

Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro
Controladoria Geral do Município
Subcontroladoria de Integração de Controles
Auditoria Geral



Manual de Auditoria Contábil



MANUAL DE AUDITORIA CONTÁBIL

RIO DE JANEIRO
Novembro de 2017

1ª. Edição - revisada e atualizada
(Aprovado pela Resolução CGM Nº 1361 de 23/02/2018)



LISTA DE SIGLAS

ADG – Auditoria Geral

CAD – Coordenadoria de Auditoria

CGM – Controladoria Geral do Município

CTG – Contadoria Geral do Município

FINCON – Sistema de Contabilidade e Execução Orçamentária

OM – Oportunidade de Melhoria

OS – Ordem de Serviço

PCRJ – Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro

GPCA – Gerência de Planejamento e Controle das Auditorias

RAG – Relatório da Auditoria Geral

RIA – Relatório Interno de Auditoria

SIG – Sistema de Informações Gerenciais

NSUP – Núcleo de Suporte

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	7
CAPÍTULO I	8
1 AUDITORIA CONTÁBIL.....	8
1.1 <i>Benefícios da auditoria contábil</i>	8
1.2 <i>Limitações da auditoria contábil</i>	9
1.3 <i>Tipos de auditoria contábil</i>	9
CAPÍTULO II	11
2 COORDENAÇÃO DO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA.....	11
2.1 <i>Solicitação de circularização</i>	11
2.2 <i>Revisão dos modelos de programas de auditoria, papéis de trabalho e relatórios</i>	11
2.3 <i>Avaliação do cumprimento das Normas Contábeis quanto à estruturação das Demonstrações Contábeis</i>	12
2.4 <i>Cronograma de execução</i>	12
CAPÍTULO III	14
3 PLANEJAMENTO DA AUDITORIA.....	14
3.1 <i>Levantamento preliminar</i>	15
3.2 <i>Aplicação inicial do programa de auditoria Análise das DC</i>	16
3.3 <i>Delimitação do escopo</i>	17
3.3.1 <i>Identificação das áreas de maior risco na entidade</i>	19
3.3.2 <i>Identificação da relevância na auditoria contábil</i>	21
3.3.3 <i>Definição da estratégia da auditoria contábil</i>	22
3.3.4 <i>Testes de observância</i>	23
3.3.5 <i>Limitação dos testes</i>	25
CAPÍTULO IV	29
4 EXECUÇÃO DA AUDITORIA.....	29
4.1 <i>Papéis de trabalho</i>	30
4.2 <i>Os testes aplicáveis em uma auditoria contábil</i>	30
4.2.1 <i>Testes de detalhes de divulgações</i>	33
4.2.2 <i>Testes de detalhes de saldos</i>	33
4.2.3 <i>Testes de estimativas contábeis</i>	33
4.2.4 <i>Testes de detalhes de classes de transações</i>	34
4.2.5 <i>Procedimentos analíticos</i>	34
4.3 <i>Técnicas aplicáveis em uma auditoria contábil</i>	35
4.4 <i>Pastas de Trabalho</i>	37
4.5 <i>Resultados do Trabalho</i>	38
4.6 <i>Comunicação dos resultados</i>	38
4.6.1 <i>Reunião de encerramento do trabalho em campo</i>	38
4.7 <i>Elaboração de Relatório</i>	39
CAPÍTULO V	40
5 RELATÓRIO DE AUDITORIA.....	40
5.1 <i>As seções do relatório</i>	40

5.1.1 Objetivo	40
5.1.2 Escopo e metodologia.....	41
5.1.3 Informações e Análises.....	42
5.1.4 Fragilidades	42
5.1.5 Oportunidade de Melhoria	43
5.1.6 Considerações Finais.....	43
5.1.7 Parecer.....	43
CAPÍTULO VI	47
6 REVISÃO E EMISSÃO DO RELATÓRIO.....	47
6.1 Gerenciamento	47
6.2 Coordenação	47
6.3 Aprovação e Emissão da Minuta do RAG	48
6.4. Reunião de discussão da Minuta do Relatório	48
6.5. Emissão do relatório	48
CAPÍTULO VII	49
7 MONITORAMENTO.....	49
BIBLIOGRAFIA	50

APRESENTAÇÃO

A Controladoria Geral do Município - CGM, em seu Plano Estratégico 2013-2016, definiu como um de seus objetivos o aprimoramento dos seus atuais serviços prestados à municipalidade e, como uma de suas ações estabelecidas para dar cumprimento a esse propósito, confiou à Auditoria Geral a tarefa de elaborar manuais de auditoria. Dessa forma, em 30 de outubro de 2014 foi publicada a 1ª. Edição desse Manual.

Este manual de auditoria contábil é parte integrante de um processo de análise crítica dos métodos adotados nos trabalhos da Auditoria Geral do Município do Rio de Janeiro, dando continuidade à padronização e ao aperfeiçoamento dos procedimentos adotados por seu corpo técnico.

O enfoque deste manual é o processo de execução das auditorias contábeis que servem para averiguar a exatidão dos registros contábeis das entidades e subsidiam a prestação de contas de gestão da administração indireta do município do Rio de Janeiro. Foi construído com o intuito de apresentar conceitos e sistematizar práticas a serem observadas pelos servidores lotados na Auditoria Geral quando da execução de auditoria contábil.

Para sua concepção, foram realizadas discussões técnicas, das quais participaram técnicos da Auditoria Geral, a fim de que houvesse o aproveitamento de conhecimentos e experiências dos participantes, a seleção das melhores práticas observadas na área e a uniformização de entendimentos.

Este documento não pretende tratar detalhadamente de aspectos profissionais aplicáveis aos auditores, como: a conduta ética do auditor, a independência e o julgamento baseado em evidências; abordando esses temas apenas superficialmente, quando fundamental para o entendimento de procedimentos. Também não pretende esgotar todos os assuntos relativos à auditoria contábil, visto que há inúmeras variantes relacionadas às entidades auditadas. Portanto, caberá ao responsável pelo trabalho ampliar, restringir ou adaptar os procedimentos previstos neste manual, de acordo com as circunstâncias.

A Controladoria Geral do Município - CGM, em seu Planejamento Estratégico 2017-2020, definiu como um de seus objetivos a atualização do conteúdo deste Manual buscando contribuir para as práticas da Auditoria Geral e harmonizar com as mais recentes normas contábeis. Como resultado dessa ação, apresentamos a 1ª Edição - revisada e atualizada desse Manual.

Rio de Janeiro, 10 de novembro de 2017.

Capítulo I

1 AUDITORIA CONTÁBIL

A auditoria contábil compreende a avaliação do controle do patrimônio das entidades a partir do exame de documentos, registros e livros contábeis, além da realização de inspeções e obtenção de informações de fontes internas e externas. Seu principal objetivo é averiguar se as demonstrações contábeis refletem adequadamente a situação patrimonial, financeira e econômica da instituição e avaliar a exatidão de seus registros.

As auditorias contábeis são um instrumento eficiente de avaliação dos controles internos e de controle da situação patrimonial da entidade auditada.

No universo da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, as auditorias contábeis servem também para subsidiar a prestação de contas de gestão da administração indireta do município do Rio de Janeiro. São realizadas por ocasião do exame das Demonstrações Contábeis ou a qualquer tempo, analisando os registros contábeis de determinado período, no conjunto das contas/grupos ou em uma conta/grupo específico, e pode envolver fatos não registrados documentalmente, situação em que caberá à auditoria identificar se tais fatos impactam efetiva ou potencialmente no patrimônio.

1.1 Benefícios da auditoria contábil

Podemos apontar como benefícios decorrentes da auditoria contábil:

a) Para a administração da entidade:

- contribui para o aprimoramento 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 entidade auditada; e
- aponta falhas na organização administrativa da entidade e nos controles internos.

b) Para os investidores e titulares do capital (PCRJ):

- contribui para maior exatidão das demonstrações contábeis;

- possibilita melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira da entidade;
 - assegura maior exatidão dos resultados apurados.
- c) Para o fisco:
- assegura maior exatidão dos registros contábeis e dos resultados apurados; e
 - contribui para maior observância das leis fiscais.
- d) Para a sociedade (trabalhadores, população, etc) como um todo:
- confere maior credibilidade das demonstrações contábeis da entidade e da prestação de contas de gestão; e
 - assegura a veracidade das informações, das quais dependerá a tranquilidade quanto à saúde financeira e operacional da entidade e garantia de empregos.

1.2 Limitações da auditoria contábil

As principais limitações da auditoria contábil estão relacionadas à impossibilidade de avaliação de aspectos operacionais complexos e ao risco de detecção, por não ser analisada a totalidade das transações.

No primeiro caso, a auditoria contábil pode defrontar-se com situações em que as inconsistências detectadas assumem um caráter não contábil, envolvendo aspectos como procedimentos relacionados à gestão ou à operação da entidade. Esses aspectos estão além do escopo da auditoria contábil, devendo ser avaliados através de auditoria operacional ou de gestão.

Quanto ao risco de detecção, os trabalhos de auditoria são realizados com aplicação de testes em amostras devido à impossibilidade de se verificar a totalidade dos registros de determinada área, do custo de uma auditoria muito abrangente e da indisponibilidade de mão de obra. As técnicas peculiares da auditoria permitem a avaliação dos aspectos relevantes das Demonstrações com uma segurança razoável e evitam o desperdício de recursos, mas não podem garantir integralmente que a opinião emitida seja adequada à totalidade dos valores apresentados.

1.3 Tipos de auditoria contábil

São tipos de auditoria contábil:

a) **Demonstrações Contábeis**

Consiste na análise da adequação das demonstrações; da situação patrimonial e financeira; do resultado das operações; das mutações do patrimônio líquido e os fluxos de Caixa da entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica pertinente. Complementarmente pode também decompor seus dados, compará-los e interpretá-los, com a finalidade de transformá-los em informações.

b) Pré-Balanço

Análise que busca antecipar algumas etapas da auditoria das demonstrações contábeis, na qual é possível orientar a empresa acerca de todas as ações preventivas que podem ser tomadas antes do encerramento do exercício, reduzindo os trabalhos após o encerramento das demonstrações, evitando divulgações equivocadas e a necessidade de ajustes de exercícios anteriores nos períodos subsequentes. Neste trabalho pode ser antecipado o planejamento da Auditoria das Demonstrações Contábeis e realizados testes nas contas de resultado ou nas contas patrimoniais.

c) demais análises contábeis

Podem ser realizadas para avaliar a adequação das variações na movimentação mensal das contas, identificadas através de revisão analítica, ou para analisar partes específicas das demonstrações contábeis, por exemplo: disponibilidades, contas a receber, investimentos, imobilizado, etc..

O processo de trabalho de auditoria abrange as seguintes etapas: planejamento, execução, relatório, revisão, e monitoramento. Os próximos capítulos apresentarão o desenvolvimento de cada uma delas.

Capítulo II

2 COORDENAÇÃO DO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

As auditorias das Demonstrações Contábeis são mandatórias, portanto devem ser necessariamente realizadas até a data limite estabelecida pela legislação. As demais auditorias contábeis são opcionais, sua realização e oportunidade são avaliadas conjuntamente pela Gerência de Planejamento e Controle das Auditorias – GPCA – e pela Coordenadoria de Auditoria - CAD, responsável pela coordenação das auditorias contábeis nas entidades da Administração Indireta e Fundacional, supervisionadas pelo(a) Auditor(a) Geral.

A CAD também estabelece os programas de auditorias aplicáveis, os modelos de papéis de trabalho e, assistida pela GPCA, a equipe que realizará a auditoria e os prazos de execução.

O trabalho de coordenação das auditorias contábeis na fase de planejamento compreende as seguintes etapas:

- solicitação de circularização;
- revisão dos modelos de programas de auditoria, papéis de trabalho e relatórios;
- avaliação do cumprimento das Normas Contábeis quanto à estruturação das Demonstrações Contábeis estabelecida no Fincon (com a colaboração dos Auditores Internos); e
- cronograma de execução.

2.1 Solicitação de circularização

Por ocasião desse planejamento, no caso de auditoria das Demonstrações Contábeis ou de pré-balanço, a CAD deverá, sempre que possível e aplicável, solicitar a alocação dos profissionais necessários à realização do procedimento de circularização para os bancos, fornecedores, clientes e escritórios de advocacia que mantenham relações com as entidades, utilizando o critério de seleção definido pela CAD.

