

William Attie

Auditoria

CONCEITOS E APLICAÇÕES

7^a
edição



atlas

Auditoria



O GEN | Grupo Editorial Nacional – maior plataforma editorial brasileira no segmento científico, técnico e profissional – publica conteúdos nas áreas de ciências sociais aplicadas, exatas, humanas, jurídicas e da saúde, além de prover serviços direcionados à educação continuada e à preparação para concursos.

As editoras que integram o GEN, das mais respeitadas no mercado editorial, construíram catálogos inigualáveis, com obras decisivas para a formação acadêmica e o aperfeiçoamento de várias gerações de profissionais e estudantes, tendo se tornado sinônimo de qualidade e seriedade.

A missão do GEN e dos núcleos de conteúdo que o compõem é prover a melhor informação científica e distribuí-la de maneira flexível e conveniente, a preços justos, gerando benefícios e servindo a autores, docentes, livreiros, funcionários, colaboradores e acionistas.

Nosso comportamento ético incondicional e nossa responsabilidade social e ambiental são reforçados pela natureza educacional de nossa atividade e dão sustentabilidade ao crescimento contínuo e à rentabilidade do grupo.

William Attie

Auditoria

CONCEITOS E APLICAÇÕES

7^a
edição



O autor e a editora empenharam-se para citar adequadamente e dar o devido crédito a todos os detentores dos direitos autorais de qualquer material utilizado neste livro, dispondo-se a possíveis acertos caso, inadvertidamente, a identificação de algum deles tenha sido omitida.

Não é responsabilidade da editora nem do autor a ocorrência de eventuais perdas ou danos a pessoas ou bens que tenham origem no uso desta publicação.

Apesar dos melhores esforços do autor, do editor e dos revisores, é inevitável que surjam erros no texto. Assim, são bem-vindas as comunicações de usuários sobre correções ou sugestões referentes ao conteúdo ou ao nível pedagógico que auxiliem o aprimoramento de edições futuras. Os comentários dos leitores podem ser encaminhados à **Editora Atlas Ltda.** pelo e-mail faleconosco@grupogen.com.br.

Direitos exclusivos para a língua portuguesa

Copyright © 2018 by

Editora Atlas Ltda.

Uma editora integrante do GEN | Grupo Editorial Nacional

Reservados todos os direitos. É proibida a duplicação ou reprodução deste volume, no todo ou em parte, sob quaisquer formas ou por quaisquer meios (eletrônico, mecânico, gravação, fotocópia, distribuição na internet ou outros), sem permissão expressa da editora.

Rua Conselheiro Nébias, 1384

Campos Elíseos, São Paulo, SP — CEP 01203-904

Tels.: 21-3543-0770/11-5080-0770

faleconosco@grupogen.com.br

www.grupogen.com.br

Designer de capa: Caio Cardoso

Imagem de capa: A. Zabnina | iStockphoto

Produção digital: Geethik

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

A895a

7. ed.

Attie, William

Auditoria : conceitos e aplicações / William Attie. – 7. ed. – São Paulo: Atlas, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-97-01721-2

1. Auditoria. 2. Administração. 3. Contabilidade. I. Título.

18-48776

CDD: 657.45

CDU: 657.6

Prefácio

A Auditoria, vista como profissão, tem experimentado expressiva evolução nos últimos anos, permitindo, aos que militam na área, um acréscimo substancial de conhecimentos em todos os campos que envolvem, direta ou indiretamente, a contabilidade e os demais setores de uma empresa.

Sendo vista, atualmente, como um instrumento de controle administrativo, que se destaca como ponto de convergência de todos os efeitos, fatos e informações originados dos diversos segmentos de uma empresa, a contabilidade mantém estreitas conexões com os modernos sistemas de auditoria, cuja finalidade é avaliar as informações contábeis, no sentido de que sejam confiáveis, adequadas, totais e seguras.

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

Este livro foi desenvolvido visando fornecer uma visão *teórico-prática de um trabalho de auditoria*. Incorpora o que se considera um exame normal de auditores independentes sobre as demonstrações contábeis, cobrindo seus aspectos mais importantes e abrangendo desde o conhecimento e as informações contidas nas demonstrações contábeis e seus fundamentos e práticas contábeis até a elaboração para a evidenciação em papéis de trabalho com a aplicação dos artifícios usados em auditoria.

A metodologia adotada para a elaboração deste livro respaldou-se nos preceitos e critérios definidos na Lei nº 6.404/76 e nas alterações impostas pelas Leis nºs

11.638/2007 e 11.941/2009, bem como nos aspectos julgados fundamentais para o desempenho da atividade de auditoria: o embasamento teórico, que compreende os conhecimentos e requisitos indispensáveis para a formação profissional do auditor; o embasamento teórico-prático, que contém os requisitos fundamentais de orientação de auditoria a cada um dos grupos de contas das demonstrações contábeis, seguido de um completo exemplo prático; o fechamento do trabalho de auditoria, compreendendo a síntese das irregularidades detectadas e a consequente emissão do relatório de auditoria, inclusive quanto às recomendações de aprimoramento dos controles internos.

O compêndio literário quando de sua idealização inicial tinha por meta traduzir de forma simples e prática e dar aos possíveis usuários uma visão didática do que julgamos aspectos importantes e fundamentais para dirigir o trabalho da auditoria e de todos aqueles que, de modo direto ou indireto, apreciam a formação lógica de um raciocínio.

Assim, procuramos formatar o que entendemos como o alicerce da auditoria, a divisão ligada aos fundamentos da auditoria e da formação do auditor como pessoa. Em seguida, indicamos a essência do conhecimento da atividade de auditoria, as ferramentas que é necessário conhecer, para que servem e como funcionam, de tal sorte que o trabalho de campo funcione corretamente, escolhendo o auditor as ferramentas próprias e adequadas para construir e evidenciar seu trabalho.

Temos percebido que um enorme esforço vem sendo conduzido pelos profissionais ligados à Contabilidade, principalmente aqueles advindos da sintonia entre o Conselho de Contabilidade e a Comissão de Valores Mobiliários, que passaram a normatizar e a padronizar o assunto de cunho contábil e de auditoria para que a profissão tenha entendimento adequado perante o trabalho a concretizar.

Passamos, a partir da 4ª edição, a incluir, em cada capítulo deste humilde compêndio, os itens catalogados como normas profissionais e normas técnicas, assim como as normas e os procedimentos de contabilidade e os de auditoria, transformados em sua grande maioria em Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade e da Comissão de Valores Mobiliários, e esperamos que o tenhamos feito de forma adequada.

Muito embora o desenvolvimento deste livro se fundamente em um exame completo de auditores independentes sobre as demonstrações contábeis, ele traz também subsídios para a formação de auditores internos e pode ser utilizado, assim esperamos, como material didático para a disciplina de Auditoria e Contabilidade de cursos universitários e de especialização.

O Autor

Agradecimentos

Meus sinceros agradecimentos a vocês, “velho” e “velha” (in memoriam), pela lição de vida ensinada.

Meus sinceros agradecimentos a você, “Dé”, minha companheira, e a vocês, meus filhos, “Wa”, “Wo” e “Thê”, pela paciência e benevolência que sempre me dedicaram.

Meus sinceros agradecimentos a todos aqueles que de forma direta ou indireta deram sua contribuição na elaboração deste livro e, em especial, a Osmar “Paccioli” Machado.

Agradeço a Deus pelas concessões de bênçãos de vida que me foram adicionadas por intermédio de noras “Ju” e “Tatá” e genro “Lucão” e pelas extensões dos netos – João, Mariana, Helena, Valentina, Petra e Manuela – nos colocando, agora, na simples condição de avós.

Sumário

Parte I – FUNDAMENTOS DE AUDITORIA

1 Introdução à Auditoria

- 1.1 Noções de auditoria das demonstrações contábeis
- 1.2 Contabilidade
- 1.3 Auditoria
 - 1.3.1 Atitude mental
 - 1.3.2 Atitude profissional
 - 1.3.3 Atitude preventiva
- 1.4 O termo *auditor*,
- 1.5 Evolução histórica da auditoria
- 1.6 Evolução da auditoria no Brasil
- 1.7 Um passo adiante nos processos contábeis informativos
 - 1.7.1 No Brasil
 - 1.7.2 No exterior com reflexos no Brasil

2 Fundamentos de Auditoria das Demonstrações Contábeis

- 2.1 Objetivo da auditoria das demonstrações contábeis
- 2.2 Registro do auditor independente
- 2.3 Ética profissional
 - 2.3.1 Independência
 - 2.3.2 Integridade
 - 2.3.3 Eficiência
 - 2.3.4 Confidencialidade
- 2.4 Código de Ética

- 2.5 Responsabilidade legal em auditoria
- 2.6 Roteiro sintético da realização da auditoria
 - 2.6.1 Etapa inicial da auditoria
 - 2.6.1.1 Solicitação dos serviços de auditoria por empresa interessada
 - 2.6.1.2 Dimensionamento dos trabalhos de auditoria
 - 2.6.1.3 Carta-proposta dos serviços de auditoria
 - 2.6.2 Etapa da execução da auditoria
 - 2.6.2.1 Planejamento do trabalho (vide Capítulo 3, item 3.2.
 - 2.6.2.2 Estudo e avaliação dos sistemas de controles internos (vide Capítulo 12)
 - 2.6.2.3 Testes de procedimentos de controles internos
 - 2.6.2.4 Seleção e programa de trabalho da auditoria
 - 2.6.2.5 Evidenciação dos exames efetuados
 - 2.6.3 Etapa de conclusão da auditoria
 - 2.6.3.1 Avaliação das evidências obtidas
 - 2.6.3.2 Emissão do parecer de auditoria
 - 2.6.3.3 Elaboração dos relatórios de auditoria
- 2.7 Lançamentos de ajuste e reclassificação
- 2.8 Pontos de recomendação

3 Processo Auditorial

- 3.1 Introdução
- 3.2 Análise da afirmação
 - 3.2.1 Revisão analítica
 - 3.2.2 Planejamento
 - 3.2.3 Conhecimento
 - 3.2.3.1 Controles organizacionais
 - 3.2.3.2 Controles gerais da atividade

- 3.2.3.3 Controle do sistema de informações
 - 3.2.3.4 Controles internos contábeis
 - 3.2.3.5 Princípios e métodos de contabilidade
 - 3.2.3.6 Conhecimento das atividades da entidade
 - 3.2.4 Conteúdo do planejamento
 - 3.2.4.1 Conteúdo do planejamento
- 3.3 Avaliação da afirmação
 - 3.3.1 Nível de controle interno
 - 3.3.2 Subjetividade inerente
 - 3.3.3 Integridade dos administradores
 - 3.3.4 Ponderação da relevância
 - 3.3.4.1 Relevância na auditoria
 - 3.3.5 Ponderação do risco relativo
- 3.4 Obtenção de elementos comprobatórios
 - 3.4.1 Teste de procedimentos
 - 3.4.2 Teste de saldos
 - 3.4.2.1 Teste de saldo substantivo
 - 3.4.2.2 Teste de saldo global
- 3.5 Formação da opinião

4 Normas de Auditoria

- 4.1 Introdução
 - 4.1.1 Histórico das normas de auditoria antes do advento da Lei nº 11.638/07
 - 4.1.2 Normas de auditoria após a edição da Lei nº 11.638/07
- 4.2 Normas profissionais do auditor independente
 - 4.2.1 Competência técnico-profissional
 - 4.2.2 Independência e sigilo
 - 4.2.2.1 NBC PA 290 (R1) – Independência – Trabalhos de

- auditoria e revisão
- 4.2.2.2 Requisitos de controle
- 4.2.2.3 Do controle interno do pessoal
- 4.2.2.4 Do sigilo (vide NBC PG 100 na seção 140)
- 4.2.3 Responsabilidade na execução do trabalho
 - 4.2.3.1 Da competência profissional do auditor (vide NBC 100 na seção 130)
- 4.2.4 Honorários profissionais
- 4.2.5 Guarda da documentação
- 4.2.6 Utilização do trabalho do auditor interno
- 4.2.7 Utilização do trabalho de especialistas
- 4.3 Norma para o exame de qualificação técnica
- 4.4 Normas profissionais técnicas
- 4.5 Normas Brasileiras de Contabilidade

5 Parecer de Auditoria

- 5.1 Introdução
- 5.2 Parecer com opinião não modificada (anterior parecer limpo ou sem ressalvas)
 - 5.2.1 Principais assuntos de auditoria
 - 5.2.2 Parágrafo de ênfase e de outros assuntos no relatório do auditor independente
- 5.3 Circunstâncias que impedem a emissão do parecer com opinião não modificada – NBC TA 705, de 17/06/2016
 - 5.3.1 Exemplo 1 – Relatório do auditor independente com opinião com ressalva devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis
 - 5.3.2 Exemplo 2 – Relatório do auditor independente com “Opinião adversa” devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis consolidadas

- 5.3.3 Exemplo 3 – Relatório do auditor independente com “Opinião com ressalva” devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a uma coligada no exterior
- 5.3.4 Exemplo 4 – Relatório do auditor independente com “Abstenção de opinião” devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um único elemento das demonstrações contábeis consolidadas
- 5.3.5 Exemplo 5 – Relatório do auditor independente com “Abstenção de opinião” devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre diversos elementos das demonstrações contábeis

Parte II – OBJETO DA AUDITORIA

6 Demonstrações Contábeis

- 6.1 Introdução
- 6.2 Características da informação contábil
 - 6.2.1 Do conceito e conteúdo
 - 6.2.2 Dos usuários
 - 6.2.3 Dos atributos da informação contábil
 - 6.2.4 Da confiabilidade
 - 6.2.5 Da tempestividade
 - 6.2.6 Da compreensibilidade
 - 6.2.7 Da comparabilidade
- 6.3 Demonstrações contábeis básicas
 - 6.3.1 Lei nº 6.404/76
 - 6.3.2 Lei nº 11.638/07
 - 6.3.3 Deliberação CVM nº 676/11
 - 6.3.4 Notas explicativas

- 6.4 Considerações gerais constantes da Deliberação CVM nº 676
 - 6.4.1 Apresentação apropriada e conformidade com as práticas contábeis brasileiras conforme Deliberação CVM nº 676 (itens 15 a 24)
 - 6.4.2 Entidade em situação de continuidade operacional conforme Deliberação CVM nº 676 (itens 25 e 26)
 - 6.4.3 Regime de competência conforme Deliberação CVM nº 676 (itens 27 e 28)
 - 6.4.4 Materialidade e agregação conforme Deliberação CVM nº 676 (itens 29 a 31)
 - 6.4.5 Compensação de valores conforme Deliberação CVM nº 676 (itens 32 a 35)
 - 6.4.6 Frequência de apresentação de demonstrações contábeis conforme Deliberação CVM nº 676 (itens 36 e 37)
 - 6.4.7 Informação comparativa conforme Deliberação CVM nº 676 (itens 38 a 44)
 - 6.4.8 Consistência de apresentação conforme Deliberação CVM nº 676 (itens 45 e 46)
 - 6.4.9 Estrutura e conteúdo constantes da Deliberação CVM nº 676 (itens 47 e 48)
 - 6.4.10 Identificação das demonstrações contábeis constante da Deliberação CVM nº 676 (itens 49 a 53)
- 6.5 Balanço patrimonial
 - 6.5.1 Classificação do balanço patrimonial
 - 6.5.1.1 Deliberação CVM nº 676
 - 6.5.1.2 Classificação do ativo constante da Deliberação CVM nº 676 (itens 60 a 65)
 - 6.5.1.3 Classificação do passivo constante da Deliberação CVM nº 676 (itens 69 a 76)
 - 6.5.1.4 Classificação do patrimônio líquido

- 6.5.2 Critérios de avaliação do balanço patrimonial
 - 6.5.2.1 Ativo (artigo 183 da Lei das SA)
 - 6.5.2.2 Passivo (artigo 184 da Lei das SA)
 - 6.5.2.3 Adicionado pela Lei nº 11.941
- 6.5.3 Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou em notas explicativas constantes da Deliberação CVM nº 676 (itens 77 a 80A)
- 6.6 Demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente constantes da Deliberação CVM nº 676 (itens 81 a 105)
- 6.7 Demonstração das mutações do patrimônio líquido constante da Deliberação CVM nº 676 (itens 106 a 110)
- 6.8 Demonstração dos fluxos de caixa
- 6.9 Demonstração do Valor Adicionado
- 6.10 Notas explicativas às demonstrações contábeis – conforme Deliberação CVM nº 676 (itens 112 a 140)

7 Princípios e Práticas Contábeis

- 7.1 Introdução
- 7.2 Conceito
- 7.3 Evolução histórica dos princípios e das práticas contábeis
- 7.4 Resolução CFC nº 1.374/11
- 7.5 Cuidados a serem observados na aplicação dos princípios e das práticas contábeis
- 7.6 Relacionamento dos princípios e das práticas contábeis com a auditoria

8 Controle Interno

- 8.1 Introdução
- 8.2 Conceito de controle interno
- 8.3 Interpretação do conceito de controle interno
- 8.4 Importância do controle interno

- 8.5 Características de um sistema de controle interno
 - 8.5.1 Plano de organização
 - 8.5.2 Sistema de autorização e procedimentos de escrituração
 - 8.5.3 Práticas salutares
 - 8.5.4 Pessoal qualificado
- 8.6 Objetivos do controle interno
 - 8.6.1 Salvaguarda dos interesses
 - 8.6.2 Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais
 - 8.6.3 Estímulo à eficiência operacional
 - 8.6.4 Aderência às políticas existentes
 - 8.6.5 Conjugação dos objetivos do controle interno
- 8.7 Controle interno e sistemas de procedimento eletrônico de dados
 - 8.7.1 Programas de computador
 - 8.7.2 Procedimentos de entrada
 - 8.7.3 Processamento
 - 8.7.4 Manutenção de arquivos
 - 8.7.5 Manutenção do equipamento
- 8.8 Responsabilidade pela determinação do controle interno
 - 8.8.1 Responsabilidade da administração
 - 8.8.2 Padrões de comportamento que reforçam os controles internos
- 8.9 Controle interno e fraude

Parte III – TÉCNICAS DE AUDITORIA

9 Procedimentos de Auditoria

- 9.1 Introdução
 - 9.1.1 Fatos, evidências e informações
 - 9.1.2 Extensão e profundidade

- 9.1.2.1 Amostragem
 - 9.1.3 Oportunidade
- 9.2 Exame físico
 - 9.2.1 Exemplos de procedimento de auditoria de exame físico
 - 9.2.1.1 Contagem de caixa – Anexo 1
 - 9.2.1.2 Contagem de estoques – Anexo 2
- 9.3 Confirmação
 - 9.3.1 Tipo de confirmação a ser empregado
 - 9.3.2 Controle dos papéis de confirmação
 - 9.3.3 Exemplos de procedimentos de auditoria de confirmação
 - 9.3.3.1 Pedido de confirmação positivo – branco – Anexo 3
 - 9.3.3.2 Pedido de confirmação positivo – preto – Anexo 4
 - 9.3.3.3 Pedido de confirmação negativo – Anexo 5
 - 9.3.3.4 Resposta do pedido de confirmação positivo – preto
Anexo 6
- 9.4 Exame dos documentos originais
 - 9.4.1 Exemplo de papéis de trabalho que indiquem o exame dos documentos originais
 - 9.4.1.1 Adições do imobilizado – Anexo 7
 - 9.4.1.2 Despesas de viagens – Anexo 8
- 9.5 Conferência de cálculos
 - 9.5.1 Exemplos de papéis de trabalho que indiquem conferência de cálculos
 - 9.5.1.1 Listagem de matérias-primas – Anexo 9
- 9.6 Exame da escrituração
 - 9.6.1 Exemplos de papéis de trabalho que indiquem o exame da escrituração
 - 9.6.1.1 Contagem de caixa – Anexo 1
 - 9.6.1.2 Contagem de matérias-primas – Anexo 2

- 9.6.1.3 Adições do imobilizado – Anexo 7
 - 9.6.1.4 Análise das despesas de viagens – Anexo 8
- 9.7 Investigação minuciosa
 - 9.7.1 Exemplos de papéis de trabalho que indiquem a investigação minuciosa
 - 9.7.1.1 Adições do imobilizado – Anexo 7
 - 9.7.1.2 Análise das despesas de viagens – Anexo 8
- 9.8 Inquérito
 - 9.8.1 Exemplos de papéis de trabalho que indiquem o inquérito
 - 9.8.1.1 Investimentos – Anexo 10
 - 9.8.1.2 Vendas – Anexo 11
- 9.9 Exame dos registos auxiliares
 - 9.9.1 Exemplos de papéis de trabalho que indiquem exame dos registos auxiliares
 - 9.9.1.1 Contagem de caixa – Anexo 1
 - 9.9.1.2 Resumo do inventário de matéria-prima – Anexo 9
 - 9.9.1.3 Vendas – Anexo 11
- 9.10 Correlação das informações obtidas
- 9.11 Observação
 - 9.11.1 Exemplos de papéis de trabalho que indiquem observação
 - 9.11.1.1 Contagem de caixa – Anexo 1
 - 9.11.1.2 Contagem de matérias-primas – Anexo 2
 - 9.11.1.3 Vendas – Anexo 11
- 9.12 Da utilização dos procedimentos de auditoria

10 Papéis de Trabalho

- 10.1 Finalidade dos papéis de trabalho
- 10.2 Modelos de papéis de trabalho
- 10.3 Aspectos fundamentais dos papéis de trabalho

- 10.3.1 Completabilidade
- 10.3.2 Objetividade
- 10.3.3 Concisão
- 10.3.4 Lógica
- 10.3.5 Limpeza
- 10.4 Divisão dos papéis de trabalho
 - 10.4.1 Pasta de papéis permanentes
 - 10.4.2 Pasta de papéis em curso
- 10.5 Organização dos papéis de trabalho
 - 10.5.1 Distribuição do trabalho realizado nos papéis de trabalho
 - 10.5.2 Codificação dos papéis de trabalho
 - 10.5.3 Indicação dos exames nos papéis de trabalho
 - 10.5.3.1 Tiques explicativos
 - 10.5.3.2 Letras explicativas
 - 10.5.3.3 Notas explicativas
- 10.6 Tipos de papéis de trabalho
 - 10.6.1 Lançamento de ajuste e/ou reclassificação
 - 10.6.2 Ponto para recomendação
 - 10.6.3 Memorando
 - 10.6.4 Balancete de trabalho
 - 10.6.5 Análise
 - 10.6.6 Conciliação
 - 10.6.7 Programa de auditoria
- 10.7 Revisão dos papéis de trabalho

11 Exemplo Prático do Uso de Procedimentos de Auditoria e a Elaboração de Papéis de Trabalho

- 11.1 Introdução
- 11.2 Exemplo prático

- 11.3 Programa de trabalho
 - 11.3.1 Objetivo de auditoria
 - 11.3.2 Determinação da abrangência do trabalho
 - 11.3.3 Procedimentos de auditoria
 - 11.3.4 Tempo estimado
 - 11.3.5 Referência – REF
 - 11.3.6 Indicação dos exames
- 11.4 Execução do exercício prático
 - 11.4.1 Do andamento do trabalho do auditor
 - 11.4.2 Do conjunto final dos papéis de trabalho

12 Estudo do Controle Interno

- 12.1 Introdução
- 12.2 Relação do controle interno com a auditoria independente
- 12.3 Relação do controle interno com a auditoria interna
- 12.4 Aplicação do estudo do controle interno
- 12.5 Determinação do estudo do controle interno
 - 12.5.1 Atividades ou ciclos operacionais
 - 12.5.2 Atividades departamentais
- 12.6 Metodologia de estudo de controle interno
- 12.7 Documentação do controle interno
 - 12.7.1 Conhecimento
 - 12.7.2 Registro
 - 12.7.2.1 Método descritivo
 - 12.7.2.2 Método de fluxogramas
 - 12.7.2.3 Método de questionários
 - 12.7.2.4 Seleção de métodos
 - 12.7.3 Revisão
- 12.8 Avaliação do controle interno

- 12.9 Resultado da avaliação do controle interno
 - 12.9.1 Sistema de controle interno adequado
 - 12.9.2 Sistema de controle interno adequado, porém aprimorável
 - 12.9.3 Sistema de controle interno adequado com fraquezas
 - 12.9.4 Sistema de controle interno inadequado
- 12.10 Teste de procedimentos
- 12.11 Estudo do controle interno de sistemas computadorizados
- 12.12 Quadro sinótico dos reflexos do controle interno com a auditoria
- 12.13 Exemplo prático

Parte IV – EXECUÇÃO DAS AUDITORIAS

13 Execução da Auditoria das Demonstrações Contábeis

- 13.1 Introdução
- 13.2 Planejamento do trabalho de auditoria
 - 13.2.1 Objetivos do planejamento do trabalho de auditoria
 - 13.2.2 Assistência e colaboração da empresa em auditoria
 - 13.2.3 Orçamento de horas
 - 13.2.4 Período de execução
 - 13.2.5 Pessoal envolvido
- 13.3 Trabalho de campo
- 13.4 Auditoria das contas patrimoniais
 - 13.4.1 Propriedade
 - 13.4.2 Existência efetiva
 - 13.4.3 Aplicação adequada dos princípios e das práticas contábeis
 - 13.4.4 Existência de riscos e contingências
 - 13.4.5 Existência de restrição de uso e de vinculação em garantia
 - 13.4.6 Correta exposição nas demonstrações contábeis
- 13.5 Auditoria das contas de resultado

- 13.6 Observância às Normas Brasileiras de Contabilidade
 - 13.6.1 Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais
 - 13.6.1.1 Geral NBC PG
 - 13.6.1.2 Do Auditor Independente – NBC PA
 - 13.6.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
 - 13.6.2.1 Geral – NBC TG
 - 13.6.2.2 De Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – NBC TA
 - 13.6.2.3 De revisão de informação contábil histórica – NBC
 - 13.6.2.4 De asseguaração de informação não histórica – NBC TO
 - 13.6.2.5 Normas técnicas ainda vigentes segundo CFC não incluídas nas anteriores
 - 13.6.3 Comunicados técnicos

14 Auditoria das Disponibilidades

- 14.1 Objetivo de auditoria
- 14.2 Normas e procedimentos de contabilidade
- 14.3 Revisão do controle interno
- 14.4 Procedimentos de auditoria
- 14.5 Orientação para a auditoria
- 14.6 Verificação das disponibilidades
- 14.7 Contagem de caixa
- 14.8 Contas bancárias
- 14.9 Aplicações financeiras
- 14.10 Exemplo prático

15 Auditoria das Contas a Receber

- 15.1 Objetivo da auditoria

- 15.2 Normas e procedimentos de contabilidade
- 15.3 Revisão do controle interno
- 15.4 Procedimentos de auditoria
- 15.5 Orientação para a auditoria
- 15.6 Procedimento de confirmação
- 15.7 Realização
- 15.8 Ajuste a valor presente
- 15.9 Exemplo prático

16 Auditoria dos Estoques

- 16.1 Objetivo de auditoria
- 16.2 Normas e Procedimentos de Contabilidade – NBC TG 16 (R1) – Estoques
(Vide também Deliberação CVM nº 575 consolidada)
- 16.3 Revisão do controle interno
- 16.4 Procedimentos de auditoria
- 16.5 Orientação para a auditoria
- 16.6 Contagem física dos estoques
- 16.7 Avaliação dos estoques
 - 16.7.1 Matérias-primas
 - 16.7.2 Produtos acabados e em processo
 - 16.7.3 Materiais em trânsito ou importações em andamento
- 16.8 Realização dos estoques
- 16.9 *Cut-off* contabilização
- 16.10 Exemplo prático

17 Auditoria das Despesas Antecipadas

- 17.1 Objetivo de auditoria
- 17.2 Normas e procedimentos de contabilidade
- 17.3 Revisão do controle interno

- 17.4 Procedimentos de auditoria
- 17.5 Orientação para a auditoria
- 17.6 Revisão da cobertura de seguros
- 17.7 Exemplo prático

18 Auditoria do Realizável a Longo Prazo (Não Circulante)

- 18.1 Orientação para a auditoria
- 18.2 Créditos de acionistas, diretores e sociedades coligadas ou controladas
- 18.3 Empréstimos compulsórios à Eletrobras
- 18.4 Outros assuntos e temas que podem estar relacionados aos ativos realizáveis a longo prazo
- 18.5 Exemplo prático

19 Auditoria dos Investimentos

- 19.1 Objetivo de auditoria
- 19.2 Normas e procedimentos contábeis
- 19.3 Classificação
- 19.4 Critérios de avaliação
 - 19.4.1 Método de custo
- 19.5 Revisão do controle interno
- 19.6 Procedimentos de auditoria
- 19.7 Orientação para a auditoria
- 19.8 Exemplo prático

20 Auditoria do Imobilizado

- 20.1 Objetivo de auditoria
- 20.2 Normas e procedimentos contábeis
 - 20.2.1 Resolução CFC nº 1.177/09, que aprovava a NBC T 19.1 – Ativo Imobilizado, foi atualizada pela NBC TG 27 (R3), que trata do ativo imobilizado

- 20.2.2 Resolução CFC nº 1.136/08, que aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão
- 20.2.3 Arrendamento mercantil
- 20.3 Revisão do controle interno
- 20.4 Procedimentos de auditoria
- 20.5 Orientação para a auditoria
- 20.6 Depreciação
- 20.7 Amortização
- 20.8 Exaustão
- 20.9 Reavaliação
- 20.10 Exemplo prático

21 Auditoria dos Passivos

- 21.1 Objetivo de auditoria
- 21.2 Normas e procedimentos de contabilidade
 - 21.2.1 Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes
 - 21.2.2 Custos de empréstimos
- 21.3 Revisão do controle interno
- 21.4 Procedimentos de auditoria
- 21.5 Orientação para a auditoria
- 21.6 Procedimento de confirmação
- 21.7 Eventos subsequentes
- 21.8 Contingências
 - 21.8.1 Procedimentos de auditoria para contingências
 - 21.8.2 Circularização dos consultores jurídicos
 - 21.8.3 Limitações na extensão da resposta do consultor jurídico
 - 21.8.4 Outras limitações na resposta de um consultor jurídico
 - 21.8.5 Julgamento do auditor
- 21.9 Outros assuntos

- 21.9.1 Ajuste a valor presente
- 21.9.2 Tributos sobre lucros
- 21.10 Exemplo prático
 - 21.10.1 Instituições financeiras
 - 21.10.2 Contas a pagar

22 Auditoria do Patrimônio Líquido

- 22.1 Objetivo de auditoria
- 22.2 Normas e procedimentos de contabilidade
- 22.3 Capital
- 22.4 Reservas de capital
 - 22.4.1 Alienação de partes beneficiárias
 - 22.4.2 Alienação de bônus de subscrição
 - 22.4.3 Destinação das reservas de capital
 - 22.4.4 Instrução CVM nº 469, decorrente de aplicação da Lei nº 11.638/07 – Saldos das reservas de capital alteradas pela Lei nº 11.638/07
- 22.5 Reservas de reavaliação
 - 22.5.1 Instrução CVM nº 469, decorrente da aplicação da Lei nº 11.638/07 – Reserva de reavaliação
- 22.6 Reservas de lucros
 - 22.6.1 Reserva legal
 - 22.6.2 Reserva estatutária
 - 22.6.3 Reserva para contingências
 - 22.6.3.1 Alteração proposta nas reservas de contingências previstas pela Lei nº 11.638/07
 - 22.6.4 Retenção de lucros
 - 22.6.5 Reserva de lucros a realizar
 - 22.6.6 Outras reservas de lucros

- 22.6.6.1 Reserva de lucros para expansão
 - 22.6.6.2 Reserva de lucros para dividendo obrigatório não distribuído
 - 22.6.7 Limite do saldo das reservas de lucro imposto pela Lei nº 11.638/07
- 22.7 Lucros ou prejuízos acumulados
 - 22.7.1 Ajustes de exercícios anteriores
 - 22.7.2 Dividendos
 - 22.7.3 Instrução CVM nº 469/08, atualizada pela Instrução CVM nº 480/09, decorrente de aplicação da Lei nº 11.638/07 – Lucros acumulados
- 22.8 Ações em tesouraria
- 22.9 Revisão do controle interno
- 22.10 Procedimentos de auditoria
- 22.11 Orientação para a auditoria
- 22.12 Exemplo prático

23 Auditoria do Resultado

- 23.1 Objetivo de auditoria
- 23.2 Normas e procedimentos de contabilidade
 - 23.2.1 Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TG 47, de 25 de novembro de 2016, que dispõe sobre a receita de contrato com cliente a ser aplicada a partir de 01-01-2018
- 23.3 Revisão do controle interno
- 23.4 Procedimentos de auditoria
 - 23.4.1 Exame das contas correlatas do balanço patrimonial
 - 23.4.2 Estudo e avaliação do controle interno e teste de procedimentos
 - 23.4.3 Estudo, análise e exame das contas de resultado
- 23.5 Orientação para auditoria

- 23.6 Análise e verificação das contas do resultado
- 23.7 Exemplo prático

Parte V – FINALIZAÇÃO DA AUDITORIA

24 Eventos Subsequentes

- 24.1 Objetivos de auditoria
- 24.2 Normas e procedimentos de contabilidade
- 24.3 Procedimentos de auditoria
- 24.4 Orientação para a auditoria
- 24.5 Ativos e passivos contingentes e compromissos assumidos
- 24.6 Representações formais

25 Finalização do Trabalho

- 25.1 Introdução
- 25.2 Lançamentos de ajustes e/ou reclassificações
 - 25.2.1 Avaliação global dos pontos observados
 - 25.2.2 Possível discussão junto à empresa auditada
 - 25.2.3 Determinação dos lançamentos contábeis a serem procedidos pela empresa auditada
 - 25.2.4 Efeitos ocasionados pelos ajustes para a constituição de provisões para Imposto de Renda e demais reservas
 - 25.2.5 Ajustamento de folhas mestras de trabalho
 - 25.2.6 Conclusão sobre as áreas em exame
- 25.3 Parecer de auditoria
- 25.4 Pontos de recomendação
- 25.5 Exemplo prático
 - 25.5.1 Resumo dos ajustes e reclassificações, ajustamento das folhas mestras e conclusão das áreas
 - 25.5.2 Relatório de auditoria

- 25.5.2.1 Relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis – Anexo 1
- 25.5.2.2 Demonstrações financeiras
 - Balanco patrimonial – Anexo 2
 - Demonstração de resultado – Anexo 3
 - Demonstração das mutações do patrimônio líquido – Anexo 4
 - Demonstração das origens e aplicações de recursos – Anexo 5
 - Notas explicativas – Anexo 6
- 25.5.3 Carta de recomendação

Bibliografia



FUNDAMENTOS DE AUDITORIA



Introdução à Auditoria

1.1 NOÇÕES DE AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Uma visão pragmática do significado de uma auditoria das demonstrações contábeis mostra-se no fato de a pessoa do auditor prender sua atenção em cada uma das afirmações contidas nas demonstrações em exame. O objeto, nesse caso, é o enfoque que o auditor dá aos saldos e valores constantes nas informações da empresa sob auditoria e o que tais saldos e valores representam em termos patrimoniais.

