

**UNIRV – UNIVERSIDADE DE RIO VERDE  
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INDEPENDENTE PARA AS ENTIDADES  
OBRIGADAS A ELABORAÇÃO E DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES  
FINANCEIRAS**

**CAROLLINA TIAGO DA CRUZ TAVARES**

**Orientador: Prof.º CÉLIO RICARDO DE MESQUITA**

**Trabalho de Conclusão de Curso II  
apresentado à Faculdade de Ciências  
Contábeis da Unirv – Universidade de Rio  
Verde, como parte das exigências para  
obtenção do título de Bacharel em Ciências  
Contábeis.**

**RIO VERDE - GOIÁS**

**2013**

**UNIRV – UNIVERSIDADE DE RIO VERDE  
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INDEPENDENTE PARA AS ENTIDADES  
OBRIGADAS A ELABORAÇÃO E DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES  
FINANCEIRAS**

**CAROLLINA TIAGO DA CRUZ TAVARES**

**Orientador: Prof.º CÉLIO RICARDO DE MESQUITA**

**Trabalho de Conclusão de Curso II  
apresentado à Faculdade de Ciências  
Contábeis da Unirv – Universidade de Rio  
Verde, como parte das exigências para  
obtenção do título de Bacharel em Ciências  
Contábeis.**

**RIO VERDE - GOIÁS**

**2013**

## **DEDICATÓRIA**

A minha mãe Adélia Tiago da Cruz, que não mediu esforços para que eu pudesse concluir essa etapa da minha vida.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço ao meu professor orientador Célio Ricardo de Mesquita por todo apoio que me deu durante esse período.

A minha amiga Lillyan Karla que desde o início do curso sempre esteve presente ajudando, sendo com explicações, trabalhos, e até mesmo as ligações lembrando de atividades, principalmente pelas palavras amigas que sempre me fala.

A todos os meus professores, que se dedicam a essa linda profissão de ensinar, com o objetivo de espalhar o conhecimento da profissão, em especial a professora Débora Ferguson que para mim sempre foi um exemplo de mulher e profissional.

## RESUMO

TAVARES, Carollina Tiago da Cruz. **A importância da auditoria independente para as entidades obrigadas a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras**. 2013. 46p. Trabalho de Conclusão de Curso II (Graduação em Ciências Contábeis) – Uniurv - Universidade de Rio Verde, Rio Verde, 2013.♦

O objetivo de uma auditoria independente é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis. Esse objetivo é alcançado mediante a opinião dos auditores, sobre análise detalhada das demonstrações financeiras que foram elaboradas pela entidade. . Toda e qualquer empresa ou associação, pequena, média ou grande, precisa ter suas operações econômicas e financeiras registradas para fins históricos, fiscais, gerenciais ou de simples controle. Enfim, a contabilidade é o reflexo da gestão da entidade. Nesse contexto, nasce a necessidade da realização de auditoria por profissionais independentes, e não apenas por auditores internos, em razão da complexidade e volume das operações, com isso auditoria passou a ser de suma importância para todas as entidades. A metodologia utilizada neste trabalho envolveu uma pesquisa bibliográfica, pois analisa opiniões e conceitos de diversos autores. Foram mencionadas nessa pesquisa, a norma de auditoria independente NBC PI, Normas de Auditoria Independente das demonstrações contábeis, NBC TA 200, NBC TA 240, que trata da responsabilidade do auditor em relação à fraude na entidade, hoje a auditoria é uma ferramenta importante no combate a informações fraudulentas.

**Palavras-Chave:** Contabilidade, auditoria independente, patrimônio.

---

♦ Banca Examinadora: Profº. Célio Ricardo de Mesquita – Unirv (Orientador); Profª. Ivone Vieira Pereira-Unirv; Profª Eliene Aparecida de Moraes – Unirv.

## ABSTRACT

TAVARES, Carollina Tiago da Cruz. **The importance of the independent audit for entities required the preparation and dissemination of financial statements.** 2013. 46p. Work of Conclusion Course II (Graduation in Accountant Sciences) – Unirv - University of Rio Verde, Rio Verde, 2013. ♦

The goal of an independent audit is to increase the degree of confidence in the financial statements. This goal is achieved by the auditors' opinion on detailed analysis of the financial statements which have been prepared by the entity. . Any company or association, small, medium or large, need to have their economic and financial operations recorded for historical, fiscal, managerial or simple control. Anyway, accounting is the reflection of the management of the entity. In this context arises the need for an audit by independent professionals, not only by internal auditors, due to the complexity and volume of transactions, audit it has become of paramount importance to all entities. The methodology used in this study involved a literature search, it analyzes concepts and opinions of various authors. Were mentioned in this study, the standard of independent auditing NBC PI, Independent Auditing Standards of the financial statements, NBC TA 200, NBC TA 240, which deals with the auditor's responsibility in relation to fraud in the entity, the audit is now an important tool in combating fraudulent information.

**Key-Words:** Accounting, independent audit, heritage.

---

♦ Examining board: Teacher Célio Ricardo de Mesquita – Unirv (Advisor); Teacher Ivone Vieira Pereira – Unirv; Teacher Eliene Aparecida de Moraes – Unirv.

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

BT – Balanço de Trabalho

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DR – Demonstração do Resultado

IASB – *International Accounting Standards Board*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
1.1 Contextualização.....	10
1.2 Problema de pesquisa.....	11
1.3 Objetivos.....	11
1.3.1 Geral.....	11
1.3.2 Específicos.....	11
1.4 Justificativa.....	12
<b>2 PROCEDER METODOLÓGICO.....</b>	<b>13</b>
2.1 Quanto aos objetivos.....	13
2.2 Quanto aos procedimentos.....	13
2.3 Método de abordagem.....	13
2.4 Quanto à técnica de coleta de dados.....	14
<b>3 PLATAFORMA TEÓRICA.....</b>	<b>15</b>
3.1 Auditoria.....	16
3.1.1 Auditoria independente (NBC TA 200).....	19
3.2 Planejamento da auditoria.....	22
3.2.1 Considerações gerais sobre a empresa auditada.....	22
3.2.3 Obrigatoriedade da auditoria independente.....	23
3.2.4 Normas e procedimentos de auditoria independente.....	23
3.2.5 Normas profissionais de auditor independente - NBC P 1.....	25
3.2.6 Controles internos.....	28
3.2.7 Responsabilidade do auditor em relação a fraude NBC TA 240.....	29
3.2.7.1 Características da fraude NBC TA 240.....	29
3.2.7.2 Responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude NBC TA 240.....	30
3.2.7.3 Responsabilidade do auditor NBC TA 240.....	30
3.2.7.4 Data de vigência NBC TA 240.....	31
3.2.7.5 Objetivo NBC TA 240.....	31

3.2.7.6 Definições NBC TA 240.....	32
3.2.8 Papéis de trabalho.....	32
3.2.8.1 Normas de execução dos trabalho.....	34
3.2.8.2 Pontos essenciais dos papéis de trabalho.....	35
3.2.8.3 Divisão dos papéis de trabalho.....	36
3.2.8.4 Tipos de papéis de trabalho.....	37
3.2.8.5 Forma e conteúdo dos papéis de trabalho.....	38
3.2.8.6 As informações básicas em todos os papéis de trabalho são.....	38
3.2.8.7 Cédulas mestras.....	38
3.2.8.8 Cédulas-suporte.....	39
3.2.8.9 Características básicas dos papéis de trabalho.....	39
3.2.8.10 Codificação dos papéis de trabalho.....	40
3.2.8.11 Métodos para referenciar e cruzar referências.....	40
3.2.8.12 Ordenação.....	41
3.2.8.13 Ticks ou marcas.....	42
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>44</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>45</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização

As alterações no cenário econômico interno e mundial têm levado as entidades a se preocuparem com a continuidade das operações e com a forma com que as mesmas são apresentadas. A percepção é de que não será possível sustentar a continuidade das empresas sem a apresentação de demonstrações financeiras e contábeis de qualidade. Neste contexto é de suma importância o bom uso da ciência contábil.

Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio das entidades, seus fenômenos e variações, tanto no aspecto quantitativo quanto qualitativo, realiza os registros dos fatos de natureza econômico-financeira que afetam este mesmo patrimônio. Entretanto as informações geradas pela contabilidade necessitam de avaliação. Para isso contamos com uma técnica contábil, destinada aos usuários da contabilidade, a qual chamamos de auditoria.