No caso de auditoria das Demonstrações Contábeis, o procedimento de circularização deverá ser planejado e ocorrer preferencialmente no mês de dezembro, a fim de que as respostas sejam tempestivas e as equipes de auditoria possam utilizá-las em seus exames.

2.2. Revisão dos modelos de programas de auditoria, papéis de trabalho e relatórios

A coordenação das auditorias contábeis realiza a revisão do programa de auditoria de análise das Demonstrações Contábeis – DC, que engloba procedimentos a respeito de:

- validações dos aspectos relevantes, da aderência às normas aplicáveis e da tempestividade das DC;
- recomendações relevantes da Contadoria Geral do Município – CTG - e do Conselho Fiscal ou Curador a respeito de situações que afetem as Demonstrações Contábeis;
- *follow-up* das fragilidades contábeis;
- cumprimento do prazo de elaboração e das demais formalidades exigidas pela legislação nas Demonstrações Contábeis, incluindo a verificação de sua consistência com o FINCON e eventuais confrontos interdemonstrativos que se julgarem necessários;
- planejamento da auditoria contábil, incluindo a etapa de delimitação do escopo nas áreas específicas do Balanço Patrimonial.

A seguir é realizada a revisão dos programas de auditoria específicos e dos modelos de papéis de trabalho utilizados, avaliando inclusive a necessidade de elaboração de novos programas e papéis, a fim de aprimorar o processo de auditoria ou de atender a novas demandas. Nesta etapa os modelos de relatório de auditoria também passam pelo processo de revisão.

Na elaboração e revisão dos programas de auditoria e modelos de papéis de trabalho, a CAD poderá contar com a colaboração de auditores.

Para as auditorias nas empresas o modelo de relatório é exclusivo para as Demonstrações Contábeis. Quando realizadas em autarquias e fundações, a CAD pode optar pela adoção de um relatório único com a Prestação de Contas de Gestão.

2.3 Avaliação do cumprimento das Normas Contábeis quanto à estruturação das Demonstrações Contábeis

A coordenação das auditorias contábeis realiza a avaliação da estruturação e critérios estabelecidos no FINCON para as Demonstrações Contábeis - DC - a fim de validar o cumprimento das Normas Contábeis aplicáveis. Esse trabalho tem como objetivo otimizar as análises que podem ser realizadas centralizadamente e pode ser realizado com a colaboração dos auditores internos, especialmente na ocorrência de mudanças significativas nas definições dos relatórios do sistema. Salienta-se que os aspectos mais específicos das entidades são realizados pelas equipes de auditoria designadas.

2.4 Cronograma de execução

Nos casos de auditoria das demonstrações contábeis a CAD, em conjunto com a PLA, realiza o cronograma da execução das auditorias nas entidades da administração indireta. Nesta etapa, leva-se em consideração a necessidade do Conselho Fiscal/ Curador de receber os relatórios de auditoria antes do prazo para emissão de seu parecer.

Nos casos de auditoria de pré-balanço, o processo é semelhante ao das demonstrações contábeis, mas, por não ser uma auditoria mandatária, poderá ser realizada em apenas algumas entidades, a critério da ADG. Neste

caso também ocorre uma limitação em relação ao prazo de emissão do Relatório, que deve acontecer até o encerramento do exercício, pois se sua elaboração exceder a este prazo, os resultados desta auditoria deverão ser consolidados no relatório de auditoria das Demonstrações Contábeis.

Definidas as equipes de auditoria que realizarão o exame das Demonstrações ou Demonstrativos contábeis, será dada continuidade ao planejamento conforme descrito no capítulo seguinte.

Ao final dessa etapa o auditor:

- deverá ter solicitado o envio das cartas de circularizações para os bancos, fornecedores, clientes e escritório de advocacia, quando aplicável;
- terá acesso aos modelos revisados de programas de auditoria, de papéis de trabalho e de relatório de auditoria;
- tomará conhecimento se houve alguma mudança significativa na estrutura dos relatórios das DC do FINCON, de acordo com os critérios estabelecidos nas Normas Contábeis aplicáveis e se existem análises específicas que necessitam ser feitas pela equipe para que esta estrutura seja validada na entidade; e
- tomará conhecimento da previsão do período de execução da auditoria contábil.

Capítulo III

3 PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

Um planejamento adequado ajuda o auditor a identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais, a organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente; permitindo a seleção da equipe de trabalho com níveis apropriados de capacidade e competência e facilitando a supervisão e a revisão da auditoria.

Ao realizar o planejamento da auditoria contábil, é importante atentar para os seguintes procedimentos:

- obter conhecimento das atividades da entidade, para identificar eventos e transações relevantes que afetem as demonstrações contábeis;
- assegurar que as áreas importantes da entidade e os valores relevantes contidos em suas demonstrações contábeis recebam a atenção requerida;
- identificar os problemas potenciais da entidade;
- identificar a legislação aplicável à entidade;
- estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem efetuados; e
- identificar as condições necessárias para o cumprimento dos serviços dentro dos prazos estabelecidos.

O planejamento das auditorias contábeis deve ser organizado nos mesmos moldes das demais auditorias, nas seguintes etapas: levantamento preliminar; elaboração da Matriz de Planejamento; delimitação do escopo dos trabalhos e elaboração dos programas de auditoria. E, diante de suas peculiaridades, a auditoria das Demonstrações Contábeis terá o planejamento conforme etapas descritas a seguir:

- levantamento preliminar;
- aplicação inicial do programa de auditoria Análise das DC; e
- delimitação do escopo.

3.1 Levantamento preliminar

No levantamento preliminar é realizada a coleta e a guarda de informações de caráter geral, destinadas a subsidiar a elaboração das demais atividades de planejamento e a realização da auditoria. Nas auditorias contábeis esse levantamento é realizado utilizando fontes internas da CGM, da PCRJ, da entidade e de fontes externas.

a) Solicitação de Informações a Terceiros

Observa-se que as solicitações de documentos demandam um tempo de resposta e possuem o risco de não obtenção ou atraso dessa entrega. Por esse motivo, o auditor deve sempre se resguardar fazendo solicitações formais e tempestivas através de e-mail ou memorando, com data, prazo para entrega e registro do recebimento. É recomendável que o auditor utilize as orientações contidas neste manual e os “Modelos de Memorando de Solicitação” disponibilizados em meio magnético no banco de dados de Papéis de Trabalho da Auditoria Geral para orientar suas solicitações de documentos na fase dos levantamentos preliminares, a fim de que na ocasião da execução da auditoria já tenha os principais documentos necessários em posse da equipe.

Importante salientar ainda que especialmente na solicitação de documentos a pessoas externas, no procedimento de circularização, a questão do tempo é primordial. O pedido de envio de circularizações deve ser um dos primeiros procedimentos no trabalho de campo para que as respostas cheguem a tempo de serem utilizadas na auditoria, ainda na fase do planejamento. Os “Modelos de Carta de Circularização” estão disponibilizados em meio magnético no banco de dados de Papéis de Trabalho da Auditoria Geral. A fim de obter melhores resultados neste procedimento, a CAD poderá coordenar esta solicitação antes mesmo da equipe de auditoria ser nomeada, conforme descrito no item 2.1 Solicitação de Circularização.

Os critérios de seleção dos fornecedores, clientes e demais instituições envolvidas estão descritos no item 4.3 – Técnicas aplicáveis em uma auditoria contábil, no capítulo III – Execução da Auditoria.

b) Obtenção de informações a respeito da entidade de fontes internas da CGM

O auditor pode obter dados da entidade na pasta permanente e nos bancos de dados e documentos mantidos por outros órgãos da Controladoria, a saber:

- pastas de trabalho correntes de exercícios/trabalhos anteriores;
- relatórios da Auditoria Geral;
- banco de dados de follow-up;
- relatórios do FINCON;
- relação dos instrumentos contratuais do SIG, ou diretamente do FINCON; e
- Sistema de controle de diligências.

Na pasta permanente é possível obter as atribuições formais da entidade, organogramas e regulamentos específicos. Caberá ao auditor responsável atualizar os documentos desta pasta e incluir outros documentos que julgue serem relevantes para conhecimento geral a respeito da entidade.

Nos sistemas FINCON e SIG é possível obter: as principais Naturezas de Despesa, Programas de trabalho, tipo de licitação, percentual de execução de receitas e despesas. Por sua vez, no FINCON-Contratos e SIG, é possível obter os contratos vigentes e sua execução, com informações a respeito dos detalhamentos orçamentários, dos processos instrutivos e de faturamento, dos valores executados, das multas aplicadas e das garantias contratuais.

Nos bancos de dados de *follow-up* é possível identificar as fragilidades observadas nas auditorias anteriores, ainda pendentes, que demandam análise.

c) Obtenção de informações a respeito da entidade por meio de fontes internas da PCRJ e externas à CGM

O auditor pode obter dados sobre a entidade no Planejamento estratégico da PCRJ e em consulta ao site da PCRJ na Internet.

d) Obtenção de informações diretamente na entidade auditada.

O auditor poderá consultar o planejamento estratégico da entidade, acordos de resultado e/ou contratos de gestão, identificando quais atividades estão ali relacionadas como metas estratégicas ou de resultado que possam ter impacto contábil.

O auditor poderá, ainda, obter dados importantes a partir da realização de entrevistas com os ocupantes de cargos de direção, coordenação ou gerência, assim como consultar relatórios de atividades das áreas, sistemas, acessar a página da intranet ou aplicar questionários.

e) Obtenção de informações a respeito da entidade por meio de fontes externas à PCRJ

Podem ser realizadas, também, pesquisas na Internet com o nome da entidade ou a respeito de sua atividade fim, verificando quais são os principais assuntos envolvidos. Nesse tipo de pesquisa é possível verificar se o nome da entidade está sendo veiculado com críticas ou escândalos, se está associado nacionalmente a sua atividade fim, ou se é uma entidade representativa em sua categoria.

Além disso, poderão ser obtidas certidões de regularidade fiscal através de *sites* oficiais.

3.2 Aplicação inicial do programa de auditoria Análise das DC

Nas auditorias de Demonstrações Contábeis ou de Pré-balanço deve ser utilizado um programa de auditoria Análise das DC, disponibilizado no banco de dados da ADG.

Os passos do programa de auditoria sejam relacionados às questões de auditoria sugeridas na Matriz de Planejamento. Entretanto, nas auditorias contábeis, em geral, não se aplica a Matriz de Planejamento, já que a questão de auditoria encontra-se pré-definida e, os testes aplicáveis, em sua maioria estão descritos nos programas de auditoria específicos, disponíveis no banco de dados da Auditoria Geral. Os programas de auditoria das Demonstrações Contábeis reúnem um conjunto de procedimentos técnicos cujo resultado deve permitir responder, com segurança razoável, à seguinte questão:

- ✓ As Demonstrações Contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade na data-base de encerramento do exercício, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil?

Essa questão será respondida tanto na aplicação dos exames descritos no Programa de Auditoria Análise das DC quanto nos demais programas específicos aplicados. Sua resposta fundamenta a emissão de parecer sobre a adequação das Demonstrações Contábeis.

Deve-se avaliar a adequação dessa questão a outros tipos de auditorias contábeis. Em outros trabalhos contábeis, como no de análise das variações identificadas na Revisão Analítica, as questões podem ser distintas, como por exemplo:

- ✓ As variações percentuais incomuns ou excessivas na movimentação mensal das contas possuem justificativas aceitáveis?
- ✓ Os saldos contábeis mais relevantes estão adequados?

Após a aplicação inicial do programa de auditoria Análise das DC, o passo seguinte é a delimitação do escopo dos trabalhos.

Ao final dessa etapa o auditor deve:

- atualizar a pasta permanente (Modelo de Sumário de Pasta Permanente disponibilizado no banco de dados da Auditoria Geral);
- certificar-se da realização do envio das cartas de circularização aos fornecedores, clientes, instituições financeiras e advogados (Modelo de Circularização disponibilizado no banco de dados da Auditoria Geral); e
- evidenciar a realização dos exames¹ previstos no Programa de Auditoria Análise das DC contido no banco de dados da Auditoria Geral nos papéis de trabalho.

