre as operações e a contabilidade pelo mesmo funcionário haja vista a possibilidade de ocasionar lançamentos inconsistentes;
3. Confronto de vendas com os registros contábeis ou financeiros por meio de cruzamentos a fim de comprovar a exatidão das operações com os registros;
4. O compartilhamento de operações de vendas com os colegas promove maior segurança nas operações a fim de que inadvertidamente cometa erros;
5. Um treinamento cuidadoso gera resultados positivos, melhores rendimentos, redução de custos e atentos e ativos empregados; A rotatividade deve ser rotina na empresa a fim de evitar fraudes, visto a adaptabilidade da função;
6. Obrigatoriedade do usufruto de férias a todos os ocupantes de cargos de confiança;
7. Os manuais de procedimentos devem trazer indicação de que as operações sempre se realizem por escrito de modo a evitar erros e interpretações equivocadas.

## 2.4 Papéis e a certificação do trabalho

Os papéis de trabalho é a documentação produzida para comprovação das análises de auditoria, segundo a Norma Brasileira de Contabilidade T 11.3 aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.024/05, os papéis de trabalho destinam-se a:

- a) ajudar pela análise dos documentos de auditorias anteriores ou pelos coligidos quando da contratação de uma primeira auditoria, no planejamento e na execução da auditoria;
- b) facilitar a revisão do trabalho de auditoria;
- c) registrar as evidências do trabalho executado, para fundamentar o parecer do auditor independente. (NBC).

A auditoria tem um papel relevante na certificação dos trabalhos, e por isso deve haver evidência de que exames diversos foram realizados, a fim de demonstrar a consumação dos testes por meio de verificação, inquirição, questionamento, cálculo e comparação com base em demonstrativo entre a existência física, financeira e contábil. Diante disso, a demonstração desses exames nos papéis de trabalho é ferramenta indispensável na revisão de procedimentos contábeis e está entre os principais. Conforme Crepaldi (2000) menciona, a análise de Contas; Lançamentos de acertos; Conciliações; Balancetes; Pontos para Recomendações e Programa de auditoria, orientam, tecnicamente, o método e a execução do trabalho, dando-lhe, aproximadamente, as seguintes fases: Levantamento de condições de rotina administrativa financeira e contábil; Planejamento de auditoria; Obtenção de provas; Relatório de auditoria; Certificados.

### a) Modelos de Papéis de Trabalho e Finalidade

Em Alex Nakanishi et al. (2009) referente aos papéis de Trabalho, nos diz que mesmo havendo uma grande variedade de papéis de trabalho, existem alguns que são imprescindíveis na realização de uma auditoria satisfatória.

Esse modelo de papel de trabalho contém os elementos básicos de análise para serem usados na(o): demonstração do resultado do exercício; conciliação de numerário em contas correntes bancárias; análise de aplicações financeiras disponíveis para negociação; balanço patrimonial; balanço patrimonial ou na demonstração do resultado do exercício.

Desde o início das primeiras análises é de importância ímpar utilizar os papéis de trabalho, pois são preponderantes no destaque da programação dos trabalhos e são bases para o decorrer do trabalho. Essa prática é que realmente caracteriza o método e a conduta de trabalho na técnica de auditoria e de como será executado, e para isso deve-se demonstrar qual foi o planejamento.

### b) Referências Simples

As referências simples têm como objetivo vincular números, ideias, informações de um papel de trabalho de análise interna a outro, dessa forma, estão no mesmo grupo de contas ou até mesmo em grupos diferentes.

### c) Referências Cruzadas

Os números de referência são necessários para referenciar a informação entre as células, de acordo com a codificação dos papéis de trabalho. Essas referências são compostas de uma letra e um número, como se pode observar no exemplo abaixo. A letra representa o grupo ou subgrupo, de acordo com o plano de contas do balanço patrimonial. A parte numérica representa a ordem seguida pelas células analíticas. A designação de referências para as células mestras pode ser feita da seguinte maneira:

- Os ativos são referenciados com uma letra maiúscula em sequência alfabética, de acordo com a ordem dos grupos e subgrupos do plano de contas;
- O passivo e o patrimônio líquido são designados com duas letras maiúsculas iguais em ordem alfabética;
- A célula mestra que representa a DRE tem denominação DR;

Para o trabalho de auditoria, o uso de referências deve proporcionar o cruzamento das

mesmas, ou amarração das células, e deve seguir algumas regras básicas:

- Todo o cruzamento deve ser feito com lápis vermelho;
- Todo cruzamento deve ser feito em ambas as direções;
- Somente cruzar cifras idênticas.