As demonstrações contábeis, por sua vez, para serem corretamente elaboradas, precisam de adequada metodologia que permita:

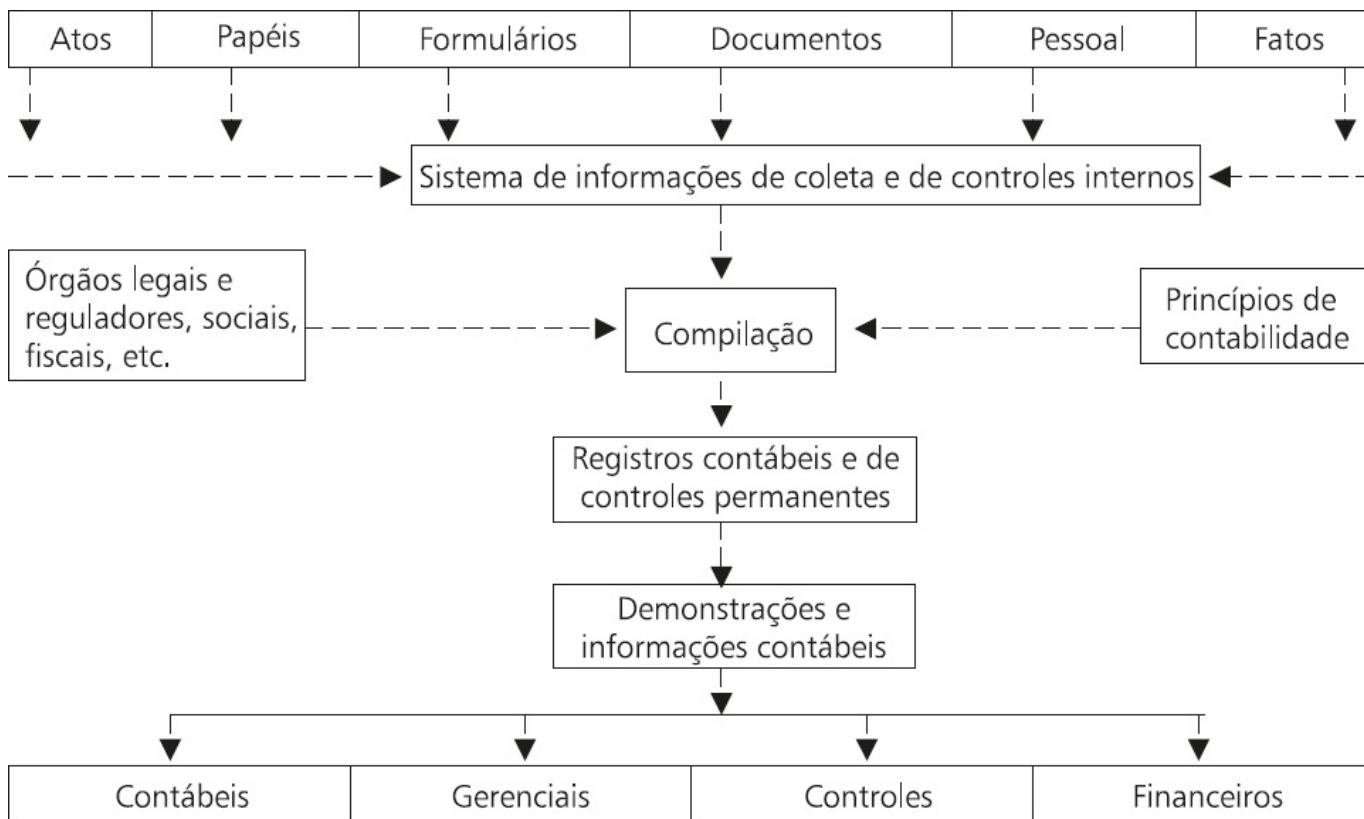
- a) de um lado, a obediência a preceitos técnicos emanados da doutrina contábil e seus órgãos legais, sociais, fiscais, dentre outros reguladores que a influenciam; e,
- b) de outro lado, a coleta de informações dos acontecimentos ocorridos em cada segmento da empresa por intermédio de um sistema de informações e de uma sistemática que permita controles efetivos sobre tudo o que acontece na empresa e de que tais informações sejam transformadas em valores quantificáveis para fazer parte dos dados constantes das demonstrações contábeis.

Como a auditoria das demonstrações contábeis se preza em atestar a representatividade destas, todo trabalho e esforço do auditor estará centrado, por consequência, nos fatores que influenciam tais demonstrações e que acabam

desaguando no setor contábil, que é o responsável pelo seu preparo.

1.2 CONTABILIDADE

De uma forma ilustrativa de canalização das informações ocorridas numa dada empresa, podemos observar:



A Contabilidade tem a finalidade precípua de promover os meios informativos e de controle com o intuito de coletar todos os dados ocorridos na empresa e que tenham, ou possam ter, impactos e causar variações em sua posição patrimonial. A Contabilidade é o instrumento de medição e avaliação do patrimônio e dos resultados auferidos pela gestão da Administração da entidade.

O controle patrimonial é exercido em função dos atos e acontecimentos heterogêneos ocorridos que podem ser mensurados em termos de valores. As operações realizadas na empresa são sempre suportadas por documentos específicos, sejam eles de origem externa, quando emitidos por elementos externos à organização,

como no caso de uma compra de material para produção, caracterizado pela emissão de nota fiscal do fornecedor, quer sejam de origem interna, quando emitido pela própria empresa, como no caso da venda de um produto em estoque, caracterizado pela emissão de nota fiscal de venda ou simplesmente na requisição de materiais para a produção. Essa documentação, geralmente, transita em vários setores da organização e são conduzidos por um sistema que assegure o fluxo contábil e permita seu processamento pelo setor contábil.

A metodologia contábil consiste na captação, classificação, cálculos das operações caracterizadas pela documentação interna ou externa, para que, por sua vez, sejam registrados de forma permanente, armazenados e compilados de acordo com a natureza e homogeneidade dos eventos e fatos administrativos e segundo princípios contábeis e órgãos reguladores para uma melhor análise e interpretação das informações contidas nas demonstrações contábeis.

O registro de forma permanente permite controle, a qualquer tempo, e consulta às informações que precisem ser extraídas, por qualquer motivo, e dar total visibilidade e transparência para fins legais, de controle, fiscais e outras imprescindíveis das ocorrências da organização.

O produto final traduzido pelo sistema de informações e de controles internos está indicado nas demonstrações e informações contábeis que têm variados interessados, e se destinam não somente aos administradores do patrimônio, mas também a resguardar os interesses de terceiros como investidores, acionistas, fornecedores, órgãos fiscalizadores e outros.

1.3 AUDITORIA

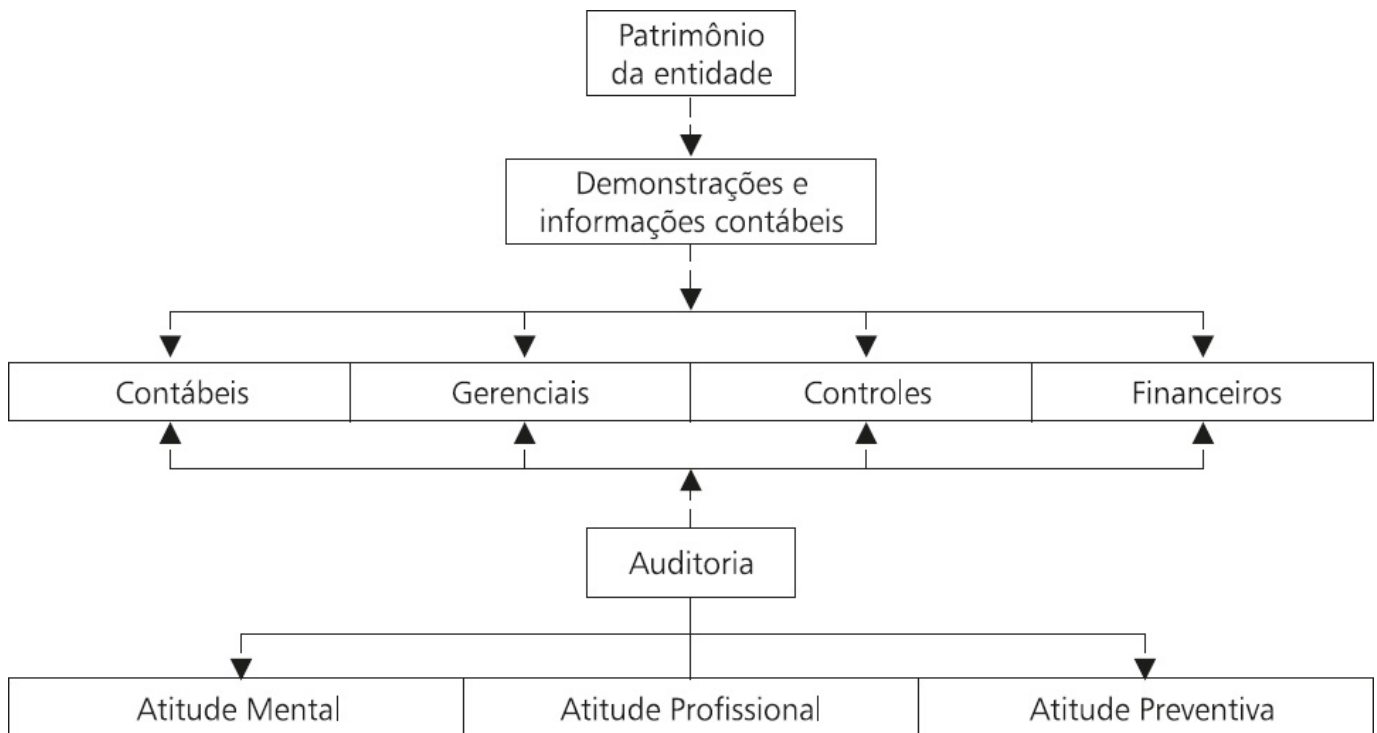
A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.

A auditoria das demonstrações contábeis visa às informações contidas nessas afirmações, assim é evidente que todos os itens, formas e métodos que as influenciam também estarão sendo examinados. 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 o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações deles decorrentes. A ênfase que se dá a cada situação depende de uma série de decorrências dos diferentes segmentos que compõem a organização.

Os exames de auditoria obedecem às normas de auditoria e incluem procedimentos de comprovação dos dados em estudo caracterizados por uma atitude de reflexão competente e independente.

Um quadro sinóptico da visão da auditoria pode ser assim resumido:



1.3.1 Atitude mental

A atividade da auditoria é fundamentalmente crítica, voltada às regras em vigor por força das normas implantadas para o controle do patrimônio, testando sua atividade e cerceamento às possibilidades de riscos e erros.

A ação da auditoria 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, determinados dados podem

ter sido omitidos propositadamente dos registros principais que, se considerados, podem acabar transformando, por completo, a situação patrimonial e financeira da empresa em exame.

Suponha, por exemplo, o caso de uma empresa de transporte que pode ter perdido, por uma fatalidade, parte substancial dos equipamentos e veículos de transporte. Muito embora possam existir adequadas apólices de seguro sobre tais equipamentos, a continuidade operacional da organização pode estar ameaçada, e, com isso, colocando em risco a própria relação de continuidade da empresa.

A auditoria deve-se valer de todos os meios de provas que dispuser a seu alcance para apurar a propriedade dos registros contábeis, mesmo que recorra a provas externas, fora do setor ou da empresa em exame, até que se sinta plenamente satisfeita em suas convicções. Não pode existir, em nenhuma circunstância, falta de comprovação na conclusão do trabalho de auditoria, mesmo de elemento que dificulte a obtenção de prova e, com isto, seja indevidamente julgado como sendo desnecessário. Nesse caso, havendo dificuldade ou inviabilização de elemento de prova, trata-se de elemento impeditivo de opinião, uma vez que o trabalho do auditor é primado pela factualidade.

1.3.2 Atitude profissional

A atitude de auditoria, com vistas ao objeto em exame, reflete a combinação de uma educação profissional adquirida com o conhecimento técnico pelo estudo permanente de novas ferramentas de trabalho, regulamentações, aprimoramento pessoal e pela experiência adquirida através de trabalhos diferentes com o uso do raciocínio e julgamentos, complementados pela maturação pessoal dando-lhe capacitação mental e intelectual para avaliar e concluir os dados em exame.

Novos instrumentos financeiros de defesa patrimonial, terceirização de serviços anteriormente executados pela empresa, processamento de informações feito fora da empresa, são outros eventos que merecem o aprendizado de técnicas de auditoria a observar. A atualização de informação que praticamente ocorre de forma diária, como a mudança de legislação, implantação de sistemas e organismos de controles e de

novas formas de riscos dada a velocidade que acontecem, assim como o de mecanismos financeiros são rotinas obrigatórias de estudo por parte do auditor.

1.3.3 Atitude preventiva

A auditoria deve primar pela construção de uma reputação proba, alicerçada em padrões morais inatacáveis. A aposição da assinatura do auditor no parecer de auditoria que acompanha as demonstrações contábeis 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. Seu julgamento será a base para que outras pessoas exerçam seus próprios julgamentos em relação às informações contidas nas demonstrações contábeis, e daí seu comprometimento por ser um juiz de um dado comprovável atuando de forma capacitada e lícita na emissão de sua opinião.

O exame do auditor deve se concentrar nos dados em exame e deve olhar para a empresa, seus administradores, seus colaboradores de forma independente e isenta. Assim não pode ter realizado nenhum tipo de trabalho nesta empresa que possa comprometer sua opinião.

Seu trabalho deve se concentrar nas informações, nos controles, nos documentos e todos os fatores que deem a base solidificada de sua opinião.

1.4 O TERMO AUDITOR

A origem do termo *auditor* em português, muito embora perfeitamente representado pela origem latina (aquele que ouve, o ouvinte), na realidade provém da palavra inglesa *to audit* (examinar, ajustar, corrigir, certificar). Segundo se tem notícias, a atividade de auditoria é originária da Inglaterra que, como dominadora dos mares e do comércio em épocas passadas, teria iniciado a disseminação de investimentos em diversos locais e países e, por consequência, o exame dos investimentos mantidos naqueles locais.

O termo *auditor* não é exclusivo do ramo contábil, existindo a mesma nomenclatura em outras diferentes atividades, porém exercidas com objetivos

similares.

1.5 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA AUDITORIA

O surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investidas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas multigeograficamente distribuídas e simultâneo ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas.

A contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para auxiliar e informar o administrador, sendo ela a formadora de uma especialização denominada auditoria, destinada a ser usada como uma ferramenta de confirmação da própria contabilidade.

Em essência, a causa da evolução da auditoria, que é decorrente da evolução da contabilidade, foi a do desenvolvimento econômico dos países, síntese do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, gerando crescente complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras como uma força motriz para o desenvolvimento da economia de mercado.

A veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do capital investido de forma lícita e o retorno do investimento foram algumas das preocupações que exigiram a opinião de alguém não ligado aos negócios e que confirmasse, de forma independente, a qualidade e precisão das informações prestadas, dando, dessa forma, o ensejo ao aparecimento do auditor.

Embora cronologicamente haja indícios da existência da profissão de auditor desde o século XIV, esta é, em verdade, uma função nova que vem experimentando excepcional desenvolvimento com diferentes graus de especialização. Como a auditoria é proveniente da própria contabilidade, é justo que se indique o conjunto de dados históricos que permita comparabilidade entre as duas atividades.

Contabilidade

Datas

?

Fatos

- Desconhecida a data do início da aplicação do método das partidas dobradas.
1202 Publicação do *Liber abacci*, de autoria de Fibonacci, expondo cálculos financeiros nas operações mercantis.
- 1494 Publicação da *Summa/tractatus*, de Frà Luca Paccioli. No tratado é apresentada a escrituração das contas mercantis pelo método das partidas dobradas.
- 1840 Publicação de *A contabilidade aplicada à administração pública e à administração privada*, de Francesco Villa.
- 1840 Evidencia a Escola Italiana de Contabilidade, iniciando o desenvolvimento da Teoria da Contabilidade, predominando as discussões teóricas a respeito da disciplina.
- 1920 Predominância da Escola Anglo-americana de Contabilidade com o desenvolvimento da Contabilidade de Custos, Contabilidade Gerencial, Análise de Balanços, Auditoria e outras ramificações técnicas.
- 1934 Predominância da Escola Americana de Contabilidade, que perdura até os tempos atuais.

Auditoria

Datas	Fatos
?	Desconhecida a data de início da atividade de auditoria.
1314	Criação do cargo de auditor do Tesouro na Inglaterra.
1559	Sistematização e estabelecimento da auditoria dos pagamentos a servidores públicos pela Rainha Elizabeth I.
1880	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), na Inglaterra.
1886	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (AICPA), nos Estados Unidos.
1894	Criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos.
1934	Criação do Security and Exchange Commission (SEC), nos Estados Unidos.

Foi a partir da criação do SEC, em 1934, nos Estados Unidos, que a profissão de auditor assume importância e cria um novo estímulo, uma vez que as empresas que transacionavam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a se utilizarem dos serviços de auditoria para dar maior credibilidade a suas demonstrações contábeis.

A evolução da Contabilidade, no sentido de se tornar um elemento informativo, dinâmico e de apoio aos administradores em geral, assumindo características

modernas com o uso de equipamentos que permitem, inclusive, a contabilização de transações *real-time*, acrescida do fato de servir de alerta à obediência e controle de transações e de seguimento às determinações fiscais e legais, impele numa dinâmica frenética ao aperfeiçoamento constante tanto da Contabilidade, como responsável pela implantação destes itens, quanto da Auditoria, como responsável que este conjunto harmônico reflita-se nas demonstrações contábeis e as tornem confiáveis.

1.6 EVOLUÇÃO DA AUDITORIA NO BRASIL

A evolução da auditoria no Brasil está primariamente relacionada com a instalação de empresas internacionais de auditoria independente, uma vez que investimentos também internacionais foram aqui implantados e compulsoriamente tiveram de ter suas demonstrações contábeis auditadas.

As principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil foram:

- a) filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- b) financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
- c) crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- d) evolução do mercado de capitais;
- e) criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e
- f) criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades por Ações em 1976.

A Lei das Sociedades por Ações determinou que as companhias abertas, além de observarem as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

Para os efeitos dessa Lei, a companhia é aberta ou fechada conforme os valores

mobiliários de sua emissão estejam ou não admitidos à negociação em bolsa ou no mercado de balcão. Somente os valores mobiliários de companhia registrada na Comissão de Valores Mobiliários podem ser distribuídos no mercado e negociados em bolsa ou no mercado de balcão.

A definição de companhia aberta adotada é mais ampla que o conceito fiscal de sociedade de capital aberto, pois toda companhia que faz apelo, por mínimo que seja, à poupança pública, cria, ao ingressar no mercado de capitais, relações que inexitem na companhia fechada e que exigem disciplina própria para proteção da economia popular e no interesse do funcionamento regular e do desenvolvimento do mercado de valores mobiliários.

A Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, criou a Comissão de Valores Mobiliários e estabeleceu a disciplina e fiscalização para as atividades de auditoria das companhias abertas, dando à referida Comissão atribuição de examinar a seu critério os registros contábeis, livros ou documentos dos auditores independentes. Segundo a referida lei, somente as empresas de auditoria contábil ou os auditores contábeis independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão auditar as demonstrações contábeis de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários. Além disso, estabeleceu que as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício de suas funções.

Como se observa, o exercício da auditoria independente ainda está condicionado àquelas empresas integrantes do Mercado de Capitais e as do Sistema Financeiro. Demais empresas são auditadas geralmente a pedido de seus acionistas, proprietários ou por acordos firmados com terceiros como financiadores, fornecedores etc. O exercício da auditoria independente ainda não é aplicável à totalidade das empresas e há todo um mercado a ser desenvolvido. Por esse motivo, também a boa técnica contábil deixa de ser utilizada e certamente não há um padrão quanto à adoção de princípios contábeis e fiscais usados uniformemente pelas empresas em geral.

1.7 UM PASSO ADIANTE NOS PROCESSOS CONTÁBEIS

INFORMATIVOS

Durante um recente período de tempo, determinadas ocorrências abalaram os alicerces das estruturas das empresas, as quais motivadas por fatores de elevação de seus valores patrimoniais acabaram transformando aquelas, que deveriam ser informações confiáveis, em demonstrativos que impeliram outros a uma verdadeira catástrofe financeira mundial.

Empresas anteriormente denominadas como ícones estruturais revelaram-se verdadeiros castelos construídos em areia, resultando em perdas a inúmeros acionistas e financiadores de projetos e de investimentos, os quais basearam suas decisões certamente em demonstrações contábeis produzidas com características de beleza de lucros e resultados inatingíveis e com ausência de critérios consistentes.

Neste intervalo de tempo, tanto no Brasil como no exterior, estudos e alterações de legislações foram realizados para dar melhor adaptação às informações contábeis, pois permitem o desenvolvimento de normas internacionais que possam auxiliar não só no preparo como na interpretação das informações contábeis de forma padronizada com aplicação internacional.

1.7.1 No Brasil

A legislação aplicável às Sociedades por Ações emitida pela Lei nº 6.404, de 15-12-76, foi atualizada pela Lei nº 11.638, que foi sancionada em 28-12-07, e subsequentemente pela Lei nº 11.941/09.

Algumas mudanças foram realizadas permitindo a modernização das normas brasileiras àquelas internacionais denominadas como Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS).

O Conselho Federal de Contabilidade criou, por intermédio da Resolução 1.055/05, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que em sua origem no trabalho combinativo e democrático envolveu, além do CFC, outros organismos constituídos e divulgadores de opinião, como o Ibracon, a Bolsa de Valores & Futuros dentre outras, cujo conteúdo é prover a normatização aplicável aos eventos contábeis e financeiros de forma a constituir um conjunto adequado e uniforme às diversas instituições

organizadas. A partir da Deliberação 520, de 15-5-07, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) passou a emitir os pronunciamentos em conjunto com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Vide no Capítulo 4, Normas de Auditoria, as inúmeras Resoluções emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade no item 4.1.2 após a Lei nº 11.638/07.

1.7.2 No exterior com reflexos no Brasil

Em 2001, a Comissão Europeia determinou a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) que tinham sido emitidas pelo International Accounting Standards Committee (IASC) como sendo fundamentais para o preparo das demonstrações contábeis então aplicáveis para as empresas de capital aberto da Comunidade Europeia.

A partir desse evento, o International Accounting Standards Committee (IASC) foi reestruturado e criado o International Accounting Standards Board (IASB), o qual se tornou o organismo responsável, ao estilo do nosso Comitê de Pronunciamentos Contábeis, pela emissão de normas contábeis para as empresas de capital aberto da Comunidade Europeia.

Em 2005, as empresas da Comunidade Europeia adotaram as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS), e imediatamente grande parte das empresas que transacionavam em bolsas de valores europeias passam adotar as referidas normas.

O reflexo dessas determinações no Brasil foi rapidamente refletido pela publicação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), da Deliberação 595, de 15-9-09, atual 676/2011, aplicável à apresentação das Demonstrações Contábeis, Deliberação 594 (revoga a 489/05) de 15-9-09 aplicável às provisões, passivos e ativos contingentes, dentre outras.

O Banco Central pelo Comunicado 14.259/06, a CVM pela Instrução CVM 457/07 e a Susep pela Circular Susep 357/07 determinaram que as instituições financeiras em geral, as empresas abertas e as seguradoras devem preparar para o ano 2010 demonstrações financeiras consolidadas em consonância às normas definidas

pelo International Accounting Standards Board (IASB).

Na atualidade, grande parte dos Pronunciamentos Contábeis já se encontram atualizados pelas regras e pelos processos válidos internacionalmente, inclusive os pronunciamentos de auditoria que sofreram as adaptações e ajustamentos necessários para as regras brasileiras.

Vide Capítulo 13, que contém uma síntese de Normas Profissionais e Técnicas vigentes.



Fundamentos de Auditoria das Demonstrações Contábeis

2.1 OBJETIVO DA AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁB

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

O exame de auditoria deve ser efetuado de acordo com as normas de auditoria, inclusive quanto ao planejamento do trabalho, a constatação dos registros dos eventos contábeis e às avaliações das práticas e estimativas adotadas pela empresa.

Dessa forma, o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade da totalidade das demonstrações contábeis preparadas pela companhia auditada. Em seu exame, o auditor, por um lado, utiliza os critérios e procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores apostos nas demonstrações contábeis e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações contábeis que sejam necessários para seu bom entendimento.

As demonstrações contábeis, de modo geral, precisam 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-se

nesta preparação os critérios e procedimentos contábeis adotados em sua elaboração e segundo os princípios de contabilidade, de forma que proporcionem interpretação uniforme e facilidade de compreensão.

Os procedimentos aplicados no exame das demonstrações contábeis são aqueles que, a juízo do auditor, permitem uma conclusão quanto à razoabilidade das operações e aos seus reflexos nas demonstrações 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 problemas da empresa e observar a qualidade e eficiência de seus procedimentos contábeis e seus controles internos.

Os procedimentos de auditoria são selecionados e aplicados em conformidade com as normas de auditoria que exigem que o exame de auditoria seja executado com o devido cuidado profissional por pessoas com capacidade técnica, competência e independência ético-profissional, que o exame de auditoria seja planejado e supervisionado convenientemente, incluindo-se o estudo e avaliação dos controles internos, conclusivos quanto aos elementos comprobatórios suficientes e adequados que permitam a formulação da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras em exame.

A seleção e a extensão dos procedimentos de auditoria exigem o exercício do julgamento pessoal e profissional do auditor, que considerará todos os fatos relevantes quando tomar decisões, que variam de acordo com a complexidade dos problemas e pontos que mereçam atenção por parte do auditor naquela empresa em exame. De qualquer forma, os procedimentos e extensão aplicados em um trabalho incluem todos aqueles necessários à formação de sua opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis e que sejam restritos à obtenção de tal objetivo com a maior eficiência possível. A aplicação do conceito de relevância e a aceitação de certo grau de risco servem para maximizar a eficiência e melhorar a qualidade do trabalho, dirigindo a atenção do auditor para os aspectos mais importantes e vitais da empresa em exame.

Vide NBC TA 200 (R1) – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria, Resolução CFC

nº 1.203/09.

2.2 REGISTRO DO AUDITOR INDEPENDENTE

A Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, alterada pelas Instruções nº 509/2011 e 545/2014, dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes.

2.3 ÉTICA PROFISSIONAL

A função da auditoria deve ser exercida em caráter de entendimento e que o trabalho executado tenha e mereça toda a credibilidade possível, não sendo permissível existir qualquer sombra de dúvida quanto à honestidade e aos padrões morais do auditor.

A pessoa do auditor deve ser a de alguém com profundo equilíbrio e probidade, uma vez que sua opinião influenciará outras pessoas, principalmente em relação a interesses financeiros e comerciais que eventuais acionistas, proprietários, clientes e fornecedores, dentre outros, possam ter.

A profissão de auditoria exige assim a obediência aos princípios éticos profissionais que fundamentalmente se apoiam em:

- independência;
- integridade;
- eficiência;
- confidencialidade.

Para mais informações, consultar a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC PG 100, de 24 de janeiro de 2014, que fornece mais detalhes acerca da aplicação geral aos profissionais de contabilidade sobre a ética e suas ramificações (integridade, objetividade, competência, sigilo e comportamento).

2.3.1 Independência

A independência é condição primordial do trabalho de auditoria, para a obtenção dos elementos de prova e exercício de seu julgamento. O condicionamento de seus atos, para o exercício de sua função, constitui-se elemento restritivo e, portanto, impeditivo de executar o que de fato é necessário. Dado a isto, pode não reunir as melhores e mais eficientes provas cabais que, a seu juízo, seriam vitais para a emissão de sua opinião.

O auditor deve ser absolutamente independente e imparcial na interpretação de tudo que lhe for apresentado, atestando a cada dado um pronunciamento conclusivo. A independência necessita orientar o trabalho do auditor no sentido da verdade, evitando interesses, conflitos, vantagens, sendo factual em suas afirmações. Seu trabalho precisa ser encaminhado com observância às normas de auditoria e aos padrões e técnicas aplicáveis ao exercício de sua função, valendo-se, se for o caso, de opiniões de outras profissões técnicas quando o momento assim o exigir.

Vide Resolução CFC nº 1.311/10, que alterou a CFC nº 1.267/09, que aprova a NBC PA 0290(R1) acerca da Independência.

2.3.2 Integridade

O auditor independente deve ser íntegro em todos os seus compromissos que envolvam:

- a) a empresa auditada quanto a suas exposições e opiniões, exercício de seu trabalho e os serviços e honorários profissionais;
- b) o público em geral e pessoas interessadas na opinião emitida pelo auditor independente, transmitindo validade e certificando a veracidade das informações contidas nas demonstrações contábeis ou de exposições quando não refletidas a realidade em tais demonstrações;
- c) a entidade de classe a qual pertença, sendo leal quanto à concorrência dos serviços junto a terceiros, não concessão de benefícios financeiros ou aviltando honorários, colocando em risco os objetivos do trabalho.

Vide Instrução CVM nº 308 em seu art. 25.

O auditor será culpado em ato de descrédito quando, no desempenho de suas funções:

- a) deixar de expressar um fato importante que conheça, não exposto nas demonstrações contábeis, mas cuja exposição seja indispensável;
- b) deixar de informar acerca de uma exposição errônea importante que conheça;
- c) for culpado de negligência importante em seu exame ou relatório;
- d) não reunir evidências suficientes para justificar a expressão de sua opinião;
- e) não relatar qualquer desvio importante, ou não expor qualquer omissão importante dos princípios contábeis.

2.3.3 Eficiência

O exercício da auditoria independente é individual e intransferível, agindo o auditor em seu nome pessoal, assumindo inteira responsabilidade técnica pelos serviços executados.

O serviço da auditoria independente precisa ser estabelecido mediante uma abrangência técnica adequada, estimando-se, dentro do possível, perspectivas de sua concretização quanto a prazos, extensão e momento de obtenção das provas.

O auditor só deve emitir sua opinião ou dar informações quando o exame assim o permitir e houver condições para fazê-lo. Seu parecer precisa ser redigido com objetividade e clareza, em qualquer circunstância, seja em condições favoráveis ou não, e apresentar as razões que motivaram o auditor a tal conclusão.

2.3.4 Confidencialidade

O trabalho de auditoria permite que a pessoa do auditor e os assistentes designados para o trabalho tenham livre e irrestrito acesso a informações estratégicas importantes, assim como a característica de produção, distribuição etc. Estes são elementos de significativa importância, uma vez que também permitem conhecer os

elementos patrimoniais e o resultado, não só das operações em curso, mas também da estratégia montada pela organização, que pode redundar em variações patrimoniais significativas presentes ou futuras.

Em virtude disso, a confidencialidade torna-se elementar na atividade da auditoria e as informações obtidas somente podem ser usadas na execução do serviço para o qual o auditor foi contratado, não devendo ele, em nenhuma hipótese, divulgar fatos que conheça e/ou utilizar-se dessas informações em seu próprio benefício ou de terceiros.

Informações sobre o trabalho realizado pelo auditor somente poderão ser dadas a terceiros se houver determinação legal, como por autorização judicial ou formalmente expressa pela empresa auditada.

Vide Instrução CVM nº 308 em seus artigos 35 a 40.

2.4 CÓDIGO DE ÉTICA

A Resolução CFC nº 803/96, de 10 de outubro de 1996, aprovou o Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC que tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os contabilistas, quando no exercício profissional. Mais recentemente, a Resolução nº 1.307, de 9 de dezembro de 2010, alterou aquela dando a seguinte definição:

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

2.5 RESPONSABILIDADE LEGAL EM AUDITORIA

A complexidade e o volume das operações fazem com que os procedimentos de auditoria sejam aplicados por meio de provas seletivas, testes e amostragem, cabendo ao auditor, com base no controle interno e nos elementos de juízo de que dispõe,

determinar o número de operações a serem examinadas, para obter elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

A natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados dependem de investigações e da qualidade da prova a ser obtida. Para o auditor, a validade da prova está em função do elemento que lhe dá origem e, com base nisto, a prova obtida diretamente de fonte externa proporciona maior grau de confiança do que aquela obtida internamente, assim como o conhecimento obtido por verificação direta e pessoal do auditor apresenta maior validade do que aquele obtido indiretamente.

O objetivo de um exame normal de auditoria sobre as demonstrações contábeis é expressar uma opinião acerca da propriedade das mesmas, e portanto, não é destinado especificamente a desvendar fraudes e outras irregularidades. Entretanto, ao efetuar seu exame e ao expressar sua opinião sobre estas demonstrações contábeis, o auditor deve estar alerta à possibilidade da existência destes, que em alguns casos podem ser de tal grandeza que afetem a posição patrimonial e financeira ou o resultado das operações da empresa em exame. No caso de descoberta de irregularidades, cabe ao auditor estudar sua relevância e os possíveis efeitos em relação às demonstrações contábeis em exame para a determinação de seu parecer e a divulgação à administração da empresa auditada de forma sigilosa e confidencial.

O auditor pode ser responsabilizado pela não descoberta de fraude significativa em consequência da negligência na execução das normas de auditoria, ou em consequência de não tê-las aplicado convenientemente.

Se o auditor tivesse que assumir a responsabilidade de descobrir fraudes e irregularidades, em um exame normal das demonstrações contábeis, a extensão de seu trabalho seria de tal custo que se tornaria impraticável para as empresas. A existência de um adequado controle interno propicia às empresas uma proteção menos onerosa e mais eficaz. Com base nos controles internos existentes nas empresas é que o auditor determina a extensão de seu exame e os procedimentos a serem aplicados, os quais, inclusive, devem prever investigações mais profundas e detalhadas em contas ou áreas cujo controle interno seja deficiente.

Todo trabalho de auditoria repousa no estabelecimento de critérios e de

metodologia que lhe deem razoável segurança sobre a totalidade dos dados constantes das demonstrações contábeis examinadas. O auditor não deve esquecer que poderá responder, civil e criminalmente, por prejuízos causados a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício de suas funções.

O auditor tem a incumbência de verificar se as informações e análises apresentadas nestas demonstrações, inclusive aquelas constantes do Relatório da Administração, refletem com clareza a situação patrimonial e financeira, e comunicar quaisquer circunstâncias em desacordo com as disposições legais e regulamentares e atos que tenham ou possam ter impactos nas operações da empresa auditada. É seu dever também, mesmo que considerado de forma indireta, emitir um relatório circunstanciado que contenha observações a respeito das possíveis deficiências ou ineficácias de controles internos observadas pelo auditor no transcurso de seu trabalho.

Vide Resolução CFC nº 1.207/09, que aprova a NBC TA 240 acerca da Responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de Demonstrações Contábeis.

2.6 ROTEIRO SINTÉTICO DA REALIZAÇÃO DA AUDITORIA

O objeto da auditoria é o exame das demonstrações contábeis, as quais não existem por si só, mas dependem de uma multiplicidade de fatores internos e externos e de um fluxo de informações que as canalizem por meio de sistemas de controles internos.

Os serviços de auditoria são normalmente solicitados pela administração da empresa, pelo conselho de administração, pela diretoria executiva ou pelo conselho fiscal, não havendo compulsoriamente a obrigação de todas empresas serem auditadas, exceto aquelas que por determinação legal, estatutária ou por força de contratos ou de empréstimos sejam compelidas a fazê-lo.

Os auditores iniciam suas verificações pelo conhecimento dos procedimentos internos e pelos sistemas de controles internos utilizados pelas empresas, para poderem avaliar o grau de confiança que estes inspiram, dado que, como demonstrado

no Capítulo 1, item 1.2. Contabilidade, o sistema de coleta das informações e dos controles internos é que transforma todas as alternativas e possibilidades de que fatos se consolidam em dados numéricos que implicam em mutação da situação patrimonial e financeira da entidade. O grau de confiança depende da maior ou menor possibilidade que as operações têm de serem executadas e não serem escrituradas nos registros contábeis.

Estabelecido o grau de confiança dos controles internos, qual seja, o sistema de coleta de informação e dos controles internos permite com razoável eficiência e eficácia que todas as alternativas e possibilidades sejam informadas para as mutações da situação patrimonial a aplicação da auditoria se faz por testes, provas seletivas, amostragens estatísticas que objetivam a obtenção de provas e evidências necessárias para a formação da opinião do auditor acerca das demonstrações contábeis.

Todos os trabalhos executados, testes efetuados, provas e evidências são, a seu turno, registrados em papéis de trabalho que serão os elementos de prova da execução do trabalho do auditor e a base para a emissão de seu parecer de acordo com normas de auditoria.

Para que isso se cumpra, há uma série de etapas a serem vencidas pela auditoria que podem ser assim resumidas:

Etapa inicial de auditoria

- solicitação dos serviços de auditoria por empresa interessada;
- dimensionamento dos trabalhos de auditoria;
- carta-proposta dos serviços de auditoria.

Etapa da execução da auditoria

- planejamento do trabalho;
- estudo e avaliação dos sistemas de controles internos;
- testes de procedimentos de controles internos;
- seleção e programa de trabalho da auditoria;
- aplicação dos procedimentos de auditoria;

- evidenciação dos exames efetuados.

Etapa de conclusão da auditoria

- avaliação das evidências obtidas;
- emissão do parecer de auditoria;
- elaboração dos relatórios de auditoria.