3.3. Delimitação do escopo

As auditorias contábeis podem ser focadas em áreas específicas, em uma área definida claramente na Ordem de Serviço, ou em variações relevantes identificadas no procedimento de Revisão Analítica. Nesses casos a

¹ os testes, previstos no programa Análise das DC relacionados a áreas específicas das Demonstrações, deverão ser arquivados com os WPs dos testes aplicados nos Programas Específicos na ordem das Demonstrações Contábeis.

delimitação do escopo ocorre de maneira simplificada, sendo desnecessário aplicar os procedimentos mais complexos de estabelecimento do risco.

Já nos exames mais amplos como nas Auditorias de Pré-Balanco ou das Demonstrações Contábeis, para se definir o escopo do trabalho é necessário o estabelecimento dos riscos relacionados aos principais grupos apresentados nas demonstrações/demonstrativos contábeis.

A delimitação dos exames que serão realizados pela equipe de auditoria decorre da própria natureza do trabalho que se restringe a examinar apenas uma parte das contas e transações, utilizando técnicas de amostragem. Essa delimitação deve ser capaz de garantir que o auditor emita sua opinião com segurança razoável a respeito das Demonstrações conterem ou não distorções relevantes. Portanto, os exames se concentram nas transações com maior risco.

O escopo é aquilo que o auditor se limita a avaliar para dar sua opinião. Sendo assim, deve guardar relação com as questões de auditoria.

O auditor ao estabelecer o escopo deve abordar as seguintes questões:

- O que será analisado (abrangência);
- Quando serão realizados os testes (oportunidade);
- O quanto será analisado (extensão).

As variáveis básicas utilizadas para delimitação do escopo da auditoria são:

- materialidade: refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados por uma gestão, em um específico ponto de controle (unidade organizacional, sistema, área, processo de trabalho, programa de governo ou ação) objeto dos exames pela Auditoria. Essa abordagem leva em consideração o caráter relativo dos valores envolvidos;
- relevância: significa a importância relativa ou papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade organizacional, existentes em um dado contexto; e
- criticidade (risco): representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a ser controlado. Trata-se da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas, dos pontos de controle com riscos operacionais latentes, etc.

Nessa etapa o auditor deve se concentrar em definir a abrangência, a extensão e a oportunidade dos exames que serão realizados

em cada grupo/conta selecionado. Deve também buscar minimizar o risco de auditoria².

Portanto a avaliação do risco é determinante na definição do escopo. O auditor deve levar em consideração os fatores que, no seu julgamento profissional, são significativos para orientar os esforços da equipe do trabalho. Esse julgamento será influenciado pelos:

- resultados dos exames previstos no programa de auditoria Análise das DC;
- fragilidades identificadas nos controles;
- natureza do risco inerente das transações;
- circunstâncias que possam motivar a administração a tomar decisões; e
- cenário no qual a entidade está inserida, tanto nos aspectos mais generalistas como nos exclusivos da entidade.

Exemplos de aspectos **específicos** que impactam na avaliação de risco, de cada entidade:

- orçamento historicamente diminuto;
- ativo imobilizado obsoleto;
- quadro de pessoal em redução progressiva, sem realização de concurso público para sua reposição;
- assinatura ou não de contrato de gestão; e
- natureza da atividade.

Além disso, ressalta-se que a avaliação do risco é um procedimento contínuo, devendo ser revista a cada fase do processo de auditoria.

3.3.1 Identificação das áreas de maior risco na entidade

A Matriz de Risco Setorial adotada na definição de trabalhos das entidades da administração indireta (planejados pela Gerência de Planejamento e Controle das Auditorias – GPCA) e no Planejamento Anual dos Trabalhos de Auditoria Interna – PATAI, serve de fonte de informações para fins de avaliação de risco.

Caso não tenha sido realizada Matriz de Risco Setorial para a entidade, a critério da coordenadoria e a gerência de planejamento (GPCA), o auditor poderá elaborá-la por ocasião do planejamento da auditoria, ou utilizar

² Consideramos Risco de Auditoria a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada. É o resultado de três tipos de risco:

- a) O risco inerente – RI é aquele que decorre da própria natureza da operação, independentemente da existência de controle. (...) deve ser avaliado sem que se leve em consideração a existência de controles na instituição, (...);
- b) O risco de controle – RC é o risco de não haver um bom sistema de controles internos que previna ou detecte, em tempo hábil, erros ou irregularidades relevantes. O risco de controle está relacionado à vulnerabilidade; e
- c) O risco de detecção – RD é o risco de não serem descobertos pelo auditor eventuais erros ou irregularidades relevantes. (...) deve-se considerar se os critérios estabelecidos para a seleção da amostra são de fato razoáveis, atingíveis e pertinentes, posto que sua inadequação poderá conduzir a conclusões equivocadas ou insuficientes

ferramentas alternativas para identificar as principais atividades e riscos da entidade.

A Auditoria Geral examina regularmente as demonstrações contábeis das entidades da administração indireta e o faz nos limites de prazos legais e de recursos humanos à sua disposição. Para realizar essas auditorias dentro desses limites e mitigar o **risco de detecção**³ – RD, é fundamental que sejam otimizadas as horas de trabalho.

O mapeamento do risco é utilizado no estabelecimento da profundidade dos exames e do tamanho da amostra, mas, além disso, em uma auditoria contábil, serve para definir as áreas específicas do patrimônio, das receitas e das despesas que serão examinadas.

Se no planejamento for levado em consideração o nível de risco isoladamente pode excluir áreas de menor risco em vários exercícios, ininterruptamente. Para mitigar esse efeito a Auditoria Geral poderá adotar rotação de ênfase para priorização das contas/grupos envolvendo processos de alto risco, sem ignorar os demais riscos identificados.

Para a seleção dos grupos/contas a serem examinados durante a Auditoria de Pré-Balanco ou das Demonstrações Contábeis, serão considerados os seguintes fatores de risco:

a) Materialidade

Compreende as contas contábeis de maior valor monetário dos grupos do Ativo e Passivo (Exigível) do Balanço Patrimonial e dos grupos da Variação Patrimonial Aumentativa (Receita) e da Variação Patrimonial Diminutiva (Despesa) da Demonstração das Variações Patrimoniais. O critério de materialidade deve ser definido por ocasião da revisão do programa de auditoria.

b) Follow-up

Compreendem as contas do Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Variação Patrimonial Aumentativa (Receita) e da Variação Patrimonial Diminutiva (Despesa), bem como, demais verificações realizadas durante auditoria das demonstrações contábeis, relacionadas às fragilidades contábeis pendentes de solução.

Nesse caso, os exames poderão se restringir ao saneamento da fragilidade.

c) Criticidade (ou Vulnerabilidade)

Compreendem as contas do Ativo, Passivo, Variação Patrimonial Aumentativa (Receita) e da Variação Patrimonial Diminutiva (Despesa) incluídas obrigatoriamente no escopo por julgamento profissional do auditor ou da CAD.

d) Rotação de Ênfase

O procedimento de Rotação de Ênfase poderá ser utilizado para definir a seleção de contas ou grupos de alto, médio ou baixo risco, por ocasião

³ Risco de não serem descobertos pelo auditor eventuais erros ou irregularidades relevantes.

do planejamento anual das auditorias. Leva em consideração um período de 4 exercícios, observadas as 3 últimas auditorias de Demonstrações Contábeis e demais auditorias contábeis, como de Pré-balanço.

Ao final dessa etapa o auditor deve:

- definir quais contas devem ser examinadas na presente auditoria; e
- disponibilizar os papéis de trabalho utilizados na seleção de contas que serão analisadas para supervisão do gerente da auditoria.

3.3.2 Identificação da relevância na auditoria contábil

O auditor busca formar opinião sobre as demonstrações contábeis e concluir se foi obtida segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes. A conclusão do auditor leva em consideração a avaliação de distorção não corrigida, se houver, nas demonstrações contábeis.

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 450 (R1), pode-se definir “distorção” e “distorções não corrigidas” da seguinte forma:

Distorção é a diferença entre o valor divulgado, classificação, apresentação ou divulgação de um item nas demonstrações contábeis e o valor, classificação, apresentação ou divulgação que é requerido para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Distorção pode ser decorrente de erro ou fraude.

Distorções não corrigidas são as distorções que o auditor detectou durante a auditoria e que não foram corrigidas.

Já a mensuração da relevância é um processo mais complexo por envolver variáveis como materialidade, riscos envolvidos, julgamento profissional, etc.. Novamente nos pautamos nas Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 320 (R1):

A materialidade para execução da auditoria (que, conforme definição, é um ou mais valores) é fixada para reduzir a um nível adequadamente baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto nas demonstrações contábeis excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. Da mesma forma, a materialidade para execução da auditoria relacionada a um nível de materialidade determinado para classe específica de transações, saldos contábeis ou divulgação é fixada para reduzir a um nível adequadamente baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto nessa classe específica de transações, saldos contábeis ou divulgação excedam o nível de materialidade para essa classe específica de transações, saldos contábeis ou divulgação. A determinação de materialidade para execução de testes não é um cálculo mecânico simples e envolve o exercício de julgamento profissional. É afetado pelo entendimento que o auditor possui sobre a entidade, atualizado durante a execução dos procedimentos de avaliação de risco, e pela natureza e extensão de distorções

identificadas em auditorias anteriores e, dessa maneira, pelas expectativas do auditor em relação a distorções no período corrente.

Na tentativa de estabelecer medida de relevância na auditoria contábil, serão inicialmente considerados os seguintes níveis percentuais de distorção do grupo ao qual a conta pertence, que quando superiores requerem avaliações adicionais quanto à existência de distorção relevante:

- 1% do Ativo total;
- 1% do Passivo total;
- 1% do Patrimônio Líquido
- 1% das Variações Patrimoniais Aumentativas
- 1% das Variações Patrimoniais Diminutivas

Salienta-se, também, que esse valor definido de relevância no planejamento da auditoria não estabelece necessariamente um valor abaixo do qual as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, serão sempre avaliadas como não relevantes. As circunstâncias relacionadas a algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes mesmo que estejam abaixo desse limite. Apesar de não ser praticável definir procedimentos de auditoria para detectar distorções que poderiam ser relevantes somente por sua natureza, ao avaliar seu efeito sobre as demonstrações contábeis o auditor deve considerar não apenas a magnitude, mas, também, a natureza de distorções não corrigidas, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência.

A identificação da relevância obtida no planejamento da auditoria pode vir a ser revista na avaliação final na conclusão dos trabalhos, diante de circunstâncias que tenham se alterado ou ainda diante de informações obtidas na execução da auditoria.

3.3.3 Definição da estratégia da auditoria contábil

Na definição da estratégia deve ser levado em consideração o esforço necessário para aplicar os diversos tipos possíveis de testes e o quanto esses testes permitirão reduzir o risco de emitir uma opinião inadequada.

A definição dos tipos de testes de auditoria que serão aplicados deve levar em consideração os riscos inerentes, o risco dos controles, os riscos dos procedimentos analíticos e os níveis planejados de testes de detalhes.

O auditor deve registrar a estratégia da auditoria para cada conta/grupo contábil no Papel de Trabalho Delimitação do Escopo da Auditoria Contábil, disponível no banco de dados da ADG, informando se serão feitos testes de observância, analíticos, de saldos, de estimativas, de transações.

Os testes de auditoria definidos deverão ser registrados nos papéis de trabalho específicos e poderão ser:

- obtidos nos programas de auditoria específicos mantidos no banco de dados da Auditoria Geral;

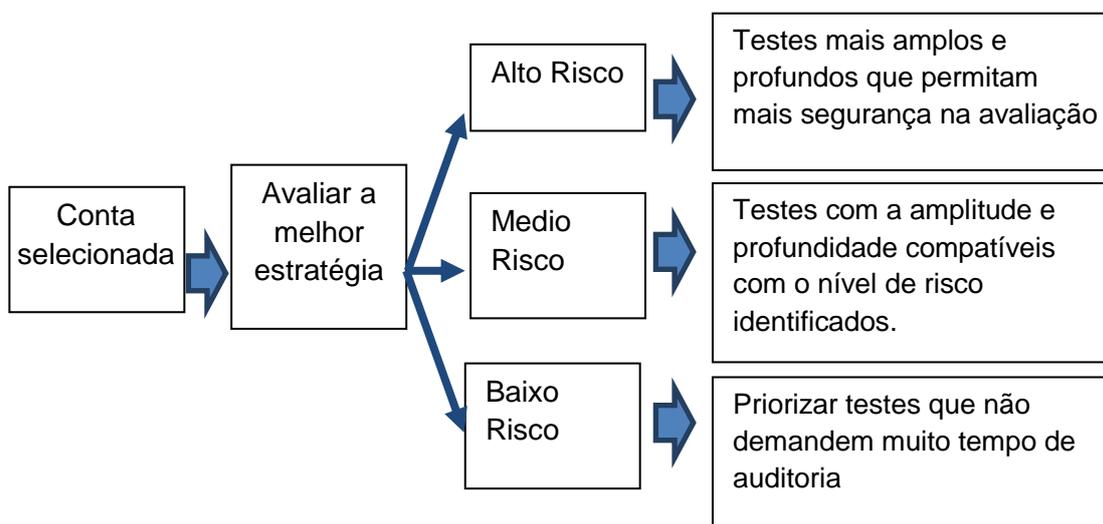
- adequados, atualizados ou complementados pela coordenação ou pela equipe designada a partir dos testes contidos nos programa de auditoria contidos no banco de dados; e
- elaborados na fase de planejamento quando não houver um programa de auditoria específico para a conta/grupo.