A auditoria compreende o exame das demonstrações financeiras e contábeis, de livros, registros e documentos, bem como realização de inspeções, que tem como objetivo a emissão de um parecer por parte do auditor independente. Neste documento deve constar a opinião do auditor sobre a adequação de tais demonstrações, baseadas nas práticas contábeis adotadas no Brasil e com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

A globalização dos negócios, no que diz respeito ao desenvolvimento do mercado de capitais internacionais e o crescimento dos investimentos diretos estrangeiros somados à formação de blocos econômicos, a necessidade de se ter um conjunto de normas contábeis internacionais que viabilizem a comparação de informações entre companhias de um mesmo grupo ou ainda de grupos distintos.

Diante desta nova realidade, onde se torna obrigatória a adoção de um padrão contábil internacional na apresentação das demonstrações contábeis, a problemática com a qual nos deparamos são as principais alterações na demonstração contábil do Balanço Patrimonial.

Estas novas disposições de cunho contábil, no âmbito societário, visam principalmente atender as mudanças ocorridas no plano social e econômico em nível mundial, inserindo as empresas brasileiras no processo de convergência contábil internacional e, conseqüentemente, aumentando o grau de transparência e dificuldade das demonstrações financeiras. O papel das empresas de Auditoria Independente tem sido de fundamental importância para interpretação e aplicação dessas normas pelo setor contábil das entidades. Considera-se quase impossível a elaboração e publicação dos relatórios financeiros nos termos do IASB, sem intervenção da Auditoria Independente, tamanha a complexidade.

## **1.2 Problema de pesquisa**

Sendo a auditoria realizada em razão da complexidade e volume das operações, por meio de exames de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações interna e externas, obedecendo às normas apropriadas de procedimentos, onde todos os exames devem ser comprovados através de dados convictos. Qual é a importância da auditoria independente para as entidades nos dias de hoje?

## **1.3 Objetivos**

### **1.3.1 Geral**

Descrever os procedimentos empregados para efetivar uma auditoria contábil.

### **1.3.2 Específicos**

- Distinguir a história, os procedimentos e a importância da auditoria independente;
- Descrever os procedimentos de auditoria contábil, identificando a responsabilidade e a importância dos controles internos;
- Verificar o papel dos profissionais que atuam nesta atividade, no combate a fraudes e as normas profissionais existentes no Brasil;
- Verificar a relevância dos papéis de trabalho, suas normas e forma de execução.

## **1.4 Justificativa**

A auditoria independente é de suma importância para qualquer entidade, pois é utilizada para verificar as suas demonstrações contábeis. Além do mais, o objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrativo, os quais compreendem registros contábeis que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como a sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais (FRANCO JÚNIOR, 2001)

Para que se obtenham sucesso, é necessário que sejam feitos diversos estudos e análises das informações contábeis disponíveis na empresa, com o objetivo de encontrar alternativas legais que venham maximizar seus lucros.

Deste modo, torna-se relevante este estudo, pois, os auditores ainda permanecem como sendo um dos principais elementos para promoção da credibilidade do público investidor no mercado de capitais, contribuindo de forma segura sobre a fidedignidade das informações divulgadas pelos emissores de valores mobiliários e atuando nos órgãos reguladores e fiscalizadores, na missão de acompanhamento do mercado, na verificação das informações de naturezas contábil e financeira. (CREPALDI,2004).

## **2 PROCEDER METODOLÓGICO**

A metodologia tem como função mostrar o caminho da pesquisa, ajudá-lo a refletir e instigar um novo olhar sobre o mundo, indagador e criativo (SILVA, 2001).

O método caracteriza-se como uma abordagem ampla, em nível de abstração superior aos fenômenos da natureza e da sociedade. Ou seja, o método pode ser definido como o procedimento utilizado para desenvolver a pesquisa (MARCONI; LAKATOS, 2002).

### **2.1 Quanto aos objetivos**

Esta pesquisa pode ser considerada descritiva, que segundo Cervo e Bervian (1996, p.49), esse tipo de pesquisa “busca conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na

vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto do indivíduo tomado isoladamente como em grupos e comunidades mais complexas”.

## **2.2 Quanto aos procedimentos**

A pesquisa será classificada como bibliográfica, analisando opiniões e conceitos de vários autores, a fim de obter os resultados esperados. Utilizaremos livros, periódicos, artigos já publicados, além de dados retirados da internet, respeitando os direitos autorais dos mesmos.

Segundo Gil (1999), a pesquisa bibliográfica abrange a leitura, análise e interpretação de livros, periódicos, textos legais, documentos mimeografados ou xerocopiados, mapas, fotos, manuscritos etc., que servirá de fundamentação teórica ao estudo.

## **2.3 Método de abordagem**

O método de abordagem é classificado como exploratória, pois realiza um estudo preliminar do objetivo da pesquisa que será realizada.

## **2.4 Quanto à técnica de coleta de dados**

Como o procedimento utilizado é bibliográfico, os dados serão coletados de forma indireta, através das fontes bibliográficas e documentais.

Assim, para Gil (1999), a pesquisa bibliográfica é elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos periódicos e com material disponibilizado na *internet*.

### **3 PLATAFORMA TEÓRICA**

A Contabilidade tem como finalidade demonstrar a situação patrimonial de uma entidade, com base em levantamento de dados, para que os usuários de tais informações possam tomar decisões, ou seja, a “Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa” (MARION, 1998, p.24).

De acordo com Marion (1998), na auditoria, as informações prestadas devem seguir as Normas e Princípios exigidos pela Contabilidade e apresentar a realidade encontrada nas empresas, mas pode ocorrer que elas sejam distorcidas ou não condizentes com a situação da empresa.

Para Santos, Schmidt e Gomes (2006), a Auditoria é um meio de obter informações e confirmações sobre a veracidade das demonstrações apresentadas pela empresa, como forma de controlar áreas essenciais e de evitar situações que propiciem fraudes e demais atos ilegais.

Santos, Schmidt e Gomes (2006), ainda esclarecem que a Auditoria é uma ramificação da Contabilidade, pois ela pode ser considerada uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial.

O estudo de Franco e Marra (2000), elucida que trabalho adequado de Auditoria não pode ser baseado em conflitos de interesses da própria administração, sendo que para um bom desempenho da detecção de possíveis fraudes ou erros são necessárias a cooperação e o esforço integrado da administração e do auditor, pois a Auditoria é antes preventiva do que corretiva, servindo muitas vezes como uma forma de controle, evitando conflitos.

Para Attie (1998, p.25), “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Já Crepaldi (2002, p.23), define auditoria como sendo “...o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas das demonstrações financeiras de uma entidade”. A Auditoria Contábil tem como função a manifestação de uma opinião sobre as Demonstrações Contábeis da organização, e foi criada para fornecer

informações seguras, transparentes e relevantes para o desenvolvimento das atividades da empresa.

A Auditoria contábil examina a exatidão dos registros e das demonstrações contábeis e seus reflexos sobre o patrimônio nos diversos aspectos, conforme Santos, Schmidt e Gomes (2006), quais sejam:

- Administrativo - auxiliar para a minimização da ineficiência;
- Patrimonial - melhorar o controle de bens, direitos e obrigações;
- Fiscal - cumprimento da legislação fiscal;
- Técnico - eficiência dos serviços contábeis;
- Financeiro - proteger créditos de terceiros contra irregularidades;
- Econômico - maior exatidão no resultado;
- Ético - moralidade dos atos praticados.

Assim, conforme Franco e Marra (2000, p.30), “a Auditoria está ligada diretamente à Contabilidade, que exerce um papel principal na empresa, pois registra e informa todas as mutações no patrimônio, sendo muitas vezes manipulada, visando à vantagens ilícitas, diversas aos interesses da empresa”.

### **3.1 Auditoria**

Segundo Attie (1998), a auditoria é voltada para testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial, com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. Na auditoria são examinadas todas as demonstrações financeiras. O exame da auditoria engloba a verificação documental, os livros e registros com características controladoras, a obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo, que se relacionam com controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações deles decorrentes. Esses exames obedecem às normas de auditoria e incluem procedimentos de comprovação dos dados em estudo, caracterizados por uma atitude de reflexão competente e independente.