E, além disso, é comum nas pastas correntes de papéis de trabalhos constarem um papel índice que indica onde estão os papéis de trabalhos com os respectivos assuntos e com as respectivas referências dos papéis internos, conforme demonstrado abaixo:

## 2.5 Elaboração dos papéis e certificação dos exames

Visto a velocidade, arranjos, guarda, elaboração, facilidade de cálculo e confecção de relatório, as empresas de auditoria, há pelo menos duas décadas, já usam as técnicas consideradas básicas pelos auditores durante a elaboração dos papéis de trabalho, com intuito de padronizar e melhorar a forma de trabalho em computador e sistemas tecnológicos avançados (ALMEIDA; 2009 p. 92).

Tal qual mesmo feito em computadores, os papéis de trabalhos têm uma padronização bem como sua definição de evidência de serviços realizados para aquele ato. Dessa forma, os profissionais que não fazem uso da tecnologia sempre que possível devem fazer suas escriturações com auxílio de um lápis na cor preta, tendo como principal motivo facilitar o auditor durante a execução de seus serviços em possíveis correções e alterações decorrentes de revisões e necessidades de melhorias.

Na parte superior do papel de trabalho deve ser observado o nome da empresa contratante da auditoria, a data-base do exame e o título (Caixa, teste de amortização e etc.). Importante destacar que o verso da folha do papel de trabalho não deve ser utilizado (ALMEIDA; 2009 p. 92).

A NBC T 11.02 diz que o auditor deve guardar os documentos dos papéis de trabalho por cinco anos, contados a partir de seu Relatório. Vale ressaltar que além de guarda-los é obrigação do auditor que as informações sejam sigilosas e não usadas em seu benefício ou de outros.

É importante compatibilizar os métodos de trabalho da auditoria interna e os dos auditores independentes, em especial nas questões relativas à avaliação dos controles internos, critérios na fixação dos testes de observância e substantivos, sinais e referências adotadas nos papéis de trabalho e cronograma de trabalho. (CREPALDI, G.; CREPALDI, S., 2016, p. 85).

Tiques e símbolos usados devem ser colocados ao lado do número auditado e aplicados na parte inferior do papel de trabalho, com o intuito de evidenciar a execução dos números auditados. O auditor deve evitar a utilização excessiva dos tiques e símbolos, pois a má utilização desse recurso pode impossibilitar uma boa consulta e revisão do papel de trabalho.

Tiques dentro de círculos devem ser escriturados com a cor vermelha, possibilitando assim uma melhor visualização e facilidade de mensuração (ALMEIDA; 2009 p. 92).

A seguir alguns exemplos de tiques:

X - Ponto de relatório;

O - Conforme documento original examinado;

□ - Conforme registro do sistema informatizado;

√ - Cálculo conferido (somente para PT físico);

√ √ - Conferido com. (especificar a documentação suporte, ex.: extrato, contrato...). # -

Diferença;

∑ - Soma;

AA - Conferido com o ano anterior; BC - Conferido com o Balancete; RZ - Conferido com o Razão;

F- Dados extraídos do sistema FINCON;

AR- Conferido com Ata de Reunião da Diretoria ou da Administração; NF - Conferido com nota fiscal/documentação fiscal;

PG - Verificado o pagamento / recolhimento.

Os comentários e as informações presentes no papel de trabalho devem ser limitados apenas ao que for necessário e útil para o trabalho, devem ser formulados de forma sucinta, objetiva e que facilite o entendimento.

Quanto à codificação, os papéis de trabalho devem ser identificados com objetividade em relação ao trabalho realizado para facilitar a localização e as informações neles contida, devem permitir uma busca e análise eficiente de qualquer parte do exame de auditoria.

Existem diversas formas de se codificar os papéis de trabalho: numeração sequencial; letras; combinação de letras e números, etc. Esta codificação deve ser seguida inclusive para arquivamento dos papéis de trabalho. Ex.:

Papel Mestre: A;

Papéis Auxiliares de nível 1: A1 A2;

Papéis Auxiliares de nível 2: desdobramentos de A1.1 A1.2 A2.1 A2.2; Papéis Complementares: AA1 AA2.