O auditor também deve observar o custo-benefício da aplicação dos testes diante das características de cada conta, tais como o volume de transações; e os riscos envolvidos. Os testes de observância e de detalhes de transação em geral demandam mais tempo que testes analíticos e testes de saldo.

A descrição dos testes aplicados deve constar nos papéis de trabalho específicos.

A definição da estratégia de auditoria somada à avaliação resultante da aplicação dos testes de observância permitirá a delimitação adequada do escopo.

Figura 1



3.3.4 Testes de observância

A realização dos testes de observância permite avaliar a eficácia do controle interno, ou seja, dos procedimentos estabelecidos para proteger os ativos e garantir a eficácia das operações.

Note que de acordo com P.R Cunha e I.M Beuren 2006:

Os testes de observância devem ser realizados nas áreas que necessitem de maior controle, porque estão mais expostos a um risco proporcionalmente maior, em termos de distorções nos saldos das demonstrações contábeis. Para tanto, o **auditor verifica as áreas da empresa que apresentam maior risco e que necessitem de controle mais intensivo, para então efetuar os testes necessários à avaliação**. A literatura atrelada à experiência obtida na atividade de auditoria aponta que os principais testes de observância são: testes de compras, testes de vendas, testes de custos e testes de pessoal. (Grifo nosso)

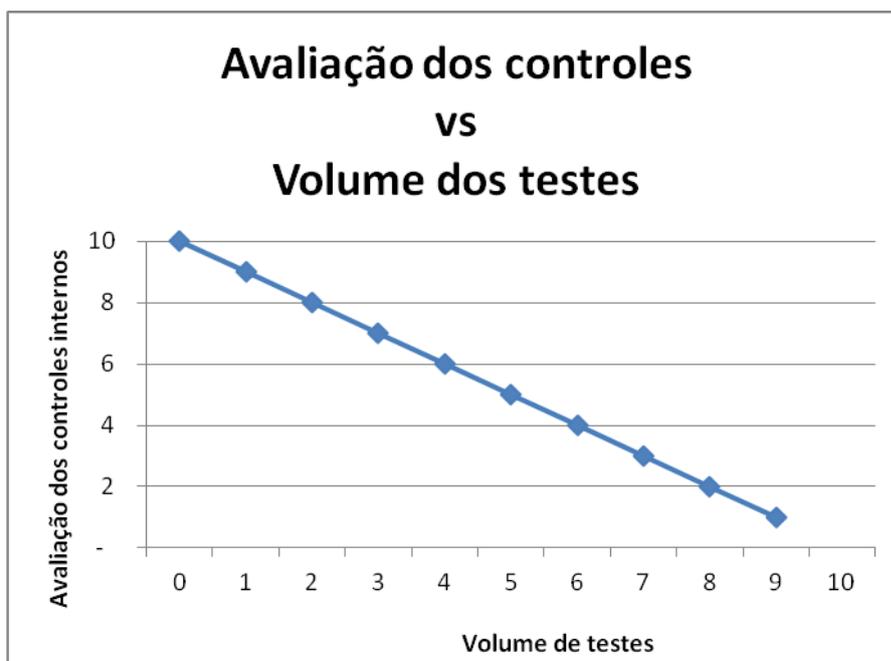
Diante do resultado dos testes de observância o auditor deve identificar o volume de testes necessários na área específica, a profundidade e a natureza das atividades de investigação (testes substantivos), focando seus testes nas áreas de maior risco em decorrência do fraco controle interno. Quanto maiores forem os riscos existentes, necessariamente maiores serão os procedimentos específicos para minimizá-los.

O volume de testes visto como adequado ao nível da avaliação dos controles internos deve ser descrito nos papéis de trabalho, levando-se em consideração que se o Controle Interno for bom, a probabilidade de haver erros ou fraudes é menor, portanto o auditor aplicará menos testes substantivos, e vice-versa.

Por ocasião dos exames das Demonstrações Contábeis, em geral, não há tempo hábil para realização de testes de observância ou de controles. Especialmente em decorrência do fato dos testes de controles envolverem algum dos ciclos da entidade, tais como os de compras, de estoques ou de tesouraria. Por conseguinte, boa parte da etapa de avaliação dos controles deverá ser programada para ser realizada de forma prévia ao encerramento do exercício, cabendo salientar que sua realização será determinada pelo plano anual da Auditoria Geral.

Observe que poderão ser incluídos testes de controle nas auditorias operacionais realizadas no decorrer do exercício nas áreas relevantes da entidade, registrados nos programas de auditoria, cujos resultados documentados nos papéis de trabalho deverão incluir a opinião do auditor a respeito da avaliação dos controles e riscos identificados. Durante a execução dos testes, por ocasião da auditoria contábil, o auditor deverá registrar a reavaliação ou complementação a respeito da avaliação desses controles e riscos identificados.

Figura 2



O volume de testes substantivos a serem aplicados em decorrência dos testes de observância decorrerá do grau dado em comparação com o grau 10 (referência).

Por exemplo:

Se o controle interno é ruim (2) 80% de testes substantivos

Se o controle interno é bom (8) 20% de testes substantivos

Note que em algumas técnicas de auditoria utilizadas nos testes de observância podem ser semelhantes às dos testes substantivos.

O auditor deverá registrar nos papéis de trabalho os testes de observância, a avaliação de risco, os resultados obtidos, as reavaliações dos riscos e as eventuais causas de ampliações da amostra, ou seja, a descrição da avaliação dos riscos que determinaram a quantidade de testes substantivos aplicados.

Nas auditorias contábeis a delimitação do escopo deve ser apresentada no papel de trabalho Delimitação do Escopo da Auditoria Contábil, disponível no banco de dados da ADG, e detalhada nos respectivos papéis de trabalho específicos, na descrição do serviço executado.

3.3.5 Limitação dos testes

Considerando que na definição da estratégia da auditoria já foram estipulados os testes que serão executados em cada área, nesta etapa o auditor deve documentá-los detalhadamente nos papéis de trabalho, formalizando assim o programa de auditoria, que ficará descrito no quadro serviço executado. Nessa descrição deve conter:

- O que será testado;
- Quando será testado; e
- Quanto será testado.

A descrição dos testes não se limita ao conteúdo dos programas de auditoria, devendo ser acrescentadas as peculiaridades dos testes quando aplicável.

Para definir o quantitativo a ser testado é preciso estipular o tamanho das amostras.

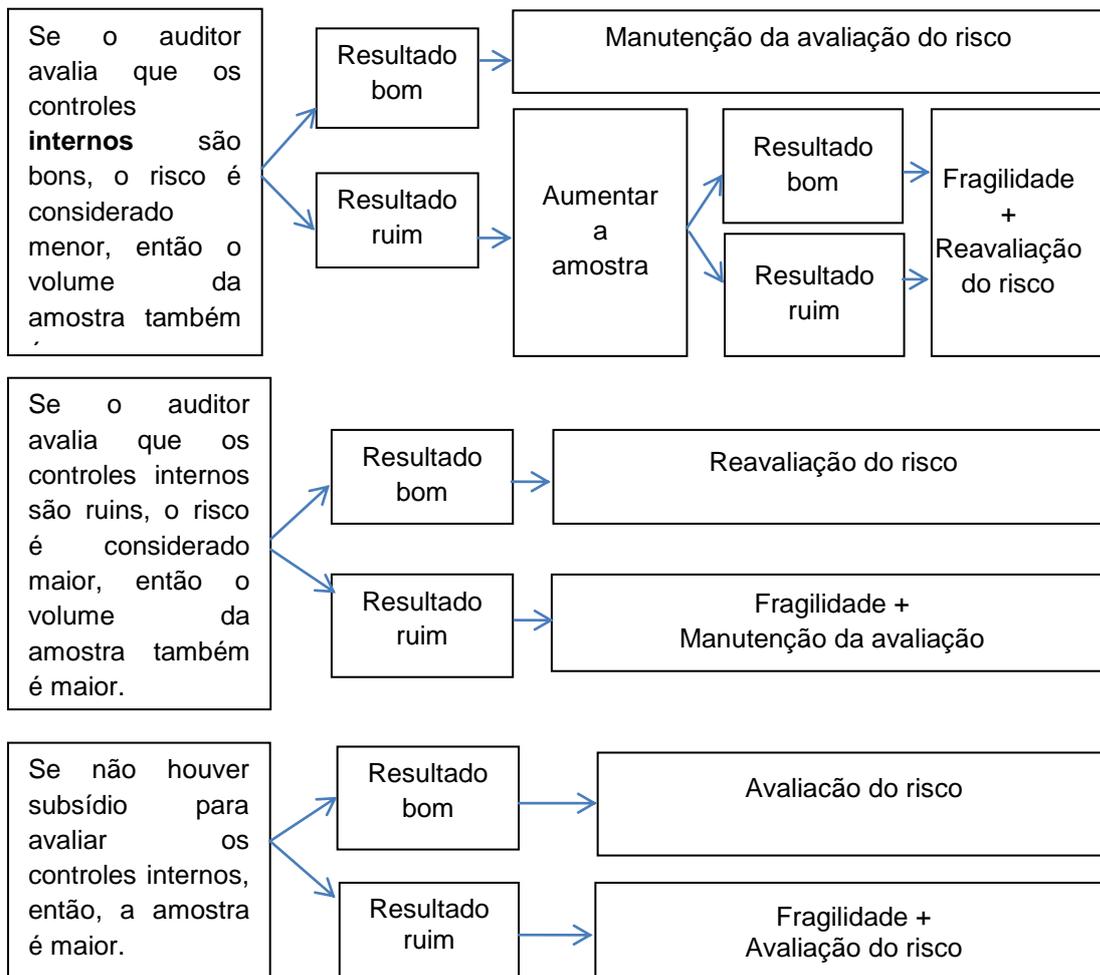
A Amostragem em auditoria é empregada para obter informação sobre um todo (população), quando só seria viável ou recomendável o exame de uma parte dos elementos desse todo (amostra).

O nível de risco de amostragem que o auditor está disposto a aceitar afeta o tamanho da amostra. Quanto menor o risco que o auditor está disposto a aceitar, maior deve ser o tamanho da amostra.

Observa-se que a amostragem é aplicável tanto a testes de observância dos controles como em testes de detalhes de transações, como, por exemplo, na aplicação da técnica de *vouching*.

O esquema a seguir demonstra a relação entre a avaliação de controles internos, a amostragem e o risco.

Figura 3



O detalhamento da técnica de amostragem utilizada deve ser documentado nos papéis de trabalho. Acrescentamos que em uma auditoria contábil, na definição do tamanho das amostras o auditor deve considerar:

- o valor contábil da população testada;
- o nível de relevância relativa da conta/grupo / erro "aceitável" de distorção; e
- a confiabilidade dos controles internos.

O quadro a seguir apresenta a relação entre o tamanho da amostra e os fatores apresentados acima:

Quadro 1

Quanto maior for:	O tamanho da amostra será:
Valor contábil da população	maior
Erro "aceitável"	menor
Confiabilidade dos controles	Menor

Por fim, acrescentamos que ao delimitar os testes, o auditor deve considerar também que:

- utilizando a amostragem aleatória, em populações de tamanhos diferentes, mantendo o mesmo grau de confiança e margem de erro, se a população é pequena o percentual da amostra é maior e se a população é grande o percentual da amostra é menor;
- o risco de superavaliação das contas é limitado ao valor do seu saldo, mas o risco de subavaliação é ilimitado.