O objetivo do exame da auditoria nas demonstrações financeiras é expressar uma opinião sobre a propriedade da mesma, e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos, correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios de contabilidade. (DESSA,2013)

O exame da auditoria deve ser efetuado com base nas normas de auditoria, sendo assim o objetivo principal da auditoria é o processo pela qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras.

Os exames dos dados feitos por auditores são caracterizados por uma atitude de reflexão competente e independente, chamadas de atitude mental, atitude profissional e atitude preventiva.

Atitude Mental: o auditor possui uma atitude crítica, onde não pode se limitar àquilo que está registrado nos livros oficiais, mas também àquilo que pode ter sido omitido nos registros principais. Dependendo das circunstâncias vividas pelas empresas, alguns dados podem ter sido omitidos por registros propositalmente, o que pode transformar toda a situação patrimonial e financeira da empresa em exame (DESSA, 2013)

A auditoria deve valer-se de todos os meios e provas, que estão dispostas para apurar a propriedade dos registros contábeis, mesmo que tenha de apurar dados fora da empresa examinada, até que já possua todas as provas necessárias para o devido caso. Para a comprovação da opinião do auditor, são fundamentais em qualquer caso:

- Atitude Profissional: o auditor necessita de uma combinação de uma educação profissional adquirida com o conhecimento técnico, pelo estudo permanente de novas ferramentas de trabalho, regulamento, aprimoramento pessoal e pela experiência adquirida através de trabalhos diferentes (ROBLES, 2004).

- Atitude Preventiva: a assinatura de um auditor em um parecer de auditoria que acompanha as demonstrações financeiras implica no exercício de uma atitude preventiva de alguém com força moral suficiente para poder dar credibilidade a elas e poder dizer, de forma clara e precisa, o que precisa ser dito em qualquer circunstância (ROBLES, 2004). Pois o seu julgamento que estará exposto no parecer da auditoria servirá de base para que as outras pessoas exerçam seus próprios julgamentos em relação às informações contidas nas demonstrações financeiras, e daí seu comprometimento por ser juiz de um dado comprovável atuando de forma capacitada e lícita na emissão de suas opiniões (ATTIE, 1998).

De acordo com Crepaldi (2002), as demonstrações financeiras, devem ser preparadas de forma que expressem com clareza a real situação da empresa em termos de seus direitos, obrigações e resultados das operações realizadas no período em exame, incluindo nesta preparação os critérios, procedimentos contábeis adotados em sua elaboração, segundo os princípios contábeis. Os procedimentos aplicados em uma auditoria e a extensão de sua aplicação são determinados pelo julgamento do auditor que deve considerar a natureza e os

procedimentos contábeis e seus controles internos, nos quais, são selecionados e aplicados em conformidade com as normas de auditoria. A auditoria presta-se a determinar a confiabilidade dos dados contábeis, uma vez que os fatos ocorridos em todos os setores da empresa podem ser trazidos para a contabilidade em lançamentos contábeis e expressos monetariamente.

A auditoria realiza o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações e rotinas das demonstrações financeiras de uma entidade. É constituída de um conjunto de procedimentos técnicos, que tem por objetivo a emissão do parecer sobre sua adequação nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, que respeite a legislação correspondente. Controla as áreas-chaves nas empresas, a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, através de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização (SILVA, 2009).

As vantagens da auditoria contábil são as seguintes:

- Para a administração da empresa:

- Fiscaliza a eficiência dos controles internos;
- Assegura maior correção dos registros contábeis;
- Opina sobre a adequação das demonstrações contábeis;
- Dificulta desvios de bens patrimoniais e pagamentos indevidos de despesas;
- Possibilita a apuração de omissões no registro das receitas, na realização oportuna de créditos ou na liquidação oportuna de débitos;
- Contribui para obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira da empresa auditada;
- Aponta falhas na organização administrativa da empresa e nos controles internos.

- Para os investidores e titulares do capital (sócios):

- Contribui para maior exatidão das demonstrações contábeis;
- Possibilita melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira da empresa auditada;
- Assegura maior exatidão dos resultados apurados.

- Para o fisco:

- Permite maior exatidão das demonstrações contábeis;
- Assegura maior exatidão dos resultados apurados;
- Contribui para maior observância das leis fiscais.

- Para a sociedade (trabalhadores, população, etc.) como um todo:

- Maior credibilidade das demonstrações contábeis da entidade auditada;
- Assegura a veracidade das informações, das quais dependerá a tranquilidade quanto à sanidade das empresas e garantias de empregos;
- Informa o grau de solidez e a evolução da economia nacional (através das demonstrações contábeis). (SILVA, 2009).

### **3.1.1 Auditoria independente (NBC TA 200)**

Conforme a NBC TA 200, o objetivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais de auditoria, para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. Uma auditoria conduzida em conformidade com NBC TAs e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião..

A NBC TA 200 diz que o auditor também pode conduzir a auditoria em conformidade com NBC TAs e requerimentos adicionais de auditoria de um órgão regulador específico. Em tais casos, além da conformidade com cada uma das NBC TAs relevantes para a auditoria, pode ser necessário que o auditor execute procedimentos de auditoria para executar procedimentos adicionais de auditoria com o objetivo de obter conformidade com as normas relevantes desse órgão regulador.

A avaliação do ambiente de controle existente deve considerar: a definição de funções de toda a administração; o processo decisório adotado na entidade; a estrutura organizacional da entidade e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade; as políticas de pessoal e segregação de funções e o sistema de controle da administração, incluindo as atribuições da auditoria interna, se existente.

Já a avaliação dos procedimentos de controle deve considerar: as normas para elaboração de demonstrações contábeis e quaisquer outros informes contábeis e administrativos, para fins quer internos quer externos; a elaboração, revisão e aprovação de conciliações de contas; a sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros; a adoção de

sistemas de informação computadorizados e os controles adotados na sua implantação, alteração, acessos a arquivos e geração de relatórios; os controles adotados sobre as contas que registram as principais transações da entidade; o sistema de aprovação e guarda de documentos; a comparação de dados internos com fontes externas de informação; os procedimentos de inspeções físicas periódicas em ativos da entidade; a limitação do acesso físico a ativos e registros e a comparação dos dados realizados com os dados projetados.

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: o tamanho e complexidade das atividades da entidade; os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos; as áreas de risco de auditoria; a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade; grau de descentralização de decisão adotado pela administração da entidade e o grau de envolvimento da auditoria interna, se existente.

Na detecção de erros relevantes ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

Conforme diz Attie (1998), a finalidade da auditoria é a emissão de uma opinião fundamentada por uma pessoa independente, mas que tenha capacitação profissional. O objeto a ser examinado pelo auditor independente pode ser o saldo contábil, um documento, um formulário, e assim por diante. Mas, para que o parecer do auditor independente possa valer, o mesmo deve estar munido de provas concretas que atestem a veracidade de certa afirmação. A auditoria não pode ser alicerçada em dados não concretos, mas ser fatural, permitindo correta e inquestionável opinião sobre o dado examinado.

O auditor obtém o conhecimento técnico através de estudos regulamentos e de aprimoramentos de sua capacitação, com a experiência que vai adquirindo em uma carreira diversificada de situações e problemas. Tudo isso faz com que o auditor adquira um amadurecimento mental criterioso, dando-lhe competência para o julgamento dos fatos com exatidão e eficiência.

A auditoria independente é uma profissão que exige nível superior e, é atribuição exclusiva de bacharel em Ciências Contábeis, com registro no Conselho Regional de Contabilidade - CRC de sua região.

É exigido que o preposto do auditor, em qualquer nível, seja também contador e esteja devidamente legalizado no CRC regional. Aos auxiliares, níveis iniciais, é necessário está cursando faculdade de ciências contábeis.

Devem estar registrados na CVM os auditores que pretenderem auditar em entidades de capital aberto, e aquelas que operam no mercado financeiro, sujeitas ao controle do Banco Central do Brasil.

Para fins de registro na CVM o auditor precisa comprovar, perante aquela instituição, ser íntegro, ter capacidade profissional e, já está registrado no CRC, exercendo a profissão de auditor independente por um período não inferior a 5 anos.