Vide Resolução CFC nº 1.204/09, que aprova a NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria.

2.6.1 Etapa inicial da auditoria

2.6.1.1 *Solicitação dos serviços de auditoria por empresa interessada*

Os auditores no dever de manter a soberania de sua independência não podem angariar nem aliciar a contratação de clientes. Assim, quem normalmente solicita a execução de auditoria é a empresa interessada.

Vide Instrução CVM nº 308, arts. 26 a 29 e art. 31.

2.6.1.2 *Dimensionamento dos trabalhos de auditoria*

Consiste na identificação do volume de trabalho de auditoria a ser realizado em razão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados para a determinação dos honorários a serem propostos.

O dimensionamento é normalmente realizado com base nos dados e informações fornecidos pela empresa, por ocasião de visita dos auditores, que, entre outros, podem ser:

- tipo e dimensão da empresa;
- ramo de atividade e linha de produtos;
- quantidade de funcionários;
- locais existentes e armazenamento de inventários;

- volume de faturamento e de clientes existentes;
- estatuto social e organogramas;
- volume de lançamentos contábeis e das principais operações;
- sistema contábil existente;
- principais aspectos de controle internos mantidos.

2.6.1.3 *Carta-proposta dos serviços de auditoria*

Uma vez identificado o dimensionamento dos trabalhos de auditoria, traduzido em volume de horas, o auditor encaminha carta-proposta especificando a prestação de serviços. Aceitas as condições da carta-proposta, é configurado o contrato de serviços determinando direitos e obrigações das partes.

Vide NBC PA 290, Resolução CFC nº 1.311/10, acerca de Honorários, e Resolução CFC nº 1.204/09, que aprova a NBC TA 210, acerca da concordância com os termos do trabalho de auditoria.

2.6.2 Etapa da execução da auditoria

2.6.2.1 *Planejamento do trabalho (vide Capítulo 3, item 3.2.2)*

O planejamento do trabalho é parte preponderante para que se determine o momento da realização de cada uma das tarefas de auditoria. Constitui a previsão dos trabalhos a serem executados e o momento da aplicação dessas provas, para atingir-se os objetivos, sendo, na medida do possível, indicados os principais procedimentos de auditoria por área de atuação.

Durante a fase de planejamento da auditoria, é necessário prever a época da execução dos trabalhos, pois empresas que possuem um adequado sistema de controles internos permitem a realização dos trabalhos de auditoria em múltiplas datas, considerando-se, principalmente:

- a) exame preliminar, que é a época que antecede o encerramento do exercício social e das demonstrações contábeis, para efetuar determinados procedimentos de auditoria que, entre outros, podem ser:

- conhecimento dos controles internos instituídos;
 - realização de testes de procedimentos;
 - contagens físicas de estoques e outras necessárias;
 - inspeção física de bens do imobilizado;
 - seleção de contas a serem confirmadas;
 - exames de auditoria de determinadas contas patrimoniais e de resultado;
- b) exame final, que é a época subsequente ao encerramento do exercício social e, por consequência, quando as demonstrações contábeis estão praticamente finalizadas para:
- complementação de exames iniciados na fase preliminar;
 - exame de variações de saldos e pesquisa de transações incomuns;
 - acompanhamento e exame das confirmações selecionadas e respondidas;
 - acompanhamento das contagens físicas realizadas e a correspondência nas demonstrações contábeis;
 - conclusão dos trabalhos.

2.6.2.2 *Estudo e avaliação dos sistemas de controles internos (vide Capítulo 12)*

Analogamente, podemos considerar que o sistema de controles internos constitui o “sistema nervoso” de uma organização e o sistema de informações contábeis constitui a “memória” da empresa.

O “sistema nervoso”, traduzido por um adequado sistema de controle interno, permite o desenvolvimento das atividades da empresa com fluidez e nos tempos devidos. Na “memória”, entendida pelo sistema de informações contábeis, ficam registrados os dados das operações realizadas cumulativamente. Mantido um eficiente “sistema nervoso”, é de se pressupor que haverá boa “memória”.

O estudo e a avaliação dos sistemas de controles internos é imprescindível para que o auditor possa constatar:

- a sistemática pela qual as informações passam pelos diversos compartimentos;
- a regularidade das operações; e
- adequação dos registros contábeis e de controles.

2.6.2.3 Testes de procedimentos de controles internos

Os testes de procedimentos de controles internos são executados para determinar que as informações obtidas pelo estudo e avaliação dos controles internos estão vigentes, são reais e permitem que todas as transações de igual natureza tenham idênticos processos e registros.

2.6.2.4 Seleção e programa de trabalho da auditoria

A indicação da efetividade dos controles internos por intermédio dos testes procedimentais é passo seguinte de determinação dos procedimentos de auditoria a serem aplicados para a obtenção da razoabilidade das operações e seus reflexos nas demonstrações contábeis. É o momento em que se determinam, por meio de um programa detalhado de trabalho por área a ser coberta, os procedimentos de auditoria, considerando-se:

- a) a natureza, entendida como o tipo ou espécie de procedimento de auditoria a ser aplicado;
- b) a extensão correspondente à quantidade de itens de uma mesma operação e o período de tempo a examinar;
- c) a profundidade, compreendida como a quantidade de dados de um item a serem examinados.

A aplicação dos procedimentos precisa levar em conta o processo de validação das provas, que depende da fonte e da forma de obtenção. Nesse caso, a prova obtida de fonte externa tem mais validade do que aquela obtida internamente. Quando as provas são conseguidas direta e pessoalmente pelo auditor, têm maior validade do

que aquelas recebidas indiretamente.

2.6.2.5 Evidenciação dos exames efetuados

As evidências conseguidas são aquelas oriundas dos procedimentos de auditoria que irão permitir a formação e a fundamentação da opinião do auditor. Tais trabalhos precisam ser claramente expostos e registrados nos papéis de trabalho que irão se constituir em elementos de prova de sua conclusão.

Vide Resolução nº 1.206/09, que aprova a NBC TA 230 acerca da documentação de auditoria, e as Resoluções CFC nº 1.217/09 e 1.218/09, que aprovam as NBC TA 500 e 501 a respeito da evidência de auditoria e considerações específicas para itens selecionados.

2.6.3 Etapa de conclusão da auditoria

2.6.3.1 Avaliação das evidências obtidas

Por intermédio das informações obtidas e documentadas em seus papéis de trabalho, o auditor, com a aplicação e o exercício de seu julgamento profissional, realiza a avaliação das provas e da validade dos dados submetidos a julgamento.

2.6.3.2 Emissão do parecer de auditoria

Considerada a avaliação, o auditor determina o tipo de parecer de auditoria a ser emitido em relação ao conjunto das demonstrações contábeis e as notas explicativas que as acompanham.

A redação do parecer de auditoria obedece a um padrão instituído pelas normas de auditoria, e em condições normais precisa conter:

- Título;
- Destinatário;
- Opinião do auditor;
- Base para opinião;

- Responsabilidade pelas demonstrações contábeis; e
- Responsabilidade do auditor independente pela auditoria de tais demonstrações contábeis.

Pode ainda conter outras informações de acordo com o resultado do trabalho do auditor.

Vide mais informações no Capítulo 5 deste livro e outros detalhes na Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 700, de 17 de junho de 2016.

2.6.3.3 *Elaboração dos relatórios de auditoria*

O relatório de auditoria, em relação ao exame das demonstrações contábeis, contempla as mesmas, suas notas explicativas e o parecer do auditor.

Podem existir relatórios de auditoria complementares, indicando exames realizados por área de trabalho, revisões e detalhamento de informações úteis à administração e de melhorias de controles internos dependendo da necessidade e do propósito do exame considerado.

2.7 LANÇAMENTOS DE AJUSTE E RECLASSIFICAÇÃO

O objetivo da auditoria é verificar a propriedade das demonstrações contábeis e sua preparação em consonância com os princípios e práticas usuais de contabilidade e regras vigentes. Contudo, é preciso reconhecer que os informativos contábeis e financeiros podem conter imprecisões, por diversas razões, e daí gerar inadequadas situações patrimoniais e exposição a contingências pela desobediência a critérios legais e regulamentares instituídos.

Podem existir diversas situações propositais ou não que quebram o ritmo e a fluência das informações. Podem existir casos conhecidos de eventos que alteram a adequação da situação patrimonial em exame e, em virtude disso, a administração pode não querer reconhecê-los. Podem existir situações regulamentares totalmente desconhecidas pelos responsáveis contábeis e outros casos que, de alguma forma, comprometam o equilíbrio das demonstrações contábeis em exame.

No momento da descoberta de tais eventos, o auditor precisa indicar em seus papéis de trabalho sua origem e seu valor, mesmo que calculável de forma global, para levar ao conhecimento da administração sua descoberta. Geralmente, ao final do trabalho da auditoria, são identificados o significado e a representatividade dessas descobertas em relação às demonstrações contábeis em sua totalidade e é discutido com a empresa a quem cumpre registrá-las ou não.

Há que se levar em consideração que as demonstrações contábeis são de propriedade da empresa. O auditor precisa fazer uma avaliação consistente dos lançamentos de ajuste a estas demonstrações e, se considerado relevante o efeito decorrente dos lançamentos de ajuste e reclassificação apurados pelo auditor, uma vez que a Administração não pretenda ajustar as suas demonstrações contábeis que são de sua responsabilidade, o auditor deve fazê-los constar de seu parecer de auditoria, indicando os impactos e efeitos destes em relação às mesmas demonstrações contábeis.

Por lançamentos de ajustes entendem-se aqueles elementos não refletidos nas demonstrações contábeis e que afetam a situação patrimonial e financeira e o resultado de suas operações. Por lançamentos de reclassificação, entendem-se aqueles elementos que estão refletidos nas demonstrações contábeis, porém em lugares inadequados.

Vide Resolução CFC nº 1.216/09, que aprova a NBC TA 450 acerca da Avaliação das distorções identificadas durante a auditoria.

2.8 PONTOS DE RECOMENDAÇÃO

Embora não sejam o objetivo precípua da auditoria, podem ser de grande valia, como instrumento administrativo, recomendações de melhorias de controles internos que o auditor venha a apresentar. O sistema de controles internos é o primeiro item pelo qual o auditor inicia seu trabalho e com base nele determina a quantidade de exames a realizar. Bons controles internos sugerem redução de trabalhos e, portanto, o auditor deve considerar como elementos acessórios a seu trabalho quaisquer formulações que possa fazer.

Na execução de seu trabalho, ou mesmo na revisão do controle interno, o auditor pode determinar a existência de fraquezas de procedimentos, ou mesmo de aprimoramentos de controles que por sua experiência sejam de grande valia para o fortalecimento do controle interno.

No momento da descoberta das fraquezas, o auditor prepara um papel de trabalho, em que constam as deficiências existentes e quais seriam, em sua opinião, as possíveis sugestões de melhorias para os pontos encontrados.

Esses itens são denominados *pontos de recomendação*, e servirão de base para a formulação de um relatório formal, à atenção da empresa auditada.

Vide Resolução CFC nº 1.210/09, que aprova a NBC TA 265 a respeito da Comunicação de Deficiências de Controle Interno.



Processo Auditorial

3.1 INTRODUÇÃO

A finalidade estabelecida para uma auditoria é a emissão de uma opinião fundamentada por uma pessoa independente, porém com capacitação técnica e profissional suficiente para emití-la. O objeto a ser examinado pode estar apresentado de diversas formas, como um saldo contábil, um documento, um formulário, e assim por diante.

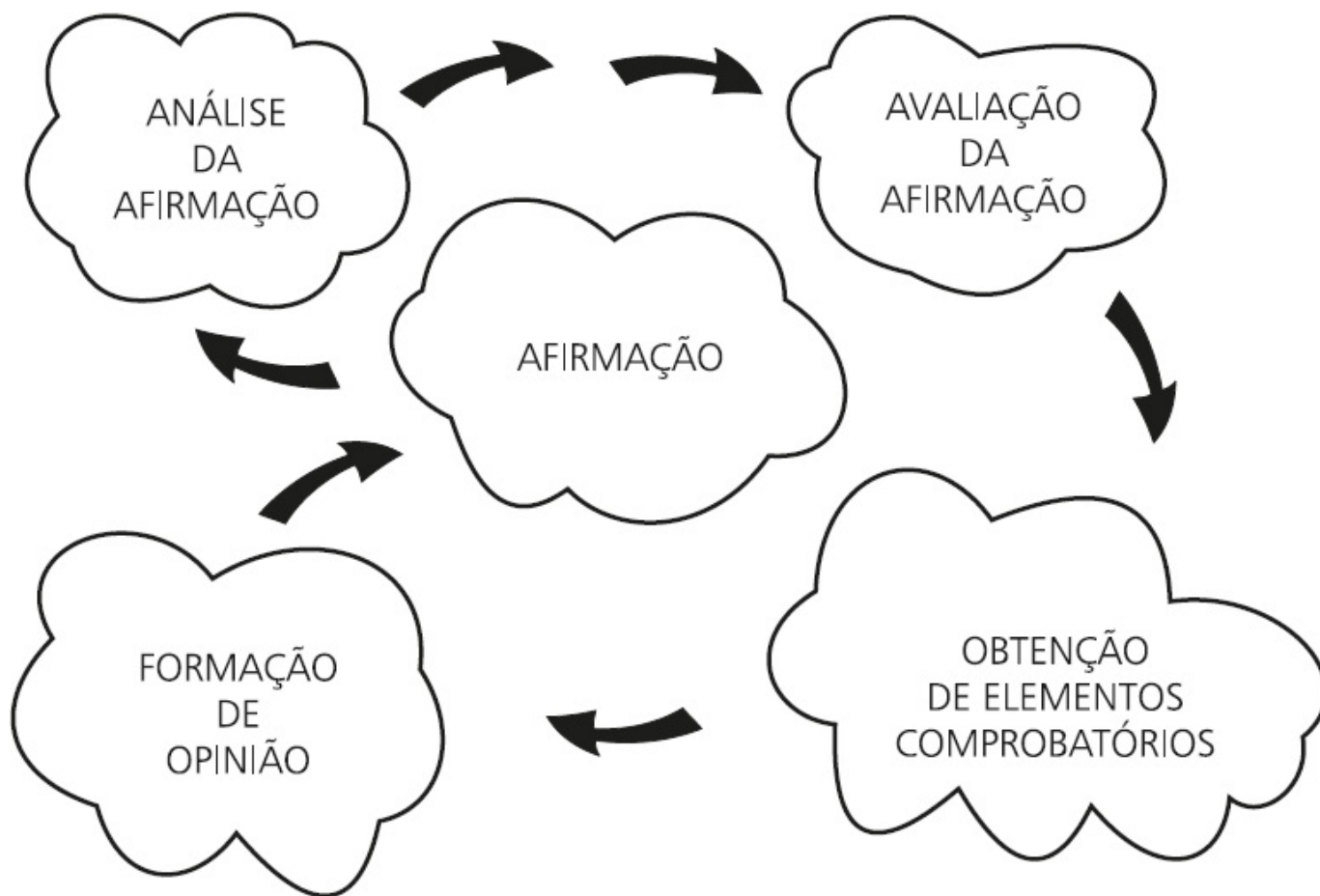
O termo *auditoria* tem sido empregado para diferentes tipos de atividades, mas com a mesma finalidade, qual seja, a de um especialista em sua área de atuação com vistas à emissão de uma opinião. Essa opinião tem de estar abalizada e ser concreta, não se permitindo a emissão de uma opinião sem que tenham sido obtidos os elementos comprobatórios que atestem a veracidade de certa afirmação. A auditoria não pode ser alicerçada em dados não concretos e de esparsas informações, mas ser fatural, permitindo correta e inquestionável opinião sobre o dado examinado.

É a correta combinação do conhecimento técnico obtido pelo auditor, por meio de estudos regulamentares e de aprimoramento de sua capacitação, com a experiência que vai adquirindo, em uma carreira diversificada de situações e problemas, que faz com que ocorra o amadurecimento mental criterioso, dando-lhe competência para o julgamento dos fatos com exatidão e eficiência.

Para que sejam obtidas condições para concluir e aptidão para firmar posição acerca do item submetido a apreciação, é preciso seguir um roteiro determinado reunindo subsídios e informações em extensão e profundidade adequados. Na

seqüência dessa combinação, o trabalho que se inicia é o de analisar a informação buscando o conhecimento, a interpretação e o planejamento do percurso a ser percorrido. O passo seguinte trata de avaliar a afirmação, determinando métodos e medidas a serem obedecidos, refletindo-se sobre as ponderações que poderão dificultar sua obtenção. Por terceiro, encontra-se o trabalho de pesquisa e obtenção dos elementos comprobatórios, constatando, por via amostral, os tempos e quantidades satisfatórias para a formação de uma opinião. Por último, avaliam-se todas informações obtidas quanto à suficiência e ao conjunto para se poder emitir uma opinião.

Um roteiro sinóptico do processo auditorial pode ser assim apresentado:



3.2 ANÁLISE DA AFIRMAÇÃO

A análise da afirmação é o primeiro passo a ser dado no processo de auditoria e,

por seu intermédio, pretende-se identificar o significado da afirmação e, mesmo que de forma sumária, traçar um plano estratégico de levantamento dos pontos básicos fundamentais que visem auxiliar os processos seguintes da auditoria.

Quando se está nessa fase de trabalho, procura-se, por intermédio da leitura e visualização de cada fator, buscar a origem dos dados, a complexidade, a relevância e o levantamento de perguntas a cada afirmação que venha a auxiliar a confecção de um bom planejamento de trabalho.

Por exemplo, um balanço patrimonial representa uma demonstração contábil que espelha, através de levantamento contábil, a posição patrimonial e financeira da empresa em determinada data. O balanço patrimonial é, portanto, uma afirmação da empresa com relação a seu patrimônio e sua posição financeira.

Sua análise permite identificar que dispõe de várias afirmações descritas por bens, como valores existentes em caixa próprio, valores depositados em bancos, valores investidos em aplicações financeiras, imóveis, estoques etc., direitos como valores a receber de clientes, estoques de propriedades da empresa consignados com terceiros, investimentos realizados etc. e obrigações a cumprir, como contas a pagar a fornecedores, empréstimos obtidos junto a instituições financeiras, impostos federais, estaduais e municipais a recolher etc., originados de diversas naturezas, sendo cada um, isoladamente, uma afirmação. Uma vez identificada a origem e natureza das afirmações, podem-se determinar os itens cuja comprovação seja necessária, inclusive quanto ao grau de importância a ser dado a cada uma das afirmações.

Fundamentalmente, uma análise adequada compreende, para efeito de auditoria, 4 grandes pontos:

- revisão analítica;
- planejamento;
- conhecimento;
- conteúdo do planejamento.

3.2.1 Revisão analítica

Como instrumento auxiliar de planejamento e de análise, a revisão analítica é usada para estabelecer a abrangência da auditoria. Inicialmente, pode mostrar, ao auditor, a existência de um risco de maior importância que mereça atenção e profundidade em seu exame, contraposto a outros riscos que possam ter menor significado no trabalho como um todo.

Na fase de revisão analítica, é importante questionar cada dado para poder obter o maior número de informações possível e assim dar continuidade à fase de planejamento do trabalho. É preciso olhar a informação buscando respostas simples e objetivas que deem noção do objeto que se quer examinar.

Num balanço patrimonial, o valor descrito como caixa pode possuir significado muito pequeno quando se audita uma empresa industrial ou comercial, sendo possivelmente o de maior risco o valor dos estoques ou das contas a receber. Contudo, numa instituição financeira, o valor do caixa requer atenção diferenciada em função de ser o maior risco da organização, sendo o estoque possivelmente composto de material de expediente.

Em complemento, a revisão analítica pode apontar os locais, departamentos e filiais cuja escolha deva recair para as visitas e exames de auditoria em função de fatores históricos, aspectos de controle e volumes operacionais.

Uma das formas de se executar a revisão analítica é, por exemplo, para efeito das afirmações contidas na demonstração de resultados, adotar-se uma metodologia comparativa de receitas e despesas, considerando-se as receitas brutas de vendas como base de 100%, e computar os demais elementos integrantes em relação a ela. Pode-se proceder a uma análise horizontal e vertical e ser esta um dado para efeito de planejamento e encaminhamento dos trabalhos futuros.

A cada dado existente é preciso levantar uma série de perguntas, como: O que há por trás desse valor? Há vários locais? Quais controles principais são mantidos? Que tipo de problemas podemos ter em relação a esse valor? Este valor é material em relação ao que preciso examinar? Há registros auxiliares?

3.2.2 Planejamento

A execução de um trabalho que dirija para que os objetivos propostos sejam alcançados é dependente, em essência, da elaboração de um eficiente planejamento de auditoria. O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre o ramo de atividade, negócios e práticas operacionais da entidade em exame.

O planejamento é o alicerce sobre o qual todo trabalho deve ser fundamentado e funciona como um mapa estrategicamente montado para atingir o alvo. A montagem do planejamento objetiva percorrer uma estrada predeterminada, num rumo identificado, estabelecido e analisado.

O planejamento estabelece antecipadamente o que deve ser feito, como, onde, quando e por quem, em um nível de detalhes suficiente, sem se perder em múltiplos detalhes a essência do significado global. Visto que o planejamento tem lugar antes da ação, ele deve basear-se em previsões e estimativas do que irá ocorrer, que, quando da realização futura, poderá diferir daquele planejamento inicialmente previsto. Dessa forma, além dos objetivos e métodos, é preciso se preocupar, tanto quanto possível, com os obstáculos, dificuldades e problemas que podem advir e obstruir a consecução dos objetivos definidos.

O planejamento pressupõe a execução de um trabalho que pode, em verdade, ser concretizado por outras pessoas. Daí que o planejador precisa definir padrões aceitáveis de realização dos serviços, de forma a evitar que aquele que o efetuar possa determinar padrões ou maneiras diferentes e nem sempre mais eficientes e eficazes. Finalizando, o planejamento busca proporcionar, como fator positivo, o aumento da eficiência, contribuindo para o direcionamento, o controle e a eliminação de desperdícios do trabalho.

É aconselhável planejar o exame de auditoria completamente, antes de iniciar qualquer trabalho; no processo de planejamento, convém determinar experimentalmente a abrangência de todo o conjunto e dos diversos setores, detalhadamente.

Não se deve iniciar o trabalho efetivo enquanto o responsável pela auditoria não tiver examinado o planejamento, pois sua experiência é particularmente útil nessa etapa para se alcançar o equilíbrio, a ênfase adequada e para se ter melhor rendimento do pessoal designado.

O momento da execução de cada atividade, os locais e os auditores indispensáveis são elementos imprescindíveis para serem observados quanto ao planejamento.

1. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável e as práticas operacionais da entidade e o nível geral de competência de sua administração.

O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e a 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, que pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
- a natureza, a oportunidade e a 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, o conteúdo e a oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e
- a necessidade de atender a prazos estabelecidos por entidades reguladoras e fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

O auditor deve documentar seu planejamento geral e 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.

Os programas de trabalho devem ser detalhados de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução.

O planejamento da auditoria, quando incluir a designação de equipe técnica, deve prever a orientação e a supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados.

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 treinamentos requeridos nas circunstâncias.

O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem.

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 contemplar, também, 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 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.

O planejamento da auditoria é a etapa do trabalho na qual o auditor independente estabelece a estratégia geral dos trabalhos a executar na entidade a ser auditada, elaborando-o a partir da contratação dos serviços, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, de modo que possa desempenhar uma auditoria eficaz.

As informações obtidas quando da avaliação dos serviços, conforme previsto nas Normas Profissionais de Auditor Independente aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, devem servir de base, também, para a elaboração do planejamento da auditoria, sendo esta uma etapa subsequente àquela.

O auditor independente deve ter em conta que o planejamento da auditoria é um processo que se inicia na fase de avaliação para a contratação dos serviços. Nesta etapa, devem ser levantadas as informações necessárias para conhecer o tipo de atividade da entidade, a sua complexidade, a legislação aplicável, os relatórios, o parecer e os outros informes a serem emitidos, para, assim, determinar a natureza do trabalho a ser executado. A conclusão do planejamento da auditoria só se dá quando o auditor independente completar os trabalhos preliminares, com o atendimento dos objetivos do item 2 abaixo.

As informações obtidas, preliminarmente, para fins de elaboração da proposta de serviços, juntamente com as levantadas para fins do planejamento da auditoria, devem compor a documentação comprobatória de que o auditor executou estas etapas de acordo com as Normas de Auditoria Independente das demonstrações contábeis.

Muitas informações que compõem o planejamento definitivo para determinado período são confirmadas durante os trabalhos de campo, o que implica a necessidade de o auditor independente revisá-lo e ajustá-lo à medida que for executando os trabalhos.

O programa de auditoria deve ser preparado por escrito ou por outro meio de registro, para facilitar o entendimento dos procedimentos de auditoria a serem adotados e propiciar uma orientação mais adequada para a divisão do trabalho.

O detalhamento dos procedimentos de auditoria a serem adotados deve esclarecer o que o auditor necessita examinar com base no sistema contábil e de controles internos da entidade auditada.

No programa de auditoria, devem ficar claras as diversas épocas para a aplicação dos procedimentos e a extensão com que os exames serão efetuados.

O programa de auditoria, além de servir como guia e instrumento de controle para a execução do trabalho, deve abranger todas as áreas a serem examinadas pelo auditor independente.

2. OBJETIVOS DO PLANEJAMENTO

Os principais objetivos do planejamento da auditoria são:

- obter conhecimento das atividades da entidade, para identificar eventos e transações relevantes que afetem as demonstrações contábeis;
- propiciar o cumprimento dos serviços contratados com a entidade dentro do prazos e compromissos, previamente, estabelecidos;
- 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, em consonância com os termos constantes na sua proposta de serviços para a realização do trabalho;
- definir a forma de divisão das tarefas entre os membros da equipe de trabalho, quando houver;
- facilitar a supervisão dos serviços executados, especialmente quando forem realizados por uma equipe de profissionais;
- propiciar a coordenação do trabalho a ser efetuado por outros auditores independentes e especialistas;
- buscar a coordenação do trabalho a ser efetuado por auditores internos;
- identificar os prazos para entrega de relatórios, pareceres e outros informes decorrentes do trabalho contratado com a entidade.

O item anterior não exclui outros objetivos que possam ser fixados, segundo as circunstâncias de cada trabalho, especialmente quando houver o envolvimento com partes relacionadas e auditoria de demonstrações contábeis consolidadas.

Para maiores detalhes, vide Resolução CFC nº 1.211/09, que aprova a NBC TA 300 de planejamento de auditoria das demonstrações contábeis.

3.2.3 Conhecimento

O conhecimento da empresa em sua totalidade, das operações e atividades por ela praticadas, do como e porquê a empresa faz o que faz é essencial para realizar uma auditoria eficiente e eficaz. Quanto melhor o auditor compreender o dado em profundidade, maior possibilidade haverá de o exame ser eficiente, e mais valioso será o serviço do auditor.

Se o auditor entende as operações e atividades da empresa, e em particular, o dado em afirmação, poderá estudar melhor seus procedimentos e até idealizar aplicações específicas de acordo com as circunstâncias.

3.2.3.1 *Controles organizacionais*

A revisão da estrutura organizacional, em seu conjunto, e o conhecimento das funções e responsabilidades básicas das pessoas ligadas à atividade objeto de exame, proporcionam ao auditor melhor entendimento de como se processam e desenvolvem as operações a ela inerentes.

É também do interesse do auditor o controle interno existente nas funções das pessoas, cujas decisões determinam o curso das atividades da empresa e em especial da área a examinar.

Nesse sentido, é recomendável uma pesquisa acerca de:

- organogramas e fluxogramas relativos à área ou atividade objeto de exame;
- descrições de funções para os diferentes cargos que existem dentro da organização ou da área específica a examinar;
- existência de manuais de procedimentos administrativos que descrevem os controles e atividades da área ou atividade a examinar.

As conclusões a respeito da adequação dos controles organizacionais devem ser abordadas sob aspecto profissional, para que o auditor possa ter conhecimento geral da organização e conduzir satisfatoriamente a formulação dos programas de auditoria.

3.2.3.2 *Controles gerais da atividade*

Os controles instituídos pela organização devem proporcionar ao auditor as condições básicas para identificar as principais atividades relativas a controles gerais das atividades. Este item leva o auditor a investigar os controles sobre as operações que emanam da forma pela qual a empresa distribui responsabilidades e delega autoridade. O grau de responsabilidade dos indivíduos que controlam as atividades e transações é, muitas vezes, a chave de operações bem dirigidas e, portanto, bem controladas.

3.2.3.3 *Controle do sistema de informações*

A qualidade do sistema de contabilidade e informações deve permitir ao auditor avaliar o grau de controle sobre as operações da empresa. Geralmente, os administradores que recebem somente informações resumidas não têm condições de identificar os problemas ou tendências adversas em atividades específicas. Se os responsáveis de cada área não têm informações de sua área, o auditor necessita estender o alcance da auditoria para localizar possíveis problemas, desconhecidos pelos responsáveis.

3.2.3.4 *Controles internos contábeis*

Este elemento identifica, de forma resumida, os procedimentos de controles que resultam de uma correta segregação de funções, e de controles adequados sobre o processamento das transações. A confiabilidade sobre a exatidão e a veracidade das transações registradas é baseada num bom sistema de controles internos contábeis.

3.2.3.5 *Princípios e métodos de contabilidade*

A revisão dos princípios e métodos de contabilidade adotados na empresa deve ser objeto de avaliação por parte do auditor, que deve analisar a adequação e consistência dos mesmos.

3.2.3.6 *Conhecimento das atividades da entidade*

I – O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento das atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável, as práticas operacionais da entidade e o nível geral de competência de sua administração.

II – Fatores econômicos

Para o auditor independente completar o conhecimento do negócio da entidade a ser auditada, deve avaliar os fatores econômicos desta, abrangendo:

- a) o nível geral da atividade econômica na área de atuação da entidade e fatores que podem influenciar seu desempenho, tais como níveis de inflação, crescimento, recessão, deflação, desemprego, situação política, entre outros;
- b) as taxas de juros e as condições de financiamento;
- c) as políticas governamentais, tais como monetária, fiscal, cambial e tarifas para importação e exportação; e
- d) o controle sobre capitais externos.

A análise preliminar desses fatores é a base para identificar riscos que possam afetar a continuidade operacional da entidade, a existência de contingências fiscais, legais, trabalhistas, previdenciárias, comerciais, ambientais, obsolescência de estoques e imobilizações e outros aspectos do negócio com impacto potencial nas demonstrações contábeis.

É recomendável que tais circunstâncias, se constatadas, sejam discutidas, previamente, entre o auditor independente e a administração da entidade a ser auditada.

III – Legislação aplicável

O conhecimento prévio da legislação que afeta a entidade a ser auditada é fundamental para a avaliação, pelo auditor, dos impactos que a inobservância das normas pertinentes pode ter nas demonstrações contábeis. Neste sentido, o auditor deve considerar os seguintes aspectos:

- a) os impostos, as taxas e as contribuições a que a entidade está sujeita;
- b) as contribuições sociais a que a entidade está sujeita;
- c) a regulamentação própria do setor de atividade; e
- d) as informações que a entidade deve fornecer a terceiros em função de suas atividades, como, por exemplo, bancos, companhias abertas, seguradoras, fundos de pensão etc.

Vide Resolução CFC nº 1.208/09, que aprovou a NBC TA 250 acerca da Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria das demonstrações contábeis.

IV – Práticas operacionais da entidade

Uma entidade tem sua dinâmica nas transações regulares que se propõe no seu objeto social. Dentro do conceito de continuidade, devem ser considerados, entre outros, os seguintes aspectos da entidade:

- a) a natureza das atividades e o tipo de operações que ela realiza;
- b) a localização das instalações e o grau de integração entre elas;
- c) os produtos que fabrica, comercializa, ou os serviços que executa;
- d) os mercados de atuação e sua participação neles;
- e) sistemas de controle interno das principais atividades: vendas, compras, produção, pessoal, estocagem, tesouraria, etc.;
- f) as margens de resultado operacional bruto, de contribuição e de resultado líquido;
- g) as políticas de vendas e marketing, compras, estocagem, produção, manutenção e conservação de bens e de recursos humanos;
- h) as políticas de importação e exportação e de formação de preços, as tendências, a qualidade dos produtos e a garantia dos produtos pós-venda;
- i) a identificação de clientes e fornecedores estratégicos ou importantes e a forma de relacionamento com eles;
- j) as modalidades de inventários;

- k) as franquias, licenças, marcas e patentes;
- l) a pesquisa e o desenvolvimento de novos produtos ou serviços;
- m) os sistemas de informações sobre as operações;
- n) o uso de manuais operacionais;
- o) o grau de interferência da administração e dos controladores nas operações da entidade;
- p) os controles gerenciais.

O conhecimento das atividades da entidade e as suas características operacionais são fundamentais para a identificação dos riscos da auditoria.

V – Competência da administração

Uma entidade é gerida por uma administração, que tem a responsabilidade pelo registro, controle, análise e aprovação das transações. O conhecimento da competência da administração é fundamental para que o auditor tenha uma percepção razoável da organização da entidade e dos reflexos que uma gestão não confiável pode determinar nas demonstrações contábeis. Para isso, tem de considerar itens como os que seguem:

- a) a estrutura corporativa e o grau de relacionamento com os controladores;
- b) as formas de relacionamento com partes relacionadas;
- c) as formas de eleições e designações da administração;
- d) a composição e a propriedade do capital social e suas modificações em relação ao exercício anterior;
- e) a estrutura organizacional, os limites de alçada e as definições de linhas de responsabilidade;
- f) os objetivos e o plano estratégico da administração;
- g) as aquisições, as fusões, as incorporações ou as cisões efetuadas no período ou os efeitos decorrentes dessas operações realizadas em períodos anteriores, e suas influências na administração;

- h) a independência da administração para a tomada de decisões;
- i) a frequência das reuniões da administração e o grau de decisões tomadas.

A Resolução CFC nº 1.209/09, que aprovou a NBC TA 260 acerca da Comunicação com os responsáveis pela governança, foi alterada pela NBC TA 260 (R2) e publicada no *DOU* de 04-07-2016.

VI – Práticas contábeis adotadas

O planejamento de auditoria deve abranger o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade, para propiciar uma adequada avaliação da consistência das demonstrações contábeis, considerando os seus efeitos sobre o programa de auditoria em face das novas normas de Contabilidade que passarem a ser aplicáveis à entidade.

A alteração das práticas contábeis pode determinar modificações na comparabilidade das demonstrações contábeis. Daí a necessidade de:

- a) comparar as práticas contábeis adotadas no exercício com as adotadas no exercício anterior;
- b) dimensionar seus efeitos na posição patrimonial e financeira e no resultado da entidade.

VII – Sistema contábil e de controle interno

O conhecimento do sistema contábil e de controles internos é fundamental para o planejamento da auditoria e necessário para determinar a natureza, a extensão e a oportunidade dos procedimentos de auditoria, devendo o auditor:

- a) ter conhecimento do sistema de contabilidade adotado pela entidade e de sua integração com os sistemas de controles internos;
- b) avaliar o grau de confiabilidade das informações geradas pelo sistema contábil, sua tempestividade e sua utilização pela administração; e

- c) avaliar o grau de confiabilidade dos controles internos adotados pela entidade, mediante a aplicação de provas de procedimentos de controle.

VIII – Áreas importantes da entidade

A identificação das áreas importantes depende do tipo de negócio da entidade. Uma indústria difere de uma entidade que atua somente no comércio ou daquelas que atuam nas atividades rurais, de mineração ou de serviços.

Existem muitos tipos de entidades industriais, comerciais e de serviços, dos mais variados portes e atuando em diferentes mercados. Portanto, o auditor independente deve iniciar pela análise da natureza do negócio da entidade e, a partir daí, definir um tipo de planejamento para o trabalho de auditoria.

O conhecimento do negócio passa pela identificação da espécie de produtos e serviços, mercado de atuação, tipo e perfil dos clientes e fornecedores, formas de comercialização, nível de dependência da entidade em relação a clientes e fornecedores, níveis de custos de pessoal, impostos, matéria-prima, financeiros e outros no custo total da entidade.