Ao fim da etapa de planejamento da auditoria contábil, o auditor não terá concluído os exames previstos no programa Análise das DC, portanto esses exames serão realizados e/ou finalizados na fase de execução. Inclusive, as amostragens que não foram possíveis definir na fase de planejamento.

Finalizada a etapa de planejamento, os papéis destinados à delimitação do escopo e definição da estratégia da auditoria encontram-se em condições de ser disponibilizados à revisão, sem que seja necessário parar os trabalhos de campo da auditoria.

Ao final dessa etapa o auditor deve:

- Reunir nos papéis de trabalho o detalhamento dos exames que serão realizados, sugeridos nos programas de auditoria padronizados ou definidos pelo auditor; e
- registrar a estratégia da auditoria para cada conta/grupo contábil no Papel de Trabalho Delimitação do Escopo da Auditoria Contábil, disponível no banco de dados da ADG.

A seguir apresentamos um esquema representativo da etapa do planejamento da auditoria contábil.

Figura 4

Passos do Planejamento da Auditoria Contábil

I. Coordenação do Planejamento da Auditoria (CAD):

- 1. Solicitação de circularização;**
- 2. Revisão dos modelos de programas de auditoria, papéis de trabalho e relatórios;**
- 3. Avaliação do cumprimento das Normas Contábeis quanto à estruturação das Demonstrações Contábeis; e**
- 4. Cronograma de execução.**

II. Planejamento da auditoria (equipe de auditores)

- 1. Levantamento preliminar: obtenção de informações**
 - a) de terceiros;**
 - b) de fontes internas da CGM;**
 - c) de fontes internas da PCRJ e externas à CGM;**
 - d) diretamente da entidade auditada; e**
 - e) de fontes externas à PCRJ.**
- 2. Aplicação inicial do programa de auditoria Análise das DC**
- 3. Delimitação do escopo**
 - a) Identificação das áreas de maior risco na entidade;**
 - b) Identificação da relevância na auditoria contábil**
 - c) Definição da estratégia da auditoria contábil**
 - d) Testes de Observância; e**
 - e) Limitação dos Testes.**

Capítulo IV

4 EXECUÇÃO DA AUDITORIA

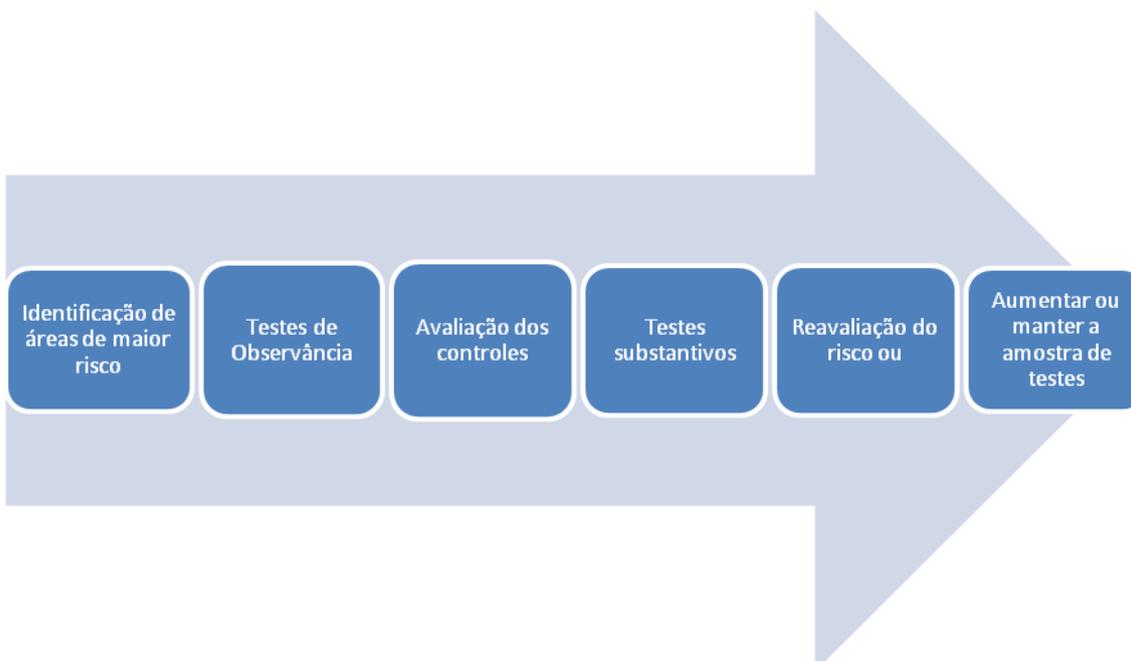
A execução é orientada pelo programa de auditoria, que conduz os trabalhos de campo e as análises dos dados encontrados, segundo as técnicas e critérios de atuação nele definidos.

Apesar de a execução integrar todas as fases de uma auditoria, utilizaremos este termo para designar a etapa de levantamento de provas e evidências sobre o objeto auditado, suficientes para embasar a opinião do auditor, até a elaboração da minuta do relatório. A execução da auditoria é registrada através de papéis de trabalho, utilizando o modelo de diagramação padrão da Auditoria Geral.

Em termos práticos, diante dos prazos legais para finalizar os relatórios contábeis, de Pré-balanço e de Análise das Demonstrações Contábeis, a execução pode ser iniciada mesmo que a gerência esteja revisando papéis de trabalho do planejamento. Portanto, o auditor deverá iniciar seus trabalhos com os exames específicos de áreas de alto risco, incluindo o disponível, pois a revisão do planejamento poderá trazer ajustes no escopo inicialmente definido.

Também pode ser necessário ajustar a definição inicial do escopo, em função do resultado dos testes aplicados que levem a uma reavaliação dos riscos. Diante do risco inerente, o auditor necessita reavaliar continuamente os riscos. No diagrama a seguir está apresentada a sequência de passos que o auditor necessita seguir para mitigar o risco inerente:

Figura 5



4.1 Papéis de trabalho

Os testes realizados na auditoria deverão ser formalizados em papéis de trabalho. Esses papéis serão disponibilizados à gerência, em meio físico e eletrônico, para fins de revisão concomitante ou posterior. O auditor deverá assinar os papéis de trabalho arquivados em meio físico.

Papéis de trabalho são os documentos que constituem o suporte de todo o trabalho desenvolvido pelo auditor.

Devem ser registradas nos papéis de trabalho as informações relativas ao planejamento da auditoria e aos testes e procedimentos aplicados. Deve ser incluído também o juízo da equipe de auditoria acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou.

Os papéis de trabalho não podem ser confundidos como simples cópias de documentos. É necessário que sobre as cópias existam observações, anotações, demonstrações, vistos e o que mais couber para sua correlação com o relatório e pronta localização nos arquivos.

Nos respectivos papéis de trabalho, o auditor deve descrever o serviço executado de maneira que seja possível identificar, além dos testes realizados a clara delimitação do escopo daquela área específica, incluindo a avaliação dos controles internos que impactou no tamanho da amostra.

Se, no decorrer de seu trabalho, o auditor não aplicar determinados passos do programa, deverá indicar as razões no papel de trabalho, assim como deve documentar os procedimentos alternativos adotados.

As respostas às questões de auditoria são obtidas através da aplicação de testes, devendo ser registradas na conclusão dos papéis de trabalho.

As fragilidades devem ser quantificadas, levando em consideração o seu impacto nas Demonstrações Contábeis, e apresentadas no resumo de fragilidades de auditorias contábeis, quantificando o impacto (distorção não corrigida) isoladamente em cada grupo contábil e no conjunto das Demonstrações. O arquivo "Sumário das Fragilidades" está disponibilizado em meio magnético no banco de dados de Papéis de Trabalho da Auditoria Geral.

4.2 Os testes aplicáveis em uma auditoria contábil

A obtenção das evidências de auditoria se dá por meio da aplicação de testes de observância e substantivos:

- a) testes de observância: são aqueles destinados a obter razoável segurança de que os controles internos estão funcionando adequadamente; também conhecido como testes de aderência ou de conformidade; e
- b) testes substantivos: são os exames que visam à obtenção de evidências quanto à suficiência, exatidão e validação dos dados produzidos

pelos sistemas contábeis e administrativos, aplicáveis para classe de transações, estimativas contábeis, saldo de contas e divulgações significativas.

A aplicação desses testes se dá, normalmente, de forma conjugada. A utilização exclusiva de testes substantivos ocorre, tão somente, quando não for possível confiar nos sistemas de controle interno. Ou seja, a quantidade de testes substantivos depende, exclusivamente, do grau de confiança depositado nos sistemas de controle interno.

Os testes devem ser direcionados para a obtenção de evidências e informações pertinentes, suficientes e adequadas para permitir que o auditor opine conclusivamente sobre os aspectos do objeto considerados relevantes e fundamente seu parecer.

Os testes aplicados na execução da auditoria contábil podem ser voltados para evidências da adequação de:

- saldos apresentados nas demonstrações contábeis;
- estimativas contábeis; e
- transações registradas contabilmente que afetem o resultado ou componham as contas patrimoniais.

Os testes, previstos no programa Análise das DC relacionados a áreas específicas das Demonstrações, deverão ser arquivados com os papéis de trabalho dos testes aplicados nos Programas Específicos na ordem das Demonstrações Contábeis.

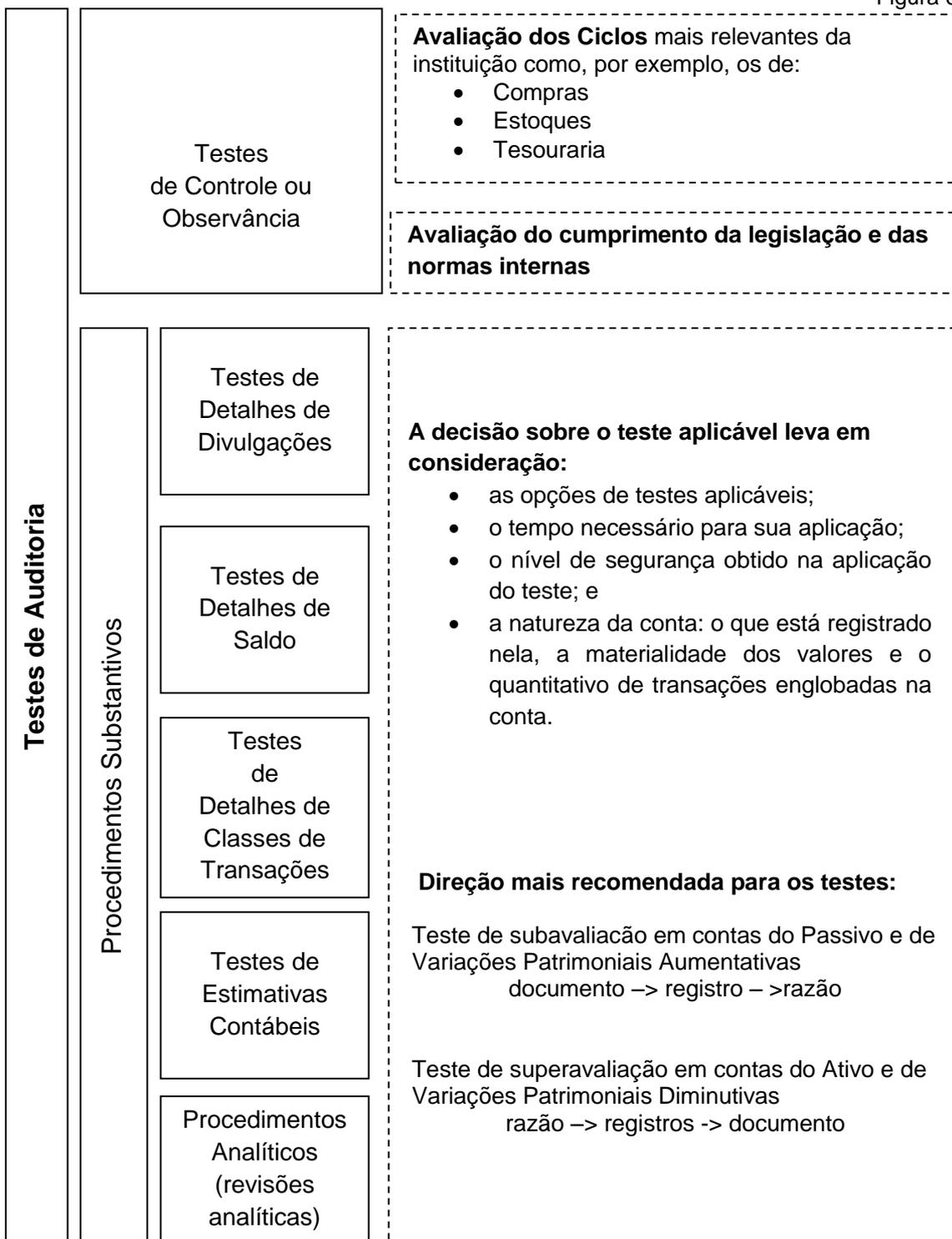
Todas as etapas de execução dos testes devem ser registradas nos papéis de trabalho, identificando os objetivos dos exames, a população, a unidade de amostragem, os atributos de interesse, o tamanho da amostra, o método de seleção da amostra, e a avaliação dos resultados da amostra.