Segundo Almeida (2003), o auditor para atingir os seus objetivos, necessita planejar adequadamente seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno relacionado com a parte contábil e proceder à revisão analítica das contas do ativo, passivo, despesas e receita, a fim de estabelecer natureza, datas e extensão dos procedimentos de auditoria, colher as evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar essas evidências.

Para fins de registro na categoria de Auditor Independente - Pessoa Física, deverá o interessado atender às seguintes condições, conforme Instrução CVM 308/99:

- Ter registro no Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador;
- Comprovar o exercício de atividade de auditoria e demonstrações contábeis, dentro do território nacional, por período não inferior a cinco anos, consecutivos ou não, contados a partir da data do registro em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador;
- Exercer atividade de auditoria independente, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício da atividade, em condições que garantam a guarda, a segurança e o sigilo dos documentos e informações decorrentes dessa atividade, bem como a privacidade no relacionamento com seus clientes;
- Possuir conhecimento permanentemente atualizado sobre o ramo de atividade, os negócios e as práticas contábeis e operacionais de seus clientes, bem como possuir estrutura operacional adequada ao seu número e porte;
- Ser aprovado em exame de qualificação técnica.

### **3.2 Planejamento da auditoria**

O auditor, deve planejar o trabalho que será executado, seguindo as normas profissionais de auditor independente, estabelecendo as metas para excelência do serviço, e obedecer rigidamente os prazos assumidos com a entidade.

O planejamento deve considerar todos os aspectos relevantes para a execução da auditoria, como os riscos, conhecimento do sistema contábil, conhecimento das práticas contábeis, e existência de filiais. O auditor independente, deve ter conhecimento da área a ser auditada, entre elas, a área financeira, contábil, orçamentária, pessoal, fiscal e legal, vendas, e compras. (CREPALDI,2004).

Para a auditoria inicial deve ser observado algumas situações, pois o auditor não tem o conhecimento e experiência dos trabalhos anteriores realizados na entidade. O auditor independente deve incluir no planejamento a análise dos saldos de abertura, bem como os procedimentos contábeis realizados, e revisar os papéis do auditor anterior.

O auditor independente deve documentar seu planejamento, informando os principais objetivos a serem atingidos, detalhando o que for necessário para compreensão dos procedimentos a serem aplicados.

O planejamento da auditoria, deve ser revisado e atualizado sempre que houver alguma alteração, com novos fatos. A responsabilidade do planejamento das possíveis alterações são do gerente do trabalho com a aprovação do sócio encarregado pela auditoria.

O planejamento deve estar de acordo com a metodologia definida pela empresa do auditor independente, considerando as características da empresa auditada. (CREPALDI,2004).

### **3.2.1 Considerações gerais sobre a empresa auditada**

- Que tipo de modelo de gestão é adotado pela empresa?
- Qual sua estrutura organizacional?
- Que tipo de sistema de informações contábeis e gerenciais é adotado?
- Há um planejamento estratégico das operações?
- Há um orçamento empresarial integrado?
- Os sistemas operacionais, administrativos e de controle interno estão documentados em manuais?
- A que tipo de regulamentação a empresa está sujeita?

### **3.2.3 Obrigatoriedade da auditoria independente**

Conforme art. 3 da Lei n. 11638/2007, as empresas consideradas de grande porte, conforme disposições da Lei n. 6.404/75, são obrigadas a auditoria independente, por auditor

registrado na Comissão de Valores Mobiliários. Considera-se empresa de grande porte, sociedades que no exercício social anterior, tenha o ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (Duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (Trezentos milhões de reais).

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

Também pode ser exigida a auditoria em empresas coligadas, controladas e filiais sendo no país ou no exterior, e pela administração da entidade, afim de verificar possíveis fraudes.

### **3.2.4 Normas e procedimentos de auditoria independente**

Esses procedimentos, são as técnicas que o auditor utiliza para obter evidências suficientes para fundamentar a sua opinião sobre as demonstrações que estarão sendo auditadas. Os testes para verificar as evidências ou provas para fundamentar sua opinião são os de Observância e os Substantivos.

Testes de Observância obtém segurança que os controles internos estão sendo executados de forma correta.

Testes Substantivos obtém a exatidão e suficiência dos dados gerados pelo sistema contábil.

As normas de auditoria são os requisitos a serem observados no desempenho do trabalho de auditoria. Já os procedimentos de auditoria se relacionam com atos a serem praticados, enquanto que as normas tratam das medidas de qualidade na execução desses atos e dos objetivos a serem alcançados com o uso dos procedimentos adotados. Assim diferenciados dos procedimentos de auditoria, dizem respeito não apenas as qualidades profissionais do auditor, mas também à sua avaliação pessoal do exame efetuado e do parecer emitido (CRC-SP, 1996).

Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a serem testados, o auditor pode empregar técnicas de amostragem. Ao usar esses métodos, o auditor deve projetar e selecionar uma amostra de auditoria, aplicar a essa amostra procedimentos de auditoria e avaliar os resultados da amostra, de forma a proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada. Deve ter uma relação direta com o volume de transações realizadas pela entidade na área ou transação objeto de exame, como também com os efeitos na posição patrimonial e financeira da entidade, e o resultado por ela obtido no período.

Na determinação da amostra o auditor deve levar em consideração a população objeto da amostra, a estratificação da amostra, o tamanho da amostra, o risco da amostragem, o erro tolerável e o erro esperado. Devem ser considerados a seleção aleatória, a seleção sistemática, observando um intervalo constante entre as transações realizadas e a seleção casual, a critério do auditor, baseada em sua experiência profissional.

Na revisão analítica das demonstrações contábeis, o auditor deve levar em consideração:

- Objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;
- a natureza da entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores; e
- a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

Após a revisão analítica, se o auditor não obtiver informações concretas o suficiente para atender as questões solicitadas, deve efetuar verificações adicionais, aplicando novos procedimentos de auditoria, até alcançar conclusões satisfatórias. Quando o valor envolvido for expressivo em relação à posição patrimonial e financeira e ao resultado das operações, o auditor deve confirmar os valores das contas a receber e a pagar, através de comunicação direta com os terceiros envolvidos, além de acompanhar o inventário físico realizado pela entidade, executando os testes de contagem física e procedimentos complementares aplicáveis. (CREPALDI,2004).

### **3.2.5 Normas profissionais de auditor independente - NBC P 1**

Para que possa exercer suas atividades profissionais, o auditor independente deverá submeter-se a exame de competência profissional através do Conselho Federal de Contabilidade, e deve participar de programa de educação continuada.

O auditor precisa ser um profissional legalmente habilitado, registrado no CRC na categoria de Contador. A instrução formal e a experiência profissional do auditor se completam, entende-se por experiência profissional o conhecimento atualizado das normas de auditoria, dos princípios contábeis, das modernas técnicas empresariais e dos procedimentos evolutivos ocorridos em sua profissão.

Conforme a NBC P 1 o auditor independente deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente o que diz respeito à auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada. O auditor em qualquer entidade que irá auditar deve ter o conhecimento de toda a atividade para que seja possível identificar as transações realizadas pela posição profissional e financeira da mesma para que possa emitir o parecer das demonstrações financeiras.

Por isso que antes do auditor aceitar a auditoria deve obter conhecimento preliminar da atividade da empresa auditada. Por isso quando o auditor não se sente preparado, capacitado, para desenvolver certa auditoria deve ele recusar a proposta da empresa na qual o solicitou.

O auditor deve manter sua atitude mental independente, não apresentar qualquer predisposição com respeito à empresa sob exame para que possa passar uma imparcialidade necessária para inspirar confiança no resultado das suas averiguações (CRC-SP, 1996).

A NBC P 1 prevê ainda que qualquer que seja a causa o auditor não pode deixar se influenciar por nenhuma das partes em questão para que não resulte em perda, efetiva ou aparente, de sua independência. Para isso, declara que estará impedido de executar o seu trabalho de auditoria o profissional que tenha ou teve no período a que se refere à auditoria ou durante a execução do serviço as seguintes situações:

- vínculo conjugal ou de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por afinidade até o 2º grau, com administradores, acionistas, sócios ou com empregados que tenham ingerência na sua administração ou nos negócios ou sejam responsáveis por sua contabilidade;
- relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos dois últimos anos;
- participação direta ou indireta como acionista ou sócio;

- interesse financeiro direto, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro indireto, compreendida a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos;
- função ou cargo incompatível com a atividade de auditoria independente;
- fixado honorários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho contratado; e
- qualquer outra situação de conflito de interesses no exercício da auditoria independente, na forma que vier a ser definida pelos órgãos reguladores e fiscalizadores.