A identificação das áreas importantes de uma entidade deve abranger o que se segue:

- a) verificação dos casos em que elas têm efeitos relevantes sobre as transações da entidade e se refletem nas demonstrações contábeis;
- b) a localização das unidades operacionais em que a entidade realiza suas transações;
- c) a estrutura de recursos humanos, a política de pessoal adotada, a existência de fundo de pensão, os compromissos com sindicatos, os níveis salariais e os tipos de benefícios indiretos;
- d) a identificação de clientes importantes, a participação no mercado, as políticas de preços, as margens de lucro, a qualidade e a reputação dos produtos e serviços, as estratégias mercadológicas, garantia dos produtos e outros fatores comerciais;

- e) a identificação de fornecedores importantes de bens e serviços, a avaliação da qualidade dos produtos e serviços, as garantias de entrega, os contratos de longo prazo, as importações, formas de pagamento e os métodos de entrega dos produtos;
- f) os inventários, com identificação de locais, quantidades, tipos de armazenamento, pessoal envolvido e outros fatores;
- g) as franquias, as licenças, as marcas e as patentes quanto a contratos e registros existentes;
- h) os investimentos em pesquisa e desenvolvimento;
- i) os ativos, os passivos e as transações em moeda estrangeira;
- j) a legislação, as normas e os regulamentos que afetam a entidade;
- k) a estrutura do passivo e os níveis de endividamento;
- l) a qualidade e a consistência dos níveis de informação gerencial para a tomada de decisões;
- m) os índices e as estatísticas de desempenho físico e financeiro;
- n) a análise da tendência da entidade.

IX – Volume de transações

A avaliação do volume de transações deve ser feita para que o auditor independente tenha:

- a) o conhecimento e o dimensionamento mais adequados dos testes a serem aplicados e dos períodos em que tais volumes são mais significativos;
- b) a identificação de como as normas internas são seguidas, as suas diversas fases, as pessoas envolvidas e os controles internos adotados sobre elas; e
- c) a definição das amostras a serem selecionadas e a noção da existência de um grande volume de transações de pequeno valor ou de um volume pequeno de transações, mas com valor individual significativo.

X – Complexidade das transações

A complexidade das transações de uma entidade é fator determinante do grau de dificuldade que o auditor independente pode encontrar para realizar seu trabalho. Desse modo, deve levar em conta que:

- a) a complexidade das transações de uma entidade pode significar a necessidade de planejar a execução dos trabalhos com profissionais mais experientes ou de haver uma supervisão mais direta durante sua realização;
- b) as operações complexas podem ser passíveis de erro e fraude, com maior frequência, se não possuírem controles que atendam às exigências e riscos das operações;
- c) as transações complexas podem determinar um ciclo mais longo para a realização do negócio e margens de lucros não uniformes para um mesmo tipo de operação, visto existir, muitas vezes, o fator oportunidade;
- d) uma entidade com operações complexas exige maior grau de especialização e experiência da administração.

XI – Entidades associadas, filiais e partes relacionadas

Para definir a abrangência de seu trabalho, o auditor independente deve considerar, no seu planejamento, a existência de entidades controladas, coligadas, filiais e unidades operacionais, inclusive a existência de outras empresas que prestam serviços à Entidade em exame, e que podem ter significativa parte nestas demonstrações contábeis como serviços terceirizados.

Para tanto, é necessário:

- a) definir se os exames são extensivos às partes relacionadas, como controladas e coligadas, e se abrangem as filiais e as unidades operacionais da entidade;
- b) definir a natureza, a extensão e a oportunidade dos procedimentos de auditoria a serem adotados em relação às partes relacionadas, podendo ocorrer, inclusive, a necessidade de elaboração de um programa de

- auditoria específico, porém, coordenado com o planejamento global para o grupo de entidades;
- c) entender a natureza das operações com as partes relacionadas e empresas que prestam serviços à Entidade em exame, bem como o impacto nas demonstrações contábeis;
 - d) ter em conta que situação semelhante pode ocorrer com o planejamento nas filiais e unidades operacionais, pois estas podem ter, além das atividades próprias, outras decorrentes de uma política de descentralização determinada pela matriz. Cabe observar que, em muitas entidades, as unidades operacionais têm muita autonomia, como se fossem outras entidades, cabendo ao auditor independente avaliar esses aspectos para definir um planejamento adequado.

Vide Resolução CFC nº 1.224/09, que aprovou a NBC TA 550 acerca de Partes Relacionadas.

Vide Resolução CFC nº 1.215/09, que aprovou a NBC TA 402 acerca da consideração de auditoria para a entidade que usa organização prestadora de serviços.

XII – Trabalho de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos

O planejamento deve considerar a participação de auditores internos e de especialistas na execução do trabalho na entidade auditada, e a possibilidade de as controladas e coligadas serem examinadas por outros auditores independentes. Nestas circunstâncias, o auditor independente deve levar em conta as seguintes questões:

- a) a necessidade do uso do trabalho de outros auditores ocorre quando estes realizam trabalhos para partes relacionadas, em especial quando os investimentos da entidade são relevantes, ou se faz necessário consolidar as demonstrações contábeis. No planejamento de auditoria, este aspecto é muito importante, pois deve haver uma coordenação entre os auditores

- independentes, de forma que sejam cumpridos as normas profissionais e os prazos estabelecidos com as entidades auditadas;
- b) dependendo das circunstâncias, pode ocorrer a necessidade de revisão dos papéis de trabalho do outro auditor independente;
 - c) quando o auditor de uma entidade investidora não examinar as demonstrações contábeis das entidades investidas e se os ativos destas representam parte relevante dos ativos totais daquela, deve considerar se pode assumir a incumbência;
 - d) o uso do trabalho dos auditores internos deve ser avaliado quando da contratação dos serviços, e, ao elaborar o seu planejamento, o auditor independente deve ter noção clara do envolvimento com a auditoria interna da entidade a ser auditada, do nível de coordenação e colaboração a ser adotado e do tipo de trabalho que a auditoria interna vai realizar como suporte ao auditor independente;

A Resolução CFC nº 1.229/09 foi substituída pela – NBC TA 610, acerca da Utilização do trabalho de auditoria interna, com publicação no *DOU* de 29-01-2014.

- e) o uso de especialistas permite duas situações: a primeira, quando o profissional é contratado pelo auditor independente, respondendo este pelo trabalho efetuado por aquele. Nesta circunstância, o planejamento dos trabalhos é facilitado, já que existe maior entrosamento e vinculação entre o especialista e o auditor independente. A segunda ocorre quando o especialista é contratado pela entidade a ser auditada, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

Vide Resolução CFC nº 1.230/09, que aprovou a NBC TA 620 acerca do Uso do trabalho de especialistas.

Vide Resolução CFC nº 1.228/09, que aprovou a NBC TA 600 acerca da

Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, incluindo o trabalho de auditores de componentes.

XIII – Natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres e relatórios

Quando da contratação dos serviços de auditoria, o auditor independente deve identificar com a administração da entidade os pareceres e os relatórios a serem por ele emitidos, os prazos para sua apresentação e os conteúdos dos relatórios.

Os relatórios e os pareceres a serem emitidos devem obedecer aos prazos, previamente, estabelecidos.

XIV – Exigências e prazos estabelecidos por órgãos reguladores

Muitas atividades têm normas estabelecidas por órgãos reguladores, que têm de ser cumpridas pela entidade. O auditor deve verificar o nível de cumprimento dessas normas e, também, emitir relatórios específicos sobre elas. Assim, ao efetuar o seu planejamento, o auditor independente deve considerar as seguintes situações:

- a) determinadas atividades estão sujeitas ao controle e à regulamentação por organismos oficiais, como as áreas de mercado de capitais, mercado financeiro, mercado segurador e outras. As entidades que exercem atividades reguladas por estes organismos têm de submeter-se às exigências por eles estabelecidas, que, muitas vezes, fixam prazos para a entrega de documentações contábeis, relatórios e pareceres de auditor independente e informações periódicas sobre dados contábeis, financeiros, econômicos e físicos, visando a informar terceiros interessados sobre o desempenho da entidade. O auditor independente, ao executar seu planejamento, deve observar o enquadramento da entidade auditada em tais exigências, de modo que cumpra as responsabilidades com ela assumidas;
- b) a identificação de tais exigências também deve ser feita quando da avaliação dos trabalhos a serem oferecidos à entidade auditada, conforme estabelece a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente;

- c) o auditor deve estar, suficientemente, esclarecido quanto às penalidades a que está sujeito pelo não cumprimento de prazos para a entrega dos trabalhos sob sua responsabilidade; e
- d) sempre que a entidade auditada estabelecer limitações para que o auditor possa cumprir os prazos a que estiver sujeito por força de compromissos contratuais, deve formalizar tais circunstâncias à administração, destacando os efeitos pecuniários respectivos.

3.2.4 Conteúdo do planejamento

Considerados os aspectos anteriores, as respostas obtidas servirão de base para construir um plano orientativo de como estruturar o trabalho de auditoria. Ainda não se trata de um planejamento formalizado por um programa específico, mas um “pré-planejamento” que o auditor use de sua experiência-aprendizado anterior para alinhar os passos seguintes que o levem ao conhecimento do que há para fazer.

Vencida agora a fase do conhecimento obtido e alcançado por uma “pré-estrutura” de perguntas e respostas; conhecimento e informação; estudo e pesquisa realizados, chega a fase de se formalizar o instrumento do planejamento.

3.2.4.1 Conteúdo do planejamento

I – Cronograma

O planejamento deve evidenciar as etapas e as épocas em que serão executados os trabalhos, de acordo com o teor da proposta de prestação de serviços e sua aceitação pela entidade auditada.

No cronograma de trabalho, devem ficar evidenciadas as áreas, as unidades e as partes relacionadas que serão atingidas pela auditoria, para comprovar que todos os compromissos assumidos com a entidade auditada foram cumpridos.

II – Procedimentos de auditoria

O planejamento deve documentar todos os procedimentos de auditoria

programados, bem como sua extensão e oportunidade de aplicação, objetivando comprovar que todos os pontos da entidade considerados relevantes foram cobertos pelo auditor independente.

III – Relevância e planejamento

O auditor independente deve, no planejamento da auditoria, considerar a ocorrência de fatos relevantes que possam afetar a entidade e a sua opinião sobre as Demonstrações Contábeis.

Vide Resolução CFC nº 1.213/09, que aprovou a NBC TA 320 acerca da Materialidade no planejamento e execução da auditoria.

IV – Riscos de auditoria

O auditor independente deve, na fase de planejamento, efetuar a avaliação dos riscos de auditoria para que os trabalhos sejam programados adequadamente, evitando a apresentação de informações errôneas nas Demonstrações Contábeis.

A Resolução CFC nº 1.212/09, que aprovou a NBC TA 315 acerca da Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da Entidade e seu ambiente, recebeu atualização pela publicação no *DOU* de 29-01-14 e permanece com a mesma NBC TA 315 e Resolução CFC nº 1.214/09, que aprovou a NBC TA 330 acerca da Resposta do auditor aos riscos avaliados.

V – Pessoal designado

Quando incluir a designação de equipe técnica, o planejamento deve prever a orientação e a supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos a serem executados.

A responsabilidade pelo planejamento e pela execução dos trabalhos realizados é do auditor independente, inclusive quando participarem, da equipe técnica, especialistas designados por ele.

VI – Épocas oportunas dos trabalhos

Para definir as épocas oportunas de realização dos trabalhos de auditoria, o auditor independente deve considerar em seu planejamento:

- a) o conteúdo da proposta de trabalho aprovada pela entidade;
- b) a existência de épocas cíclicas nos negócios da entidade;
- c) as épocas em que a presença física do auditor é recomendável para efetuar avaliações sobre as transações da entidade;
- d) as épocas adequadas para a inspeção física dos estoques e de outros ativos;
- e) o momento adequado para solicitar confirmações de saldos e informações de terceiros, como advogados, por exemplo;
- f) a necessidade de cumprimento de prazos fixados pela própria administração da entidade ou por órgãos reguladores;
- g) fatores econômicos que afetem a entidade, tais como avaliação de efeitos de mudanças de política econômica pelo governo ou aprovação de legislação ou normas regulamentadoras que influenciem de forma significativa os negócios da entidade;
- h) a possibilidade de utilizar trabalhos de auditores internos e de especialistas que sirvam de subsídio ao trabalho do auditor independente, de modo que estejam terminados e revisados de forma coordenada com o cronograma de trabalho definido no planejamento;
- i) a existência de fato relevante que possa afetar a continuidade normal dos negócios da entidade, caso em que pode ser requerida uma modificação no planejamento, para avaliação dos efeitos sobre a entidade;
- j) os prazos para a emissão de pareceres e relatórios dos trabalhos realizados

VII – Horas estimadas para a execução dos trabalhos

Ao elaborar sua proposta de trabalho, o auditor independente deve apresentar uma estimativa de honorários e horas ao cliente – conforme determinam as Normas Profissionais de Auditoria Independente – na qual prevê o cumprimento de todas as etapas do trabalho a ser realizado. No planejamento, devem constar as horas

distribuídas entre as várias etapas do trabalho e entre os integrantes da equipe técnica.

VIII – Supervisão e revisão

A supervisão e a revisão devem ser planejadas para cobrirem desde a etapa inicial dos trabalhos, abrangendo o próprio planejamento, até o término do trabalho contratado com a entidade.

IX – Indagações à administração para concluir o planejamento

Embora a proposta de trabalho de auditoria elaborada pelo auditor independente e aceita pela administração da entidade a ser auditada forneça base para o processo de preparação do planejamento da auditoria, deve ser discutida com a administração da entidade, para confirmar as informações obtidas e possibilitar sua utilização na condução dos trabalhos a serem realizados.

X – Revisões e atualizações no planejamento e nos programas de auditoria

O planejamento e os programas de auditoria devem ser revisados permanentemente, como forma de o auditor independente avaliar as modificações nas circunstâncias e os seus reflexos na extensão, na oportunidade e na natureza dos procedimentos de auditoria a serem aplicados.

As atualizações no planejamento e nos programas de auditoria têm de ser documentadas nos papéis de trabalho correspondentes, devendo ficar evidenciados, também, os motivos das modificações a que se procedeu.

XI – Planejamento da primeira auditoria

A realização de uma primeira auditoria numa entidade requer alguns cuidados especiais da parte do auditor independente, podendo ocorrer três situações básicas:

- a) quando a entidade nunca foi auditada, situação que requer atenção do auditor independente, visto que ela não tem experiência anterior de um trabalho de auditoria;
- b) quando a entidade foi auditada no período imediatamente anterior, por

auditor independente, situação que permite uma orientação sobre aquilo que é requerido pelo auditor independente; e

- c) quando a entidade não foi auditada no período imediatamente anterior, situação que requer atenção do auditor independente, porquanto as demonstrações contábeis que servirão como base de comparação não foram auditadas.

Assim sendo, nessas circunstâncias, o auditor independente deve incluir no planejamento de auditoria: análise dos saldos de abertura, procedimentos contábeis adotados, uniformidade dos procedimentos contábeis, identificação de relevantes eventos subsequentes ao exercício anterior e revisão dos papéis de trabalho do auditor anterior.

XII – Saldos de abertura

O auditor deve examinar e confrontar os saldos de abertura com os registros contábeis dos saldos das contas de ativo, passivo e patrimônio líquido, e examinar a sua consistência.

Quando os trabalhos de auditoria do exercício anterior tiverem sido efetuados por outro auditor, o exame da consistência dos saldos iniciais pode ser feito mediante a revisão dos papéis de trabalho do auditor anterior, complementado por trabalhos adicionais, se necessário.

Vide Resolução CFC nº 1.220/09, que aprovou a NBC TA 510 a respeito dos trabalhos iniciais – Saldos iniciais.

XIII – Procedimentos contábeis adotados

Com vistas a avaliar a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, o auditor independente deve proceder à revisão dos procedimentos contábeis adotados pela entidade no exercício anterior e naquele a ser auditado.

Quanto ao exercício anterior, essa revisão resulta da necessidade da comparabilidade com os procedimentos do exercício a ser auditado.

Para se certificar dos procedimentos contábeis adotados no exercício anterior, cabe ao auditor proceder a um exame sumário daqueles adotados pela entidade, inclusive pelo que consta nas respectivas demonstrações contábeis.

Se o exercício anterior foi examinado por outro auditor independente, devem ser analisados o parecer dos auditores e o conteúdo das demonstrações contábeis, inclusive as notas explicativas, como fonte de informação para uma avaliação, pela auditoria, do exercício a ser auditado.

XIV – Uniformidade dos procedimentos contábeis

A comparabilidade das demonstrações contábeis de dois exercícios depende dos procedimentos contábeis uniformes adotados.

No planejamento de uma primeira auditoria, o exame dos procedimentos contábeis adotados no exercício, comparativamente com os adotados no exercício anterior, é fator relevante para a formação de uma opinião sobre as demonstrações contábeis do exercício.

A adoção de procedimentos contábeis que não atendam aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade deve ser objeto de discussão antecipada entre o auditor e a administração da entidade, uma vez que pode caracterizar-se a necessidade da emissão de parecer com ressalva ou adverso às demonstrações contábeis sob análise.

Vide Resolução CFC nº 1.185/09, que aprovou a NBC TG 26, a respeito da apresentação das Demonstrações Contábeis.

XV – Eventos relevantes subsequentes ao exercício anterior

Quando o auditor independente estiver realizando uma auditoria numa entidade e constatar situações que caracterizem como relevantes eventos subsequentes ao exercício anterior, deve, imediatamente, discuti-las com a administração da entidade e, quando as demonstrações contábeis daquele exercício tenham sido examinadas por outros auditores independentes, discuti-las com esses, inteirando-se, se for o caso, dos fatos que sejam de seu conhecimento com respeito aos eventos subsequentes.

Vide Resolução CFC nº 1.184/09, que aprovou a NBC TG 24, acerca da

Consideração de eventos subsequentes.

XVI – Revisão dos papéis de trabalho do auditor anterior

No planejamento da primeira auditoria, o auditor independente deve avaliar a necessidade de revisão dos papéis de trabalho e dos relatórios emitidos pelo seu antecessor.

3.3 AVALIAÇÃO DA AFIRMAÇÃO

A segunda etapa do processo da auditoria consiste na avaliação da afirmação. Cumprida a fase de análise da afirmação, é preciso determinar os métodos e medidas a serem seguidos para a colheita de provas.

Para determinar os métodos e medidas compatíveis e suficientes, é necessário examinar as circunstâncias que influem na determinação dessa suficiência.

Por exemplo, a conta de estoque pode ser examinada de várias formas, tanto física quanto documentalmente. Porém, existem nuances que precisam ser conhecidas, como seu valor, quantidade, e assim por diante, para se determinar a melhor forma de ser examinada.

A natureza, o momento e a profundidade dos testes de auditoria são, em essência, parte de um processo de identificação para verificar o objeto da auditoria.

Não obstante isso, o auditor deve considerar diversos fatores capazes de afetar a auditoria, para poder planejar a abrangência de auditoria nos diversos setores, individualmente.

Alguns fatores que influem na determinação da avaliação das afirmações são:

- nível de controle interno;
- subjetividade inerente;
- integridade dos administradores;
- ponderação da relevância;
- ponderação do risco relativo.

3.3.1 Nível de controle interno

Regra geral, o auditor considera, para determinar a abrangência dos testes de auditoria, a credibilidade dos controles mantidos pela empresa.

Caso esteja executando um trabalho de controle interno em conjunto com as demonstrações contábeis, e referidos controles sejam julgados adequados, o auditor deve levar a efeito um teste de procedimentos minucioso e limitar o teste de saldos substantivo correlato às demonstrações em exame. Caso se deposite pouca confiança, por serem insatisfatórios, pode-se diminuir o teste de procedimentos ou, por vezes, nem os realizar, porém ampliar substancialmente o teste de saldos substantivo correlato às demonstrações contábeis.

O controle interno é essencial para efeito de todo o trabalho de auditoria e assim, a existência de um satisfatório sistema de controle interno reduz a possibilidade de erros e irregularidades. Essa indicação está incorporada nas normas de auditoria e reforça a importância do estudo e da avaliação do sistema de controle das empresas, pelo auditor, como a base para a determinação da natureza, extensão e oportunidade dos exames de auditoria a serem aplicados. Note-se que a suposição é de que a probabilidade de erros e irregularidades é reduzida, não eliminada. Como consequência, o auditor necessita de evidências adicionais, além das obtidas pelo conhecimento, de um bom sistema de controles internos como base imprescindível para a segurança de validade das afirmações constantes sobre o objeto em estudo. Dado esse fato, procedimentos de auditoria podem ser restringidos, mas nunca eliminados pela confiança que se tenha no sistema de controles internos. Em adição, por causa da possibilidade de conluio, e de administradores que passam por cima de controles, o efeito de um forte sistema de controles internos quanto à possibilidade de erros é provavelmente maior do que seus efeitos quanto à probabilidade de irregularidades.

3.3.2 Subjetividade inerente

Outro fator a ser levado em conta pelo auditor, ao estabelecer o trabalho de auditoria, é a subjetividade inerente a cada um dos fatores e segmentos da empresa.

A subjetividade inerente implica que o auditor estime até que ponto determinada seção de seu trabalho de auditoria pode ser afetado por julgamentos e fatores que interferem na execução do trabalho na empresa. A empresa pode possuir manuais de procedimentos que vislumbrem e disciplinem a obediência a situações repetitivas, para efeito de trabalho, e cuja obediência não requer grande uso de julgamento ou experiência por parte do funcionário que a realiza. Podem existir também situações que requerem não só o julgamento, mas adicionalmente experiência, competência e instrução específica por parte do funcionário que a realiza, dada a complexidade da função.

Fatos repetitivos e rotineiros implicam que pessoas com pouca dose de julgamento e experiência possam analisá-los e realizá-los sem depender de instrumentos de difícil raciocínio, conquanto outros fatos mais complexos dependem de argúcia e conhecimento aprofundados da pessoa que os analise ou realiza.

Quanto *menos julgamento e fatores não palpáveis forem necessários*, menor será o risco de auditoria. Por exemplo, a contabilidade de caixa pressupõe, em geral, pouco julgamento por parte de funcionários de empresa, não sendo necessários procedimentos de auditoria muito complexos, mesmo quando houver transações importantes.

Conseqüentemente, para efetuar o trabalho da seção, designa-se pessoal com menos experiência. Por outro lado, a avaliação dos estoques de uma firma construtora que tem contrato de longo prazo é muito mais subjetiva; envolve, em geral, um sistema de custeio detalhado e um plano de gerência, com relação ao preço de venda final e aos custos finais para a conclusão do empreendimento. Em conseqüência, essa parte do exame de auditoria frequentemente exige o concurso de pessoal experiente.

3.3.3 Integridade dos administradores

Ao planejar e realizar seu trabalho, o auditor deve estar atento à integridade dos administradores.

A gerência da empresa pode, por vezes, negligenciar controles internos capazes de evitar irregularidades por parte de funcionários hierarquicamente inferiores. Pode,

também, ordenar aos funcionários que ocultem transações ou informações de forma a provocar entendimento indevido, assim como fornecer, ao auditor, dados falsos sobre a situação real do fato, declarando, por exemplo, que os estoques podem ser vendidos a preços normais, quando, na realidade, são obsoletos e invendáveis.

Ao idealizar os procedimentos de auditoria, é necessário considerar a possibilidade de os administradores terem recusado, arbitrariamente, os procedimentos de controle ou feito declarações falsas sobre o significado dos fatos. Ao auditor cabe avaliar o risco de um dirigente exorbitar de seu âmbito de autoridade e fazer representação falsa ao considerar fatores como a natureza da entidade onde se realiza a auditoria, a suscetibilidade às irregularidades, da transação ou item submetido a exame, a autoridade conferida aos diversos níveis gerenciais e a experiência anterior com a atividade em questão. Devido à possibilidade de exorbitância da esfera de poder, o auditor não deve confiar plenamente no controle interno. O julgamento do auditor sobre a integridade da administração influirá no critério de determinação do risco relativo de auditoria e na abrangência necessária.

O exame de auditoria das demonstrações contábeis deve considerar que pode existir conflito potencial de interesses entre a parte responsável pela elaboração das demonstrações referidas, por intermédio da Administração, e as partes para as quais essas demonstrações estão sendo apresentadas, quais sejam, os usuários, com o auditor servindo de terceira parte intermediária desse processo.

Por outro lado, o auditor não deve comprometer-se com uma auditoria baseada na suposição de que esse conflito potencial de interesses resultará em um efetivo conflito de interesses. Assim, o auditor deveria considerar que a Administração é desonesta. Se isso for verdade, nenhuma das suposições dos administradores poderá ser confiável, nem mesmo os documentos e registros que estão sob seu controle, e uma auditoria tornar-se-á virtualmente impossível. Mesmo se uma auditoria fosse possível, seria proibitivamente dispendiosa, uma vez que a extensão dos testes de auditoria teria sido extremamente ampliada.

Uma auditoria é mais bem vista como parte de uma cooperação, de esforços integrados de ambos, a Administração e o auditor, para assegurar adequada demonstração contábil e proteção aos investidores. Estes esforços podem incluir um

conselho antecipado dos auditores sobre perspectivas de mudanças nos sistemas e controles contábeis, nos princípios contábeis para serem utilizados em transações específicas e na maior parte das decisões que finalmente afetam as demonstrações financeiras. A espontaneidade dos administradores para consultar antecipadamente sobre a escolha das melhores práticas evidencia a integridade dos mesmos e a validade dos pontos de vista do auditor contribui para a qualidade da escolha. Na melhor das hipóteses, a prática de auditoria é antes preventiva do que corretiva, servindo como um controle acessório que ajuda a evitar conflitos potenciais de interesses que possam concretizar-se.

3.3.4 Ponderação da relevância

O processo de auditoria obedece, entre outros, ao conceito de ponderação da relevância e assim os exames de auditoria devem ser planejados e executados na expectativa de que os eventos relevantes, relacionados às demonstrações contábeis, sejam identificados.

Não existe um critério convencional e preciso para estimar característica do conceito de relevância.

O American Institute of Certified Public Accountants define a relevância como:

“Um informe, fato ou detalhe, é relevante se, ao se estudarem as circunstâncias concomitantes, no conjunto, em determinado momento, for provável que sua exposição ou método de tratá-lo influencie ou prejudique a conduta ou o julgamento de uma pessoa de bom senso.”

A aplicação dessa definição, na prática, exige critério e experiência. Deve-se planejar o trabalho de auditoria de tal modo que possa ser conduzido de acordo com sua relevância. O auditor deve começar formulando um juízo a respeito do que são as áreas de relevância, do ponto de vista contábil e de controle. Deve-se ter em conta a possibilidade de erro e a relativa suscetibilidade à manipulação em determinado setor.

A direção do exame de auditoria deve concentrar-se nas áreas importantes para

as quais, em geral, os procedimentos compreendem um estudo profundo dos controles internos. Nas outras áreas, pode-se limitar ou suprimir os procedimentos de auditoria.

3.3.4.1 *Relevância na auditoria*

O estabelecimento de parâmetros e orientação devem ser considerados quando da aplicação do conceito de relevância e seu relacionamento com os riscos em trabalhos de auditoria.

A Resolução nº 1.209/09, que aprova a NBC TA 200 de condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria, informa:

“Risco de auditoria é o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção.

Auditor é usado em referência à pessoa ou pessoas que conduzem a auditoria, geralmente o sócio do trabalho ou outros integrantes da equipe do trabalho, ou, como aplicável, à firma. Quando uma NBC TA pretende expressamente que uma exigência ou responsabilidade seja cumprida pelo sócio do trabalho, usa-se o termo ‘sócio do trabalho’ ao invés de auditor. ‘Sócio do trabalho’ e ‘firma’ devem ser lidos como se referindo a seus equivalentes no setor público, quando for relevante.

Risco de detecção é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções”.

Com base nessas informações podemos indicar um caminho como segue.

1. DEFINIÇÕES

1.1 O auditor independente deve considerar a relevância e seu relacionamento com os riscos identificados durante o processo de auditoria.

1.2 A relevância depende da representatividade quantitativa ou qualitativa do item ou da distorção em relação às demonstrações contábeis como um todo ou informação sob análise. Uma informação é relevante se sua omissão ou distorção puder influenciar a decisão dos usuários dessa informação no contexto das demonstrações contábeis.

1.3 O objetivo de uma auditoria das demonstrações contábeis é permitir ao auditor independente expressar opinião se essas demonstrações estão, ou não, preparadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com práticas contábeis aplicáveis às circunstâncias. A determinação do que é relevante, nesse contexto, é uma questão de julgamento profissional.

1.4 Na fase de planejamento, ao definir seu plano de auditoria, o auditor independente deve estabelecer um nível de relevância aceitável para permitir a detecção de distorções relevantes. Tanto o montante (aspecto quantitativo) como a natureza (aspecto qualitativo) de possíveis distorções devem ser considerados e documentados nos papéis de trabalho de auditoria, para referência durante a execução e a conclusão dos trabalhos.

1.5 A determinação quantitativa do nível de relevância é uma questão de julgamento profissional, geralmente computada com base em percentual de um item específico das demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do auditor independente, pode afetar a opinião de um usuário que depositará confiança nas demonstrações contábeis, levando em consideração a natureza da entidade que está apresentando as informações contábeis. É reconhecido, por exemplo, que o lucro após a dedução dos impostos, originado das operações normais da entidade em uma base recorrente, é, na maioria dos casos, a melhor forma de avaliação por parte dos usuários das demonstrações contábeis. Dependendo das circunstâncias específicas da entidade, outros itens das demonstrações contábeis podem ser úteis na determinação quantitativa da relevância. Entre esses outros itens, podem ser destacados: o patrimônio líquido, o total de receitas operacionais, a margem bruta ou até mesmo o total de ativos ou o fluxo de caixa das operações.

1.6 Exemplos de distorções de caráter qualitativo são:

- a) inadequada descrição de uma prática contábil quando for provável que um usuário das demonstrações contábeis possa interpretar, incorretamente, tal prática;
- b) ausência de divulgação de um descumprimento regulamentar ou contratual quando tal descumprimento possa vir a afetar, de forma relevante, a capacidade operacional da entidade auditada ou possa resultar em sanções.

1.7 O auditor independente deve considerar a possibilidade de distorções de valores, relativamente, não relevantes que, ao serem acumulados, possam, no conjunto, produzir distorção relevante nas demonstrações contábeis. Por exemplo, um erro na aplicação de um procedimento de encerramento mensal pode ser um indicativo de uma distorção relevante durante o exercício social, caso tal erro se repita em cada um dos meses.

Indícios de erros repetitivos, mesmo não relevantes, individualmente, podem indicar deficiência nos controles internos, requerendo do auditor independente o aprofundamento dos exames.

1.8 O auditor independente deve avaliar a questão da relevância tanto em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto como em relação a saldos individuais de contas, classes de transações e divulgações (notas explicativas). A avaliação da relevância pode ser influenciada por requisitos regulatórios e aspectos particulares de rubricas específicas das demonstrações. Tal avaliação pode resultar em diferentes níveis de relevância.

1.9 A relevância definida, quantificada e documentada nos papéis de trabalho que evidenciam o planejamento deve ser considerada pelo auditor independente ao:

- a) determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria; e
- b) avaliar o efeito de distorções identificadas.

2. RELACIONAMENTO ENTRE A RELEVÂNCIA E OS RISCOS AUDITORIA

2.1 Ao definir seu plano de auditoria, o auditor independente deve levar em

conta quais fatores poderiam resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis sob exame. A avaliação do auditor independente, quanto à relevância de rubricas específicas e classes de transações ou divulgações necessárias, ajuda-o a decidir sobre assuntos de planejamento de auditoria, como por exemplo:

- a) quais itens a examinar;
- b) onde aplicar, ou não, amostragem e procedimentos analíticos.

Isso permite ao auditor independente selecionar procedimentos de auditoria que, combinados, possam reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.

2.2 Existe uma relação inversa entre o risco de auditoria e o nível estabelecido de relevância, isto é, quanto menor for o risco de auditoria, maior será o valor estabelecido como nível de relevância e vice-versa. O auditor independente toma essa relação inversa em conta ao determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. Por exemplo, se na execução de procedimentos específicos de auditoria, o auditor independente determinar que o nível de risco é maior que o previsto na fase de planejamento, o nível de relevância, preliminarmente estabelecido, deve ser reduzido. O auditor independente deve atenuar tal ocorrência por:

- a) reduzir o nível de risco de controle, onde praticável, e suportar tal redução por meio de ampliação dos testes de controles; ou
- b) reduzir o risco de detecção via modificação da natureza, época e extensão dos testes substantivos planejados.

3. CONSIDERAÇÃO SOBRE RELEVÂNCIA EM ENTIDADES MULTILOCALIZADAS

3.1 Na auditoria de entidade com operações em múltiplos locais ou com várias unidades ou vários componentes, o auditor independente deve considerar em que extensão os procedimentos de auditoria devem ser aplicados em cada um desses locais ou componentes. Os fatores que o auditor deve tomar em conta, ao selecionar um local, unidade ou componente específico, incluem:

- a) a natureza e o montante dos ativos e passivos existentes e as transações executadas pelo local, unidade ou componente, bem como os riscos identificados em relação aos mesmos;
- b) o grau de centralização dos registros contábeis e do processamento de informação;
- c) a efetividade dos controles internos, particularmente com relação à habilidade de supervisão eficiente das operações do local ou componente por parte da administração;
- d) a frequência, época e extensão das atividades de supervisão; e
- e) a relevância do local, unidade ou componente em relação ao conjunto das demonstrações contábeis da entidade auditada.

4. RELEVÂNCIA E RISCO DE AUDITORIA NO PROCESSO AVALIAÇÃO DA EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

4.1 A avaliação da relevância e dos riscos de auditoria, por parte do auditor independente, pode diferir entre o planejamento da auditoria e a avaliação dos resultados da aplicação dos procedimentos de auditoria. Isso pode ser causado por uma mudança nas condições do trabalho ou por uma mudança no nível de conhecimento do auditor independente, resultado dos procedimentos de auditoria aplicados até então.

4.2 Por exemplo, se o planejamento da auditoria for efetuado em período anterior ao encerramento das demonstrações contábeis, o auditor independente pode estimar o resultado das operações e a posição financeira que existiriam no encerramento do exercício ou do período sob exame, baseado na experiência existente. Caso os resultados reais sejam, substancialmente, diferentes dos valores estimados, a relevância quantificada na fase do planejamento e utilizada na execução da auditoria, assim como a avaliação dos riscos de auditoria, podem também mudar, e, dessa forma, requerer julgamento do auditor independente com relação à suficiência dos procedimentos de auditoria até então aplicados.

4.3 As modificações no nível de relevância determinado no planejamento,

efetuadas em decorrência de fatores encontrados durante a execução dos trabalhos, devem ser adequadamente documentadas.

4.4 O auditor independente pode, no processo de planejamento da auditoria, ter, intencionalmente, estabelecido nível de relevância num patamar abaixo daquele a ser utilizado para avaliar os resultados da auditoria. Isso pode ser feito para reduzir a probabilidade de existência de distorções não identificadas e para propiciar ao auditor independente uma margem de segurança ao avaliar as distorções identificadas no curso da auditoria.

5. AVALIAÇÃO DO EFEITO DE DISTORÇÕES

5.1 O auditor independente deve assegurar-se que o efeito agregado de distorções quantitativas ou qualitativas, identificadas no curso de sua auditoria e não corrigidas, não são relevantes em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

5.2 O efeito agregado de distorções não corrigidas compreende, entre outros:

- a) distorções específicas identificadas pelo auditor independente, incluindo o efeito de distorções acumuladas identificadas e não corrigidas em períodos anteriores;
- b) a melhor estimativa de outras distorções que não possam ser, especificamente, identificadas e quantificadas, ou seja, estimativas de erros.

5.3 O auditor independente deve considerar se o efeito agregado das distorções identificadas (quantitativas e qualitativas) é relevante. Em caso positivo, o auditor independente deve considerar se a aplicação de procedimentos de auditoria adicionais reduziriam os riscos a níveis aceitáveis ou solicitar à administração da entidade auditada que efetue as correções das distorções identificadas.