## **2.6 Cartas de circularização**

As cartas de circularização são utilizadas ao realizar um trabalho de auditoria em que os dados são extraídos internamente na empresa auditada, mas não transmite ao auditor a segurança necessária ou, por conveniência, o auditor adota esse procedimento (ALMEIDA; 2009). Por conseguinte são solicitadas confirmações externas dos saldos que existem na contabilidade da empresa. Através das cartas a empresa auditada solicita aos agentes externos que enviem seus saldos para o auditor: Cartas de Circularização de Bancos; Carta de Renúncia; Carta de Adesão; Carta de confirmação e outros.

## **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Para alcançar o objetivo desse estudo foi realizada uma pesquisa de abordagem qualitativa de forma descritiva, através de entrevista aberta em uma empresa que utiliza das técnicas de auditoria externa com segmento em agronegócio, no intuito de avaliar seu nível de satisfação e absorver explicações sobre o assunto em pauta.

A coleta de dados da entrevista foi realizada de forma digital, devido ao cenário do presente artigo com relação à COVID-19, com a participação da gestora do setor contábil de uma empresa privada. Para que a mesma fosse conduzida da melhor forma, utilizamos um roteiro de perguntas, com o objetivo de obter melhores resultados sobre o assunto abordado.

Para Attie (2009, p. 195) os papéis de trabalho são como uma base documental que formam o conjunto de formulários e documentos que contêm as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante seu exame, bem como as provas e descrições dessas realizações, constituem evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião. Como o auditor utiliza documentos originais de propriedade da própria empresa, e é grande o volume de transações e documentos, a comprovação da realização do trabalho através de cópias da documentação seria volumosa, além de onerosa. Para evitar volume de documentos e dar outra forma ao trabalho, o auditor utiliza papéis de trabalho para registrar as descobertas realizadas e comprovar o trabalho cumprido.

A escolha da entrevista se deu como forma de buscar dados subjetivos, em que a pessoa, além de responder uma pergunta específica, possa relatar sua opinião e interagir com os entrevistadores, cabendo a eles diferenciar os fatos dos relatos.

## **4 RESULTADO DA PESQUISA**

A coleta de dados é incentivada visto o desenvolvimento e melhoria de conhecimento a respeito do assunto e segundo Dall'Agnol e Trench (1999 p. 6) é “a possibilidade de intensificar o acesso às informações acerca de um fenômeno”.

Quadro 1 – Características de gestão e perfil da empresa:

<b>CARACTERÍSTICAS DE GESTÃO E PERFIL DA EMPRESA</b>	
<b>PERGUNTA</b>	<b>RESPOSTA</b>
1) Comente sobre sua experiência profissional; como ingressou na área contábil; há quanto tempo presta serviços para organização e qual sua função atual?	Ingressei na área contábil através de um convite, há quase 3 décadas, desenvolvi minha carreira na área fiscal/tributária, mercado externo e contabilidade corporativa, em um conceituado escritório contábil e empresa de grande porte, nos segmentos de serviços, comércio, indústria, transportes e agronegócios, em cargos de comando, com ênfase em desenvolvimento de estratégias para a implantação de novos negócios, desenvolvimento técnico e operacional. Há 3 anos prestos serviços num misto de funções (gestão, administrativo, técnica e operação).
2) Fale um pouco sobre a organização, segmento de atividade, enquadramento tributário, e a quanto tempo passou a ter a obrigatoriedade de ser auditada?	A organização é um grupo econômico de grande porte S/A, que atua no segmento de agronegócios, é tributado pelo lucro real. A obrigatoriedade de auditoria está vinculada ao segmento de atuação, ou seja, desde o início de suas atividades no ano de 1996.
3) Nesse período, foi necessário fazer adequações para atender a demanda da auditoria externa?	A contabilidade interna da organização tem um foco em qualidade e atendimento às normas internacionais de contabilidade, com isso, poucas demandas de técnicas de adequação surgiram nesse período. Estrutura sim, conforme a empresa de auditoria contratada, demanda atendimento diferenciado.
4) Atualmente, qual o modelo de auditoria é utilizado pela organização?	O modelo de auditoria utilizado pela organização é o de auditoria externa, cuja metodologia utiliza-se de software, que reúne todos os requisitos exigidos pelas normas internacionais de auditoria.