Por qualquer um desses itens acima o profissional tem a responsabilidade de recusar o trabalho para que possa ser efetuado conforme a lei permite. Como com todo e qualquer profissional não somente com o auditor é obrigado a manter uma ética profissional, zelo profissional e bom senso, enfim se o auditor vê que ele se encaixa em alguma dessas situações deve ele recusar o caso e passar para outro colega profissional que não tenha nenhum vínculo com a empresa em questão.

O trabalho do auditor deve ser planejado adequadamente e os assistentes devem ser supervisionados apropriadamente. Essa supervisão envolve o direcionamento do trabalho dos assistentes e a determinação sobre se os objetivos do trabalho foram atingidos.

A execução dos trabalhos do auditor deve ser feita com o máximo de cuidado e zelo profissional, o qual impõe a cada uma das pessoas que participam de uma organização de auditoria independente a responsabilidade de observar as normas relativas à execução dos trabalhos, bem como as normas relativas ao parecer.

A opinião do auditor é sempre imparcial, pois na verificação das demonstrações contábeis o auditor não está trabalhando com o objetivo de encontrar fraudes ou erros, mas considerar a possibilidade de sua ocorrência. Uma vez encontrados, de modo a afetarem de forma relevante o resultado, cabe ao auditor independente citar uma ressalva específica em seu parecer, caso contrário, seus papéis de trabalho serão apresentados de modo a comprovar que os exames foram conduzidos e atenderam às Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Para evitar infração ao Código de Ética do Contabilista, os honorários devem constar de carta-proposta ou documento equivalente, elaborado antes do início do trabalho contendo os serviços a serem realizados, os relatórios a serem emitidos, as condições de pagamento e o

tempo estimado para a finalização dos serviços, inclusive referências as leis e regulamentos aplicáveis ao caso.

Mediante a avaliação dos serviços, são estabelecidos e documentados considerando se cliente permanente ou eventual, a complexidade e o custo do serviço, o número de horas estimadas para a realização do mesmo, a qualificação profissional dos auditores assistentes que irão participar nos trabalhos, considerando também a localização de onde os serviços serão realizados (caso seja em outra cidade/estado, os custos com hospedagem, alimentação e locomoção) serão estimados e acrescidos ao valor do honorário.

O auditor deve conservar em boa guarda, para fins de fiscalização do exercício profissional, pelo prazo de cinco anos a partir da data de emissão de seu parecer, toda a documentação relacionada aos serviços prestados (papéis de trabalho, relatórios e pareceres).

O sigilo é de extrema importância e é regra obrigatória a ser seguida pelo profissional em auditoria. Em caso de quebra de sigilo, os organismos profissionais assumirão a responsabilidade civil por perdas e danos que vierem a ser causados em decorrência da quebra de sigilo.

As informações sobre a entidade auditada ou sobre o trabalho realizado só poderão ser divulgadas a terceiros mediante autorização, por escrito, pela entidade, por obrigação judicial ou quando a entidade auditada for fiscalizada pelos órgãos reguladores e fiscalizadores das atividades específicas (CFC e CRC), exibindo as informações obtidas durante os seus trabalhos, incluindo a fase de pré-contratação dos serviços, a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres de modo a demonstrar que os trabalhos foram realizados de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e demais normas legais aplicáveis.

Devem ser informadas anualmente pelo auditor ao Conselho Regional de Contabilidade as informações sobre seus clientes, a relação dos nomes do seu pessoal técnico existente em 31 de dezembro do ano anterior e a relação de seus clientes cujos honorários representam mais de 10% do seu faturamento anual. Em caso de solicitação de documentação por parte dos órgãos fiscalizadores, o auditor terá 30 dias para disponibilizar.

### **3.2.6 Controles internos**

De acordo com o *Institut Français des Experts Comptables*, citado por Crepaldi (2004, p.242), assim define controle interno:

É formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção.

Na auditoria é o processo auxiliar, que mede a capacidade da entidade de proteger seus bens, e assegurar que seus investimentos estão retornando os recursos suficientes para dar lucro.

As normas de auditoria estabelecem que o auditor deva avaliar as práticas de controle interno, para que seja definida a natureza, época e extensão dos procedimentos da auditoria.

O auditor independente verifica os seguintes quesitos para avaliação:

- Verifica o sistema de controle interno;
- Verifica se o sistema é o que está sendo seguido na prática;
- Avalia a possibilidade de o sistema revelar de imediato os erros e irregularidades;
- Determina o tipo, a data e o volume dos procedimentos de auditoria;
- Os controles internos são classificados como contábeis e administrativos;
- Controle contábil é o relacionado com o patrimônio e as demonstrações contábeis;
- Controle Administrativo é a eficiência operacional e a vigilância gerencial que consta indiretamente nos registros contábeis.

### **3.2.7 Responsabilidade do auditor em relação a fraude NBC TA 240**

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor no que se refere à fraude na auditoria de demonstrações contábeis. Especificamente, detalha a forma como a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente e a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

#### **3.2.7.1 Características da fraude NBC TA 240**

As distorções nas demonstrações contábeis podem originar-se de fraude ou erro. O fator distintivo entre fraude e erro está no fato de ser intencional ou não intencional a ação subjacente que resulta em distorção nas demonstrações contábeis.

Embora a fraude constitua um conceito jurídico amplo, para efeitos das normas de auditoria, o auditor está preocupado com a fraude que causa distorção relevante nas demonstrações contábeis. Dois tipos de distorções intencionais são pertinentes para o auditor – distorções decorrentes de informações contábeis fraudulentas e da apropriação indébita de ativos. Apesar de o auditor poder suspeitar ou, em raros casos, identificar a ocorrência de fraude, ele não estabelece juridicamente se realmente ocorreu fraude (ver itens A1 a A6).

### **3.2.7.2 Responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude NBC TA 240**

A principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração. É importante que a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, enfatize a prevenção da fraude, o que pode reduzir as oportunidades de sua ocorrência, e adissuasão da fraude, o que pode persuadir os indivíduos a não perpetrar fraude por causa da probabilidade de detecção e punição. Isso envolve um compromisso de criar uma cultura de honestidade e comportamento ético, que pode ser reforçado por supervisão ativa dos responsáveis pela governança. A supervisão geral por parte dos responsáveis pela governança inclui a consideração do potencial de burlar controles ou de outra influência indevida sobre o processo de elaboração de informações contábeis, tais como tentativas da administração de gerenciar os resultados para que influenciem a percepção dos analistas quanto à rentabilidade e desempenho da entidade.

### **3.2.7.3 Responsabilidade do auditor NBC TA 240**

O auditor que realiza auditoria de acordo com as normas de auditoria é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contém distorções relevantes, causadas por fraude ou erro. Conforme descrito na NBC TA 200, devido às limitações inerentes da auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis podem não ser detectadas, apesar de a auditoria ser devidamente planejada e realizada de acordo com as normas de auditoria (NBC TA 200, item 51).

Como descrito na NBC TA 200, item 51, os efeitos potenciais das limitações inerentes são particularmente significativas no caso da distorção resultar de fraude. 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. Isso porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados, destinados a ocultá-la, tais como falsificação, omissão deliberada no registro de operações ou prestação intencional de falsas representações ao auditor. Tais tentativas de ocultação podem ser ainda mais difíceis de detectar quando associadas a um conluio. O conluio pode levar o auditor a acreditar que a evidência é persuasiva, quando, na verdade, ela é falsa. A capacidade do auditor de detectar uma fraude depende de fatores como a habilidade do perpetrador, a frequência e a extensão da manipulação, o grau de conluio, a dimensão relativa dos valores individuais manipulados e a posição dos indivíduos envolvidos. Embora o auditor possa ser capaz de identificar oportunidades potenciais de perpetração de fraude, é difícil para ele determinar se as distorções em áreas de julgamento como estimativas contábeis foram causadas por fraude ou erro.