5.4 Caso o efeito agregado de distorções por ele identificadas aproxime-se do nível de relevância aceitável, previamente estabelecido e documentado, o auditor independente deve considerar a probabilidade da existência de distorções não

identificadas, que, somadas às identificadas, possam, agregadamente, exceder o nível de relevância aceitável. Nessas circunstâncias, o auditor independente deve avaliar a necessidade de reduzir o risco a um nível aceitável, por meio da aplicação de procedimentos adicionais de auditoria, ou exigir que a administração corrija as distorções identificadas.

5.5 Se a Administração da entidade auditada negar-se a ajustar as demonstrações contábeis e o resultado de procedimentos de auditoria adicionais, normalmente, executados pelo auditor independente nestas circunstâncias não lhe permitir concluir que o montante agregado das distorções seja irrelevante, o auditor deve considerar os efeitos no seu parecer.

3.3.5 Ponderação do risco relativo

O risco de auditoria resulta da combinação da possibilidade de existência de erros graves e da ocultação dos erros, por meio de procedimentos planejados. O risco relativo de auditoria significa que, para algumas empresas e para certas áreas de auditoria, o risco é maior que para outras. O auditor deve designar recursos adequados às situações que pareçam particularmente suscetíveis de erros graves. O risco relativo de auditoria pode ser afetado pelo controle interno, pela complexidade, subjetividade inerente ou inexatidão, pela possibilidade de a administração exorbitar de sua autoridade no sistema, pela natureza da atividade, considerações ambientais e demais assuntos.

O risco relativo de auditoria constitui outra dimensão do princípio de relevância; muitas vezes, porém, encontram-se associados. Por exemplo, os estoques de uma empresa industrial, além de serem importantes, muitas vezes apresentam problemas complexos quanto aos princípios de controle, avaliação e contabilidade. De outro lado, o ativo imobilizado pode ser ainda mais importante em termos de valor expresso nas demonstrações contábeis que os estoques; normalmente, porém, envolve muito menos risco relativo de auditoria, devido a princípios de avaliação mais simples, menor quantidade de movimentação por aquisição, baixa por obsolescência, vendas etc.

A situação financeira de uma empresa também tem relação com o risco relativo de auditoria. Existe menos pressão de parte da administração de uma empresa bem-sucedida quanto a disfarce, subavaliação das despesas, superavaliação de vendas ou ocultação do passivo.

Em virtude disso, tanto a relevância quanto o risco relativo precisam ser administrados concomitantemente, dando-se a devida importância àqueles elementos que terão influência na opinião do auditor e tendo-se critério e cuidado em não se incorrer em riscos e erros de avaliação que comprometam o trabalho realizado.

Podemos sintetizar a relevância ou relatividade com o seguinte exemplo:

Estoques	9.000	relevância
Outros Ativos	<u>1.000</u>	relatividade
	<u>10.000</u>	

O exemplo acima sintetiza de maneira simplista a relevância e a relatividade existentes na comparação numérica e em relação ao universo. Entretanto, quando da determinação da relevância e da relatividade há de se levar em consideração qual é o maior ou menor risco que se pode incorrer.

A definição da extensão do trabalho do auditor estará sempre calcada na avaliação do controle interno e, dessa forma, poderá ocorrer a modificação no exemplo acima, do que seria efetivamente relevante. Por exemplo, suponhamos que os controles internos relativos aos outros ativos fossem extremamente ineficientes. Nesse caso, poderia ocorrer uma inversão no conceito de relevância e relatividade de tal sorte que o item demonstrado como outros ativos tornar-se-ia, nesse caso, o item relevante.

Há de se ter em mente, portanto, que a relevância e a relatividade não podem e nem devem ser medidas em função numérica, mas do conjunto expressado entre valores numéricos e controles internos envolvidos.

3.4 OBTENÇÃO DE ELEMENTOS COMPROBATÓRIOS

A etapa relativa à obtenção de elementos comprobatórios implica a escolha e

aplicação dos procedimentos de auditoria.

O auditor deve escolher os procedimentos mais apropriados para seu exame, levando em consideração aspectos como a natureza das afirmações, a finalidade de cada revisão, a credibilidade das provas a obter, a facilidade de aplicação dos procedimentos de auditoria.

Essa é a fase de concretização de trabalho que transforma o programa detalhado de auditoria, indicado por uma série de procedimentos específicos, na colheita de provas que serão evidenciadas nos papéis de trabalho.

Regra geral, o auditor reúne os elementos comprobatórios por meio da utilização de testes, que se constituem no processo fundamental em auditoria.

Podem-se aplicar os testes a todas as transações ou a uma amostra representativa adequada. Por ser a última opção a mais comum, o teste converteu-se em sinônimo de amostragem, procedimento por meio do qual o auditor consegue examinar uma quantidade menor que o total de um conjunto de dados, a fim de emitir uma conclusão.

Nesse sentido, o problema fundamental do auditor é a maneira de determinar a natureza e a extensão da verificação necessária, até onde deve chegar, quanto é preciso investigar, quais são as variáveis a considerar para ter certeza de que as condições testadas se referem também às que não o foram e, com isso, formar uma opinião definitiva sobre a matéria em exame.

Os testes de auditoria classificam-se principalmente em teste de procedimentos e teste de saldos.

3.4.1 Teste de procedimentos

O teste de procedimentos destina-se a provar a credibilidade dos procedimentos de controle adotados pela empresa e não a identificar o saldo correto das transações.

Uma vez identificados os pontos fortes de controle interno utilizados na empresa, o auditor desenha um programa de trabalho voltado à cobertura desses aspectos considerados fundamentais e que retratam o fato de que todas as transações de igual natureza receberam idêntico tratamento. Por exemplo, o auditor pode verificar que o encarregado de contas a pagar aprovou cada fatura para se contabilizar na conta

codificada. O teste relativo à aprovação constitui o teste de procedimentos; não leva em conta se o lado constante das contas a pagar é uma realidade concreta.

Uma vez que a empresa tenha determinado o funcionamento do fluxo de informações e de controle interno, espera-se que haja o cumprimento dos procedimentos definidos, que irá dar validade e confiança às transações realizadas pela empresa.

Se uma venda a ser concretizada a um cliente tiver de receber a anuência do setor de crédito, é de se esperar que todas as vendas recebam idêntico tratamento, caso contrário, não existirá um sistema de controle interno e a empresa será exposta a um possível problema de realização de suas contas a receber. O teste de procedimentos visa, portanto, assegurar que os procedimentos de controle definidos pela empresa não só sejam verdadeiros, mas também estejam em vigor.

3.4.2 Teste de saldos

O teste de saldos é aquele empregado pelo auditor, em conformidade com o padrão relativo à execução do trabalho, com a finalidade de obter provas suficientes e convincentes sobre as transações, saldos e divulgações aplicáveis, que lhe proporcionem fundamentação razoável para a emissão de sua opinião sobre o item em exame.

O objetivo dos testes de saldos é o auditor certificar-se dos seguintes aspectos:

- a) **existência real:** que as transações ocorridas sejam efetivas e que os saldos demonstrados existam;
- b) **propriedade:** que as transações e saldos demonstrados sejam correspondentes à empresa;
- c) **avaliação e aferição:** que os saldos e transações estejam corretamente avaliados e aferidos.

Enquanto o teste de procedimentos se volta a determinar a validade dos procedimentos instituídos pela empresa, o teste de saldos objetiva validar a representatividade do valor acumulado nos dados contábeis, financeiros e de

controle.

3.4.2.1 *Teste de saldo substantivo*

O teste de saldo substantivo corresponde ao exame praticado pelo auditor em que se preocupa com a substância que suporta o saldo relativo do item em questão.

Por exemplo, pode-se verificar o saldo constante de contas a pagar, em determinada data, com as faturas comprobatórias. Pode-se também conferir o saldo com o constante do somatório dos razões auxiliares. Em adição, pode-se confirmar tal fato por meio dos credores da empresa. Em cada um deles, o auditor se interessa principalmente em averiguar se existe documentação adequada com as partidas incluídas nas demonstrações financeiras e se estas são devidamente avaliadas.

Quando o enfoque é totalmente substantivo, o auditor não se limita aos procedimentos de controle interno correlatos, mas dá ênfase à obtenção de evidências sobre a substância. Portanto, no importante teste de contas a pagar, o principal interesse do auditor é verificar se as faturas corroboram a existência de passivo em determinada data. A ênfase não se situa, primordialmente, no fato de as faturas terem sido ou não devidamente aprovadas por quem de direito, nem se estão fundamentadas em pedidos de compra legítimos. Não obstante isso, o auditor experiente perceberá qualquer divergência em relação ao controle interno e determinará se tem repercussão no trabalho de auditoria em questão.

3.4.2.2 *Teste de saldo global*

Em alguns casos, o auditor pode convencer-se de que o saldo total é razoável, sem serem necessários testes detalhados. Por exemplo, nas organizações sem fins lucrativos, o auditor muitas vezes certifica-se da exatidão dos dados relativos ao ativo imobilizado, quanto à depreciação e amortização, ao fazer cálculos globais. Isto é possível porque há poucos tipos desses bens e poucas transações, de modo que basta uma revisão geral. Outro exemplo são os lucros dos títulos de renda fixa, em empresas não financeiras, em que o auditor pode calcular uma taxa de lucro média, aplicando-a a toda a carteira, no final do ano, com o objetivo de determinar se os

lucros totais são razoáveis. Isto é simples quando o teste envolve poucas transações e a taxa de juros é relativamente estável.

Um terceiro exemplo seria uma folha de pagamento da administração, em que todos recebem salários anuais fixos ou determinados por assembleia geral de acionistas. O auditor pode revisar a autorização dos salários e calcular o total que deve estar registrado nas demonstrações contábeis.

Há casos em que o auditor pode valer-se das características materiais da atividade para se certificar do saldo total. Por exemplo, em um hotel é possível determinar rapidamente se a receita bruta foi razoável, multiplicando-se o número médio de leitos ocupados pela taxa por leito, em vigor, e pela quantidade de dias do período. Cada um desses exemplos caracteriza-se por ser de auditoria “em torno” e não “através” dos registros contábeis. Na verdade, o auditor convence-se da adequação do saldo, empregando um elemento de natureza não contábil e trabalhando independentemente dos registros e do sistema.

Em certos casos, esses testes globais fornecem todas as provas de que o auditor necessita. Em outros, o auditor talvez prefira efetuar alguns testes de detalhes, mas, sempre que possível, podem-se realizar esses tipos de cálculos como parte da coleta de elementos comprobatórios.

3.5 FORMAÇÃO DA OPINIÃO

A formação da opinião é finalmente o último passo a ser cumprido no processo da auditoria, uma vez que se tenha atendido às fases anteriores.

O auditor precisa, neste momento, avaliar a suficiência dos elementos comprobatórios obtidos; deve considerar, portanto, a origem, a forma e o grau de credibilidade dos referidos elementos.

Primeiramente, o auditor observou a existência de uma afirmação. Para dar sequência a seu trabalho, pesquisou as informações de tal sorte que pudessem lhe indicar o que precisaria ser feito para que objetivamente tivesse a prova adequada. Mediante a este fator, traçou um plano e foi em busca da colheita de provas por diversos procedimentos de auditoria e agora deve avaliar se este conjunto lhe trouxe

as informações suficientes para opinar.

Essa etapa implica, de um lado, o estabelecimento de conclusões sobre cada um dos itens examinados e, de outro, a análise conjunta de todas as conclusões parciais. Como se pode observar, o problema analisado exige que o auditor adote critérios próprios, o que não quer dizer que as conclusões terão de ser totalmente subjetivas; ao contrário, é preciso a maior objetividade possível.

A revisão analítica é utilizada novamente pelo auditor para levantar questões sobre o item sob exame. Cada uma delas deve ser satisfatoriamente resolvida por meio de outros procedimentos de auditoria, tais como a revisão de documentos comprobatórios, discussões com os funcionários autorizados, confirmação externa das transações etc. Os resultados da revisão analítica, inclusive as comparações efetuadas, os problemas levantados e suas soluções devem ser documentadas nos papéis de trabalho.

As técnicas empregadas compreendem análise de flutuação, de índices financeiros, de tendências e outras, análogas. Dessa forma, a revisão analítica nesse momento procura responder, no nível mais simples, à pergunta: “Este item (transação, saldo etc.) é razoável?”

A revisão analítica é muito utilizada na finalização do trabalho da auditoria; nesse caso, constitui uma verificação conclusiva para determinar se o item em questão está correto e, caso não esteja, que perguntas têm de ser respondidas e que informação é necessária para ter certeza de que o auditor compreende a atividade em exame.



Normas de Auditoria

4.1 INTRODUÇÃO

Como acontece em todas as profissões, na auditoria também foram estabelecidos determinados padrões técnicos que objetivam qualificação na condução dos trabalhos de auditoria e garantir atuação consistente tecnicamente suficiente do auditor e de seu parecer, assegurando, a todos aqueles que dependem de sua opinião, a observação de uma série de requisitos considerados indispensáveis para o trabalho concretizado.

As normas de auditoria diferem dos procedimentos de auditoria, uma vez que eles se relacionam com as ações a serem praticadas, conquanto as normas tratam das medidas de qualidade da execução destas ações e dos objetivos a serem alcançados através dos procedimentos. As normas dizem respeito não apenas às qualidades profissionais do auditor, mas também a sua avaliação pessoal pelo exame efetuado e do relatório emitido.

4.1.1 Histórico das normas de auditoria antes do advento da Lei nº 11.638/07

As normas de auditoria até então reconhecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade estavam contidas na Resolução CFC nº 751, de 29-12-93, e que foram subsequentemente atualizadas pela Resolução CFC nº 980, de 24-10-03 em seus artigos 6º e 7º e diziam respeito a:

NBC P 1 – Normas profissionais de auditor independente

- Competência Técnico–Profissional
- Independência e Sigilo
- Responsabilidade na Execução dos Trabalhos
- Honorários Profissionais
- Guarda da Documentação
- Utilização de Trabalho do Auditor Interno
- Utilização de Trabalho de Especialistas
- Manutenção dos Líderes de Equipe de Auditoria

NBC P 4 – Normas para a educação profissional continuada

NBC P 5 – Normas para o exame de qualificação técnica – Normas profissionais

técnicas (NBC T)

NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis

- Conceituação e Objetivos da Auditoria Independente
- Procedimentos de Auditoria
- Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria
- Planejamento da Auditoria
- Fraude e Erro
- Relevância na Auditoria
- Riscos da Auditoria
- Supervisão e Controle de Qualidade
- Avaliação do Sistema Contábil e do Controle Interno
- Continuidade Normal das Atividades da Entidade
- Amostragem
- Processamento Eletrônico de Dados
- Estimativas Contábeis
- Transações com Partes Relacionadas
- Contingências
- Transações e Eventos Subsequentes
- Carta de Responsabilidade da Administração

– Parecer dos Auditores Independentes

Anteriormente, as normas de auditoria reconhecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade através de Resolução CFC nº 700, de 24 de abril de 1991, eram:

- Normas de execução dos trabalhos.
- Normas do parecer dos auditores independentes.

Antes dessa Resolução, aplicável a partir de 14 de abril de 1972, o então Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB, subsequentemente transformado no Instituto Brasileiro dos Contadores – IBRACON, obteve do Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 321, a aprovação das Normas e Procedimentos de Auditoria. Evidentemente, as normas atuais refletem um entendimento mais amplo com avanços referentes a vários aspectos atualmente de maior abrangência, e que, mesmo anteriormente não normatizados, já eram observados pelos auditores.

4.1.2 Normas de auditoria após a edição da Lei nº 11.638/07

A Lei nº 11.638/07 tende a dar uma forma internacional tanto à Contabilidade como também àqueles que na área militam, entre eles os auditores. Um grande avanço tem sido dado na regularização de regras, normas e processos e informativos que devem ser observados por aqueles que militam na atividade das ciências contábeis. A Resolução nº 1.328/11 padroniza as Normas Brasileiras de Contabilidade e as divide naquelas que devem ser observadas por todos os profissionais e por aqueles que se servem da Contabilidade, como os auditores internos, independentes e peritos. Vide Resolução nº 1.328/11 na íntegra no Capítulo 13.6 deste livro.

Embora ainda não estejam todos os assuntos de auditoria tratados, algumas das principais normas já descritas em forma de Resolução pelo Conselho Federal de Contabilidade encontram-se a seguir identificadas, a saber (até março 2017):

RESOLUÇÃO CFC Nº803/96: Aprova o Código de Ética Profissional de

Contabilista – CEPC. Veja também as RESOLUÇÕES CFC nº 972/03, 987/03 e 1.310/10.

RESOLUÇÃO CFC Nº 821/97: Aprova a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente com alterações e dá outras providências.

RESOLUÇÃO CFC Nº 851/99: Aprova a NBC P 1 – IT – 01 – Regulamentação do item 1.9 da NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.135/08: Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.203/09: Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.204/09: Aprova a NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria.

Anterior RESOLUÇÃO CFC Nº 1.205/09 e atual NBC TA 220 (R1) – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.206/09: Aprova a NBC TA 230 – Documentação de Auditoria.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.207/09: Aprova a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.208/09: Aprova a NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis.

Anterior RESOLUÇÃO CFC Nº 1.209/09 e atual NBC TA 260 (R2) – Comunicação com os Responsáveis pela Governança.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.210/09: Aprova a NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.211/09: Aprova a NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis.

Anterior RESOLUÇÃO CFC Nº 1.212/09 e atual NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.213/09: Aprova a NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.214/09: Aprova a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.215/09: Aprova a NBC TA 402 – Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.216/09: Aprova a NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.217/09: Aprova a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.218/09: Aprova a NBC TA 501 – Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.219/09: Aprova a NBC TA 505 – Confirmações Externas.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.220/09: Aprova a NBC TA 510 – Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.221/09: Aprova a NBC TA 520 – Procedimentos Analíticos.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.222/09: Aprova a NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.223/09: Aprova a NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.224/09: Aprova a NBC TA 550 – Partes Relacionadas.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.225/09: Aprova a NBC TA 560 – Eventos Subsequentes.

Anterior RESOLUÇÃO CFC Nº 1.226/09 e atual NBC TA 570 – Continuidade Operacional.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.227/09: Aprova a NBC TA 580 – Representações Formais.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.228/09: Aprova a NBC TA 600 – Considerações

Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes.

Anterior RESOLUÇÃO CFC Nº1.229/09 e atual NBC TA 610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna.

RESOLUÇÃO CFC Nº1.230/09: Aprova a NBC TA 620 – Utilização do Trabalho de Especialistas.

Anterior RESOLUÇÃO CFC Nº 1.236/09 e atual NBC TA 800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas de Contabilidade para Propósitos Especiais.

Anterior RESOLUÇÃO CFC Nº 1.237/09 e atual NBC TA 805 – Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis.

RESOLUÇÃO CFC Nº1.277/10: Aprova a NBC TSC 4400 – Trabalhos de Procedimentos Previamente Acordados sobre Informações Contábeis.

RESOLUÇÃO CFC Nº1.296/10: Aprova a NBC TG 03 (NBC T 3.8) - Demonstração dos Fluxos de Caixa.

RESOLUÇÃO CFC Nº1.297/10: Aprova a NBC TG 05 (NBC T 17) - Divulgação sobre Partes Relacionadas.

RESOLUÇÃO CFC Nº1.303/10: Aprova a NBC TG 04 (NBC T 19.8) - Ativo Intangível.

RESOLUÇÃO CFC Nº1.304/10: Aprova a NBC TG 06 (NBC T 10.2) - Operações de Arrendamento Mercantil.

RESOLUÇÃO CFC Nº1.306/10: Aprova a NBC TG 37 (NBC T 19.39) - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade.

RESOLUÇÃO CFC Nº1.311/10: Aprova a NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão.

RESOLUÇÃO CFC Nº1.312/10: Aprova a NBC PA 291 – Independência – Outros Trabalhos de Asseguração.

NBC PG 100 de 25/03/2014: Dispõe da Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade.

Vide maior detalhamento dos itens destas Resoluções do CFC no Capítulo 13.6 deste livro.

4.2 NORMAS PROFISSIONAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE

4.2.1 Competência técnico-profissional

As atuais normas de auditoria deram uma abrangência maior, principalmente, à execução dos trabalhos e embora, objetivamente, não atribuam normas relativas à pessoa do auditor, intrínseco afirmar das qualificações e competência necessárias para o adequado desempenho de sua função.

A auditoria deve ser executada por pessoa legalmente habilitada perante o Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador e que tenha reconhecida experiência adquirida e mantida pelo treinamento técnico na função de auditor.

Em outros países, com ênfase nos Estados Unidos e na Inglaterra, o exercício da função de auditor necessita de um exame de capacitação técnica. No Brasil, foi recentemente instituído este exame de qualificação de acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC PA 13 (R2), de 21 de agosto de 2015. Vide item 4.3 deste capítulo.

O exercício da função de auditoria exige livre movimentação dentro das empresas auditadas e requer conhecimentos de relações humanas, sociologia e psicologia para obter dados e informações relativas às empresas em exame. Condições intelectuais são importantes, porque auxiliam o auditor em análises, pesquisas, estudos de técnicas e regulamentação e o impelem na obtenção de informações e melhores resultados de trabalho.

O exercício da profissão da auditoria requer a observância de padrões morais, dado o caráter do serviço e as partes interessadas na condução da auditoria com idoneidade, integridade, respeito, imparcialidade e sobretudo independência.

4.2.2 Independência e sigilo

A Resolução CFC nº 1.367/10 aprova a NBC PA 290 (R1) – Independência – Trabalhos de auditoria e revisão, e a NBC PG 100, de 24 de janeiro de 2014.

4.2.2.1 NBC PA 290 (R1) – Independência – Trabalhos de auditoria e revisão

Em seus itens de 4 a 12, a NBC PA 290 (R1) determina conforme a seguir.

Estrutura conceitual sobre a independência

4. No caso de trabalhos de auditoria, é do interesse público e, portanto, requerido por esta Norma que os membros das equipes de auditoria, firmas e firmas em rede sejam independentes dos clientes de auditoria.

5. O objetivo desta Norma é auxiliar as firmas e os membros das equipes de auditoria na aplicação dos conceitos descritos abaixo para a conquista e manutenção da independência.

6. Independência compreende:

Independência de pensamento

Postura que permite a apresentação de conclusão que não sofra efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que a pessoa atue com integridade, objetividade e ceticismo profissional.

Aparência de independência

Evitar fatos e circunstâncias que sejam tão significativos a ponto de que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da firma, ou de membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

7. Os conceitos sobre a independência devem ser aplicados por auditores para:

(a) identificar ameaças à independência;

(b) avaliar a importância das ameaças identificadas;

(c) aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

Quando o auditor avalia que salvaguardas apropriadas não estão disponíveis ou não podem ser aplicadas para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, o auditor deve eliminar a circunstância ou relacionamento que cria as ameaças, declinar ou descontinuar o trabalho de auditoria. O auditor deve usar julgamento profissional ao aplicar estes conceitos sobre a independência.

Ameaças à independência

Ameaças podem ser criadas por ampla gama de relações e circunstâncias. Quando um relacionamento ou circunstância cria uma ameaça, essa ameaça pode comprometer, ou pode ser vista como se compromettesse, o cumprimento dos princípios fundamentais (veja “Definições” ao final desta Norma) por um auditor. Uma circunstância ou relacionamento podem criar mais de uma ameaça, e uma ameaça pode afetar o cumprimento de mais de um princípio fundamental.

As ameaças se enquadram em uma ou mais de uma das categorias a seguir:

(a) ameaça de interesse próprio é a ameaça de que interesse financeiro ou outro interesse influenciará de forma não apropriada o julgamento ou o comportamento do auditor;

(b) ameaça de autorrevisão é a ameaça de que o auditor não avaliará apropriadamente os resultados de julgamento dado ou serviço prestado anteriormente por ele, ou por outra pessoa da firma dele, nos quais o auditor confiará para formar um julgamento como parte da prestação do serviço atual;

(c) ameaça de defesa de interesse do cliente é a ameaça de que o auditor promoverá ou defenderá a posição de seu cliente a ponto em que a sua objetividade fique comprometida;

(d) ameaça de familiaridade é a ameaça de que, devido ao relacionamento longo ou próximo com o cliente, o auditor tornar-se-á solidário aos interesses dele ou aceitará seu trabalho sem muito questionamento;

(e) ameaça de intimidação é a ameaça de que o auditor será dissuadido de agir objetivamente em decorrência de pressões reais ou aparentes, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre o auditor.

8. Muitas circunstâncias ou combinações de circunstâncias diferentes podem ser

relevantes na avaliação das ameaças à independência. É impossível definir todas as situações que criam ameaças à independência e especificar as medidas apropriadas. Portanto, esta Norma estabelece conceitos de independência que requerem que as firmas e os membros das equipes de auditoria identifiquem, avaliem e tratem as ameaças à independência. Os conceitos sobre a independência apresentados auxiliam os profissionais no cumprimento das exigências éticas desta Norma. Ela abrange muitas variações de circunstâncias que criam ameaças à independência e pode evitar que o auditor conclua que uma situação é permitida porque não foi especificamente proibida.

9. O item 100 e os que se seguem descrevem como os conceitos sobre a independência devem ser aplicados. Esses itens não tratam de todas as circunstâncias e relações que criam ou podem criar ameaças à independência.

10. Ao decidir sobre a aceitação ou a continuação do trabalho, ou se uma pessoa específica pode ser membro da equipe de auditoria, a firma deve identificar e avaliar as ameaças à independência. Se as ameaças não estão em um nível aceitável, e a decisão é se deve aceitar o trabalho ou incluir uma pessoa específica na equipe de auditoria, a firma deve avaliar se as salvaguardas estão disponíveis para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Se a decisão é se deve continuar o trabalho, a firma deve avaliar se quaisquer salvaguardas existentes continuarão eficazes para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, se outras salvaguardas precisarão ser aplicadas, ou se o trabalho precisa ser descontinuado. Sempre que a firma tomar conhecimento de novas informações sobre ameaça à independência durante o trabalho, a firma deve avaliar a importância da ameaça de acordo com os conceitos sobre a independência.

11. Em toda esta Norma, faz-se referência à importância das ameaças à independência. Na avaliação da importância da ameaça, os fatores qualitativos bem como os quantitativos devem ser levados em consideração.

12. Esta Norma, na maioria dos casos, não determina a responsabilidade específica de pessoas dentro da firma por ações relacionadas à independência porque a responsabilidade pode diferir dependendo do porte, da estrutura e da organização da firma. A firma deve, segundo a NBC PA 01, estabelecer políticas e procedimentos

planejados para fornecer segurança razoável de que a independência é mantida quando requerido pelas exigências éticas aplicáveis. Além disso, as Normas de Auditoria (NBC TAs) requerem que o sócio do trabalho avalie o cumprimento dos requisitos de independência que se aplicam ao trabalho.

4.2.2.2 *Requisitos de controle*

1. Os auditores devem adotar mecanismos para que todo o seu pessoal se comprometa a manter independência, integridade, objetividade, confidencialidade e comportamento ético e profissional no relacionamento com clientes, organismos e entidades, e com os demais profissionais e auxiliares.

2. Os auditores devem manter um grupo de trabalho ou um responsável com o objetivo específico de orientar, estabelecer normas e prestar assistência para a solução de questões relacionadas à independência, à integridade, à confidencialidade e ao comportamento ético e profissional.

3. Devem ser especialmente considerados os impedimentos à execução dos trabalhos de auditoria independente decorrentes de outros serviços profissionais prestados, que possam caracterizar a perda efetiva ou aparente da sua objetividade e independência.

4. A avaliação do grau de independência existente em relação aos clientes deve ser permanente e sempre de forma evidenciada, devendo abranger toda a equipe técnica de auditores. Para tanto, todo profissional do quadro técnico deverá emitir, anualmente, uma declaração afirmando não haver, por parte dele, qualquer impedimento legal e ético em relação aos clientes que possa comprometer a sua independência e, se houver, reportá-los para a sua avaliação e devidas providências.

5. Os auditores devem instituir meio de divulgação interna e formal das contratações de novos clientes, ao mesmo tempo em que cada profissional a ser envolvido no trabalho se obriga a informar sobre eventual risco de perda da independência em virtude dessas contratações.

6. O responsável técnico deve avaliar os procedimentos necessários para a salvaguarda da independência e da objetividade dos auditores e da equipe de auditoria, em relação aos clientes sob sua responsabilidade.

4.2.2.3 *Do controle interno do pessoal*

7. Os auditores devem implantar regras e procedimentos de controle de qualidade no âmbito interno que assegurem o cumprimento das normas técnicas, éticas regulatórias, para que em todas as auditorias independentes de demonstrações contábeis sejam observados a independência e o sigilo.

8. As regras e procedimentos devem ser obrigatoriamente comunicados ao pessoal de todos os níveis, alcançando todos os elementos mencionados no item 1 com ênfase à independência e ao sigilo.

9. As regras e procedimentos de controle interno devem mencionar ou contemplar:

- a) o compromisso e conhecimento esperado quanto aos atributos citados;
- b) os programas de treinamento relativos à supervisão e revisão de auditorias;
- c) o sistema de informação, atualizado e disponibilizado para o pessoal, sobre clientes e outras entidades às quais são aplicáveis as políticas de independência e sigilo;
- d) o monitoramento quanto ao cumprimento, pelo pessoal, das políticas, normas e procedimentos de independência, integridade, sigilo e comportamento ético e profissional;
- e) e obrigatoriedade da declaração anual dos integrantes de todo o quadro técnico, confirmando que conhecem e cumprem as políticas, regras e procedimentos de independência, integridade, sigilo e comportamento ético e profissional.

4.2.2.4 *Do sigilo (vide NBC PG 100 na seção 140)*

10. É relevante que todos os auditores tenham procedimentos de proteção de informações sigilosas obtidas durante o relacionamento com o cliente, quer por meio eletrônico ou tradicionais, sendo de especial atenção o uso de redes de computador internas ou externas (“internet”).

11. Em decorrência da sofisticação do mercado em que atualmente os auditores e seus clientes atuam, são requeridos dos auditores contínua pesquisa e constante

atualização quanto aos assuntos técnicos relacionados com as operações e os negócios dos clientes.

12. Durante a fase de obtenção de dados sobre o cliente em potencial, os auditores devem verificar se a sua contratação pelo referido cliente não viola quaisquer normas profissionais e internas, especialmente aquelas sobre independência e conflito de interesses, bem como o Código de Ética Profissional do Contabilista.

4.2.3 Responsabilidade na execução do trabalho

Como em todas as profissões a responsabilidade na execução do trabalho se traduz inerente ao processo de prestação de serviços.

Contudo, o serviço realizado pelos auditores tem um alvo extremamente amplo de pessoas que se interessam em saber da realidade contida e expressada nas demonstrações contábeis. Assim, não só os administradores de empresa, mas também acionistas, fornecedores e outras empresas e pessoas muitas vezes se valem do exame dos auditores e de sua certificação realizada por intermédio de seu parecer.

Tal forma se prende em vários fatores, mas não somente a um bom planejamento de trabalho; na determinação de um adequado método configurando quantidades a serem examinadas; analisando processos e procedimentos usados pela empresa e espelhados em seu sistema de controles internos; na supervisão adequada de pessoal de auditoria que realiza o trabalho de campo; na avaliação da efetiva prova colhida no transcurso do trabalho; em sua especialização e conhecimento da própria empresa e nos métodos e aprendizados conquistados por estudos permanentes; na sua independência, zelo etc.

Vide código de ética contido no Capítulo 2, item 2.4.

4.2.3.1 *Da competência profissional do auditor (vide NBC PG 100 na seção 130)*

A atividade de auditoria requer conhecimentos específicos voltados às técnicas, aos procedimentos de auditoria e à metodologia de trabalho para aplicação de testes amostrais e discernimento quantitativo e qualitativo que comprovem julgamento do

trabalho realizado. O trabalho também leva o auditor a conhecimentos específicos, geralmente ligados a:

- capacidade para aplicação das normas, procedimentos e técnicas na execução das auditorias;
- capacidade na área de princípios e técnicas contábeis;
- conhecimento dos princípios de administração, para reconhecer e avaliar a relevância e o significado dos eventuais desvios em relação às boas práticas empresariais;
- conhecimento de fundamentos de economia, direito comercial, impostos, finanças, métodos quantitativos e sistemas de processamento eletrônico de dados.

4.2.3.1.1 Conhecimento contábil

A auditoria é uma *ramificação* atual da contabilidade, sendo uma cadeira administrada, regularmente, no curso de ciências contábeis.

A auditoria, como especialização da contabilidade, possui técnicas e procedimentos próprios para a consecução de suas atividades. Por sua formação universitária, o auditor dispõe de conhecimentos contábeis que o habilitam a exercer trabalhos *que envolvam a contabilidade*, desde a coleta de informação da empresa em sua totalidade, como na sistemática de implantação de rotinas e de controles internos e todos os aspectos que ocasionam eventos e mutações na posição patrimonial da empresa.

A contabilidade rege papel importante para efeito de controle do que acontece na empresa em sua totalidade e estabelece critérios que lhe permitem coordenar os fatos ocorridos em todos os setores. Por seu lado, 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 traduzidos em lançamentos contábeis e expressos monetariamente.

Os conhecimentos do auditor, acerca dos princípios e técnicas contábeis, e que lhe são necessários para a condução de suas tarefas, variam, obviamente, de acordo

com a natureza da empresa auditada.

Para os casos de auditores independentes, que executam trabalhos com ênfase em controles contábeis, são requeridos conhecimentos contábeis muito amplos. As técnicas e princípios contábeis, o mecanismo do processo contábil, a conversão das demonstrações financeiras em outra unidade monetária, conhecimentos de consolidação de demonstrações financeiras também podem fazer parte do composto técnico dos auditores. Nos casos de indústrias, o conhecimento de contabilidade de custos torna-se fundamental para a revisão do sistema de custeio dos estoques, assim como em indústrias de equipamentos pesados e de projetos de longo prazo, com reconhecimento de resultados por embarques parciais.

4.2.3.1.2 Conhecimento de administração

Entre as funções administrativas de gestão das empresas, destaca-se a fase de controle, que é o processo pelo qual a administração certifica-se de que a entidade está agindo em consonância com os planos e políticas por ela traçados.

Entretantes, para que isso seja efetivo, é necessária comunicação clara, informando-se a organização a respeito dos planos e políticas da administração e, em geral, as formas de comportamento ou ação que deseja atribuir à organização.

Por outro lado, a menos que a empresa seja do tipo individual, não compete à administração fazer ou executar o serviço. Pelo contrário, a responsabilidade da administração consiste em identificar que o trabalho esteja sendo executado, e isso requer que o pessoal seja contratado e formado dentro da organização, assim como que a organização seja motivada de forma a ser levada a executar o que a administração quer que se faça.

Em um sistema de controle interno, que é base inicial do trabalho de auditoria, os conhecimentos de administração podem prender-se ao fluxo das informações por toda a organização e, principalmente, pelos departamentos e setores que precisam informar e serem informados; o tempo de informação e a forma pela qual tais informações são dadas ao conhecimento, como e quem controlará, são, entre outros, itens de suma importância para o auditor.

Cabe à auditoria a função de revisar os sistemas de controle interno e relatar necessidades de alteração, e a implantação de fatores que reforcem a organização em sua totalidade.

4.2.3.1.3 Conhecimento de impostos

Em face da enorme variedade de impostos, passaram a ser de fundamental importância, no composto do auditor, os conhecimentos acerca das matérias que o regulam, o que em verdade já se tornou matéria de especialização na área de auditoria.

Dependendo da atividade, a empresa estará sujeita aos impostos determinados pelas entidades governamentais que a regulam.

De uma visão macro com relação aos impostos temos: imposto sobre a renda, imposto da circulação de mercadorias e serviços, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de crédito, imposto único sobre minerais, imposto sobre serviços, sem contar os recolhimentos compulsórios acerca de outras especialidades e assim por diante.

Cada um dos diferentes impostos, aqui descritos, possui legislação própria que especifica sua incidência. De acordo com as características e a localização de uma empresa, as entidades governamentais podem conceder determinados benefícios, em função do desenvolvimento da região ou do produto fabricado. Cada produto industrializado dispõe de uma alíquota diferenciada de incidência de imposto de produção, assim como podem ser diferentes as alíquotas para os impostos de circulação de mercadorias.