Fonte: dados da pesquisa (2021).

A coleta de dados foi realizada de forma virtual, através de uma entrevista que contou com a participação da gestora contábil da organização. No quadro 1, podemos conhecer o perfil da profissional que representou a organização durante a entrevista, e obter características sobre o perfil da empresa, que optou por não expor sua identidade. Através das informações extraídas ficou evidente que a auditoria se faz presente nos processos e rotinas da organização desde a sua constituição, por se tratar de uma empresa de grande porte, o que tornou a auditoria uma ferramenta indispensável em sua gestão.

Consideramos como plausível as opiniões da entrevistada e está de acordo aos autores pesquisados bibliograficamente e ao que foi escrito.

Quadro 2 – Organização sobre os processos de auditoria externa:

<b>ORGANIZAÇÃO SOBRE OS PROCESSOS DE AUDITORIA EXTERNA</b>	
5) Durante o exercício a empresa é auditada em que frequência? De quem partiu a decisão?	A organização é auditada em 2 momentos: pré-balanço ou auditoria de ínterim e auditoria final. A decisão foi em conjunto, avaliando demanda x prazos estabelecidos pelo mercado.
6) Sabemos que a organização possui contabilidade interna, além do setor contábil, quais setores estão envolvidos para atender essa demanda?	O atendimento da auditoria é realizado pela equipe contábil corporativa.
7) Ocorreram mudanças nos setores ou na forma de tratamento dos documentos após passar pela auditoria externa?	Sim, em estrutura e nível técnico em alguns momentos.

8) Quais tipos de exames feitos pela auditoria auxiliam o dia-a-dia da contabilidade e controladoria?	Análises de comparabilidade e evolução de contas, etc.
9) Na sua opinião isso mudou para melhor? Possui abertura para sugerir algo para os mesmos?	Todas as rotinas de auditoria são de grande valia para a organização. Não há interferência nas rotinas, apenas sugerimos prazos.
10) Existe algum tipo de dificuldade ou aversão por parte da empresa com relação a auditoria?	Não.
11) Comente sobre calendário, rotina, processos, atividades e métodos adotados pela organização, para atender as solicitações dos auditores independentes.	É utilizado como premissa a necessidade de apresentação do relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras para o mercado, com base nisso, é efetuado um planejamento estratégico, analisando rigorosamente a estrutura, nível técnico x resultados esperados (prazos), após isso, é elaborado um plano de ação. Os processos de auditoria fazem parte da rotina da companhia desde o início das suas atividades, desse modo, as rotinas, processos, etc., estão inseridos no dia a dia, assim como conta com o <i>know how</i> de alguns profissionais, adequando e otimizando com antecedências, vários procedimentos que essa demanda requer, tanto no cumprimento das rotinas e em normas, quanto a tempestividade da informação.
12) A organização possui auditores internos? Qual o reflexo desses processos com relação a auditoria externa?	A organização não possui auditores internos no contexto atual.

Fonte: dados da pesquisa (2021).

De acordo com o quadro 2, verificamos a estrutura contábil, métodos e princípios que a organização utiliza para atender as demandas da auditoria externa.

Sabe-se que a auditoria externa tem como objetivo verificar a correta execução de processos e controles contábeis da empresa. Para Attie (2007) além de examinar os processos e controles da organização deve dar apoio gerencial para o administrador, através de análises, recomendações e informações referentes aos processos verificados.

Os detalhes expostos estão em congruência com o que foi pesquisado com outras bibliografias quanto aos processos de auditoria externa.

Quadro 3 – Opinião e nível de satisfação:

<b>OPINIÃO E NÍVEL DE SATISFAÇÃO</b>	
13) No seu ponto de vista, quais os benefícios que a auditoria externa proporciona para a organização e seus acionistas?	Razoável segurança de que as demonstrações financeiras foram adequadamente preparadas e apresentadas e estão isentas de erros materiais.
14) Sobre a prestação de serviços dos auditores independentes e seus resultados, qual o nível de satisfação da organização? Se possível pontue com uma nota de 0 a 10.	A organização está satisfeita com os resultados dos auditores externos, relacionado à nota, pontuamos com 10.
15) Em relação ao parecer dos auditores sobre as análises das demonstrações contábeis apresentadas, qual importância da auditoria externa para a organização na tomada de decisões?	A companhia possui uma rotina mensal de utilização das informações contábeis para a tomada de decisões, como o relatório é anual, ele vem mais como uma validação de que as demonstrações financeiras estão isentas de erros materiais.