Além disso, o risco do auditor não detectar uma distorção relevante decorrente de fraude da administração é maior do que no caso de fraude cometida por empregados, porque a administração frequentemente tem condições de manipular, direta ou indiretamente, os registros contábeis, apresentar informações contábeis fraudulentas ou burlar procedimentos de controle destinados a prevenir fraudes semelhantes, cometidas por outros empregados.

Na obtenção de segurança razoável, o auditor tem a responsabilidade de manter atitude de ceticismo profissional durante a auditoria, considerando o potencial de burlar os controles pela administração, e de reconhecer o fato de que procedimentos de auditoria eficazes na detecção de erros podem não ser eficazes na detecção de fraude. Os requerimentos desta Norma destinam-se a auxiliar o auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e na elaboração de procedimentos para detectar tal distorção.

#### **3.2.7.4 Data de vigência NBC TA 240**

Esta Norma é aplicável para auditoria de demonstrações contábeis dos períodos que se iniciem em ou após 1º de janeiro de 2010.

#### **3.2.7.5 Objetivo NBC TA 240**

Os objetivos do auditor são:

- identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrente de fraude;
- 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
- responder adequadamente face à fraude ou à suspeita de fraudes identificada durante a auditoria.

#### **3.2.7.6 Definições NBC TA 240**

Para efeito desta Norma, os termos abaixo têm os seguintes significados:

- *Fraude* é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal.

- *Fatores de risco de fraude* são eventos ou condições que indiquem incentivos ou pressão para que a fraude seja perpetrada ou ofereçam oportunidade para que ela ocorra.

#### **3.2.8 Papéis de trabalho**

Segundo Crepaldi (2004) o auditor deve documentar todos os elementos significativos dos exames realizados de forma clara o suficiente a evidenciar que os exames foram realizados de acordo com as normas aplicáveis, através dos papéis de trabalho.

Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficiente para proporcionar o entendimento e suporte da auditoria executada, compreendendo a documentação do planejamento, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, bem como o julgamento exercido pelo auditor e as conclusões alcançadas (CREPALDI, 2004).

O auditor deve utilizar em seus papéis de trabalho a análise, demonstrações e outros documentos fornecidos pela entidade. Deve obter evidências consistentes mediante testes, observações, inquéritos e confirmações, adquirindo bases suficientes para formar sua opinião sobre os relatórios financeiros em exame.

Tais evidências são extraídas de balancetes, lançamentos retificativos, análise de contas, esquemas, conciliações, resumo de informações, comentários, explicações, programas

de auditoria, respostas a pedido de confirmação, cálculos por escrito, rascunhos de demonstrações contábeis, cópia de correspondência, assim como qualquer outro material escrito que o auditor prepara ou julga necessário ao cumprimento de sua tarefa.

Segundo Almeida (2003) os papéis de trabalho são utilizados para registrar todas as evidências extraídas por meio de observação, inspeção, indagação, investigação e outros, obtidas ao longo da execução do serviço de auditoria.

Os principais objetivos dos papéis de trabalho de auditoria são os seguintes:

- Atender às normas de auditoria geralmente aceitas;
- Acumular as provas necessárias para suportar o parecer do auditor;
- Auxiliar o auditor durante a execução de seu trabalho;
- Facilitar a revisão por parte do auditor responsável, para que ele assegure-se que o serviço foi efetuado de forma correta;
- Servir como base para avaliação dos auditores;
- Ajudar no trabalho da próxima auditoria;
- Representar na Justiça as evidências do trabalho executado.

Através dos papéis de trabalho são evidenciadas as características dos auditores que os elaboram, entre elas: grau de conhecimentos de contabilidade, auditoria e impostos, bom-senso, imaginação, capacidade de nitidez e organização, hábito de limpeza e boa redação. Por isso o auditor deve ter muito cuidado ao elaborar seus papéis de trabalho.

Conforme Attie (1998) os papéis de trabalho são o conjunto de formulários e documentos nos quais contém todas as informações obtidas pelo auditor durante o exame, como as provas e descrições dessas realizações.

Pelo fato do auditor utilizar os documentos originais e de propriedade da empresa, com volume elevado, e pelo fato de não poderem ficar com esses documentos originais, os auditores tirariam cópias dos mesmos, pensando nisso foram criados os papéis de trabalho, que servem para registrar as descobertas e comprovar o trabalho cumprido.

Embora que os papéis de trabalho tenham sido tirados de documentos originais da empresa ou de informações obtidas diretamente da área em exame, os papéis de trabalho são propriedade exclusiva do auditor por sua guarda e sigilo, devido, principalmente, a neles estar fundamentada sua opinião, conforme expresso na NBC T11. Os papéis de trabalho são de natureza confidencial, pois revelam afirmações obtidas que não podem, em hipótese alguma, ser utilizadas em benefício próprio ou de outrem.

Os papéis de trabalho são padronizados para facilitar o seu entendimento, arquivo e, sobretudo a arquitetura da evidencia do exame praticado.

Para cada tipo de exame, há um tipo de papel de trabalho, que vai de acordo com as circunstâncias necessárias a cada ocasião. O layout dos papéis de trabalho deve incluir, obrigatoriamente, espaço que determine o nome da unidade, departamento, empresa ou área a que se refere; espaço para a codificação do papel de trabalho; espaço para a evidenciação de quem o preparou, revisou, aprovou, e as datas. Na evidenciação dos exames praticados nos papéis de trabalho deve obedecer a um padrão de elaboração de forma que expresse, com clareza, início, meio e finalidade a que se presta.

### **3.2.8.1 Normas de execução dos trabalhos**

O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, tais como:

- O conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
- O conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- Os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
- A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- A existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
- O uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- A natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e
- A necessidade de atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

O auditor deve preparar programas de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

Quando for realizada uma auditoria pela primeira vez na entidade, ou quando as demonstrações contábeis do exercício anterior tenham sido examinadas por outro auditor, o planejamento deve adotar os seguintes procedimentos:

- Obtenção de evidências suficientes de que os saldos de abertura do exercício não contenham representações errôneas ou inconsistentes que, de alguma maneira, distorçam as demonstrações contábeis do exercício atual;
- Exame da adequação dos saldos de encerramento do exercício anterior com os saldos de abertura do exercício atual;
- Verificação se as práticas contábeis adotadas no atual exercício são uniformes com as adotadas no exercício anterior;
- Identificação de fatos relevantes que possam afetar as atividades da entidade e sua situação patrimonial e financeira; e
- Identificação de relevantes eventos subsequentes ao exercício anterior, revelados ou não revelados.

### **3.2.8.2 Pontos essenciais dos papéis de trabalho**

Corroborando com Attie (1998), na elaboração dos papéis de trabalho, o auditor deve levar em consideração:

**Completabilidade** – devem ser completos (começo, meio e fim), devendo iniciar-se através de um planejamento prévio dos dados necessários ao exame. Em seguida, é realizada a revisão dos controles internos, de forma a determinar sua confiabilidade e adequação. Então, a realização dos trabalhos, o julgamento do profissional em auditoria e colocação adequada das informações e fatos materiais levarão o trabalho a complexidade necessária;

**Objetividade** – devem ser objetivos e demonstrarem os caminhos trilhados pelo auditor para a condução de seus planos. Desta forma, o auditor não precisa incluir em seus papéis de trabalho todos os detalhes obtidos, mas sim os considerados relevantes que contenham pontos materiais vitais para entendimento. Os registros devem ser de qualidade e quantidade certa, ou seja, objetivo, mas não por demais sucinto;

**Concisão** – devem ser precisos, claros e auto-suficientes, de forma que todos entendam sem que seja necessária a presença de quem os preparou. Deve levar em consideração a possibilidade de qualquer pessoa pode revisá-los, inclusive as que não tiveram nenhuma ligação direta com a atividade;

Lógica – devem seguir um raciocínio lógico, apresentando a seqüência natural dos fatos e o objetivo a ser atingido. Deve ser formulado um programa lógico que conduza o trabalho ao objetivo proposto;

Limpeza – devem eliminar todas e quaisquer imperfeições e incorreções, portanto, é necessário esmero em sua preparação.