Existem cinco tipos de testes substantivos incluídos nos programas de auditoria:

- Testes de detalhes de divulgações;
- Testes de detalhes de saldos;
- Teste de estimativas contábeis;
- Testes de detalhes de classes de transações; e
- Procedimentos analíticos substantivos.

A figura a seguir apresenta resumidamente os testes de auditoria:

Figura 6



4.2.1 Testes de detalhes de divulgações

Avaliam se a apresentação das demonstrações contábeis como um todo está de acordo com a estrutura de relatórios financeiros aplicável, se cada demonstração contábil, individualmente, reflete a classificação e descrição apropriada das informações financeiras; e se a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis, e notas explicativas, estão adequadas. Isso inclui, por exemplo, a terminologia utilizada, a quantidade de detalhes fornecidos, a classificação dos itens e as bases dos valores estabelecidos.

4.2.2 Testes de detalhes de saldos

Focalizam a obtenção de evidência diretamente sobre um saldo de conta e não sobre os débitos e créditos que o compõem. São técnicas de auditorias aplicáveis nesses testes:

- Confirmações;
- Análises documentais; e
- Inspeções físicas de ativos, inclusive contagem física dos estoques.

4.2.3 Testes de estimativas contábeis

Estimativa contábil é a aproximação de um elemento, item ou conta de uma demonstração contábil, na ausência de mensuração exata. Exemplos: depreciação, PDD, etc.

Estimativas contábeis geralmente envolvem um elemento futuro (contas a receber serão realmente recebidas?).

A avaliação das estimativas contábeis tem como objetivo verificar se:

- todas as estimativas contábeis que poderiam ser relevantes para as demonstrações contábeis foram calculadas;
- as estimativas contábeis são razoáveis nas circunstâncias;
- as estimativas contábeis estão apresentadas de acordo com princípios contábeis aplicáveis e encontram-se adequadamente evidenciadas.

Para obter evidência da razoabilidade de uma estimativa, o auditor pode utilizar uma das abordagens que se seguem, isoladamente ou em combinação, de acordo com a natureza da conta analisada:

- Realizar procedimentos para revisar e testar o processo que a administração utiliza para calcular a estimativa;
- Preparar sua própria expectativa da estimativa; ou
- Revisar transações e eventos subsequentes que ocorreram antes da conclusão da auditoria referente à estimativa.

O auditor deve revisar o desfecho das estimativas contábeis incluídas nas demonstrações contábeis do período anterior ou, quando aplicável, seus recálculos posteriores para o período corrente. A natureza e a

extensão da revisão do auditor levam em consideração a natureza das estimativas contábeis e, se as informações obtidas na revisão seriam relevantes, para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante de estimativas feitas nas demonstrações contábeis correntes. Entretanto, essa revisão não visa questionar os julgamentos feitos nos períodos anteriores que foram baseados em informações disponíveis na época.

4.2.4 Testes de detalhes de classes de transações

Estes testes envolvem principalmente as técnicas de rastreamento e *vouching*. O rastreamento parte do documento para o registro contábil e é utilizado para teste de subavaliação. O *vouching* parte do registro contábil para o documento e é utilizado para teste de superavaliação. Utilizam-se também outros procedimentos como inspeção e recálculo.

Geralmente a documentação está no arquivo do cliente. Portanto, é importante saber que os saldos testados e confirmados externamente são mais confiáveis.

4.2.5 Procedimentos analíticos

Os procedimentos analíticos de auditoria auxiliam na identificação de condições que possam necessitar de testes complementares e propiciam ao auditor um meio eficiente e efetivo de fazer uma avaliação da informação recolhida numa auditoria. A avaliação resulta da comparação dessa informação com parâmetros esperados pelo auditor. Os procedimentos analíticos de auditoria são úteis, por exemplo, na identificação de:

- diferenças não esperadas;
- ausência de diferenças quando esperadas;
- erros potenciais;
- impropriedades potenciais ou atos não aderentes aos normativos internos; e
- outras transações/fatos não recorrentes ou não usuais.

Os procedimentos analíticos adotados pelo auditor podem incluir:

- comparação de informações do período corrente com outras similares de períodos anteriores;
- comparação de informações do período corrente com orçamentos ou previsões;
- estudo de relações entre informações financeiras e não financeiras (por exemplo, custos com pessoal com alterações no número médio de empregados);
- comparação entre informações similares de unidades organizacionais; e
- comparação de informações com outras de segmentos econômicos nos quais a entidade opera.

4.3 Técnicas aplicáveis em uma auditoria contábil

As técnicas de auditoria são um conjunto de processos e ferramentas utilizadas pelo controle para a obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para conclusão dos trabalhos.

Algumas dessas técnicas são descritas a seguir.

- a) **Amostragem:** processo de coleta de informação sobre o todo (universo) mediante exame de parte (amostra representativa) definida de forma imparcial e aleatória; e
- b) **Confirmação externa (ou de terceiros) ou Circularização:** obtenção de declaração formal e isenta de pessoa independente e estranha ao órgão ou entidade objeto de auditoria. Por exemplo: solicitação de saldo de conta bancária, confirmação de bens em poder de terceiros. O pedido de confirmação é feito pela equipe de auditoria ao titular do órgão ou entidade auditada, o qual solicita ao destinatário, em papel timbrado, a remessa dos dados para os auditores. O pedido de confirmação pode ser positivo ou negativo;
 - negativo, quando a falta de resposta é tida como confirmação. Este procedimento é pouco usado em função do risco envolvido.
 - positivo, quando é necessária resposta da pessoa de quem se quer obter confirmação formal, sendo o mais utilizado. Esse pode ser:
 - branco: quando não constam valores, e
 - preto: quando solicitada a confirmação de saldos e valores em determinada data.

Quando o auditor estiver realizando auditoria das Demonstrações Contábeis é primordial solicitar à entidade que envie as cartas de circularizações conforme modelo disponibilizado em meio magnético no banco de dados de Papéis de Trabalho da Auditoria Geral. Este procedimento deve ser um dos primeiros procedimentos no trabalho de campo, caso ainda não tenha sido realizado. Pode ser solicitado até mesmo durante a fase de planejamento ou levantamento preliminar, para que as respostas cheguem a tempo de serem utilizadas na auditoria. O critério utilizado pela Auditoria Geral na seleção para circularização é:

- 100% das instituições financeiras que mantém relacionamento com a entidade;
 - 100% das empresas de advocacia contratadas; e
 - percentual definido junto à gerência do trabalho, dos valores registrados pela contabilidade de Clientes⁴ (valores a receber) e Fornecedores.
- c) **Conferência de cálculos:** verificação se as operações matemáticas estão corretas. Por exemplo: cálculo de juros, cálculo de proventos de

⁴ Quando a transação ocorrer entre entidades do município a confirmação dos saldos se dará através de relatórios do FINCON.

- aposentadoria, cálculo do preço total de etapa de obra com base em preço unitário;
- d) Correlação das informações obtidas: constatação do relacionamento harmônico das informações obtidas. Cotejamento de informações obtidas de fontes independentes, autônomas e distintas. Essa técnica procura a consistência mútua entre diferentes amostras de evidência;
- e) Corte das operações (cut-off): representa a “fotografia” do momento chave de um processo, o corte interruptivo das operações ou transações para apurar, de forma seccionada, a dinâmica de um procedimento;
- f) Entrevista: investigação por meio de perguntas e respostas. Devem-se evitar questionamentos desnecessários. É recomendável que o auditor busque previamente informações sobre o objeto/órgão auditado;
- g) Exame de documentos: consiste na comprovação por meio de documentos, da autenticidade de atos e fatos de interesse da auditoria. Por exemplo: exame de notas fiscais, exame dos termos de contrato devidamente assinados. Quem procede ao exame dos documentos originais deve atentar para:
- autenticidade: comprovação de que o documento é autêntico e, portanto, merece fé;
 - normalidade: constatação de que o documento se refere a ato compatível com a atividade do órgão ou entidade;
 - aprovação: verificação se o documento foi assinado ou aprovado por servidor competente; e
 - registro: verificação se o registro da ação da qual resultou o documento foi feito de modo adequado e lançado contabilmente, quando for o caso.
- h) Exame da escrituração: constatação da veracidade das informações registradas nos sistemas corporativos. Por exemplo: verificação de despesas de viagens, conciliação de saldos em contas bancárias, registro da despesa no Sistema de Contabilidade e Execução Orçamentária – FINCON;
- i) Exame dos registros auxiliares: técnica por meio da qual se verifica a fidedignidade dos registros principais por meio do exame dos registros auxiliares que são suporte àqueles. Por exemplo: exame de o registro auxiliar de estoques ou dos registros de tombamento de bens patrimoniais;
- j) Inspeção física: utilizada para testar a efetividade dos controles internos administrativos, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou qualidade de bens tangíveis. Em auditoria contábil esta técnica é utilizada em inspeções físicas de ativos, inclusive contagem física dos estoques;
- k) Observação: exame visual que pode revelar erros e problemas. Depende da perspicácia, conhecimentos e experiência de quem realiza a auditoria. Por exemplo: observação de itens obsoletos durante a contagem de estoque;

- l) Rastreamento – procura-se refazer o fluxo original dos dados do sistema contábil, a partir do documento para o registro contábil. Constitui importante procedimento para obtenção de evidências relacionadas com testes de integridade de informações (tipo de evidência: documental);
- m) Repetição – verificação de conciliações e cálculos realizados pelo auditado (tipo de evidência: matemática);
- n) Técnicas de auditoria computadorizada – quando os registros do auditado são mantidos em meio eletrônico, o auditor pode utilizar essas técnicas como ajuda na realização de vários procedimentos descritos nos tópicos acima (tipo de evidência: eletrônica);
- o) Vouching – são análises em sentido oposto àquelas executadas no rastreamento. Constitui procedimento importante para obtenção de evidências sobre afirmações de existência ou ocorrência (tipo de evidência: documental); verificando os registros contábeis por meio de exame de provas documentais ou comprovantes, tais como faturas, notas de débito e crédito, declarações, recibos, etc., a fim de identificar se estão adequados, foram devidamente autorizados e corretamente registrados.

4.4 Pastas de Trabalho

A guarda dos documentos e informações das auditorias deve ser feita em meio físico e/ou eletrônico, em dois tipos de pasta:

- pastas correntes; e
- pastas permanentes.

Devem ser arquivados na pasta os papéis de trabalho finais. A pasta deve estar organizada de forma a facilitar a sua revisão. Deverão ter até 7 cm de altura. Sendo necessário, deverá ser subdividida.

Este manual sugere modelo de ordenação da pasta de trabalho corrente, aplicável para auditoria das Demonstrações Contábeis. O arquivo “Sumário da Pasta Contábil” está disponibilizado em meio magnético no banco de dados de Papéis de Trabalho da Auditoria Geral. O auditor poderá adaptá-lo conforme as características de cada trabalho.

Na pasta permanente serão arquivados os documentos que contém informações menos sujeitas a modificações e que podem ser utilizadas em mais de uma auditoria. Assim como a pasta corrente, esta também deve possuir um sumário e ser organizada adequadamente. O Modelo de “Sumário da Pasta Permanente” está disponibilizado em meio magnético no banco de dados de Papéis de Trabalho da Auditoria Geral.