O planejamento tributário passou a ser ponto fundamental para permitir o maior benefício à empresa. Os prejuízos fiscais, as incorporações, cisões, fusões de empresas tornaram-se aspectos atrativos de benefícios a serem considerados para um adequado planejamento tributário, em função das alíquotas de impostos e possíveis reduções para seus pagamentos.

4.2.3.1.4 Conhecimento de processamento eletrônico de dados

Por tudo o que se tem dito, e pela evolução que tem ocorrido, passaram a ser peça fundamental, para o auditor, seus conhecimentos e a aplicação de processamento eletrônico de dados.

À primeira vista, o processamento eletrônico de dados, com sua mistura enriquecida de jargões técnicos, o conjunto dos programas, os aplicativos operacionais, os equipamentos de computação e seus periféricos apresentam-se como um obstáculo aparentemente intransponível aos olhos da auditoria convencional.

Contudo, o processamento eletrônico de dados é parte presente, e cada vez em maior escala, da organização, fazendo com que mais setores, áreas e atividades sejam por ele auxiliadas e controladas.

A auditoria, em processamento eletrônico de dados, encontra-se em fase de desenvolvimento permanente e precisa de pessoal que reúna condições técnicas adequadas ao perfil do auditor convencional, acrescido dos conhecimentos técnicos suficientes na área de processamento de dados.

A definição da representatividade da auditoria em processamento eletrônico de dados é importante no sentido de que cada vez mais as operações controladas e contabilizadas pelas empresas se valem dessa ferramenta. Assim, o conhecimento e o aprendizado técnico do auditor devem-se realizar no ambiente próprio que considere a adequação dos sistemas computadorizados quanto: aos controles de acesso e de alteração dos sistemas; ao processamento e à guarda de todas informações; e à consistência das informações geradas por esses sistemas computadorizados que se refletem nas demonstrações contábeis, determinando que são confiáveis, obtidas com critérios e representativos das operações e transações imputados ao sistema.

4.2.4 Honorários profissionais

A NBC PA 290(R1) regulamenta o item referente a honorários.

4.2.5 Guarda da documentação

Todo serviço realizado pelo auditor, principalmente aquele traduzido em papéis de trabalho, quer por papéis de fato ou por meios eletrônicos, os quais se constituem

na evidência efetiva do serviço prestado e das conclusões obtidas, deve ser mantido em boa ordem e guarda, até que haja manifestação efetiva do prazo do arquivo.

4.2.6 Utilização do trabalho do auditor interno

A auditoria interna atuante, independente e qualificada possibilita maior segurança ao auditor independente, uma vez que a qualidade dos trabalhos praticados assim o indique, e permite a identificação e resolução antecipada de problemas que comumente só são solucionados no último instante.

Cada vez mais pressionadas pela necessidade de verificação de processos de controles internos, as empresas investem na criação das atividades de auditoria interna. Empresas que estão inseridas no mercado financeiro e movimentam ações por venda ao público, principalmente em países como Estados Unidos, Inglaterra e França, são obrigados a ter processos de controle, como a Lei Sarbanes Oxley, e cuidar para que tais controles permaneçam vivos.

O trabalho conjugado entre as auditorias internas e independentes deve ser incentivado como forma de evitar duplicidade de trabalho, assim como promover a redução de custos de ambas as partes.

Assim avaliando se a auditoria interna, como sendo inclusive um ponto de apoio e de referência ao sistema de controle interno, pode se usar esta ferramenta como elemento de implantação de programas de trabalho visando aos controles internos e à análise de seu resultado, com certeza, pode dar ao auditor independente a decisão de quanto e como fazer.

Vide a NBC TA 610, publicada no *DOU* em 29 de janeiro de 2014, que dispõe sobre a Utilização do Trabalho de Auditoria Interna.

4.2.7 Utilização do trabalho de especialistas

A Resolução CFC nº 1.230/09 regulamentou a NBC TA 620 – Utilização de trabalho de especialistas.

4.3 NORMA PARA O EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA

A Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) está contida na Norma Brasileira de Contabilidade – NBC PA 13 (R2), de 2 de agosto de 2015.

4.4 NORMAS PROFISSIONAIS TÉCNICAS

NBC TA 200 (R1) – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria

Introdução

Alcance

1. Esta Norma de Auditoria trata das responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nesta Norma e em outras normas, elas estão substancialmente apresentadas pela sua sigla “NBC TA”. Especificamente, ela expõe os objetivos gerais do auditor independente e explica a natureza e o alcance da auditoria para possibilitar ao auditor independente o cumprimento desses objetivos. Ela também explica o alcance, a autoridade e a estrutura das NBC TAs e inclui requisitos estabelecendo as responsabilidades gerais do auditor independente aplicáveis em todas as auditorias, inclusive a obrigação de atender todas as NBC TAs. Doravante, o “auditor independente” é denominado o “auditor”.
2. As NBC TAs são escritas no contexto da auditoria de demonstrações contábeis executada por um auditor. Elas devem ser adaptadas conforme as necessidades às circunstâncias, quando aplicadas a auditorias de outras informações contábeis históricas. As NBC TAs não endereçam as responsabilidades do auditor que possam existir numa legislação, regulamentação ou de outra forma, por exemplo, como em conexão com uma oferta pública de títulos. Essas responsabilidades podem ser diferentes daquelas estabelecidas pelas NBC TAs. Dessa forma enquanto o auditor pode encontrar aspectos nas NBC TAs que o apoiem nessas circunstâncias, é responsabilidade dele garantir cumprimento de todas as

obrigações legais, regulatórias e profissionais.

Auditoria de demonstrações contábeis

3. O objetivo da 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 para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião (ver item A1 – página 72).
4. As demonstrações contábeis sujeitas à auditoria são as da entidade, elaboradas por sua administração, com supervisão geral dos responsáveis pela governança. As NBC TAs não impõem responsabilidades à administração ou aos responsáveis pela governança e não se sobrepõem às leis e regulamentos que governam as suas responsabilidades. Contudo, a auditoria em conformidade com as normas de auditoria é conduzida com base na premissa de que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança têm conhecimento de certas responsabilidades que são fundamentais para a condução da auditoria. A auditoria das demonstrações contábeis não exime dessas responsabilidades a administração ou os responsáveis pela governança (ver itens A2 a A11).
5. Como base para a opinião do auditor, as NBC TAs exigem que ele obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. Asseguração razoável é um nível elevado de segurança. Esse nível é conseguido quando o auditor obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de auditoria (isto é, o risco de que o auditor expresse uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante). Contudo, asseguração razoável não é um nível absoluto de segurança porque há limitações inerentes em uma auditoria, as quais

resultam do fato de que a maioria das evidências de auditoria em que o auditor baseia suas conclusões e sua opinião é persuasiva e não conclusiva (ver itens A28 a A52).

6. O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor no planejamento e na execução da auditoria e na avaliação do efeito de distorções identificadas sobre a auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações contábeis (NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria e NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria). Em geral, as distorções, inclusive as omissões, são consideradas relevantes se for razoável esperar que, individual ou conjuntamente, elas influenciem as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis. Julgamentos sobre a materialidade são estabelecidos levando-se em consideração as circunstâncias envolvidas e são afetados pela percepção que o auditor tem das necessidades dos usuários das demonstrações contábeis e pelo tamanho ou natureza de uma distorção, ou por uma combinação de ambos. A opinião do auditor considera as demonstrações contábeis como um todo e, portanto, o auditor não é responsável pela detecção de distorções que não sejam relevantes para as demonstrações contábeis como um todo.
7. A estrutura das NBC TAs contempla uma introdução, os objetivos, os requisitos e uma seção contendo aplicação e outros materiais explicativos que se destinam a dar suporte ao auditor na obtenção de segurança razoável. Quando necessário, elas são complementadas com Apêndices. As NBC TAs exigem que o auditor exerça o julgamento profissional e mantenha o ceticismo profissional ao longo de todo o planejamento e na execução da auditoria e, entre outras coisas:
 - Identifique e avalie os riscos de distorção relevante, independentemente se causados por fraude ou erro, com base no entendimento da entidade e de seu ambiente, inclusive o controle interno da entidade.
 - Obtenha evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se existem distorções relevantes por meio do planejamento e aplicação de respostas (procedimentos de auditoria) apropriadas aos riscos avaliados.

- Forme uma opinião a respeito das demonstrações contábeis com base em conclusões obtidas das evidências de auditoria obtidas.
8. A forma da opinião expressa pelo auditor depende da estrutura de relatório financeiro aplicável e de lei ou regulamento aplicáveis (ver itens A12 e A13).
 9. O auditor também pode ter outras responsabilidades de comunicação e de relatório perante os usuários, a administração, os responsáveis pela governança ou partes fora da entidade, a respeito dos assuntos decorrentes da auditoria. Essas outras responsabilidades podem ser estabelecidas pelas NBC TAs, por lei ou regulamento aplicável, como, por exemplo, NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, e item 43 da NBC TA 240, que trata da responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis.

Data de vigência

10. Esta Norma é aplicável para auditorias de demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

Objetivos gerais do auditor

11. Ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis, os objetivos gerais do auditor são:
 - a) obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
 - b) apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se com exigido pelas NBC TAs, em conformidade com as constatações do auditor.
12. Em todos os casos em que não for possível obter segurança razoável e a opinião com ressalva no relatório do auditor for insuficiente nas circunstâncias para atender aos usuários previstos das demonstrações contábeis, as NBC TAs requerem que o auditor se abstenha de emitir sua opinião ou renuncie ao trabalho,

quando a renúncia for possível de acordo com lei ou regulamentação aplicável.

Definições

13. Para fins das NBC TAs, os seguintes termos possuem os significados atribuídos a seguir:

a) *Estrutura de relatório financeiro aplicável* é a estrutura de relatório financeiro adotada pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança na elaboração das demonstrações contábeis, que é aceitável em vista da natureza da entidade e do objetivo das demonstrações contábeis ou que seja exigida por lei ou regulamento.

A expressão *estrutura de apresentação adequada* é utilizada para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que exige conformidade com as exigências dessa estrutura e:

- i) reconhece explícita ou implicitamente que, para conseguir a apresentação adequada das demonstrações contábeis, pode ser necessário que a administração forneça divulgações além das especificamente exigidas pela estrutura; ou
- ii) reconhece explicitamente que pode ser necessário que a administração se desvie de uma exigência da estrutura para conseguir a apresentação adequada das demonstrações contábeis. Espera-se que tais desvios sejam necessários apenas em circunstâncias extremamente raras.

A expressão *estrutura de conformidade (compliance)* é utilizada para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que exija a conformidade com as exigências dessa estrutura, mas não reconhece os aspectos contidos em (i) e (ii) acima.

b) *Evidências de auditoria* são as informações utilizadas pelo auditor para fundamentar suas conclusões em que se baseia a sua opinião. As evidências de auditoria incluem informações contidas nos registros contábeis subjacentes às demonstrações contábeis e outras informações. Para fins das NBC TAs:

- i) a suficiência das evidências de auditoria é a medida da quantidade da

evidência de auditoria. A quantidade necessária da evidência de auditoria é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante e também pela qualidade de tal evidência;

- ii) a adequação da evidência de auditoria é a medida da qualidade da evidência de auditoria; isto é, sua relevância e confiabilidade no fornecimento de suporte às conclusões em que se baseia a opinião do auditor.
- c) *Risco de auditoria* é o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção.
- d) *Auditor* é usado em referência à pessoa ou pessoas que conduzem a auditoria, geralmente o sócio do trabalho ou outros integrantes da equipe do trabalho, ou, como aplicável, à firma. Quando uma NBC TA pretende expressamente que uma exigência ou responsabilidade seja cumprida pelo sócio do trabalho, usa-se o termo *sócio do trabalho* ao invés de auditor. *Sócio do trabalho* e *firma* devem ser lidos como se referindo a seus equivalentes no setor público, quando for relevante.
- e) *Risco de detecção* é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.
- f) *Demonstrações contábeis* são a representação estruturada de informações financeiras históricas, incluindo divulgações, com a finalidade de informar os recursos econômicos ou as obrigações da entidade em determinada data no tempo ou as mutações de tais recursos ou obrigações durante um período de tempo em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. O termo “demonstrações contábeis” refere-se normalmente ao conjunto completo de demonstrações contábeis como determinado pela estrutura de relatório financeiro aplicável, mas também pode referir-se a quadros isolados das

demonstrações contábeis. As divulgações compreendem informações explicativas ou descritivas, elaboradas conforme requeridas, permitidas expressamente ou de outra forma pela estrutura de relatório financeiro aplicável, incluídas nas demonstrações contábeis, ou nas notas explicativas, ou incorporadas por referência cruzada (ver itens A1 e A2). (Alterado pela NBC TA 200 – R1.).

- g) *Informação contábil histórica* é a informação expressa em termos financeiros em relação a uma entidade específica, derivada principalmente do sistema contábil da entidade, a respeito de eventos econômicos ocorridos em períodos passados ou de condições ou circunstâncias econômicas em determinada data no passado.
- h) *Administração* é a pessoa com responsabilidade executiva pela condução das operações da entidade. Para algumas entidades, como no Brasil, a administração inclui alguns ou todos os responsáveis pela governança, por exemplo, membros executivos de um conselho de governança, ou sócio-diretor.
- i) *Distorção* é a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de uma demonstração contábil relatada e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação que é exigida para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. As distorções podem originar-se de erro ou fraude. Quando o auditor expressa uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, as distorções também incluem os ajustes de valor, classificação, apresentação ou divulgação que, no julgamento do auditor, são necessários para que as demonstrações contábeis estejam apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes.
- j) *Premissa*, relativa às responsabilidades da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, com base na qual a auditoria é conduzida e entendido que eles têm as seguintes responsabilidades, fundamentais para a condução da auditoria em

conformidade com as normas de auditoria. Isto é, a responsabilidade:

- i) pela elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo quando relevante sua apresentação adequada;
- ii) pelo controle interno que os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança determinam ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro;
- iii) por fornecer ao auditor:
 - a) acesso às informações que os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, tenham conhecimento que sejam relevantes para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis como registros, documentação e outros assuntos;
 - b) quaisquer informações adicionais que o auditor possa solicitar da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança para o propósito da auditoria; e
 - c) acesso irrestrito aos locais e pessoas dentro da entidade que o auditor determina ser necessário para obter evidências de auditoria.

No caso de uma estrutura de apresentação adequada, o item (i) acima pode ser redigido como “pela elaboração e apresentação adequada das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro”, ou “pela elaboração de demonstrações contábeis que propiciem uma visão verdadeira e justa em conformidade com a estrutura de relatório financeiro”. Isso se aplica a todas as referências à elaboração e apresentação das demonstrações contábeis nas normas de auditoria.

- k) *Julgamento profissional* é a aplicação do treinamento, conhecimento e experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de

auditoria, contábeis e éticas, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho de auditoria.

- l) *Ceticismo profissional* é a postura que inclui uma mente questionadora e alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria.
- m) *Asseguração razoável* é, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis, um nível alto, mas não absoluto, de segurança.
- n) *Risco de distorção relevante* é o risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante antes da auditoria. Consiste em dois componentes, descritos a seguir no nível das afirmações:
 - i) risco inerente é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados;
 - ii) risco de controle é o risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade.
- o) *Responsável pela governança* é a pessoa ou organização com a responsabilidade de supervisionar de forma geral a direção estratégica da entidade e obrigações relacionadas com a responsabilidade da entidade. Isso inclui a supervisão geral do processo de relatório financeiro. Para algumas entidades, os responsáveis pela governança podem incluir empregados da administração, por exemplo, membros executivos de conselho de governança de uma entidade do setor privado ou público, ou sócio-diretor.

Requisitos

Requisitos éticos relacionados à auditoria de demonstrações contábeis

14. O auditor deve cumprir as exigências éticas relevantes, inclusive as pertinentes à independência, no que se refere aos trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis (ver itens A14 a A17).

Ceticismo profissional

15. O auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorção relevante nas demonstrações contábeis (ver itens A18 a A22).

Julgamento profissional

16. O auditor deve exercer julgamento profissional ao planejar e executar a auditoria de demonstrações contábeis (ver itens A23 a A27).

Evidência de auditoria apropriada e suficiente e risco de auditoria

17. Para obter segurança razoável, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável e, com isso, possibilitar a ele obter conclusões razoáveis e nelas basear a sua opinião (ver itens A28 a A52).

Condução da auditoria em conformidade com NBC TAs

Conformidade com NBC TAs relevantes para a auditoria

18. O auditor deve observar todas as NBC TAs relevantes para a auditoria. Uma NBC TA é relevante para a auditoria quando ela está em vigor e as circunstâncias tratadas nela existem na situação específica (ver itens A53 a A57).

19. O auditor deve entender o texto inteiro de cada NBC TA, inclusive sua aplicação e outros materiais explicativos para entender os seus objetivos e aplicar as suas exigências adequadamente (ver itens A8 a A66).

20. O auditor não deve declarar conformidade com as normas de auditoria (brasileiras e internacionais) no seu relatório, a menos que ele tenha cumprido com as exigências desta Norma e de todas as demais NBC TAs relevantes para a

auditoria.

Objetivos declarados em NBC TAs individuais

21. Para atingir os objetivos gerais do auditor, ele deve utilizar os procedimentos estabelecidos nas NBC TAs relevantes ao planejar e executar a auditoria, considerando as inter-relações entre as NBC TAs, para (ver itens A67 a A69):
- a) determinar se são necessários quaisquer procedimentos de auditoria, além dos exigidos pelas NBC TAs, na busca dos objetivos formulados nas NBC TAs (ver item A70); e
 - b) avaliar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver item A71).

Conformidade com exigências relevantes

22. Observado o disposto no item 23, o auditor deve cumprir com cada exigência de uma NBC TA, a menos que, nas circunstâncias da auditoria:
- a) a NBC TA inteira não seja relevante; ou
 - b) a exigência não seja relevante por ser condicional e a condição não existir (ver itens A72 a A73).
23. Em circunstâncias excepcionais, o auditor pode julgar necessário não considerar uma exigência relevante em uma NBC TA. Em tais circunstâncias, o auditor deve executar procedimentos de auditoria alternativos para cumprir o objetivo dessa exigência. Espera-se que a necessidade de o auditor não considerar uma exigência relevante surja apenas quando a exigência for a execução de um procedimento específico e, nas circunstâncias específicas da auditoria, esse procedimento seria ineficaz no cumprimento do objetivo da exigência (ver item A74).

Não cumprimento de um objetivo

24. Se um objetivo em uma NBC TA relevante não pode ser cumprido, o auditor deve avaliar se isso o impede de cumprir os objetivos gerais de auditoria e se isso exige que ele, em conformidade com as NBC TAs, modifique sua opinião ou

renuncie ao trabalho (quando a renúncia é possível de acordo com lei ou regulamento aplicável). A falha no cumprimento de um objetivo representa um assunto significativo, que exige documentação em conformidade com a NBC TA 230 – Documentação de Auditoria (ver itens A75 a A76). Para melhor entendimento das expressões “que o auditor modifique sua opinião” ou “emitir uma opinião modificada”, ver NBC TA 705, que trata da emissão de relatórios com modificações, que significa emitir um relatório adverso ou com ressalva.

Em razão da inclusão dos itens A1 e A2, a numeração existente é renumerada em ordem sequencial, ou seja, A1 para A3, A2 para A4, A3 para A5, e assim sucessivamente. Além disso, as referências em outras normas também são ajustadas em função dessas alterações de numeração.

Em razão dessas alterações, as disposições não alteradas desta norma são mantidas e a sigla da NBC TA 200, publicada no *DOU*, Seção 1, de 03-12-2009, passa a ser NBC TA 200 (R1).

As alterações desta norma entram em vigor na data de sua publicação, aplicando-se às auditorias de demonstrações contábeis para períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016.

Aplicação e outros materiais explicativos (componentes da NBC TA 200 (R1))

Definições

Demonstrações contábeis (ver item 13f)

- A1. Algumas estruturas de relatórios financeiros podem referir-se aos recursos econômicos ou às obrigações da entidade em outros termos. Por exemplo, eles podem ser denominados ativos e passivos da entidade, e a diferença residual entre eles também pode ser denominada patrimônio ou patrimônio líquido. (Incluído pela NBC TA 200 – R1.)
- A2. Informações explicativas ou descritivas que devem ser incluídas nas demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável podem ser incorporadas nelas por referência cruzada com informações em outro documento, como relatório da administração ou relatório de risco. “Incorporadas nelas por referência cruzada” significa cruzar a referência das demonstrações contábeis para outro documento, e não do outro documento para as demonstrações contábeis. Quando a estrutura de relatório financeiro aplicável não proíbe

expressamente o uso de referência cruzada ou quando as informações explicativas ou descritivas podem ser encontradas, e as informações forem adequadamente incluídas como referência cruzada, as informações devem fazer parte das demonstrações contábeis. (Incluído pela NBC TA 200 – R1.)

Auditoria de demonstrações contábeis

Alcance da auditoria (ver item 3)

A3. A opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis trata de determinar se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Tal opinião é comum a todas as auditorias de demonstrações contábeis. A opinião do auditor, portanto, não assegura, por exemplo, a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com a qual a administração conduziu os negócios da entidade. Em algumas situações, porém, lei e regulamento aplicáveis podem exigir que o auditor forneça opinião sobre outros assuntos específicos, tais como a eficácia do controle interno ou a compatibilidade de um relatório separado da administração junto com as demonstrações contábeis. Embora as NBC TAs incluam exigências e orientação em relação a tais assuntos na medida em que sejam relevantes para a formação de uma opinião sobre as demonstrações contábeis, seria exigido que o auditor empreendesse trabalho adicional se tivesse responsabilidades adicionais no fornecimento de tais opiniões.

Elaboração das demonstrações contábeis (ver item 4)

A4. Lei ou regulamento podem estabelecer as responsabilidades da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, em relação a relatórios financeiros. Entretanto, a extensão dessas responsabilidades, ou a forma que elas são descritas, podem ser diferentes. Apesar dessas diferenças, uma auditoria em conformidade com NBC TAs é conduzida com base na premissa de que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança reconhecem e entendem que eles têm essa responsabilidade:

- a) pela elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo quando relevante sua apresentação adequada;
- b) pelo controle interno que os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança determinam ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro; e
- c) por fornecer ao auditor:
 - i) acesso a todas as informações, que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança tenham conhecimento e que sejam relevantes para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, tais como: registros e

documentação e outros assuntos;

- ii) informações adicionais que o auditor possa solicitar da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança para a finalidade da auditoria; e
- iii) acesso irrestrito às pessoas da entidade, que o auditor determine ser necessário para obter evidências de auditoria.

A5. A elaboração das demonstrações contábeis, pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança requer:

- a identificação da estrutura de relatório financeiro aplicável, no contexto de leis ou regulamentos relevantes.
- a elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com essa estrutura.
- a inclusão de descrição adequada dessa estrutura nas demonstrações contábeis.

A elaboração das demonstrações contábeis exige que a administração exerça julgamento ao fazer estimativas contábeis que sejam razoáveis nas circunstâncias, assim como ao selecionar e ao aplicar políticas contábeis apropriadas. Esses julgamentos são estabelecidos no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável.

A6. As demonstrações contábeis podem ser elaboradas em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro para satisfazer:

- as necessidades de informação financeira comuns de um amplo leque de usuários (isto é, “demonstrações contábeis para fins gerais”); ou
- as necessidades de informação financeira de usuários específicos (isto é, “demonstrações contábeis para propósitos especiais”).

A7. A estrutura de relatório financeiro aplicável muitas vezes abrange normas de contabilidade estabelecidas por organização normatizadora autorizada ou reconhecida ou por exigências legislativas ou regulamentares. Em alguns casos, a estrutura de relatório financeiro pode abranger normas de informação contábil estabelecidas por organização normatizadora autorizada ou reconhecida e exigências legislativas ou regulamentares. Outras fontes podem fornecer orientação sobre a aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável. Em alguns casos, a estrutura de relatório financeiro aplicável pode abranger tais fontes ou pode até mesmo consistir nelas. Tais fontes podem incluir:

- o ambiente legal e ético, incluindo estatutos, regulamentos, veredictos e obrigações éticas profissionais em relação a assuntos contábeis;
- interpretações contábeis publicadas de diferente autoridade emitidas por organizações normatizadoras, profissionais ou reguladoras;
- pontos de vista publicados de diferentes autoridades sobre assuntos contábeis emergentes, emitidos por organizações normatizadoras, profissionais ou reguladoras;
- práticas gerais e de setor amplamente reconhecidas e prevalecentes; e

- literatura contábil.

Quando existem conflitos entre a estrutura de relatório financeiro aplicável e as fontes em que orientação sobre sua aplicação pode ser obtida, ou entre as fontes que abrangem a estrutura de relatório financeiro, a fonte com a mais alta autoridade prevalece.

No caso do Brasil, como definido no item 7 da NBC TG-26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, “práticas contábeis adotadas no Brasil” compreendem a legislação societária brasileira, as Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, os pronunciamentos, as interpretações e as orientações emitidos pelo CPC e homologados pelos órgãos reguladores e práticas adotadas pelas entidades em assuntos não regulados, desde que atendam à Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis emitida pelo CFC e, por conseguinte, em consonância com as normas contábeis internacionais.

- A8. As exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável determinam a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis. Embora a estrutura possa não especificar o modo de contabilização ou divulgação de todas as transações ou eventos, ela geralmente incorpora princípios suficientemente amplos, que podem servir como base para o desenvolvimento e aplicação de políticas contábeis compatíveis com os conceitos subjacentes às exigências da estrutura.
- A9. Algumas estruturas de relatório financeiro são estruturas de apresentação adequada, enquanto outras são estruturas de conformidade. Estruturas de relatório financeiro que abrangem primariamente as normas de contabilidade estabelecidas por organização com autoridade ou reconhecimento para promulgar normas a serem usadas pelas entidades na elaboração de demonstrações contábeis para fins gerais muitas vezes são estabelecidas para o cumprimento da apresentação adequada. Por exemplo, as práticas contábeis adotadas no Brasil, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade ou pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e aprovadas pelos reguladores específicos.
- A10. As exigências da estrutura de relatório financeiro também determinam o que constitui conjunto completo de demonstrações contábeis. No Brasil, as demonstrações contábeis destinam-se a fornecer informações a respeito da posição patrimonial e financeira, desempenho e fluxos de caixa da entidade. Para tais estruturas, o conjunto completo de demonstrações contábeis incluiria balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração das mudanças do patrimônio líquido, demonstração dos fluxos de caixa e respectivas notas explicativas. No Brasil, para as companhias abertas, inclui-se a demonstração do valor adicionado. Para outras estruturas de relatório financeiro, uma demonstração contábil isolada e as notas explicativas relacionadas podem constituir o conjunto completo de demonstrações contábeis.
- A11. A NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria, item 6(a), estabelece exigências e fornece orientação sobre como determinar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro aplicável. A NBC TA 800 – Considerações Especiais – Auditoria de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósito Especial, trata de considerações especiais quando as demonstrações contábeis são elaboradas em conformidade com uma estrutura de fim especial.

A12. Em decorrência da importância da premissa para a condução da auditoria, exige-se que o auditor obtenha a concordância da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, de que eles têm responsabilidades, expostas no item A2, como condição prévia para a aceitação do trabalho de auditoria (NBC TA 210, item 6(b)).

Considerações específicas para auditoria no setor público

A13. Os mandatos de auditoria para auditoria de demonstrações contábeis de entidade do setor público podem ser mais detalhados do que os de outras entidades. Como resultado, a premissa relativa às responsabilidades da administração sobre a qual é conduzida a auditoria das demonstrações contábeis do setor público pode incluir responsabilidades adicionais, tais como a responsabilidade pela execução de transações e eventos em conformidade com a legislação, regulamentação ou outra autoridade (ver item A57).

Forma da opinião do auditor (ver item 8)

A14. A opinião expressa pelo auditor é se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. A forma da opinião do auditor, porém, depende da estrutura de relatório financeiro aplicável e de lei ou regulamento aplicáveis. Grande parte das estruturas de relatório financeiro inclui exigências relativas à apresentação das demonstrações contábeis. Para tais estruturas, a elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável inclui a apresentação.

A15. Quando a estrutura de relatório financeiro é uma estrutura de apresentação adequada, como geralmente ocorre no caso de demonstrações contábeis para fins gerais, a opinião exigida pelas NBC TAs é se as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes. Quando a estrutura de relatório financeiro é uma estrutura de conformidade (*compliance*), a opinião exigida é se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura. A menos que haja declaração em contrário, as referências nas NBC TAs à opinião do auditor abrangem ambas as formas de opinião.

Requisitos éticos relacionados à auditoria de demonstrações contábeis (ver item 14)

A16. O auditor está sujeito a exigências éticas relevantes, inclusive as relativas à independência, no que diz respeito a trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis. As exigências éticas relevantes abrangem o Código de Ética Profissional do Contabilista, com relação à auditoria de demonstrações contábeis bem como às NBC PAs aplicáveis.

A17. Os princípios fundamentais de ética profissional relevantes para o auditor quando da condução de auditoria de demonstrações contábeis estão implícitos no Código de Ética Profissional do Contabilista e na NBC PA 01, que trata do controle de qualidade. Esses princípios estão em linha

com os princípios do Código de Ética do IFAC, cujo cumprimento é exigido dos auditores. Esses princípios são:

- a) integridade;
- b) objetividade;
- c) competência e zelo profissional;
- d) confidencialidade; e
- e) comportamento (ou conduta) profissional.

O Código de Ética Profissional do Contabilista e as normas profissionais do CFC relacionada mostram como a estrutura conceitual deve ser aplicada em situações específicas. Fornecem exemplos de salvaguardas que podem ser apropriadas para tratar das ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais e fornece, também, exemplos de situações em que não há salvaguardas disponíveis para tratar as ameaças.

- A18. No caso de trabalho de auditoria ser de interesse público e, portanto, exigido pelo Código de Ética Profissional do Contabilista e pelas normas profissionais do CFC, se exige que o auditor seja independente da entidade sujeita a auditoria. O Código de Ética Profissional do Contabilista e as normas profissionais descrevem a independência como abrangendo postura mental independente e independência na aparência. A independência do auditor frente à entidade salvaguarda a capacidade do auditor de formar opinião de auditoria sem ser afetado por influências que poderiam comprometer essa opinião. A independência aprimora a capacidade do auditor de atuar com integridade, ser objetivo e manter postura de ceticismo profissional.
- A19. A NBC PA 01 trata das responsabilidades da firma (e dos auditores independentes pessoas físicas) ao estabelecer e manter sistema de controle de qualidade para a execução de trabalhos de auditoria ou revisão de informações históricas, outros trabalhos de asseguarção (informações não históricas) e serviços correlatos. A referida NBC PA, itens 20 a 24, apresenta as responsabilidades do auditor (pessoa física ou jurídica) para o estabelecimento de políticas e procedimentos para lhe fornecer segurança razoável de que a firma e seu pessoal cumprem com as exigências éticas relevantes, inclusive as relacionadas com independência. A NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 9 a 11, apresenta as responsabilidades do sócio do trabalho no que diz respeito às exigências éticas relevantes. Essas responsabilidades incluem alertas adicionais, por meio de observação e indagações quando necessário para evidências de não cumprimento com requerimentos éticos relevantes por membros da equipe de trabalho, determinando a ação apropriada se vierem ao conhecimento do sócio do trabalho assuntos que indiquem que membros da equipe do trabalho não cumpriram com exigências éticas relevantes, e formar uma conclusão sobre a conformidade com as exigências de independência que se aplicam ao trabalho de auditoria. A NBC TA 220 reconhece que a equipe do trabalho tem direito de se valer dos sistemas de controle de qualidade da firma para cumprir suas responsabilidades no que se refere a procedimentos de controle de qualidade aplicáveis ao trabalho de auditoria individual, a menos que a informação fornecida pela firma ou outras partes sugira outra ação.

Ceticismo profissional

A20. O ceticismo profissional inclui estar alerta, por exemplo, a:

- evidências de auditoria que contradigam outras evidências obtidas;
- informações que coloquem em dúvida a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações a serem usadas como evidências de auditoria;
- condições que possam indicar possível fraude;
- circunstâncias que sugiram a necessidade de procedimentos de auditoria além dos exigidos pelas NBC TAs.

A21. A manutenção do ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria é necessária, por exemplo, para que o auditor reduza os riscos de:

- ignorar circunstâncias não usuais;
- generalização excessiva ao tirar conclusões das observações de auditoria;
- uso inadequado de premissas ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliar os resultados destes.

A22. O ceticismo profissional é necessário para a avaliação crítica das evidências de auditoria. Isso inclui questionar evidências de auditoria contraditórias e a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações e outras informações obtidas junto à administração e aos responsáveis pela governança. Também inclui a consideração da suficiência e adequação das evidências de auditoria obtidas considerando as circunstâncias, por exemplo, no caso de existência de fatores de risco de fraude se um documento individual, de natureza suscetível de fraude, for a única evidência que corrobore um valor relevante da demonstração contábil.

A23. O auditor pode aceitar registros e documentos como genuínos, a menos que tenha razão para crer no contrário. Contudo, exige-se que o auditor considere a confiabilidade das informações a serem usadas como evidências de auditoria (NBC TA 500 – Evidência de Auditoria, itens 7 a 9). Em casos de dúvida a respeito da confiabilidade das informações ou indicações de possível fraude (por exemplo, se condições identificadas durante a auditoria fizerem o auditor crer que um documento pode não ser autêntico ou que termos de documento podem ter sido falsificados), as normas de auditoria exigem que o auditor faça investigações adicionais e determine que modificações ou adições aos procedimentos de auditoria são necessários para solucionar o assunto (NBC TA 240, item 13; NBC TA 500, item 11; e NBC TA 505 – Confirmações Externas, itens 10, 11 e 16).

A24. Não se pode esperar que o auditor desconsidere a experiência passada de honestidade e integridade da administração da entidade e dos responsáveis pela governança. Contudo, a crença de que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e têm integridade não livra o auditor da necessidade de manter o ceticismo profissional ou permitir que ele se satisfaça com evidências de auditoria menos que persuasivas na obtenção de segurança razoável.

Julgamento profissional (ver item 16)

A25. O julgamento profissional é essencial para a condução apropriada da auditoria. Isso porque a interpretação das exigências éticas e profissionais relevantes, das normas de auditoria e as decisões informadas requeridas ao longo de toda a auditoria não podem ser feitas sem a aplicação do conhecimento e experiência relevantes para os fatos e circunstâncias. O julgamento profissional é necessário, em particular, nas decisões sobre:

- materialidade e risco de auditoria;
- a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria aplicados para o cumprimento das exigências das normas de auditoria e a coleta de evidências de auditoria;
- avaliar se foi obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada e se algo mais precisa ser feito para que sejam cumpridos os objetivos das NBC TAs e, com isso, os objetivos gerais do auditor;
- avaliação das opiniões da administração na aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicada da entidade;
- extração de conclusões baseadas nas evidências de auditoria obtidas, por exemplo, pela avaliação da razoabilidade das estimativas feitas pela administração na elaboração das demonstrações contábeis.

A26. A característica que distingue o julgamento profissional esperado do auditor é que esse julgamento seja exercido por auditor cujo treinamento, conhecimento e experiência tenham ajudado no desenvolvimento das competências necessárias para estabelecer julgamentos razoáveis.

A27. O exercício do julgamento profissional em qualquer caso específico baseia-se nos fatos e circunstâncias que são conhecidos pelo auditor. A consulta a respeito de assuntos difíceis ou contenciosos durante o curso da auditoria, dentro da equipe do trabalho e entre a equipe do trabalho e outros no nível apropriado, dentro ou fora da firma de auditoria, tal como exigido pela NBC TA 220, item 18, ajudam o auditor no exercício de julgamentos suportados e razoáveis.

A28. O julgamento profissional pode ser avaliado com base no fato de que o julgamento exercido reflete uma aplicação competente ou não competente dos princípios de auditoria e contábeis e se ele é apropriado considerando os fatos e circunstâncias conhecidos pelo auditor até a data do seu relatório de auditoria e compatível com estes.