### **3.2.8.3 Divisão dos papéis de trabalho**

Os papéis de trabalho devem formar um conjunto harmônico e ligado a matéria examinada, contendo dados que sejam aplicáveis apenas àquele caso ou dados que sejam aplicados a mais de um caso e durante muito tempo. Desta forma, podemos dividir os papéis de trabalho em:

Pastas de papéis permanentes – que contém as informações utilizáveis em bases permanentes (dados históricos; dados contábeis; dados de controle interno; dados contratuais; dados analíticos; dados de planejamento de longo prazo);

Pastas de papéis em curso – que contém as informações utilizáveis somente em curso (informações, documentos e exames praticados para a tarefa em evidência).

Segundo Crepaldi (2004), os papéis de trabalho compilam informações que incluem mapas contábeis, financeiros e fiscais, memorandos, confirmações e quaisquer outros documentos utilizados durante o exame, os quais devem ser organizados de forma prática, conforme sua finalidade e de acordo com o assunto. A discriminação dos assuntos e a quantidade de pastas são definidas em função do volume de papéis de trabalho. É prática comum separá-los em dos grupos:

Pastas permanentes – inclui todos os papéis que são de importância diária e contínua, ano após ano (organograma; estatuto e suas alterações, análise da composição e evolução do capital social; descrição do sistema de escrituração contábil e etc.);

Pastas correntes – é composta de todos os papéis do exercício em curso (planejamento do trabalho; balancetes e outras demonstrações contábeis; análises das diversas contas e etc.).

### **3.2.8.4 Tipos de papéis de trabalho**

Como diz Crepaldi (2004), um papel de trabalho é qualquer registro que o auditor faz de seu trabalho, o meio pelo qual as provas são obtidas, a fim de consolidar seu parecer.

Apesar de existir algumas diferenças entre os papéis de trabalho, alguns possuem semelhanças e, em geral, são usados em praticamente todos os trabalhos. São eles: análise de contas; lançamentos de acertos; conciliações; balancetes; pontos para recomendações e programas de auditoria. Embora existam semelhanças, os papéis de trabalho devem ser escolhidos de acordo com as necessidades específicas de cada caso.

A custódia dos papéis de trabalho são de propriedade e uso exclusivo do departamento de auditoria, não devendo ser entregues a terceiros ou com estes discutidos, sem prévia autorização do gerente de auditoria; não devendo serem discutidos com as pessoas dos setores envolvidos; devem ficar em local seguro, sempre no departamento de auditoria e não na casa de cada um dos seus membros.

Os papéis de trabalho elaborados pelos assistentes estão sujeitos a revisão do sênior (auditor mais experiente), que por sua vez corrige os prováveis erros, avaliando assim o desempenho dos mesmos.

A NBC T11 expressa que, a utilização de equipe técnica deve ser prevista de maneira a fornecer razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoa com capacitação profissional, independência e treinamento requerido nas circunstâncias. O planejamento da auditoria deve prever a orientação e supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados.

### **3.2.8.5 Forma e conteúdo dos papéis de trabalho**

Corroborando com CRC – SP (1996), a forma de apresentação e o conteúdo dos papéis de trabalho devem ser de modo a permitir que uma pessoa que não participou do serviço de auditoria possa compreendê-los de imediato.

### **3.2.8.6 As informações básicas em todos os papéis de trabalho são**

- Referência dos papéis de trabalho: um número de índice alfanumérico feito em vermelho, no ângulo superior direito;

- Título da cédula: natureza e objetivo da cédula: Cédulas mestras onde o título é o nome do grupo ou subgrupo de contas de balanço; e as Cédulas analíticas onde o título mostra o tipo de análise, ou o procedimento que foi aplicado, e deve fazer referência ao item do programa de auditoria que se aplica;
- Data: indicar a data a que se refere o trabalho. Seus trabalhos da auditoria interna foram conjugados com os da auditoria independente, deverá constar, também, a data das demonstrações financeiras a que se referem;
- O nome de quem prepara a cédula, e a data no canto inferior direito: as iniciais de quem a prepara indicam a responsabilidade pelo seu preenchimento; a frase 'Preparado pela auditoria interna' deve ser inserida nas cédulas quando o trabalho for conjugado com o da auditoria independente.

#### **3.2.8.7 Cédulas mestras**

As cédulas mestras contêm:

- Títulos das contas sintéticas e analíticas;
- Espaço para ajuste e reclassificações;
- Colunas contendo: saldo do exercício anterior; saldo do exercício corrente; ajustes e reclassificações; saldo final ou após os ajustes e reclassificações.

#### **3.2.8.8 Cédulas-suporte**

Dividem-se em duas grandes categorias:

- Programas de auditoria:

A elaboração dos programas de auditoria é a principal responsabilidade do sênior e do gerente.

No programa de auditoria: resumem-se as perguntas, os procedimentos e as etapas; há perguntas adequadas sobre o controle interno contábil, seguidas dos passos do programa elaborado para comprovar os controles existentes; o trabalho a realizar é descrito

sequencialmente; a sequência das etapas fundamentadas de forma lógica os objetivos de auditoria; deve-se ler todo o programa, de maneira tal que se possa combinar e coordenar o trabalho.

A coluna ‘feito por’ contém: espaços para as iniciais de quem efetuou o trabalho; espaço para referenciar as cédulas comprobatórias e as cédulas com comentários explicativos.

- Papéis de trabalho comprobatórios:

Elaboram-se com informações específicas: análises preparadas para fins de auditoria interna ou auditoria independente; folhas contendo exceções e/ou recomendações sobre o controle interno; confirmação de terceiros; qualquer outra evidência escrita relacionada com o exame.

Características gerais: contêm os mesmos elementos básicos de informação encontrados em outros papéis de trabalho; o objetivo da cédula deve ser expresso claramente; a fonte de informação deve ser claramente indicada; deve-se indicar de modo claro o método seguido quando a informação tiver sido obtida através de testes; os papéis denotar esmero, eliminando cálculos e rabiscos; a informação deve ser clara para o leitor e deve aparecer de modo conciso, lógico, preciso e completo; devem ser preparados a lápis; as cifras devem ser colocadas de forma adequada e esmerada, nos espaços previstos.

### **3.2.8.9 Características básicas dos papéis de trabalho**

Como diz Crepaldi (2004), devem ser completos, isto é, cada folha de trabalho, ou grupo de folhas, no caso de uma não ser suficiente para determinado fim, deverá ter sua própria utilidade.

Essas folhas devem ser esclarecedoras por si mesmas e conter todas as informações pertinentes, quer sejam relacionadas com a preparação da demonstração contábil, quer com a verificação dos dados.

### **3.2.8.10 Codificação dos papéis de trabalho**

Cada folha no arquivo deve ter uma letra ou número de identificação, ou uma combinação de ambos, para distingui-la de todas as outras.

Terminado a auditoria, emitido o parecer e elaborados os relatórios, os papéis de trabalho devem ser arquivados em lugar seguro, mas de fácil acesso, pois estão sujeitos a

verificações constantes, para atender a consultas do cliente, sendo certo que serão utilizados pela equipe escalada para a auditoria do ano seguinte, a qual abrirá os novos papéis consultando os anteriores (CREPALDI, 2004)

### **3.2.8.11 Métodos para referenciar e cruzar referências**

Número de referência:

- São necessários para referenciar a informação entre as células;
- Compõem-se de uma letra e um número: a letra representa o título de um grupo ou subgrupo de contas do balanço patrimonial ou seção dos papéis de trabalho; onde o número representa a ordem seguida pelas células analíticas dentro da seção;
- Designação de referências para as células mestras: os ativos são designados com uma letra em sequência alfabética de acordo com a ordem seguida pelos grupos ou subgrupos de contas do balanço patrimonial; o passivo e o patrimônio líquido são designados com duas letras iguais em ordem alfabética; a célula mestra que representa a demonstração do resultado do exercício tem a denominação DR.

A designação das seções pode ser feita como segue:

- A – Disponibilidades;
- B – Contas a Receber;
- C – Demais contas a Receber;
- D – Estoques;
- E – Despesas do Exercício Seguinte;
- F – Controladora, Controladas e Coligadas;
- M – Diferido;
- AA – Fornecedores;
- BB – Salários e Contribuições;
- CC – Impostos;
- DD – Distribuições Estatutárias;
- EE – Demais Contas a Pagar;
- FF – Financiamento;
- HH – Debêntures;
- II – Controladora, Controladas e Coligadas.