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Na opinião de Hernandez (2006) o auditor é um profissional incumbido de competência legal como contador e conhecimentos em áreas correlatas como tributos, modernas técnicas empresariais

e outras. Aliados aos conhecimentos de normas e procedimentos de auditoria tem o propósito de buscar elementos de satisfação que o levem a fundamentar e a emitir sua opinião sobre o objetivo de estudo (sistemas de controles internos, demonstrações contábeis e outros), garantindo aos seus usuários informações fidedignas.

Através dos dados apresentados, conclui-se que a organização mantém seus processos de acordo com as normas de contabilidade, atendendo com premissa e precisão todos os requisitos necessários, sendo suficiente para atender os auditores independentes no curso de seus exames e análises. Além de se manter satisfeita com a prestação de serviços dos mesmos com relação aos benefícios adquiridos em seus relatórios anuais. Através desse roteiro de entrevista a empresa foi capaz de demonstrar com clareza a importância da auditoria externa para organização, e sobre tudo ser uma ferramenta de validação em suas demonstrações.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quanto à importância da auditoria, que foi o propósito desse trabalho, foi visto que a auditoria consiste, em sentido *lato*, na preparação ao ocorrido e ao que presume ocorrer diante da parte que delega e da parte que aceita, enquanto em sentido *strictus* restringe-se ao universo contábil quanto financeiro.

Destacou-se que a definição dos fundamentos da auditoria que é a expressão de opinião sobre os demonstrativos contábeis de acordo aos aspectos restritos ao campo de atuação, enquanto aos postulados, princípios e convenções dão bases normativas ao que se devem assentar os julgamentos.

Observou-se que as finalidades divergem ao que espera do serviço a realizar para aquele que aceita ou contrata o serviço de auditoria, e ainda podem variar de auditoria independente, auditoria interna ou operacional e auditoria governamental. Dessa forma, conclui que é possível que seja realizadas em empresas públicas e privadas.

Conjecturou no trabalho que o profissional é aquele que tem registro no Conselho Regional de Contabilidade e é competente com aprovação em exame de qualificação técnica e dotado de independência, responsabilidade quanto ao trabalho, honorários, sigilo, guarda documental, e com isso atende ao código de ética profissional.

As técnicas expostas indica que o profissional da auditoria, ao realizar seus exames, pautase nos exames preliminares, planejamento a execução para que na sequência possa determinar o resultado da auditoria em relatório circunstanciado embasado em documentação, evidência de testes e papéis de trabalhos atinentes aos fatos.

Assim, atende-se ao que se propõe a pesquisa que é o estudo da ciência e quanto às limitações da auditoria externa atinentes às normas vigentes e concernentes com a ciência contábil, mediante testes substantivos e de observâncias e, ainda, a revisão analítica consubstanciada à prática.

Diante do que foi descrito e ao final dos trabalhos, a auditoria procura emitir relatórios diversos que podem ser sintéticos, analíticos, parciais, verbais e especiais e, assim, resultar em um parecer com ressalva, parecer sem ressalva, parecer adversos ou por ausência de opinião.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: **Um Curso Moderno e Completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ATTIE, William. **Auditoria conceitos e aplicações**. 4 Ed. São Paulo: Atlas, 2009. 595p. BRASIL. Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a lei das sociedades por ações, disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm), acesso em: 18 de março de 2015.

ATTIE, William; **Auditoria. Conceitos e Aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. BASSO, Irani Paulo. Iniciação a Auditoria. 3. ed. Revisada. Ijuí: Editora Unijuí, 1986.

BRASIL. Instrução CMV nº 038, de 13 de setembro de 1984. **Dispõe sobre normas e procedimento de auditoria independente no mercado de valor imobiliários**, disponível em: <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/inst/anexos/001>, acesso em 22 de outubro de 2015.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de março de 1999. **Dispõe sobre tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto de renda e proventos de qualquer natureza**, disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm), acesso em 20 de outubro de 2015.

BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, **define as atribuições do Contador e do Guarda-livros e dá outras providências**. Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/uparq/decretolei\\_9295\\_1946.pdf](http://www1.cfc.org.br/uparq/decretolei_9295_1946.pdf). Acesso em: 14 jun. 2017.

BRASIL. Lei 6.385/76, 7 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6385.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6385.htm). Acesso em: 15 out. 2016. CARDOZO, J.S.S., **Origem e Conceitos de Auditoria**, disponível em: <http://www.epublicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/viewFile/6661/pdf>, acessado em 17 de março de 2015.

CARDOSO, Renata Da Luz, **Percepções Sobre A Auditoria Externa: Um Estudo Nas Empresas De Revestimentos Cerâmicos De Criciúma/SC – UNESC**, 2017.

CARVALHO, Isabel Cristina Louzada; KANISKI, Ana Lúcia. **A sociedade do conhecimento e o acesso à informação: para que e para quem?** Revista Ciência da Informação, Brasília/DF, v. 29, n. 3, p. 33-39, set./dez. 2000.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: Teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: Teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

DALL'AGNOL, Clarice Maria; TRENCH, Maria Helena. Grupos focais como estratégias metodológicas em pesquisas na enfermagem. Revista Gaúcha de Enfermagem, Porto Alegre, v. 20, n. 1, p. 5-25, jan. 1999.

DE SÁ, A. Lopes. **Curso de auditoria**. 8 Ed. São Paulo: Atlas, 1998. 533p. DOS SANTOS, José Luiz; SCHIMDT, Paulo.

Damascena, Luzivalda Guedes, **Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós- Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN - Mestranda em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN – 2011**.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1995. 504p.

Firmino, José Emerson, **Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN - Mestrando em Ciências Contábeis UnB / UFPB / UFRN. – 2011**.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1996.

HERNANDEZ, José Perez Junior. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. São Paulo : Atlas, 2006.

HOOG, Wilson Alberto Zappa; CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de Auditoria Contábil das Sociedades Empresariais**. Curitiba: Juruá Editora, 2004.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, R.; SANTOS, A. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

JUND, Sergio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos, teoria e 500 questões, estilo ESAF, UNB e outras**. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

MAGALHÃES, Antonio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina; MULLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria das Organizações**. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2001.

MARTNIELLI Auditores. **Curso básico de auditoria interna**. Campinas: UNICAMP, 2002.

MARRA, Hilário Franco Ernesto. **Auditoria Contábil. Normas de Auditoria, Procedimentos e Papeis de trabalho, Programas de Auditoria e Relatórios de Auditoria**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2000.

Mendonça, Marcelo Nicolau e Neto, Rodrigo dos Santos, **Papéis de Trabalho: A Importância da Auditoria e a Utilização dos Papéis de Trabalho como Ferramenta da Revisão de Procedimentos Contábeis**, Marília - SP, 2015.

Patrocínio, Elenice Alves, et al, **PARECERES DE AUDITORIA NAS EMPRESAS DO NOVO MERCADO: PRINCIPAIS MOTIVOS DE RESSALVAS E DE PARÁGRAFOS DE ÊNFASE**, 2017).

Reiter, Ana Paula, **A AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE PREVENÇÃO E MINIMIZAÇÃO DOS RISCOS TRABALHISTAS EM UMA INDÚSTRIA LOCALIZADA NO VALE DO TAQUARI**, Centro Universitário UNIVATES (2014).

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

TOLOI, G. G.; MANZINI, E. J. Etapas Da Estruturação De Um Roteiro De Entrevista E 122 Considerações Encontradas Durante A Coleta Dos Dados. p. 3299–3306, 2013.

TABOADA, Laura Edith. **O parecer de Auditoria: O que podemos esperar dele?** Belo Horizonte, 2000.

NAKANISHI, Alex Carolina et all – **Papéis de Trabalho** .

NBC TA 200 - **Objetivos Gerais do Auditor Independente e a condução de Auditoria em conformidade com as normas**. CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente>> Acesso em 28/03/2021.

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC UNIDADE ACADÊMICA DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS – UNACSA CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS 24 - **Auditoria Contábil. Teoria e Prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.