A29. O julgamento profissional precisa ser exercido ao longo de toda a auditoria. Ele também precisa ser adequadamente documentado. Neste aspecto, exige-se que o auditor elabore documentação de auditoria suficiente para possibilitar que outro auditor experiente, sem nenhuma ligação prévia com a auditoria, entenda os julgamentos profissionais significativos exercidos para se atingir as conclusões sobre assuntos significativos surgidos durante a auditoria (NBC TA 230, item 8). O julgamento profissional não deve ser usado como justificativa para decisões que, de outra forma, não são sustentadas pelos fatos e circunstâncias do trabalho nem por evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Evidência de auditoria apropriada e suficiente e risco de auditoria (ver itens 5 e 17)

Suficiência e adequação da evidência de auditoria

- A30. A evidência de auditoria é necessária para sustentar a opinião e o relatório do auditor. Ela é de natureza cumulativa e primariamente obtida a partir de procedimentos de auditoria executados durante o curso da auditoria. Contudo, também pode incluir informações obtidas de outras fontes, como auditorias anteriores (contanto que o auditor tenha determinado se ocorreram mudanças desde a auditoria anterior que possam afetar a sua relevância para a auditoria corrente, NBC TA 315, item 9) ou procedimentos de controle de qualidade do auditor para aceitação e continuidade de clientes. Além de outras fontes dentro e fora da entidade, os registros contábeis da entidade são uma fonte importante de evidência de auditoria. Além disso, informações que possam ser usadas como evidências de auditoria podem ter sido elaboradas por especialista empregado ou contratado pela entidade. As evidências de auditoria abrangem informações que sustentam e corroboram as afirmações da administração e informações que contradizem tais afirmações. Além disso, em alguns casos, a ausência de informações (por exemplo, a recusa da administração de fornecer uma representação solicitada) é usada pelo auditor e, portanto, também constitui evidência de auditoria. A maior parte do trabalho do auditor na formação de sua opinião consiste na obtenção e avaliação da evidência de auditoria.
- A31. A suficiência e adequação das evidências de auditoria estão inter-relacionadas. A suficiência é a medida da quantidade de evidência de auditoria. A quantidade necessária de evidência de auditoria é afetada pela avaliação pelo auditor dos riscos de distorção (quanto mais elevados os riscos avaliados, maior a probabilidade de que seja necessária mais evidência de auditoria) e também pela qualidade de tais evidências de auditoria (quanto melhor a qualidade, menos evidência pode ser necessária). A obtenção de mais evidência de auditoria, porém, pode não compensar a sua má qualidade.
- A32. A adequação é a medida da qualidade da evidência de auditoria, isto é, a sua relevância e confiabilidade no suporte das conclusões em que se baseia a opinião do auditor. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte e sua natureza e depende das circunstâncias individuais em que são obtidas.
- A33. Determinar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para a redução do risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, possibilitando assim ao auditor tirar conclusões para fundamentar sua opinião, é uma questão de julgamento profissional. A NBC TA 500 e outras NBC TAs relevantes estabelecem exigências adicionais e fornecem orientação adicional, aplicável durante toda a auditoria, no que se refere às considerações do auditor na obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Risco de auditoria

- A34. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção. A avaliação dos riscos baseia-se em procedimentos de auditoria para a obtenção de informações necessárias para essa finalidade e evidências obtidas ao longo de toda a auditoria. A avaliação dos riscos é antes uma questão de julgamento profissional que uma questão passível de mensuração precisa.
- A35. Para fins das NBC TAs, o risco de auditoria não inclui o risco de que o auditor possa expressar uma opinião de que as demonstrações contábeis contêm distorção relevante quando esse não é o caso. Esse risco geralmente é insignificante. Além disso, o risco de auditoria é um termo técnico relacionado ao processo de auditoria; ele não se refere aos riscos de negócio do auditor, tais como perda decorrente de litígio, publicidade adversa ou outros eventos surgidos em conexão com a auditoria das demonstrações contábeis.

Risco de distorção relevante

- A36. Os riscos de distorção relevante podem existir em dois níveis:
- no nível geral da demonstração contábil; e
 - no nível da afirmação para classes de transações, saldos contábeis e divulgações.
- A37. Riscos de distorção relevante no nível geral da demonstração contábil referem-se aos riscos de distorção relevante que se relacionam de forma disseminada às demonstrações contábeis como um todo e que afetam potencialmente muitas afirmações.
- A38. Os riscos de distorção relevante no nível da afirmação são avaliados para que se determine a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria necessários para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente. Essa evidência possibilita ao auditor expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis em um nível aceitavelmente baixo de risco de auditoria. Os auditores usam várias abordagens para cumprir o objetivo de avaliar os riscos de distorção relevante. Por exemplo, o auditor pode fazer uso de um modelo que expresse a relação geral dos componentes do risco de auditoria em termos matemáticos para chegar a um nível aceitável de risco de detecção. Alguns auditores julgam tal modelo útil no planejamento de procedimentos de auditoria.
- A39. Os riscos de distorção relevante no nível da afirmação consistem em dois componentes: risco inerente e risco de controle. O risco inerente e o risco de controle são riscos da entidade; eles existem independentemente da auditoria das demonstrações contábeis.
- A40. O risco inerente é mais alto para algumas afirmações e classes relacionadas de transações, saldos contábeis e divulgações do que para outras. Por exemplo, ele pode ser mais alto para cálculos complexos ou contas compostas de valores derivados de estimativas contábeis sujeitas à incerteza significativa de estimativa. Circunstâncias externas que dão origem a riscos de negócios também podem influenciar o risco inerente. Por exemplo, desenvolvimentos tecnológicos podem tornar obsoleto um produto específico, deixando assim o estoque mais suscetível de distorção em relação à superavaliação. Fatores na entidade e no seu ambiente, relacionados às várias ou todas

as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações também podem influenciar o risco inerente relacionado a uma afirmação específica. Tais fatores podem incluir, por exemplo, falta de capital de giro suficiente para a continuidade das operações ou um setor em declínio caracterizado por um grande número de falências.

- A41. O risco de controle é uma função da eficácia do desenho (controles estabelecidos), da implementação e da manutenção do controle interno pela administração no tratamento dos riscos identificados que ameaçam o cumprimento dos objetivos da entidade, que são relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade. Contudo, o controle interno, independentemente da qualidade da sua estrutura e operação, pode reduzir, mas não eliminar, os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, por causa das limitações inerentes ao controle interno. Essas limitações incluem, por exemplo, a possibilidade de erros ou equívocos humanos, ou de controles contornados por conluio ou burla inapropriada da administração. Portanto, algum risco de controle sempre existe. As NBC TAs oferecem as condições nas quais existe a exigência, ou a possibilidade de escolha pelo auditor, de testar a eficácia dos controles na determinação da natureza, época e extensão de procedimentos substantivos a serem executados (NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados, itens 7 a 17).
- A42. As NBC TAs geralmente não se referem ao risco inerente e ao risco de controle separadamente mas a uma avaliação combinada dos “riscos de distorção relevante”. Contudo, o auditor pode fazer avaliações separadas ou combinadas do risco inerente e do risco de controle, dependendo das técnicas de auditoria ou metodologias e considerações práticas. A avaliação dos riscos de distorção relevante pode ser expressa em termos quantitativos, como porcentagens, ou em termos não quantitativos. De qualquer forma, a necessidade de que o auditor faça avaliações apropriadas é mais importante do que as diferentes abordagens pelas quais elas são feitas.
- A43. A NBC TA 315 estabelece exigências e fornece orientação sobre a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nos níveis de demonstração contábil e de afirmação.

Risco de detecção

- A44. Para um dado nível de risco de auditoria, o nível aceitável de risco de detecção tem uma relação inversa com os riscos avaliados de distorção relevante no nível da afirmação. Por exemplo, quanto maiores são os riscos de distorção relevante que o auditor acredita existir, menor é o risco de detecção que pode ser aceito e, portanto, mais persuasivas são as evidências de auditoria exigidas.
- A45. O risco de detecção se relaciona com a natureza, a época e a extensão dos procedimentos que são determinados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável. Portanto, é uma função da eficácia do procedimento de auditoria e de sua aplicação pelo auditor. Assuntos como:
- planejamento adequado;
 - designação apropriada de pessoal para a equipe de trabalho;

- aplicação de ceticismo profissional; e
- supervisão e revisão do trabalho de auditoria executado ajudam a aprimorar a eficácia do procedimento de auditoria e de sua aplicação e reduzem a possibilidade de que o auditor possa selecionar um procedimento de auditoria inadequado, aplicar erroneamente um procedimento de auditoria apropriado ou interpretar erroneamente os resultados da auditoria.

A46. A NBC TA 300 e a NBC TA 330 estabelecem exigências e fornecem orientação sobre o planejamento da auditoria das demonstrações contábeis e as respostas do auditor aos riscos avaliados. O risco de detecção, porém, só pode ser reduzido, não eliminado, devido às limitações inerentes de uma auditoria. Portanto, sempre existe risco de detecção.

Limitação inerente da auditoria

A47. O auditor não é obrigado e não pode reduzir o risco de auditoria a zero, e, portanto, não pode obter segurança absoluta de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante devido a fraude ou erro. Isso porque uma auditoria tem limitações inerentes, e, como resultado, a maior parte das evidências de auditoria que propiciam ao auditor obter suas conclusões e nas quais baseia a sua opinião são persuasivas ao invés de conclusivas. As limitações inerentes de uma auditoria originam-se da:

- natureza das informações contábeis;
- natureza dos procedimentos de auditoria; e da
- necessidade de que a auditoria seja conduzida dentro de um período de tempo razoável e a um custo razoável.

Natureza das informações contábeis

A48. A elaboração das demonstrações contábeis envolve o julgamento da administração na aplicação das exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável aos fatos e circunstâncias da entidade. Além disso, muitas demonstrações contábeis envolvem decisões ou avaliações subjetivas ou um grau de incerteza, e pode haver uma série de interpretações ou julgamentos aceitáveis que podem ser estabelecidos. Conseqüentemente, alguns itens das demonstrações contábeis estão sujeitos a um nível inerente de variabilidade que não pode ser eliminado pela aplicação de procedimentos adicionais de auditoria. Este é o caso de certas estimativas contábeis. Contudo, as normas de auditoria exigem que o auditor considere especificamente se as estimativas contábeis são razoáveis no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável e divulgações relacionadas e os aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, inclusive indicadores de possível tendência nos julgamentos da administração (NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas e a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, item 12).

Natureza dos procedimentos de auditoria

A49. Há limites práticos e legais à capacidade do auditor de obter evidências de auditoria. Por exemplo:

- Existe a possibilidade de que a administração ou outros possam não fornecer, intencionalmente ou não, as informações completas que são relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis ou que tenham sido solicitadas pelo auditor. Portanto, o auditor não pode ter certeza da integridade da informação, embora tenha executado os procedimentos de auditoria para obter certeza de que todas as informações relevantes foram obtidas.
- A fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados para sua ocultação. Portanto, os procedimentos de auditoria aplicados para coletar evidências de auditoria podem ser ineficazes para a detecção de distorção relevante que envolva, por exemplo, conluio para a falsificação de documentação que possa fazer o auditor acreditar que a evidência de auditoria é válida quando ela não é. O auditor não é treinado nem obrigado a ser especialista na verificação de autenticidade de documentos.
- A auditoria não é uma investigação oficial de suposto delito. Portanto, o auditor não recebe poderes legais específicos, tais como o poder de busca, que podem ser necessários para tal investigação.

Oportunidade das informações contábeis e o equilíbrio entre custo e benefício

A50. A dificuldade, falta de tempo ou custo envolvido não são, por si sós, base válida para que o auditor omita um procedimento de auditoria para o qual não há alternativa ou que deva ser satisfeito com evidências de auditoria menos que persuasivas. O planejamento adequado ajuda a tornar suficientes o tempo e os recursos disponíveis para a condução da auditoria. Apesar disso, a relevância da informação e, por meio dela, o seu valor tende a diminuir ao longo do tempo, e há um equilíbrio a ser atingido entre a confiabilidade das informações e o seu custo. Isso é reconhecido em certas estruturas de relatório financeiro, como, por exemplo, no Brasil, a “Estrutura para a Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis” aprovada pelo CFC. Portanto, os usuários de demonstrações contábeis têm a expectativa de que o auditor formará uma opinião sobre as demonstrações contábeis dentro de um período de tempo e a custo razoáveis, reconhecendo que é impraticável tratar de todas as informações que possam existir ou tratar cada assunto exaustivamente com base na premissa de que as informações são erradas ou fraudulentas até prova em contrário.

A51. Consequentemente, é necessário que o auditor:

- planeje a auditoria de modo que ela seja executada de maneira eficaz;
- dirija o esforço de auditoria às áreas com maior expectativa de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou a erro, com esforço correspondentemente menor dirigido a outras áreas; e
- aplique testes e outros meios para examinar populações em busca de distorções.

A52. Considerando as abordagens descritas no item A49, as normas de auditoria contêm exigências para o planejamento e execução da auditoria e exigem que o auditor, entre outras coisas:

- identifique e avalie os riscos de distorção relevante nos níveis de demonstração contábil e afirmação mediante a execução de procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas (NBC TA 315, itens 5 a 10); e
- aplique testes e outros meios para examinar populações de uma maneira que forneça base razoável para que o auditor tire conclusões a respeito da população (NBC TA 330, NBC TA 500, NBC TA 520 – Procedimentos Analíticos, e NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria).

Outros assuntos que afetam as limitações inerentes de uma auditoria

A53. No caso de certas afirmações ou objeto, os efeitos potenciais das limitações inerentes à capacidade do auditor de detectar distorções relevantes são particularmente significativos. Tais afirmações ou objeto incluem:

- Fraude, particularmente fraude que envolva a alta administração ou conluio. Ver NBC TA 240 e discussão adicional.
- A existência e integridade de relações e transações com partes relacionadas. Ver NBC TA 551 Partes Relacionadas, para discussão adicional.
- A ocorrência de não conformidade com leis e regulamentos. Ver NBC TA 250 – Consideração Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis, para discussão adicional.
- Eventos futuros ou condições adicionais que possam interromper a continuidade da entidade. Ver NBC TA 570 – Continuidade Operacional, para discussão adicional.

NBC TAs relevantes que identificam procedimentos de auditoria específicos que ajudam na mitigação dos efeitos das limitações inerentes.

A54. Em decorrência das limitações inerentes de uma auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis não sejam detectadas, embora a auditoria seja adequadamente planejada e executada em conformidade com as normas de auditoria. Portanto, descoberta posterior de uma distorção relevante das demonstrações contábeis, resultante de fraude ou erro, não indica por si só uma falha na condução de uma auditoria em conformidade com as normas de auditoria. Contudo, os limites inerentes de uma auditoria não são justificativas para que o auditor se satisfaça com evidências de auditoria menos que persuasivas. Se o auditor executou ou não uma auditoria em conformidade com as normas de auditoria é determinado pelos procedimentos de auditoria executados nas circunstâncias, a suficiência e adequação das evidências de auditoria obtidas como resultado desses procedimentos e a adequação do relatório do auditor com base na avaliação dessas evidências considerando os objetivos gerais do auditor.

Condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria

Natureza das normas de auditoria (ver item 18)

- A55. As NBC TAs, consideradas em conjunto, fornecem as normas para o trabalho do auditor no cumprimento dos seus objetivos gerais. As NBC TAs tratam das responsabilidades gerais do auditor, assim como das considerações adicionais do auditor, relevantes para a aplicação dessas responsabilidades a tópicos específicos.
- A56. O alcance, a data de vigência e qualquer limitação específica da aplicabilidade de uma norma específica são apresentados claramente na NBC TA. Salvo indicação em contrário na NBC TA, o auditor tem permissão para aplicar uma norma antes da data de vigência nela especificada.
- A57. Ao executar uma auditoria, pode-se exigir que o auditor cumpra com exigências legais e regulatórias além das NBC TAs. As NBC TAs não passam por cima de lei ou regulamento que regem a auditoria de demonstrações contábeis. Caso essa lei ou regulamento seja diferente das NBC TAs a auditoria conduzida apenas em conformidade com essa lei ou regulamento não cumpre automaticamente com as normas de auditoria.
- A58. O auditor também pode conduzir a auditoria em conformidade com as 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 adicionais de auditoria para obter conformidade com as normas relevantes desse órgão regulador.

Considerações específicas para auditoria de entidades do setor público

- A59. As NBC TAs são relevantes para trabalhos no setor público. As responsabilidades do auditor do setor público, porém, podem ser afetadas pelo contrato de auditoria, ou por obrigações sobre entidades do setor público decorrentes de lei, regulamento ou outra autoridade (por exemplo, diretrizes ministeriais, exigências de política governamental ou resoluções do legislativo), que podem ter um alcance mais amplo do que a auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas de auditoria. Essas responsabilidades adicionais não são discutidas nas NBC TAs. Elas podem ser discutidas em outros pronunciamentos normatizadores de órgãos reguladores ou em orientação desenvolvida por esses órgãos ou agências governamentais.

Conteúdo das NBC TAs (ver item 19)

- A60. Além dos objetivos e requisitos (os requisitos são expressos nas NBC TAs com o uso de “deve”), as NBC TAs contêm orientação relacionada com a forma de aplicação e outros materiais explicativos. Elas também podem conter material introdutório que forneça contexto relevante para o entendimento adequado da NBC TA e definições. O texto inteiro da NBC TA, portanto, é relevante para o entendimento dos objetivos formulados em uma norma e a aplicação apropriada dos requisitos da NBC TA.
- A61. Quando for necessário, a aplicação e outros materiais explicativos fornecem explicação adicional dos requisitos de uma NBC TA e orientação para o seu cumprimento. Em particular, elas podem:
- explicar mais precisamente o que uma exigência significa ou se destina a cobrir;

- incluir exemplos de procedimentos que possam ser apropriados nas circunstâncias.

Embora tal orientação em si não imponha uma exigência, ela é relevante para a aplicação apropriada dos requisitos da NBC TA. A aplicação e outros materiais explicativos também podem fornecer informações de suporte sobre assuntos tratados em uma NBC TA.

- A62. Os apêndices são parte da aplicação e outros materiais explicativos. A finalidade e uso pretendido de um apêndice são explicados no corpo da NBC TA relacionada, no título ou na introdução do próprio apêndice.
- A63. O material introdutório pode incluir, conforme necessário, assuntos para explicar:
- a finalidade e alcance da NBC TA, inclusive a maneira como ela se relaciona com outras NBC TAs;
 - o assunto da NBC TA;
 - as respectivas responsabilidades do auditor e de outros em relação ao assunto da NBC TA;
 - o contexto no qual se insere a NBC TA.
- A64. Uma NBC TA pode incluir, em seção separada, sob o título “Definições”, uma descrição dos significados atribuídos a certos termos para fins das NBC TAs. Elas são fornecidas para auxiliar na aplicação e interpretação consistentes das NBC TAs, e não se destinam a passar por cima de definições que possam ser estabelecidas para outras finalidades, seja em lei, regulamentação ou outros. Salvo indicação em contrário, os termos devem ter os mesmos significados ao longo de todas as NBC TAs. Também inclui descrições de outros termos encontrados nas NBC TAs para auxiliar na interpretação e tradução comuns e consistentes.
- A65. Quando apropriado, considerações adicionais específicas para auditorias de entidades de pequeno porte e auditorias de entidades do setor público são incluídas na aplicação e outros materiais explicativos de uma NBC TA. Essas considerações adicionais ajudam na aplicação dos requisitos da NBC TA na auditoria de tais entidades. Contudo, elas não limitam nem reduzem a responsabilidade do auditor de aplicar e cumprir com as exigências das NBC TAs.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

- A66. Para fins de especificação das considerações adicionais para auditorias de entidades de pequeno porte, uma “entidade de pequeno porte” refere-se à entidade que geralmente possui características qualitativas como:
- a) concentração de propriedade e administração em pequeno número de indivíduos (frequentemente um único indivíduo, uma pessoa natural ou outra empresa que controle a entidade, contanto que o proprietário exiba as características qualitativas relevantes); e
 - b) uma ou mais das seguintes situações:
 - (i) transações diretas ou não complicadas;
 - (ii) manutenção de registros simples;

- (iii) poucas linhas de negócios e poucos produtos dentro das linhas de negócios;
- (iv) poucos controles internos;
- (v) poucos níveis de administração com responsabilidade por uma ampla série de controle ou
- (vi) poucos empregados, muitos deles com uma ampla série de funções.

Essas características qualitativas não são exaustivas, nem exclusivas de entidades de pequeno porte, e essas entidades não exibem necessariamente todas elas.

- A67. As considerações específicas para entidades de pequeno porte incluídas nas NBC TAs foram desenvolvidas tendo em mente primariamente entidades não listadas em bolsa. Algumas das considerações, porém, podem ser úteis em auditorias de entidades abertas de pequeno porte.
- A68. As NBC TAs se referem ao proprietário de uma entidade de pequeno porte que está envolvido no dia a dia da administração da entidade como “sócio-diretor” ou “sócio-gerente”.

Objetivos formulados em NBC TAs individuais (ver item 21)

- A69. Cada NBC TA contém um ou mais objetivos que fornecem um vínculo entre as exigências e os objetivos gerais do auditor. Os objetivos nas NBC TAs individuais servem para focar o auditor no resultado desejado da NBC TA, ao mesmo tempo em que são específicos o suficiente para auxiliar o auditor a:
- entender o que precisa ser atingido e, quando necessário, o meio apropriado de fazê-lo; e
 - decidir se algo mais precisa ser feito para que sejam cumpridos nas circunstâncias específicas da auditoria.
- A70. Os objetivos (contidos nas NBC TAs de forma individual) devem ser entendidos no contexto dos objetivos gerais do auditor, formulados no item 11 desta Norma. Como no caso dos objetivos gerais do auditor, a capacidade de cumprir um objetivo individual está igualmente sujeita às limitações inerentes da auditoria.
- A71. Ao usar os objetivos, exige-se que o auditor considere as inter-relações entre as NBC TAs. Isso porque, como indicado no item A53, as NBC TAs tratam, em alguns casos, de responsabilidades gerais e, em outros, da aplicação dessas responsabilidades a tópicos específicos. Por exemplo, esta Norma exige que o auditor adote postura de ceticismo profissional; isso é necessário em todos os aspectos do planejamento e execução de uma auditoria, mas não se repete como requisito de cada NBC TA. Em um nível mais detalhado, a NBC TA 315 e a NBC TA 330 contêm entre outros aspectos, objetivos e requisitos que tratam das responsabilidades do auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante e pelo planejamento e execução de procedimentos adicionais de auditoria para responder aos riscos avaliados, respectivamente. Esses objetivos e requisitos são aplicados ao longo de toda a auditoria. Por exemplo, a NBC TA 540 pode se estender quanto à maneira como os objetivos e os requisitos das normas como a NBC TA 315 e a NBC TA 330 devem ser aplicados em relação ao tema da normas de auditoria

mas não os repete. Assim, no cumprimento do objetivo formulado na NBC TA 540, o auditor considera os objetivos e requisitos de outras NBC TAs relevantes.

Uso dos objetivos para determinar a necessidade de procedimentos adicionais de auditoria (ver item 21(a))

A72. Os requisitos das NBC TAs são planejados para possibilitar ao auditor cumprir os objetivos especificados nas NBC TAs e, com isso, os objetivos gerais do auditor. Espera-se, portanto, a aplicação apropriada dos requisitos das NBC TAs pelo auditor, para a obtenção de uma base suficiente para o cumprimento dos objetivos pelo auditor. Contudo, como as circunstâncias dos trabalhos de auditoria variam amplamente e todas as circunstâncias não podem ser antecipadas, o auditor é responsável pela determinação dos procedimentos de auditoria necessários para satisfazer os requisitos das NBC TAs e cumprir os objetivos. Nas circunstâncias do trabalho, pode haver assuntos específicos que exigem que o auditor execute procedimentos de auditoria, além daqueles exigidos pelas NBC TAs, para cumprir os objetivos especificados nas NBC TAs.

Uso dos objetivos para avaliar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver item 21(b))

A73. Exige-se que o auditor use os objetivos para avaliar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente no contexto dos objetivos gerais do auditor. Se, como resultado, o auditor concluir que a evidência de auditoria não é suficiente e apropriada, então, o auditor pode seguir uma ou mais das seguintes abordagens, para cumprir a exigência do item 21(b):

- avaliar se foi, ou será, obtida evidência de auditoria relevante como resultado do cumprimento outras NBC TAs;
- estender o trabalho executado ao aplicar uma ou mais exigências; ou
- executar outros procedimentos julgados pelo auditor como necessários nas circunstâncias.

Quando nenhum dos procedimentos acima seja prático ou possível nas circunstâncias, o auditor não será capaz de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente e as NBC TAs exigem que ele determine o efeito disso no seu relatório ou sobre a sua capacidade de completar o trabalho.

Conformidade com requisitos relevantes

Requisitos relevantes (ver item 22)

A74. Em alguns casos, uma NBC TA (e, portanto, todos os seus requisitos) pode não ser relevante nas circunstâncias. Por exemplo, se a entidade não tem a função de auditoria interna, nenhum aspecto da NBC TA 610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna é relevante.

A75. Pode haver requisitos condicionais em uma NBC TA relevante. Tal requisito é relevante quando as circunstâncias contempladas na exigência são aplicáveis e a condição existe. Em geral, a natureza condicional da exigência será explícita ou implícita, por exemplo:

- O requisito de modificar a opinião do auditor se houver uma limitação de alcance (NBC TA 70)

Modificações na Opinião do Auditor Independente) representa uma exigência condicional explícita.

- O requisito de comunicar aos responsáveis pela governança (NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências do Controle Interno) as deficiências significativas no controle interno identificadas durante a auditoria depende da existência dessas deficiências significativas serem identificadas. De forma similar, a exigência de obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente no que se refere à apresentação e divulgação da informação de segmentos em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável (NBC TA 501 – Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados) depende de ser tal divulgação permitida ou exigida pela estrutura. Elas representam exigências condicionais implícitas.

Em alguns casos, o requisito pode ser expresso como sendo condicional a uma lei ou regulamentação aplicável. Por exemplo, o auditor pode ser requerido a renunciar ao trabalho de auditoria, quando a renúncia seja possível de acordo com a lei ou regulamentação aplicável, ou o auditor pode ser requerido a fazer algo, exceto se proibido por lei ou regulamentação. A permissão legal ou regulatória ou proibição pode ser explícita ou implícita.

Abandono de requisito (ver item 23)

A76. A NBC TA 230 estabelece requisitos de documentação nas circunstâncias excepcionais em que o auditor afasta-se de um requisito relevante (NBC TA 230, item 12). As NBC TAs não requerem o atendimento de exigência que não é relevante nas circunstâncias da auditoria.

Falha no cumprimento de um objetivo (ver item 24)

A77. A conclusão de que um objetivo foi cumprido ou não é um assunto que requer julgamento profissional do auditor. Esse julgamento leva em conta os resultados dos procedimentos de auditoria executados no cumprimento das exigências das NBC TAs e a avaliação do auditor quanto à obtenção ou não de evidência de auditoria apropriada e suficiente e se há algo mais que precisa ser feito nas circunstâncias específicas da auditoria para o cumprimento dos objetivos formulados nas NBC TAs. Portanto, circunstâncias que podem dar origem a uma falha no cumprimento de um objetivo incluem aquelas que:

- impedem o auditor de cumprir com requisitos relevantes de uma NBC TA;
- têm como resultado não ser praticável ou possível para o auditor executar os procedimentos adicionais de auditoria ou obter evidências de auditoria adicionais, como determinado a partir do uso dos objetivos, em conformidade com o item 21, por exemplo, devido à limitação nas evidências de auditoria disponíveis.

A78. A documentação de auditoria que cumpre as exigências da NBC TA 230 e as exigências de documentação específicas de outras NBC TAs relevantes fornece evidências da base do auditor para uma conclusão a respeito do cumprimento dos objetivos gerais do auditor. Embora seja

desnecessário que o auditor documente separadamente (em uma lista de verificação, por exemplo) o cumprimento de objetivos individuais, a documentação de uma falha em cumprir um objetivo o ajuda a avaliar se tal falha o impediu de cumprir os respectivos objetivos gerais de auditoria.

4.5 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

A atividade de auditoria está intimamente ligada aos reflexos e às posições que se exprimem por intermédio de demonstrações contábeis, as quais devem obediência ao seu organismo de controle e dar posicionamento equivalente àqueles que usem tais demonstrações. O Conselho Federal de Contabilidade é o organismo que tem a atribuição legal de determinar ações, normas, regulamentações, regras e equivalentes a todos os que se encontram a ele ligados e, por isso, emitiu a Resolução CFC nº 1.328/11 para padronizar esses fatos.

Vide a íntegra dessa Resolução no Capítulo 13, item 13.6.



Parecer de Auditoria

5.1 INTRODUÇÃO

O objetivo da auditoria independente é expressar uma opinião sobre a propriedade das demonstrações contábeis examinadas. Geralmente, o trabalho do auditor sobre as demonstrações contábeis examinadas é atestar a situação patrimonial e financeira ali espelhada e os resultados identificados no período em exame e os demais demonstrativos que compõem o conjunto das informações. O parecer de auditoria é o instrumento pelo qual o auditor expressa sua opinião, em obediência às normas de auditoria; após a realização de todo o trabalho de campo, reunindo provas e evidências sobre as demonstrações contábeis, é que o auditor determina seu entendimento sobre a representatividade e o conjunto das mesmas. Seu exame de campo, concluído por intermédio de programa de trabalho, o endereça à obtenção de informação e fatos que determinam seu posicionamento e o impelem a análises, pesando e medindo efeitos decorrentes das informações obtidas.

A emissão do parecer reflete o entendimento do auditor acerca dos dados em exame, de uma forma padrão e resumida que dê, aos leitores, em geral, uma noção exata dos trabalhos que realizou e o que concluiu. A forma do Parecer dos Auditores Independentes sobre as demonstrações contábeis em exame está contida na Norma Brasileira de contabilidade NBC TA 700 de 17/06/2016, que após o próximo parágrafo se segue.

Essa Norma contém uma divisão clássica que fala sobre a Norma propriamente dita, quando descreve em seus artigos os números de 1 a 54 especificamente, e um

apêndice a essa Norma, que foi a ela integrado por nós, identificado com a letra A, no intuito de auxiliar e esclarecê-la, fornecendo mais detalhes. Apenas para efeitos didáticos e para auxiliar os leitores no entendimento dessa Norma, procuramos incluir em cada um de seus artigos o apêndice informativo.

Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis

Introdução

Alcance

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e trata da forma e do conteúdo do relatório a ser emitido como resultado da auditoria de demonstrações contábeis. Para efeitos desta Norma, a referência a auditor independente e a auditor tem o mesmo significado.
2. A NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente trata da responsabilidade do auditor independente de comunicar os principais assuntos de auditoria no seu relatório. A NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente e a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente tratam do modo como a forma e o conteúdo do relatório do auditor são afetados quando o auditor expressa uma opinião modificada ou inclui um parágrafo de ênfase ou de outros assuntos no seu relatório. Outras normas também contêm exigências de apresentação de relatórios que são aplicáveis na emissão do relatório do auditor.
3. Esta norma se aplica para auditoria de um conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais e foi redigida nesse contexto. A NBC TA 800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais trata das considerações especiais quando as demonstrações contábeis

são elaboradas de acordo com estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais. A NBC TA 805 – Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Item Específicos das Demonstrações Contábeis trata das considerações especiais relevantes para uma auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis. Esta Norma também se aplica nas auditorias em que a NBC TA 800 ou a NBC TA 804 são aplicadas.

4. As exigências desta Norma têm como objetivo propiciar o equilíbrio apropriado entre a necessidade de consistência e comparabilidade do relatório do auditor em mercado globalizado e a necessidade de aumentar o valor do relatório do auditor, ao tornar as informações nele contidas mais relevantes para os usuários. Esta Norma propicia consistência no relatório do auditor, mas reconhece a necessidade de flexibilidade para acomodar circunstâncias específicas de determinadas jurisdições. A consistência no relatório, quando a auditoria for conduzida de acordo com as normas de auditoria, propicia credibilidade em mercados globalizados ao tornarem essas auditorias, que foram conduzidas de acordo com normas reconhecidas mundialmente, mais prontamente identificáveis e também ajuda a promover o entendimento por parte dos usuários e a identificar circunstâncias incomuns quando elas ocorrem.

Data de vigência

5. Esta Norma é aplicável a auditorias de demonstrações contábeis para períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016.

Objetivo

6. Os objetivos do auditor são:
 - a) formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida; e
 - b) expressar claramente essa opinião por meio de relatório de auditoria por

escrito.

Definições

7. Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir possuem os seguintes significados a eles atribuídos:

- a) *Demonstrações contábeis para fins gerais* são demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para fins gerais.
- b) *Estrutura de relatório financeiro para fins gerais* é a estrutura de relatório financeiro elaborada para satisfazer as necessidades de informações financeiras comuns de uma ampla gama de usuários. A estrutura de relatório financeiro pode ser *uma estrutura de apresentação adequada* ou *uma estrutura de conformidade*.

O termo “*estrutura de apresentação adequada*” é usado para se referir à estrutura de relatório financeiro que exige conformidade com as exigências dessa estrutura e:

- (i) reconhece explícita ou implicitamente que, para conseguir a apresentação adequada das demonstrações contábeis, pode ser necessário que a administração tenha que fornecer divulgações além das especificamente exigidas pela estrutura; ou
- (ii) reconhece explicitamente que pode ser que a administração tenha que se desviar de uma exigência da estrutura para obter a apresentação adequada das demonstrações contábeis. Espera-se que tais desvios sejam necessários apenas em circunstâncias extremamente raras.

O termo “*estrutura de conformidade*” é usado para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que requer a conformidade com as exigências dessa estrutura, mas não reconhece os aspectos contidos em (i) ou (ii) acima (NBC TA 200, item 13-).

- c) *Opinião não modificada* é a opinião expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os

aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (os itens 25 e 26 desta Norma tratam das frases utilizadas para expressar essa opinião no caso de estrutura de apresentação adequada e de estrutura de conformidade, respectivamente).

8. A referência a “demonstrações contábeis” nesta Norma significa “o conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais” (ver a definição no item 13 da NBC TA 200). Os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável determinam a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis e o que constitui o conjunto completo de demonstrações contábeis.
9. A referência à expressão “práticas contábeis adotadas no Brasil” está definida no item 7 da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, da seguinte forma: “*Práticas contábeis brasileiras* compreendem a legislação societária brasileira, as Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, os pronunciamentos, as interpretações e as orientações emitidos pelo CPC e homologados pelos órgãos reguladores, e práticas adotadas pelas entidades em assuntos não regulados, desde que atendam à NBC TC ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração/Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, emitida pelo CFC e, por conseguinte, em consonância com as normas contábeis internacionais”, enquanto que a expressão “Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS)” refere-se às “normas internacionais de contabilidade” e significa as normas emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB). A referência à expressão “normas internacionais de contabilidade do setor público” refere-se às normas internacionais de contabilidade emitidas pelo Comitê Internacional de Normas Contábeis do Setor Público.

Requisitos

Formação da opinião sobre as demonstrações contábeis

10. O auditor deve formar sua opinião sobre se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de

relatório financeiro aplicável (ver item 11 da NBC TA 200 e itens 25 e 26 desta Norma, que tratam das frases usadas para expressar essa opinião no caso da estrutura de apresentação adequada e da estrutura de conformidade, respectivamente).

11. Para formar essa opinião, o auditor deve concluir se obteve segurança razoável de que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. Essa conclusão deve levar em consideração:

- (a) se, na conclusão do auditor, de acordo com o item 26 da NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados, foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente;
- (b) se, na conclusão do auditor, de acordo com o item 11 da NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria, distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto; e
- (c) as avaliações exigidas pelos itens 12 a 15.

12. O auditor deve avaliar se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável. Essa avaliação deve incluir a consideração dos aspectos qualitativos das políticas contábeis da entidade, incluindo indicadores de possível tendenciosidade nos julgamentos da administração (ver itens A1 a A3).