- Referências para as células comprobatórias: deve-se usar a mesma letra da célula mestra que está comprovando; deve-se designar um número de acordo com a ordem em que aparece a célula suporte dentro da seção;
- Ordem das células comprobatórias: os programas de auditoria precedem as células que contêm detalhes;
- Hiatos que possam surgir na seqüência numérica como consequência da designação prévia de referência: quando existir um hiato na numeração dos papéis de trabalho, este deve ser explicado imediatamente depois; o último papel de trabalho de cada seção deve ser indicado, no canto superior direito; seguindo as recomendações, pode-se controlar toda a seqüência numérica.

Regras básicas para cruzar referências:

- Somente cruzar cifras idênticas;
- Todo cruzamento da referência deve ser feito e em todas as direções;
- A posição da referência com relação ao número referenciado indica sua direção.

### 3.2.8.12 Ordenação

Conforme CRC -SP (1996), utilizamos o resumo das cédulas mestras BT – Balanço de Trabalho como um balancete das seções. Em resumo contém:

- O nome das seções coincidentes com os anotados nas células mestras;
- A referência da seção com a de cada célula mestra;
- Os totais das células mestras ainda não auditados do exercício, examinados tais como foram entregues pela contabilidade;
- Espaço para resumir os eventuais ajustes e reclassificação de auditoria;
- Os saldos auditados do exercício.

As cédulas mestras contêm:

- Título dos grupos ou subgrupos de contas das demonstrações contábeis;
- Os saldos finais do exercício anterior;
- Os saldos não auditados do período;
- Espaço para ajustes e reclassificações;
- Os saldos auditados do período referenciados no resumo das células mestras (BT).

As cédulas de suporte ou detalhadas são os papéis de trabalho elaborados para cada seção, que têm por objeto de documentar os trabalhos que efetuamos para suportar cada saldo apresentado na célula mestra. Devem apresentar abaixo do nome da empresa, o título da seção e, abaixo deste, o nome do teste específico ou de qualquer outra finalidade da célula.

As cédulas de comentário sobre assuntos relevantes contêm:

- pontos para atenção (relatórios);
- explicação de flutuações relevantes;
- falhas de controle interno e exceções.

Cédulas específicas da visita final: auditoria de balanço.

Cédulas específicas das visitas preliminares: avaliação do controle interno.

### 3.2.8.13 Ticks ou marcas

Os ticks explicativos são sinais peculiares que o auditor utiliza para indicar um exame praticado. Geralmente, são empregados para indicar a fonte de obtenção ou conferência de um valor, sendo desnecessárias maiores explicações (ATTIE, 1998).

Concordando com CRC-SP (1996), os ticks ou marcas indicam os trabalhos efetuados durante o exame.

Suas vantagens são:

- podem ser escritos rapidamente;
- eliminam a necessidade de repetir explicações;
- facilitam a revisão rápida e eficiente.

Suas regras básicas são:

- devem ser feitos em vermelho para evitar confusões com letras, símbolos e números;
- devem ser simples, claros e diferentes entre si quando servirem para registro de fatos diferentes;
- quando possível, devem ser padronizados nos papéis de trabalhos.

não se deve encher de *ticks* os papéis de trabalho, de modo que se torne impossível acompanhar o desenvolvimento do trabalho feito (CREPALDI, 2004).

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Esta pesquisa teve como objetivo demonstrar como a auditoria é importante para qualquer entidade, pois é utilizada para verificar a autenticidade e veracidade das suas demonstrações contábeis. A auditoria independente executa a auditoria contábil, diferentemente da auditoria interna que executa a auditoria contábil e a parte operacional. A auditoria independente é realizada em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas, testes e amostragens com base em análises de risco e outros elementos, conforme as normas e leis da auditoria independente, onde todos os exames devem ser comprovados através de dados convictos, que serão utilizados como provas e anexados ao seu parecer final. É realizada para a confirmação dos dados contábeis de uma entidade, verificando se os mesmos estão de acordo com as leis contábeis. O auditor é um dos principais elementos de credibilidade junto a investidores, contribuindo para a informação fidedigna divulgada pelos emissores de valores mobiliários e atuando nos órgãos reguladores e fiscalizadores.

A pesquisa demonstra todo o processo necessário para realizar a auditoria independente, bem como as ferramentas que podem e devem ser utilizadas. O auditor tem o dever de verificar na entidade qual o modelo de gestão adotado, sua estrutura organizacional, seu sistema contábil, se há um planejamento estratégico, como está sendo realizado o controle interno e se o mesmo está adequado e documentado em manuais de procedimentos, para realizar o planejamento da auditoria. Após o planejamento, o mesmo deve partir para a etapa de execução, obedecendo sempre as normas e procedimentos da auditoria independente.

Pode ser verificado através desta pesquisa, que o auditor independente tem suas responsabilidades em relação a fraudes, caso o mesmo não se manifeste as distorções nas demonstrações contábeis, que é o fator distintivo da fraude. Estas distorções por sua vez, podem ocorrer de duas formas: a intencional, decorrente de informação contábil fraudulenta e a da apropriação indébita dos ativos.

Verificado também, que os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coletadas pelo auditor. Deve ser elaborado, organizado e arquivado na empresa auditora de forma sistemática, durante cinco anos.

## REFERÊNCIAS

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

ATTIE, Willian. **Auditoria conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CERVO, Amado Luis. BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: MakronBooks, 1996.

\_\_\_\_\_. **NBC TA 200**: objetivos gerais do auditor independente e a condução de uma auditoria em conformidade com normas de auditoria. Disponível em:  
<[http://www.cfc.org.br/uparq/NBCTA\\_200.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/NBCTA_200.pdf)> Acesso em: 25/06/2013

\_\_\_\_\_. **NBC TA 240**: identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e de seu ambiente. Disponível em:  
<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001207](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001207)>. Acesso em: 14/05/2013.

\_\_\_\_\_. Normas brasileiras de contabilidade. **Resolução CFC n. 821/97**. Disponível em:  
<[http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara\\_tecnica/projetos/cre/instrucoes/anexo\\_a/](http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/projetos/cre/instrucoes/anexo_a/)>. Acesso em: 10/05/13

CRC-SP - Conselho regional de contabilidade do estado de São Paulo. **Curso básico de auditoria 1**: normas e procedimentos. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 4. ed. 2004. Disponível em:  
<[http://xa.yimg.com/kq/groups/21733077/2094449528/name/UNKNOWN\\_PARAMETER\\_VALUE](http://xa.yimg.com/kq/groups/21733077/2094449528/name/UNKNOWN_PARAMETER_VALUE)>. Acesso em: 15/05/13.

DESSA, Alysson. [2013]. **Auditoria interna**. Disponível em:  
<<http://amigonerd.net/humanas/contabilidade/auditoria-interna-3>>. Acesso em: 30/10/12.

ROBLES, Everton Roberto Gea. [2004]. Disponível em:  
<<http://www.zemoleza.com.br/carreiras/17226-auditoria.html>>. Acesso em: 28/10/12.

FRANCO JÚNIOR. [2001]. **Auditoria contábil**: conceito. Disponível em:  
<<http://www.portaleducacao.com.br/administracao/artigos/43732/auditoria-contabil-conceito>>. Acesso em: 15/10/12.

FRANCO, Hilário. **Auditoria contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antônio Carlos. **Metodologia do ensino superior**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

PROFISSÃO AUDITOR INDEPENDENTE. Contabilidade & métodos quantitativos. [2011]. Disponível em: <[http://contabilidademq.blogspot.com.br/2011\\_04\\_01\\_archive.html](http://contabilidademq.blogspot.com.br/2011_04_01_archive.html)>. Acesso em: 21/11/12.

SANTOS, José Luis dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES Jose Mario **Fundamentos de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Carlos Alberto da. **Auditoria interna**. [2009]. Disponível em:  
<<http://pt.scribd.com/doc/36116786/Projeto-Auditoria-Interna>>>. Acesso em: 28/10/12.

SILVA, Vera Lúcia. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

WIKIPÉDIA. **Auditoria contábil**. Disponível em:  
<[http://pt.wikipedia.org/wiki/Auditoria\\_cont%C3%A1bil](http://pt.wikipedia.org/wiki/Auditoria_cont%C3%A1bil)>. Acesso em: 01/05/13.