Os documentos arquivados na pasta permanente não necessitam ser mantidos nas pastas correntes, bastando referenciá-los. Esses documentos podem ser solicitados pela gerência, em caráter temporário e ao término da revisão. A pasta permanente será mantida arquivada na Auditoria Interna da entidade ou na Auditoria Geral, nos casos em que não haja o setor.

4.5 Resultados do Trabalho

Ao término dos procedimentos de auditoria, o auditor deve concluir sobre o trabalho, respondendo as questões estabelecidas. Sua opinião deve ser registrada no papel de trabalho “Sumário das Fragilidades de Auditorias Contábeis” que está disponibilizado em meio magnético no banco de dados de Papéis de Trabalho da Auditoria Geral. Esse documento, que contém de forma resumida o resultado das análises, testes e procedimentos realizados, subsidiará o auditor ao redigir o parecer e auxiliará no processo de revisão.

4.6 Comunicação dos resultados

Ao terminar o trabalho de campo, a comunicação dos resultados da auditoria ocorre na seguinte sequência:

- Reunião de encerramento do trabalho de campo;
- Envio da minuta do RAG para discussão;
- Reunião de Discussão da Minuta do Relatório;
- Emissão do RAG.

Neste manual as etapas realizadas após a elaboração da minuta do RAG estão descritas no capítulo VI.

4.6.1 Reunião de encerramento do trabalho em campo

Ao terminar o trabalho de campo, a equipe deve se reunir com a mesma pessoa a qual se apresentou no início do trabalho.

Esta reunião tem como objetivo informar ao órgão auditado o término do trabalho de campo, a liberação dos recursos disponibilizados e, quando for o caso, um resumo das fragilidades identificadas durante a auditoria. É importante comunicar que o trabalho passará pelo processo de revisão podendo haver alterações e/ou complementações, e somente após todas as instâncias de revisão o relatório será encaminhado.

Além das questões acima descritas, um dos principais objetivos da reunião de encerramento é a oportunidade de discutir previamente o entendimento da equipe de auditoria e do órgão auditado; apresentar fatos, justificativas e/ou documentos não considerados.

Esta reunião é importante para que não sejam levantadas fragilidades que possam ser derrubadas posteriormente na reunião de discussão da minuta do relatório, demandando tempo de equipe do trabalho e dos revisores.

Esta reunião não possui um documento que a formalize, sendo as informações passadas verbalmente ao órgão auditado.

Nas auditorias das Demonstrações Contábeis, ou de Pré-Balanço, o Auditor deve obter instrução com a coordenação do trabalho para identificar como serão comunicados os resultados da auditoria ao Conselho Fiscal/Curador da entidade. O auditor deve atentar para os prazos definidos na resolução do encerramento do exercício para a emissão do parecer do

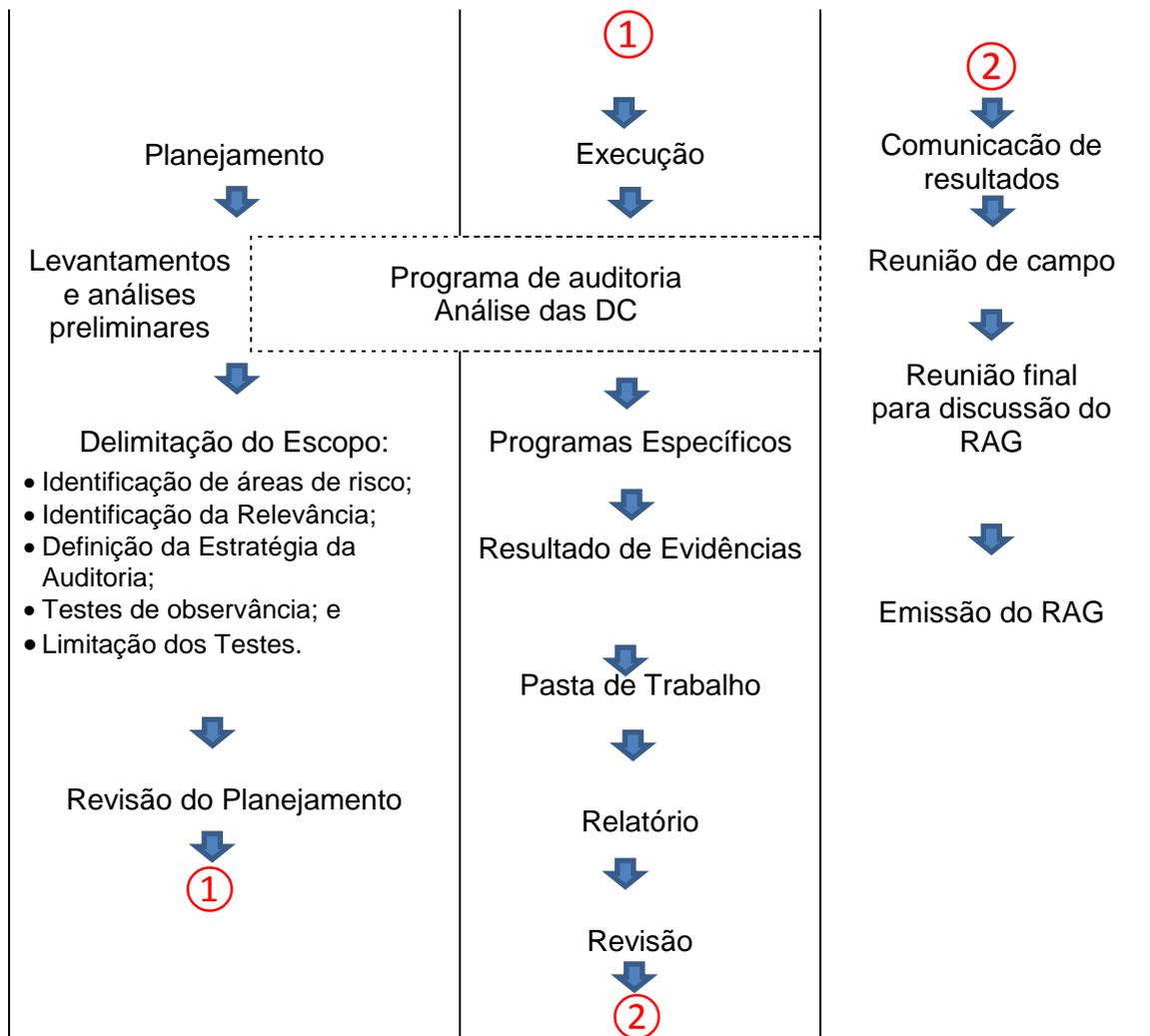
conselho fiscal/curador, a fim de que o envio das informações da auditoria seja tempestivo.

4.7 Elaboração de Relatório

A elaboração da minuta do Relatório seguirá o modelo estabelecido e disponibilizado no banco de dados da Auditoria Geral, conforme as especificidades definidas no capítulo V deste Manual.

A seguir apresentamos um esquema que resume as etapas descritas até o momento.

Figura 7



Capítulo V

5 RELATÓRIO DE AUDITORIA

O Relatório é o instrumento de comunicação dos resultados da auditoria e deve refletir o trabalho que foi planejado e estruturado, com conclusões lógicas e eficientes.

Ressalta-se aqui que o auditor deve atentar para a confidencialidade das informações da entidade, especialmente diante de auditorias abrangentes como a de Demonstrações Contábeis ou de Pré-Balanco, e quanto ao relato de fraudes identificadas. Observa-se que na identificação de indícios de fraude, o auditor deve relatar inicialmente ao gerente do trabalho, a fim de conjuntamente avaliar a melhor forma de comunicar à administração e aos responsáveis da entidade.

Os relatórios contábeis são elaborados seguindo um dos modelos de Relatório de Auditoria Contábil (das Demonstrações Contábeis, de Pré-Balanco e de Análises contábeis) que estão disponibilizados no banco de dados da Auditoria Geral.

5.1 As seções do relatório

Os elementos que compõem sua estrutura estão relacionados a seguir.

1. Objetivo
2. Escopo e Metodologia
3. Informações e Análises
4. Fragilidades
5. Oportunidade de Melhoria
6. Considerações Finais
7. Parecer

5.1.1 Objetivo

A seção é composta de parágrafo introdutório com informações gerais sobre o trabalho, dados da Ordem de serviço e objeto do trabalho, e, em seguida, apresentando as questões de auditoria que direcionaram o trabalho.

Em atendimento à Ordem de Serviço nº XXX, foi realizada análise

Incluir uma das opções:

das Demonstrações Contábeis

de Pré-balanco

da revisão analítica

da (nome da Entidade - SIGLA),

Incluir uma das opções:

encerradas em 31 de dezembro de 20x1

data base xxxxx/20x1

do período de xxx/20x1 a xxx/20x1

com o objetivo de avaliar

Incluir uma das opções:

a adequação das informações prestadas, para fins de subsidiar a certificação da Auditoria sobre a Gestão

a adequação dos registros contábeis realizados com a finalidade de validar os saldos e os controles mantidos sobre as contas de resultado selecionadas

a adequação dos registros contábeis realizados (pode ser complementado com o critério de seleção, por exemplo: identificados como movimentação atípica das contas).

Esse trabalho teve como objetivo responder a(s) seguinte(s) questão (ões) de auditoria:

Incluir uma das opções:

✓ As Demonstrações Contábeis (ou os demonstrativos contábeis) apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade na data-base de encerramento do exercício, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil?

✓ As variações percentuais incomuns ou excessivas na movimentação mensal das contas possuem justificativas aceitáveis? (para Revisões Analíticas)

✓ Os saldos contábeis mais relevantes estão adequados?

5.1.2 Escopo e metodologia

No escopo deve constar:

- o período em que foram realizados (quando foi analisado);
- a abrangência do trabalho (o que foi auditado);
- a oportunidade (o período a que se refere o trabalho realizado); e
- a extensão do trabalho (a amplitude dos exames).

Nas auditorias contábeis, devido à magnitude dos exames realizados nas áreas específicas, a abrangência, a oportunidade e a extensão dos exames podem ser também complementadas na seção Informações e Análises.

No parágrafo final deve ser exposta a metodologia utilizada e listados os procedimentos adotados durante o trabalho de auditoria.

5.1.3 Informações e Análises

Nesta seção devem ser apresentadas as informações relevantes, não indicadas em outras seções. Por se tratar de tipo de auditoria com especificidades que a diferem das demais auditorias, a descrição dos testes realizados e o resultado da análise para cada item do escopo será facultativa e definida pelo modelo de relatório adotado e disponibilizado no banco de dados da ADG.

5.1.4 Fragilidades

As fragilidades devem estar diretamente ligadas às questões de auditoria elaboradas na fase de planejamento. Devem ainda ser suficientes e completas para amparar a emissão da opinião da Auditoria Geral, descrita no parecer. Também devem ser objetivas e fortemente embasadas em evidências, as quais deverão estar devidamente registradas em papéis de trabalho, de modo a exercer suficiente poder de convencimento.

Pode haver fragilidades apresentadas no relatório que cujas distorções estejam abaixo do valor estabelecido para a relevância, mas a natureza de distorções não corrigidas e as circunstâncias específicas de sua ocorrência as tornam relevantes em relação ao conjunto das demonstrações contábeis. A avaliação exige julgamento profissional do auditor em conjunto com a CAD.

a) Fragilidades referentes às análises contábeis detectadas em auditorias anteriores e pendentes de solução – follow-up

Nesta subseção são descritas as fragilidades verificadas em trabalhos anteriores da Auditoria Geral (ADG), e não regularizadas, total ou parcialmente, apresentando título, seguido de codificação e identificação do(s) Relatório(s) da Auditoria Geral (RAG) em que a fragilidade já foi relatada.

Na descrição da fragilidade, utilizando o modelo de relatório da ADG, deve-se buscar trazer o texto original, modificando o tempo verbal para pretérito, procedendo às alterações necessárias e incluindo novas informações prestadas pela entidade e as conclusões dos exames realizados pela equipe de auditoria.

Exemplo:

01 CONTROLE DESATUALIZADO DAS CONTINGÊNCIAS

Fragilidade nº XX do RAG Nº XXX/20XX / Código: CON.2.01

Em X2, identificamos que os valores apresentados nos relatórios de contingências passivas atuais eram semelhantes aos apresentados como iniciais, portanto não evidenciado um trabalho de atualização dos valores estimados em cada ação.

Embora no xxxxxx a entidade tenha informado que foram tomadas as ações para sanar essa fragilidade, em nossos exames, observamos que, em X3, a situação persiste, especialmente nas contingências decorrentes de processos da área cível, conforme demonstrado na tabela XX. Identificamos ainda que o valor do processo xx/xxxxxxx está

indexado em XX salários mínimos e não está registrado contabilmente. Com base nos valores de salário mínimo regional vigente em dezembro de X3 o valor calculado pela auditoria de xx salários mínimos corresponde a R\$xxxx,xx .

RECOMENDAÇÃO CORRETIVA:

✓ que xxxx

b) Fragilidades referentes a presente auditoria

Nesta subseção são descritas as fragilidades verificadas no trabalho corrente contábil, que não foram corrigidos até a elaboração do relatório, utilizando o modelo de relatório da ADG.

As fragilidades observadas durante a execução da auditoria, mas regularizadas antes do término da elaboração do relatório, devem ser registradas nos papéis de trabalho, indicando as ações corretivas realizadas.

Outras fragilidades identificadas durante a realização dos trabalhos, mas não relacionadas ao objeto da auditoria, também deverão ser reportadas, desde que se mostrem relevantes. Neste caso, serão reportadas na seção Considerações Finais.

5.1.5 Oportunidade de Melhoria

As questões ou atividades que não infringem a legalidade, tampouco são falhas de controle interno, mas que merecem um aprimoramento, devem ser mencionadas nesta seção, utilizando o modelo de relatório da ADG.

5.1.6 Considerações Finais

As considerações finais são tratadas em seção específica do Relatório de Auditoria, na qual constam informações que o auditor julga relevantes reportar e/ou destacar, mas não se enquadram em outra área do relatório, nem impactam em seu julgamento (Parecer). Por não ter um padrão de informação, a escrita é livre.

5.1.7 Parecer

O parecer é composto por:

- um ou mais parágrafos que respondem às questões de auditoria, dando um breve resumo dos principais problemas detectados no caso de outras auditorias contábeis;
- um parágrafo que introduza os títulos das fragilidades (quando houver);
- Um parágrafo de ênfase quando houver circunstâncias que mereçam ser destacadas.

No caso de análise das Demonstrações Contábeis o parecer do relatório deverá atender às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TA 700)

contendo um parágrafo introdutório que deve:

- (a) identificar a entidade cujas demonstrações contábeis foram auditadas;
- (b) afirmar que as demonstrações contábeis foram auditadas;
- (c) identificar o título de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis;
- (d) fazer referência ao resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas; e
- (e) especificar a data ou o período de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis.

Em seguida, deve emitir opinião sobre a “elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis” ou “elaboração de demonstrações contábeis que apresentam uma visão verdadeira e justa” conforme apropriado nas circunstâncias.

Esta seção pode ter formas diferentes, dependendo do tipo de auditoria, de terem sido detectadas fragilidades ou não e da relevância das fragilidades, consideradas em seu conjunto.

As opções de Parecer são apresentadas no modelo de relatório disponibilizado no banco de dados da Auditoria Geral, escolhidos conjuntamente pelo auditor e CAD.

Opinião não modificada

Na Auditoria Geral a opinião não modificada do auditor é também denominada “Parecer Pleno”. De acordo com as normas brasileiras de contabilidade (NBC TA 700):

O auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Pode haver fragilidades que apresentem distorções não relevantes, mas não consideradas como imateriais. Nesses casos elas deverão ser apresentadas no relatório sem, **necessariamente**, impactar na modificação da opinião do parecer.

Opinião modificada

Conforme as normas brasileiras de contabilidade, o auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando:

“conclui, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis, como um todo, apresentam distorções relevantes”; ou

“não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes”. (NBC TA 705)

Na Auditoria Geral a opinião modificada é denominada e caracterizada conforme as normas brasileiras de contabilidade:

a) Com ressalva, quando o auditor:

tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis, ou

não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

b) Opinião Adversa – quando o auditor:

tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.

c) Abstenção de opinião, quando o auditor:

não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizadas; ou

em circunstâncias extremamente raras envolvendo diversas incertezas, conclui que, independentemente de ter obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre cada uma das incertezas, não é possível expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis devido à possível interação das incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre essas demonstrações contábeis.

Na realização de auditoria do tipo “Análise das Demonstrações Contábeis”, o Parecer irá subsidiar a certificação do Gestor da Entidade.

Parágrafo de Ênfase

O parágrafo de ênfase é utilizado, conforme estabelecido nas normas de brasileiras de contabilidade (NBC TA 706):

se o auditor considera necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, segundo seu julgamento, tem tal importância e é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis, ele deve incluir parágrafo de ênfase no relatório, desde que tenha obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada, de que não houve distorção relevante do assunto nas demonstrações contábeis.

Esta norma exemplifica alguns desses casos em que a ênfase é necessária:

- existência de incerteza relativa ao desfecho futuro de litígio excepcional ou ação regulatória;

- aplicação antecipada (quando permitido) de nova norma contábil com efeito disseminado de forma generalizada nas demonstrações contábeis, antes da sua data de vigência;
- grande catástrofe que tenha tido, ou continue a ter, efeito significativo sobre a posição patrimonial e financeira da entidade.

Salienta-se que seu uso não é comum, pois de acordo com a NBC TA 706 “O uso generalizado de parágrafos de ênfase diminui a eficácia da comunicação de tais assuntos pelo auditor”. Quando aplicável, o parágrafo de ênfase deve ser descrito imediatamente após o parágrafo de opinião, utilizar o termo “Ênfase” ou semelhante, incluir referência clara ao assunto e à nota explicativa e indicar que a opinião do auditor não se modifica no que diz respeito ao assunto enfatizado.

Capítulo VI

6 REVISÃO E EMISSÃO DO RELATÓRIO

6.1 Gerenciamento

A supervisão feita pelo gerente visa garantir a consecução dos objetivos da auditoria e a manutenção da qualidade dos trabalhos. A orientação dada à equipe acompanha todas as fases da auditoria.

- a) Planejamento
Nesta fase o gerente examina se o escopo está bem definido, se o programa de auditoria prevê todos os passos/testes necessários para responder às questões de auditoria.
- b) Execução
Nesta etapa o gerente avalia se o programa de auditoria foi (ou está sendo) realizado conforme planejado; se as normas de auditoria foram cumpridas; examina a evidenciação dos testes realizados; as fragilidades detectadas nos papéis de trabalho e a organização da pasta de trabalho.
- c) Elaboração da Minuta do Relatório
O gerente verifica se o relatório possui as conclusões, recomendações e informações importantes para o perfeito entendimento do trabalho, se todas as fragilidades e oportunidades de melhorias estão suportadas por documentação que evidenciem os fatos apontados e se todas as fragilidades identificadas nos papéis de trabalho foram registradas no relatório.
- d) Aprovação final do relatório
Indica que o gerente aceita todos os papéis de trabalho relacionados com o procedimento e a suficiência de seu conteúdo para respaldar o relatório em sua totalidade. Todas as perguntas que se originam da revisão devem encontrar as respostas nos papéis de trabalho. Além disso, o gerente confirma se há observância às normas de auditoria.

6.2 Coordenação

Após a revisão do gerente, o coordenador emite sua opinião sobre a minuta do relatório, atentando para o conteúdo, a forma de apresentação, a clareza, a coerência e a inteligibilidade das informações.

A revisão do coordenador conjuntamente com a dos gerentes, também serve para garantir que procedimentos e recomendações da Auditoria sejam uniformes em situações semelhantes ocorridas em instituições diferentes.

6.3 Aprovação e Emissão da Minuta do RAG

Concluída a revisão por parte do coordenador, a minuta do Relatório deve ser submetida à revisão/aprovação do(a) Auditor(a) Geral, que, como titular do setor, assinará o Relatório Final.

6.4. Reunião de discussão da Minuta do Relatório

Nos casos em que foram detectadas fragilidades, concluído o processo de revisão, o auditor/técnico do trabalho deve marcar uma reunião com o gestor do órgão auditado com data mais próxima possível, sugerindo a participação do corpo técnico a que se refere o trabalho de auditoria. A equipe deve apresentar as fragilidades, indicando os fatos (erros, falta de controle...), os efeitos e a recomendação para saná-las.

A reunião deve ocorrer, prioritariamente, com a participação de toda a equipe de auditoria e deve ser conduzida pelo auditor/técnico responsável.

A Auditoria Geral, através do setor de Suporte, encaminha à entidade auditada a Minuta do Relatório⁵, para que o gestor tenha conhecimento prévio do conteúdo do relatório, tema da reunião.

O auditor responsável deve preparar uma Ata, previamente à reunião, conforme modelo disponibilizado no banco de dados da ADG. Caso o órgão auditado queira deixar consignado algum comentário, deve fazê-lo no campo específico da Ata.

6.5. Emissão do relatório

Após a reunião de discussão, havendo a necessidade de mudanças no Relatório, o Auditor, juntamente com o gerente, procede às alterações e submete o relatório ao Coordenador.

Cabe à coordenação, o encaminhamento da Minuta de Relatório ao SUP, que é responsável pela formatação, numeração e emissão do Relatório de Auditoria – RAG. Após a aprovação final e assinatura pelo(a) Auditor(a) Geral, o RAG está pronto para o encaminhamento às autoridades nele indicadas.

⁵ Minuta sujeita à discussão

Capítulo VII

7 MONITORAMENTO

O processo de monitoramento contábil consiste na verificação da implementação das recomendações contidas nos RAGs.

Este procedimento é denominado *Follow-up*, podendo ocorrer através de uma Ordem de Serviço específica para tal fim, por ocasião da auditoria seguinte com objetivo semelhante, ou no decorrer da auditoria da prestação de contas de gestão.

BIBLIOGRAFIA

- COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO. Manual de Auditoria Interna. 3ª versão, 2009. 48p.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos: Introdução à Auditoria Operacional. 3ª ed., Rio de Janeiro, FGV, 2006. 130p.
- BYTON, W.C., JOHNSON, R. N. e KELL, W. G. Auditoria. Editora Atlas, 2002.
- CONTAGEM, Prefeitura Municipal de. Manual de Auditoria. Controladoria Geral do Município.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Brasil. Norma Brasileira de Contabilidade: NBC TA 320 (R1) – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria. [S.l.: s.n.], 2016. 10p. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>>. Acesso em: 13 nov. 2017.
- _____. NBC TA 450 (R1) – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria. [S.l.: s.n.], 2016. 17p. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>>. Acesso em: 13 nov. 2017.
- _____. NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. [S.l.: s.n.], 2016. 42p. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>>. Acesso em: 13 nov. 2017.
- _____. NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente. [S.l.: s.n.], 2016. 23p. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>>. Acesso em: 13 nov. 2017.
- _____. NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente. [S.l.: s.n.], 2016. 14p. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>>. Acesso em: 13 nov. 2017.
- CUNHA; P.B.; BEUREN, I. M. Técnicas de amostragem utilizadas nas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina. Revista Contabilidade & Finanças. Vol.17. Nº 40. São Paulo. Edição Jan./Abr.2006.
- DISTRITO FEDERAL, Tribunal de Contas. Manual de Auditoria: parte geral. -- Brasília: TCDF, 2008. 90 p.
- ESTADO DO RIO DE JANEIRO, Tribunal de Contas do. Manual de Auditoria Governamental do TCE-RJ – Rio de Janeiro, 2010. 42p.
- VOJTA, Ricardo. Apresentação de Estatística – Curso de Ciências Contábeis.

PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO

*Marcelo Crivella **Prefeito***

*Fernando Luiz Cumplido Mac Dowell da Costa **Vice-Prefeito***

CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

*Márcia Andréa Peres **Controladora Geral***

*Ângela de Arezzo Meireles **Subcontroladora de Integração de Controles***

AUDITORIA GERAL

*Maria da Penha Coutinho Veiga **Auditora Geral***

MANUAL DE AUDITORIA CONTÁBIL

Texto Márcia Maria Oliveira Revoredo

Revisão técnica Paulo Sergio Siqueira Bastos

Colaboração Ricardo Davi Moraes e Silva

Renato da Silva Martins

Ana Lúcia da Silva Fonseca Magalhães

Capa Assessoria de Comunicação Social da CGM