Aspectos qualitativos das políticas contábeis da entidade (ver item 12)

- A1. A administração faz diversos julgamentos sobre os valores e as divulgações nas demonstrações contábeis.
- A2. A NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, Apêndice 2, contém uma discussão sobre os aspectos qualitativos das políticas contábeis. Ao considerar os aspectos qualitativos das políticas contábeis da entidade, o auditor pode tomar conhecimento de possível tendenciosidade nos julgamentos da administração. O auditor pode concluir que o efeito cumulativo da falta de neutralidade, juntamente com o efeito de distorções não corrigidas, faz com que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentem distorções relevantes. Os indicadores de falta de neutralidade que podem afetar a avaliação do auditor sobre se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes incluem:
 - a correção seletiva de erros que chamou a atenção da administração durante a auditoria

(por exemplo, corrigir erros cujo efeito é aumentar os lucros apresentados, mas não aqueles cujo efeito é diminuir os lucros apresentados);

- possível tendenciosidade da administração na elaboração de estimativas contábeis.

A3. O item 21 da NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas trata da possível tendenciosidade da administração na elaboração de estimativas contábeis. Indicadores de possível tendenciosidade da administração não constituem, por si só, distorções para fins de atingir conclusões sobre a razoabilidade de estimativas contábeis individuais. Eles podem, contudo, afetar a avaliação do auditor sobre se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto estão livres de distorções relevantes.

13. O auditor, especificamente, deve avaliar se, segundo os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável:

- (a) as demonstrações contábeis divulgam apropriadamente as principais políticas contábeis selecionadas e aplicadas. Ao realizar essa avaliação, o auditor deve considerar a relevância das políticas contábeis para a entidade e se elas foram elaboradas de forma compreensível (ver item A4);

Políticas contábeis divulgadas apropriadamente nas demonstrações contábeis
(ver item 13(a))

A4. Ao avaliar se as demonstrações contábeis divulgam apropriadamente as principais políticas contábeis selecionadas e aplicadas, a consideração do auditor inclui os assuntos a seguir:

- se todas as divulgações relacionadas com as principais políticas contábeis que devem incluídas pela estrutura de relatório financeiro aplicável foram feitas;
- se as informações sobre as principais políticas contábeis que foram divulgadas são relevantes e refletem, portanto, o modo como os critérios de reconhecimento, mensuração e apresentação na estrutura de relatório financeiro aplicável foram aplicados a classes de transações, saldos contábeis e divulgações nas demonstrações contábeis nas circunstâncias específicas das operações da entidade e do seu ambiente; e
- sobre a clareza com a qual as principais políticas contábeis foram apresentadas.

(b) as políticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e se são apropriadas;

(c) as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;

(d) as informações apresentadas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis. Ao realizar essa avaliação, o auditor deve considerar se:

- as informações que deveriam ter sido incluídas foram incluídas e se essas informações estão adequadamente classificadas, individualmente ou em conjunto, e caracterizadas;
- a apresentação geral das demonstrações contábeis foram prejudicadas pela inclusão de informações que não são relevantes ou que obscurecem o devido entendimento dos assuntos divulgados (ver item A5);

Informações apresentadas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis (ver item 13(d))

A5. A avaliação da compreensibilidade das demonstrações contábeis inclui a consideração dos seguintes assuntos:

- se as informações nas demonstrações contábeis são apresentadas de forma clara e concisa;
- se foi dado destaque para as divulgações significativas (por exemplo, quando há um valor percebido para informações específicas da entidade aos usuários) e se as divulgações são cruzadas adequadamente de forma a não proporcionar desafios significativos para os usuários na identificação das informações necessárias.

(e) as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações contábeis (ver item A6); e

Divulgação do efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações apresentadas nas demonstrações contábeis (ver item 13(e))

A6. É comum que demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura para fins gerais apresentem a posição patrimonial e financeira, o desempenho das operações e os fluxos de caixa da entidade. A avaliação, quanto a se, em virtude da estrutura de relatório financeiro aplicável, as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho das operações e os fluxos de caixa da entidade, inclui a consideração de assuntos, como:

- a extensão na qual as informações nas demonstrações contábeis são relevantes e específicas para as circunstâncias da entidade; e
- se as divulgações são adequadas para auxiliar os usuários pretendidos a entenderem:

- a natureza e a extensão dos ativos e passivos potenciais da entidade resultantes de transações ou eventos que não atendem aos critérios para reconhecimento (ou os critérios para o desreconhecimento) estabelecidos pela estrutura de relatório financeiro aplicável;
- a natureza e a extensão dos riscos de distorção relevante resultante de transações ou eventos;
- os métodos usados e as premissas e os julgamentos feitos, e suas alterações, que afetam os valores apresentados ou de outra forma divulgados, incluindo as análises relevantes de sensibilidade.

(f) a terminologia utilizada nas demonstrações contábeis, incluindo o título de cada demonstração contábil, é apropriada.

14. Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, a avaliação requerida pelos itens 12 e 13 deve incluir, também, se as demonstrações contábeis propiciam uma apresentação adequada. A avaliação do auditor de que as demonstrações contábeis propiciam uma apresentação adequada deve incluir considerações sobre (ver itens A7 a A9):

- (a) a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis; e
- (b) se as demonstrações contábeis representam as transações e eventos subjacentes de modo a alcançar uma apresentação adequada.

Avaliação se as demonstrações contábeis alcançam apresentação adequada
(ver item 14)

A7. Algumas estruturas de relatório financeiro reconhecem implícita ou explicitamente o conceito de apresentação adequada. Por exemplo, as IFRS citam que uma apresentação adequada requer a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos ou condições de acordo com as definições e os critérios de reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas. Conforme observado no item 7(b), a estrutura de relatório financeiro com apresentação adequada, nos termos do item 13 da NBC TA 200, requer não só o cumprimento com as exigências da estrutura como também reconhece implícita ou explicitamente que o fornecimento de divulgações que vão além daquelas especificamente exigidas pela estrutura pode ser necessário. Por exemplo, a NBC TG 26, item 17(c), requer que a entidade forneça divulgação adicional quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nas normas for insuficiente para permitir que os usuários compreendam o impacto de determinadas transações, outros eventos e condições sobre a posição

financeira e o desempenho da entidade.

- A8. A avaliação do auditor se as demonstrações contábeis alcançam uma apresentação adequada tanto com relação à apresentação quanto à divulgação, é uma questão de julgamento profissional. Essa avaliação leva em consideração questões como fatos e circunstâncias da entidade, incluindo-se mudanças, com base no entendimento do auditor da entidade e nas evidências de auditoria obtidas durante o trabalho. A avaliação também inclui a consideração, por exemplo, das divulgações necessárias para alcançar uma apresentação adequada, decorrentes de assuntos que podem ser relevantes (ou seja, em geral, as distorções são consideradas relevantes se elas puderem influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis como um todo), como o efeito de exigências de apresentação de relatório que estão sempre evoluindo ou alterações no ambiente econômico.
- A9. A avaliação se as demonstrações contábeis alcançam uma apresentação adequada pode incluir, por exemplo, discussões com a administração e com os responsáveis pela governança sobre suas visões quanto à razão pela qual uma apresentação específica foi escolhida, assim como sobre alternativas que podem ter sido consideradas. As discussões podem incluir, por exemplo:
- o nível no qual os valores nas demonstrações contábeis estão apresentados em conjunto ou individualmente e se a apresentação de valores ou divulgações obscurecem as informações úteis ou resultam em informações enganosas;
 - consistência com a prática adequada da indústria ou se quaisquer desvios são relevantes para as circunstâncias da entidade e se são, portanto, justificados.

15. O auditor deve avaliar se as demonstrações contábeis fazem referência ou descrevem adequadamente a estrutura de relatório financeiro aplicável (ver itens A10 a A15).

Descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável (ver item 15)

- A10. Conforme explicado nos itens A4 e A5 da NBC TA 200, a elaboração das demonstrações contábeis pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança requer a inclusão da adequada descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável nas demonstrações contábeis. Essa descrição informa aos usuários das demonstrações contábeis sobre qual estrutura estão baseadas as demonstrações contábeis.
- A11. A descrição de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com uma estrutura específica de relatório financeiro aplicável é apropriada somente se as demonstrações contábeis cumprem todos os requisitos vigentes dessa estrutura durante o

período coberto pelas demonstrações contábeis.

- A12. A descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável que contenha linguagem modificada imprecisa ou com restrição (por exemplo, “as demonstrações contábeis estão em conformidade substancial com as normas internacionais de contabilidade”) não é uma descrição adequada dessa estrutura, pois pode enganar os usuários das demonstrações contábeis.

Referência a mais de uma estrutura de relatório financeiro

- A13. Em alguns casos, as demonstrações contábeis podem declarar que foram elaboradas de acordo com duas estruturas de relatório financeiro (por exemplo, a estrutura nacional e normas internacionais de contabilidade). Isso pode ocorrer quando a administração da entidade é solicitada a, ou opta por, elaborar as demonstrações contábeis de acordo com as duas estruturas, caso em que as duas estruturas de relatório financeiro são aplicáveis. Essa descrição é apropriada somente se as demonstrações contábeis estão em conformidade com as estruturas individualmente. Para as demonstrações contábeis serem consideradas elaboradas de acordo com as duas estruturas de relatório financeiro, as demonstrações contábeis devem estar em conformidade com as duas estruturas simultaneamente e sem qualquer necessidade de conciliação das demonstrações. Na prática, o cumprimento simultâneo é improvável, a menos que a jurisdição tenha adotado a outra estrutura (por exemplo, normas internacionais de contabilidade) como sua própria estrutura nacional, ou tenha eliminado todas as barreiras para o cumprimento dela.
- A14. Demonstrações contábeis que são elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro e que contêm uma nota ou demonstração suplementar conciliando os resultados com os que seriam apresentados segundo outra estrutura não são elaboradas de acordo com essa outra estrutura. Isso ocorre porque as demonstrações contábeis não incluem todas as informações da maneira requerida por essa outra estrutura.
- A15. Entretanto, as demonstrações contábeis podem ser elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e, além disso, descrever, nas notas explicativas às demonstrações contábeis, até que ponto as demonstrações contábeis estão de acordo com outra estrutura (por exemplo, demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura nacional que também descrevem até que ponto elas estão de acordo com as normas internacionais de contabilidade). Essa descrição pode constituir informações contábeis suplementares, conforme discutido no item 54, e são cobertas pela opinião do auditor se não puderem ser claramente diferenciadas das demonstrações contábeis.

Forma da opinião

16. 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.

17. O auditor deve modificar sua opinião, de acordo com a NBC TA 705, se:

- (a) concluir, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes; ou
- (b) não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes.

18. Se as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com os requisitos de estrutura de apresentação adequada não atingem uma apresentação adequada, o auditor deve discutir o assunto com a administração e, dependendo dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável e de como o assunto for resolvido, ele deve determinar se é necessário modificar a opinião no seu relatório, de acordo com a NBC TA 705 (ver item A16).

Forma da opinião

A16. Podem existir casos em que as demonstrações contábeis, embora elaboradas de acordo com os requisitos de uma estrutura de apresentação adequada, não atinjam uma apresentação adequada. Nesses casos, pode ser possível que a administração inclua divulgações adicionais nas demonstrações contábeis, além daquelas especificamente requeridas pela estrutura ou, em circunstâncias extremamente raras, deixe de seguir um requisito da estrutura para alcançar a apresentação adequada das demonstrações contábeis (ver item 18).

19. Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com a estrutura de conformidade, o auditor não precisa avaliar se as demonstrações contábeis atingem uma apresentação adequada. Entretanto, se, em circunstâncias extremamente raras, o auditor concluir que essas demonstrações contábeis são enganosas, ele deve discutir o assunto com a administração e, dependendo de como o assunto for resolvido, ele deve determinar a necessidade e a forma de comunicar isso no seu relatório (ver item A17).

Forma da opinião

A17. É extremamente raro para o auditor considerar enganosas as demonstrações contábeis que

foram elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade se, de acordo com o item 6(a) da NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria, o auditor determinou que a estrutura é aceitável (ver item 19).

Relatório do auditor independente

20. O relatório do auditor deve ser por escrito (ver itens A18 e A19).

Relatório do auditor independente (ver item 20)

- A18. O relatório por escrito compreende o relatório do auditor emitido de forma impressa em papel ou em meio eletrônico.
- A19. O Apêndice desta Norma contém exemplos de relatórios do auditor sobre demonstrações contábeis, incorporando os elementos determinados nos itens 21 a 49. Com exceção das seções “Opinião” e “Base para opinião”, esta Norma não estabelece exigências para ordenar os elementos do relatório do auditor. Entretanto, esta Norma exige o uso de títulos específicos, que se destinam a facilitar o reconhecimento de relatórios referentes a auditorias conduzidas de acordo com as normas de auditoria, especialmente em situações nas quais os elementos do relatório do auditor estejam apresentados em uma ordem diferente da dos exemplos do relatório do auditor no apêndice desta Norma.

Relatório do auditor para auditoria conduzida de acordo com as normas de auditoria

Título

21. O relatório do auditor deve ter título que indique claramente que é o relatório do auditor independente (ver item A20).

Título (ver item 21)

- A20. O título indicando que o relatório é o relatório do auditor independente, por exemplo, “Relatório do auditor independente”, diferencia o relatório do auditor independente de relatórios emitidos por outros.

Destinatário

22. O relatório do auditor deve ser endereçado conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho (ver item A21).

Destinatário (ver item 22)

- A21. Lei, regulamento ou termos da contratação podem especificar para quem o relatório do auditor

deve ser endereçado naquela jurisdição específica. O relatório do auditor é normalmente endereçado às pessoas para quem o relatório do auditor é elaborado, frequentemente para os acionistas ou para os responsáveis pela governança da entidade, cujas demonstrações contábeis estão sendo auditadas.

Opinião do auditor

23. A primeira seção do relatório do auditor deve incluir a opinião do auditor independente e deve ter “Opinião” como título.

24. A seção “Opinião” do relatório do auditor também 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 às notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis; e
- (e) especificar a data ou o período de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis (ver itens A22 e A23).

Referência às demonstrações contábeis que foram auditadas

A22. O relatório do auditor afirma, por exemplo, que o auditor examinou as demonstrações contábeis da entidade, que compreendem [*especificar o título de cada demonstração contábil que compõe o conjunto completo das demonstrações contábeis requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável, especificando a data ou período coberto por cada demonstração contábil*], e as notas explicativas às demonstrações contábeis, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

A23. Quando o auditor está ciente de que as demonstrações contábeis auditadas serão incluídas em documento que contém outras informações, como relatório anual, o auditor pode considerar, se a forma de apresentação permitir, identificar os números das páginas em que estão apresentadas as demonstrações contábeis auditadas. Isso ajuda os usuários a identificarem as demonstrações contábeis às quais se refere o relatório do auditor.

25. Ao expressar uma opinião não modificada sobre demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, a opinião do auditor deve utilizar uma das seguintes frases, que são consideradas equivalentes:

- (a) “Em nossa opinião, as demonstrações contábeis apresentam adequadamente

em todos os aspectos relevantes,... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]”; ou

(b) “Em nossa opinião, as demonstrações contábeis apresentam uma visão verdadeira e justa... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]” (ver itens A24 a A31).

A24. As frases “apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes” ou “apresentam uma visão verdadeira e justa” são consideradas equivalentes. A utilização da frase “apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes” ou da frase “apresentam uma visão verdadeira e justa” é normalmente determinada pela lei ou pelo regulamento que rege a auditoria de demonstrações contábeis em determinada jurisdição, ou pela prática geralmente aceita. Embora não seja o cenário atualmente existente no Brasil, caso lei ou regulamento venha a requerer o uso de texto diferente, isso não afeta o requisito do item 14 para que o auditor avalie a apresentação adequada das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada.

A25. Quando o auditor expressa uma opinião não modificada, não é apropriado usar frases como “com a explicação acima” ou “sujeito a” com relação à opinião, pois elas sugerem uma opinião condicionada ou enfraquecimento ou modificação da opinião.

Descrição das demonstrações contábeis e dos assuntos nelas apresentados

A26. A opinião do auditor cobre o conjunto completo das demonstrações contábeis, conforme definido pela estrutura de relatório financeiro aplicável. Por exemplo, no caso de várias estruturas para fins gerais, as demonstrações contábeis podem incluir: o balanço patrimonial; as demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido, dos fluxos de caixa; e as respectivas notas explicativas, que normalmente compreendem o resumo das principais políticas contábeis e outras informações explanatórias. Em algumas jurisdições, as informações adicionais também podem ser consideradas como parte integrante das demonstrações contábeis.

A27. No caso de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, a opinião do auditor declara que as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, ou que apresentam uma visão verdadeira e justa dos assuntos que as demonstrações contábeis devem apresentar. Por exemplo, no caso de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS), esses assuntos são *posição patrimonial e financeira da entidade no final do período e o desempenho das operações e os fluxos de caixa da entidade para o período findo naquela data*. Consequentemente, a [...] constante no item 25 e em outros lugares nesta Norma deve ser substituída pelas palavras em itálico da sentença anterior quando a estrutura de relatório financeiro aplicável for as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS) ou, no caso de outras estruturas de relatório financeiro aplicáveis, pelas palavras que descrevem os assuntos que as demonstrações contábeis

devem apresentar.

Descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável e de como ela pode afetar a opinião do auditor

A28. A identificação da estrutura de relatório financeiro aplicável na opinião do auditor tem a finalidade de informar os usuários do relatório do auditor sobre o contexto em que é expressa a opinião do auditor; não tem a finalidade de limitar a avaliação requerida no item 14. A estrutura de relatório financeiro aplicável é identificada em termos como:

“... de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil” ou

“... de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos na jurisdição X”

A29. Quando a estrutura de relatório financeiro aplicável compreende normas de relatório financeiro e requisitos legais ou regulatórios, a estrutura é identificada em termos como “... de acordo com as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS) e os requisitos da lei da sociedades anônimas da jurisdição X”. O item 18 da NBC TA 210 trata das circunstâncias em que há conflitos entre as normas de contabilidade e os requisitos legislativos ou reguladores.

A30. Conforme indicado no item A8, as demonstrações contábeis podem ser elaboradas de acordo com duas estruturas de relatório financeiro, que são, portanto, duas estruturas de relatório financeiro aplicáveis. Consequentemente, cada estrutura é considerada separadamente na formação da opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis, e a opinião do auditor de acordo com os itens 25 a 27 refere-se às duas estruturas, como segue:

(a) Se as demonstrações contábeis cumprem as duas estruturas individualmente, duas opiniões são expressas: ou seja, que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com uma das estruturas de relatório financeiro aplicáveis (por exemplo, a estrutura nacional) e a opinião de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com a outra estrutura de relatório financeiro aplicável, por exemplo, Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS). Essas opiniões podem ser expressa separadamente ou em uma única sentença (por exemplo, as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes [...], de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos na jurisdição X e com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS)).

(b) Se as demonstrações contábeis cumprem uma das estruturas, mas não cumprem a outra estrutura, pode ser fornecida uma opinião não modificada de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com uma estrutura (por exemplo, a estrutura nacional), mas fornecida uma opinião modificada com relação à outra estrutura, por exemplo, Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS de acordo com a NBC TA 705.

A31. Conforme indicado no item A13, as demonstrações contábeis podem declarar o cumprimento da estrutura de relatório financeiro aplicável e, além disso, divulgar a extensão do

cumprimento de outra estrutura de relatório financeiro. Essas informações suplementares são cobertas pela opinião do auditor se não puderem ser claramente diferenciadas das demonstrações contábeis (ver itens 53 e 54 e material de aplicação relacionado nos itens A78 a A86). Consequentemente:

- (a) se a divulgação sobre o cumprimento da outra estrutura for enganosa, é expressa uma opinião modificada de acordo com a NBC TA 705;
- (b) se a divulgação não for enganosa, mas o auditor julgá-la tão importante que seja fundamental para que os usuários entendam as demonstrações contábeis, um parágrafo de ênfase é adicionado, de acordo com a NBC TA 706, chamando a atenção para a divulgação.

26. Ao expressar uma opinião não modificada sobre demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de conformidade, a opinião do auditor deve ser a de que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável] (ver itens A26 a A31).

27. Se a estrutura de relatório financeiro aplicável na opinião do auditor não se refere às Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS) emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade ou às normas internacionais de contabilidade do setor público emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, a opinião do auditor deve identificar a jurisdição de origem da estrutura, por exemplo, práticas contábeis adotadas no Brasil, cuja definição consta da NBC TG 26, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Base para opinião

28. O relatório do auditor deve incluir uma seção, logo após a seção “Opinião”, com o título “Base para opinião”, que (ver item A32):

Base para opinião (ver item 28)

A32. A seção “Base para opinião” fornece contexto importante para a opinião do auditor. Consequentemente, esta Norma requer que a seção “Base para opinião” venha imediatamente após a seção “Opinião” no relatório do auditor.

- (a) declare que a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas de auditoria (ver item A33);

A33. A referência às normas utilizadas informa aos usuários do relatório do auditor que a auditoria foi conduzida de acordo com normas estabelecidas.

(b) referencie a seção que descreve as responsabilidades do auditor, segundo as normas de auditoria;

(c) inclua a declaração de que o auditor é independente da entidade de acordo com as exigências éticas relevantes relacionadas com a auditoria e que ele atendeu às outras responsabilidades éticas do auditor de acordo com essas exigências. A declaração deve identificar a jurisdição de origem das exigências éticas relevantes ou referir-se ao Código de Ética do International Ethics Standards Board for Accountants (Iesba) da Federação Internacional de Contadores (Ifac) (ver itens A34 a A39); e

Exigências éticas relevantes (ver item 28(c))

A34. A identificação da jurisdição de origem de exigências éticas relevantes aumenta a transparência sobre essas exigências com relação a trabalho de auditoria específico. A NBC TA 200, item A16, explica que as exigências éticas relevantes compreendem o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Quando as exigências éticas relevantes incluem as exigências do Código de Ética do International Ethics Standards Board for Accountants (Iesba) da Federação Internacional de Contadores (Ifac), a declaração também pode fazer referência ao Código de Ética do Iesba. Se o Código de Ética do Iesba constitui todas as exigências éticas relevantes para a auditoria, a declaração não precisa identificar a jurisdição de origem. No Brasil, a declaração acima somente fará referência ao Código de Ética Profissional do Contador e às normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

A35. Em algumas jurisdições, as exigências éticas relevantes podem ser de diversas fontes, como os códigos de ética e regras e os requisitos adicionais em lei e regulamento. Quando a independência e outras exigências éticas relevantes estão incluídas em um número limitado de fontes, o auditor pode optar por identificar as fontes relevantes (por exemplo, o nome do código, da regra ou do regulamento aplicável na jurisdição), ou pode fazer referência ao termo normalmente entendido e que resume adequadamente essas fontes (por exemplo, requisitos de independência para auditorias de entidades privadas na jurisdição X).

A36. Lei ou regulamento, normas de auditoria nacionais ou termos do trabalho de auditoria podem requerer que o auditor forneça informações mais específicas sobre as fontes das exigências éticas relevantes, incluindo aquelas relacionadas com independência e aplicadas à auditoria das demonstrações contábeis.

A37. Ao determinar a quantidade de informações a ser incluída no relatório do auditor quando há múltiplas fontes de exigências éticas relevantes relacionadas com a auditoria das

demonstrações contábeis, é importante conseguir um equilíbrio entre a transparência e o risco de obscurecer outras informações úteis no relatório do auditor.

Considerações específicas para auditoria de grupo

- A38. Em auditoria de grupo, quando houver múltiplas fontes de exigências éticas relevantes, incluindo aquelas relacionadas com independência, a referência à jurisdição no relatório do auditor está normalmente relacionada com as exigências éticas relevantes que são aplicáveis à equipe encarregada do trabalho do grupo. Isso acontece porque, na auditoria de grupo, os auditores de componentes também estão sujeitos às exigências éticas relevantes para a auditoria do grupo (ver item A37 da NBC TA 600).
- A39. As normas de auditoria não estabelecem requisitos de independência ou éticos específicos para auditores, incluindo auditores de componentes e, desse modo, não estendem, ou de outra forma prevalecem sobre, os requisitos de independência do Código de Ética do ICP ou outras exigências éticas às quais está sujeita a equipe encarregada do trabalho do grupo (no caso do Brasil, o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade). As normas de auditoria também não requerem que os auditores de componentes, em todos os casos, submetam-se aos mesmos requisitos de independência específicos aplicáveis à equipe encarregada do trabalho do grupo. Consequentemente, as exigências éticas relevantes, incluindo aquelas relacionadas com independência, na situação de auditoria de grupo, podem ser complexas. Os itens 19 e 20 da NBC TA 600 fornecem orientação para auditores sobre como trabalhar com as informações financeiras de componentes para a auditoria de grupo, incluindo as situações em que o auditor não cumpre os requisitos de independência que são relevantes para a auditoria do grupo.

(d) declare se o auditor acredita que a evidência de auditoria obtida por ele é suficiente e apropriada para fundamentar sua opinião.

Continuidade operacional

29. Quando aplicável, o auditor deve elaborar o relatório de acordo com os itens 21 a 23 da NBC TA 570 – Continuidade Operacional.

Principais assuntos de auditoria

30. Para as auditorias de conjuntos completos de demonstrações contábeis para fins gerais de entidades listadas, o auditor independente deve comunicar os principais assuntos de auditoria no seu relatório, de acordo com a NBC TA 701.

31. Quando o auditor tem, por força de lei ou regulamento, que comunicar os

principais assuntos de auditoria no seu relatório, ou decide assim fazê-lo, ele deve proceder de acordo com a NBC TA 701 (ver itens A40 a A42).

Principais assuntos de auditoria (ver item 31)

- A40. Lei ou regulamento pode requerer a comunicação dos principais assuntos de auditoria para auditorias de entidades não listadas, por exemplo, entidades caracterizadas na referida lei ou regulamento como entidades de interesse público.
- A41. O auditor também pode decidir comunicar os principais assuntos de auditoria para outras entidades, incluindo aquelas que podem ser de interesse público significativo, por exemplo, pelo fato de elas possuírem ampla gama de partes interessadas, considerando a natureza e o porte da empresa. Exemplos dessas entidades podem incluir instituições financeiras, como bancos, companhias de seguro e fundos de pensão, e outras entidades, como entidades filantrópicas.
- A42. A NBC TA 210, itens 9 e A22, requer que o auditor estabeleça os termos do trabalho de auditoria com a administração e os responsáveis pela governança, conforme apropriado, e explique que os papéis da administração e dos responsáveis pela governança para estabelecer os termos do trabalho de auditoria para a entidade dependem de acordos da governança da entidade e de lei ou regulamento relevante. A NBC TA 210, item 10, também requer que a carta de contratação de auditoria ou outra forma adequada de acordo por escrito inclua referência sobre a forma e o conteúdo esperados de quaisquer relatórios a serem emitidos pelo auditor. Quando o auditor não precisa comunicar de outra forma os principais assuntos de auditoria, a NBC TA 210, item A25, explica que pode ser útil para o auditor fazer referência, nos termos do trabalho de auditoria, sobre a possibilidade de comunicar os principais assuntos de auditoria no relatório do auditor e, em certas jurisdições, pode ser necessário que o auditor inclua uma referência a essa possibilidade para manter a capacidade de fazer a referida comunicação.

Outras informações

- 32. Quando aplicável, o auditor deve reportar de acordo com a NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações.

Responsabilidades pelas demonstrações contábeis

- 33. O relatório do auditor deve incluir uma seção com o título “Responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis”. O relatório do auditor não precisa referir-se especificamente à “administração”, mas deve usar o termo que é apropriado no contexto da estrutura legal. Em algumas jurisdições, a referência

apropriada pode ser os responsáveis pela governança (ver item A44).

Responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis (ver itens 33 a 35)

A44. A NBC TA 200, item 13, explica o pressuposto, com relação às responsabilidades da administração e, quando adequado, dos responsáveis pela governança, sobre o qual, de acordo com as normas de auditoria, a auditoria é conduzida. A administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, aceitam a responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, sua adequada apresentação. A administração também aceita a responsabilidade pelos controles internos que ela determinar serem necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que não apresentam distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. A descrição das responsabilidades da administração no relatório do auditor inclui a referência às duas responsabilidades na medida em que ela ajuda a explicar aos usuários o pressuposto sobre o qual a auditoria é conduzida. A NBC TA 260 usa o termo “responsáveis pela governança” para descrever as pessoas ou organizações com responsabilidade pela supervisão da entidade e proporciona um debate sobre a diversidade de estruturas de governança nas diferentes jurisdições e por entidade.

34. Essa seção do relatório do auditor deve explicar a responsabilidade da administração pela (ver itens A45 a A48):

- (a) elaboração das demonstrações contábeis, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e pelos controles internos que a administração determinar que sejam necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro; e
- (b) avaliação da capacidade da entidade de manter a continuidade operacional (ver item 2 da NBC TA 570), e se o uso da base contábil de continuidade operacional é apropriado, assim como divulgar, se aplicável, questões relacionadas com a continuidade operacional. A explicação da responsabilidade da administração por essa avaliação deve incluir uma descrição de quando o uso da base contábil de continuidade operacional é apropriado (ver item A48).

A45. Podem existir circunstâncias em que é apropriado ao auditor ampliar a descrição das responsabilidades da administração e dos responsáveis pela governança nos itens 34 e 35,

para refletir responsabilidades adicionais que são relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis no contexto da jurisdição específica ou da natureza da entidade.

- A46. A NBC TA 210, item 6(b)(i) e (ii), requer que as responsabilidades da administração sejam acordadas pelo auditor na carta de contratação, ou outra forma adequada de acordo, por escrito. A NBC TA 210 proporciona certa flexibilidade ao explicar que, no caso de as responsabilidades da administração ou, quando apropriado, de os responsáveis pela governança em relação a relatórios financeiros serem determinadas por lei ou regulamento, o auditor pode determinar que lei ou regulamento incluía responsabilidades que, no julgamento do auditor, são equivalentes, em termos de efeito, àquelas especificadas na NBC TA 210. Para essas responsabilidades que são equivalentes, o auditor pode usar o texto da lei ou do regulamento para descrevê-las na carta de contratação ou outra forma adequada de acordo por escrito. Nesses casos, esse texto também pode ser usado no relatório do auditor para descrever as responsabilidades da administração, conforme requerido pelo item 34(a). Em outras circunstâncias, incluindo quando o auditor decide não usar o texto da lei ou do regulamento conforme incorporado na carta de contratação, é usado o texto do item 34(a). Além de incluir a descrição das responsabilidades da administração no relatório do auditor, conforme requerido pelo item 34, o auditor pode referir-se a uma descrição mais detalhada dessas responsabilidades incluindo uma referência sobre onde essas informações podem ser obtidas (por exemplo, no relatório anual da entidade ou no sítio da autoridade competente).
- A47. Em algumas jurisdições, a lei ou o regulamento que determina as responsabilidades da administração pode referir-se especificamente à responsabilidade pela adequação de livros e registros contábeis, ou do sistema contábil. Considerando que livros, registros e sistemas são parte integrante dos controles internos (conforme definido na NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente, item 4), as descrições na NBC TA 210 e no item 34 não fazem referência específica a eles.
- A48. O Apêndice desta Norma fornece exemplos de como o requisito constante no item 34(b) é aplicado quando as práticas contábeis adotadas no Brasil são a estrutura de relatório financeiro aplicável. Se for usada uma estrutura de relatório financeiro aplicável que não as práticas contábeis adotadas no Brasil, os exemplos de demonstrações apresentados no Apêndice desta Norma podem ter que ser adaptados para refletir a aplicação da outra estrutura de relatório financeiro nas circunstâncias.

35. Essa seção do relatório do auditor também deve identificar os responsáveis pela supervisão do processo de apresentação de relatórios financeiros quando os responsáveis por essa supervisão forem diferentes daqueles que cumprem com as responsabilidades descritas no item 34. Nesse caso, o título dessa seção também deve se referir aos “Responsáveis pela governança” ou a outro termo que seja

apropriado no contexto da estrutura legal da jurisdição em particular (ver item A49).

Supervisão do processo de apresentação de relatório financeiro (ver item 35)

A49. Quando algumas, mas não todas, pessoas que participam da supervisão do processo de apresentação de relatórios financeiros estão envolvidas na elaboração das demonstrações contábeis, a descrição, conforme requerida pelo item 35, pode precisar ser modificada para refletir adequadamente as circunstâncias específicas da entidade. Quando as pessoas responsáveis pela supervisão do processo de apresentação de relatórios financeiros são aquelas responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis, não é necessária nenhuma referência às responsabilidades pela supervisão.

36. Quando as demonstrações contábeis forem elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, a descrição das responsabilidades da administração pelas demonstrações contábeis no relatório do auditor deve se referir à “elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis”, ou “elaboração de demonstrações contábeis que apresentam uma visão verdadeira e justa”, conforme apropriado nas circunstâncias.

Responsabilidades do auditor independente pela auditoria das demonstrações contábeis

37. O relatório do auditor deve incluir uma seção com o título “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”.

38. Essa seção do relatório do auditor deve declarar que (ver item A50):

(a) os objetivos do auditor são:

(i) obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto estão livres de distorção relevante, independentemente de se causada por fraude ou erro; e

(ii) emitir um relatório que inclua a opinião do auditor (ver item A51);

Objetivos do auditor (ver item 38(a))

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis (ver item 37 a 40)

A50. A descrição das responsabilidades do auditor independente, conforme requerida pelos itens 3 a 40, pode ser personalizada para refletir a natureza específica da entidade, por exemplo, quando o relatório do auditor trata das demonstrações contábeis consolidadas. O Exemplo 2 no Apêndice desta Norma inclui um exemplo de como isso pode ser feito.

A51. O relatório do auditor explica que os objetivos do auditor são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorção relevante, independentemente se for causada por fraude ou erro, e emitir um relatório do auditor que inclua a opinião do auditor. Eles são diferentes das responsabilidades da administração pela elaboração das demonstrações contábeis.

(b) segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria conduzida, de acordo com as normas de auditoria sempre detectará uma distorção relevante, quando ela existir; e

(c) as distorções podem decorrer de fraude ou erro, e:

(i) descrever que elas são consideradas relevantes se, individualmente ou em conjunto, pudesse ser razoavelmente esperado que elas influenciariam as decisões econômicas de usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis (ver item 2 da NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria); ou

(ii) fornecer uma definição ou descrição da materialidade de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (ver item A52).

Descrição da materialidade (ver item 38(c))

A52. O Apêndice desta Norma fornece exemplos de como o requisito constante no item 38(c) deve ser aplicado para fornecer uma descrição da materialidade quando as práticas contábeis adotadas no Brasil são a estrutura de relatório financeiro aplicável. Se for usada uma estrutura de relatório financeiro aplicável diferente, os exemplos de demonstrações apresentados no Apêndice desta Norma podem ter que ser adaptados para refletir a aplicação da outra estrutura de relatório financeiro nas circunstâncias.

39. A seção “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis” do relatório do auditor deve também (ver item A50):

(a) declarar que, como parte da auditoria de acordo com as normas de auditoria, o auditor exerce o julgamento profissional e mantém o ceticismo profissional durante toda a auditoria; e

(b) descrever a auditoria especificando que as responsabilidades do auditor

são:

- (i) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro, planejar e executar procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos e obter evidência de auditoria que seja suficiente e apropriada para fornecer uma base para a opinião do auditor. O risco de não se detectar uma distorção relevante resultante de fraude é maior que aquele de se detectar uma distorção relevante resultante de erro, uma vez que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou transgressão dos controles internos;
- (ii) obter entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da entidade. Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos juntamente com a auditoria das demonstrações contábeis, o auditor deve omitir a frase de que a consideração do auditor sobre os controles internos não tem a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da entidade;
- (iii) avaliar a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e das respectivas divulgações feitas pela administração;
- (iv) concluir quanto à adequação do uso, pela entidade, da base contábil de continuidade operacional e, com base na evidência de auditoria obtida, se existe incerteza relevante relacionada com eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade da entidade. Se o auditor concluir que existe incerteza relevante, ele deve chamar atenção no seu relatório para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou, se

essas divulgações forem inadequadas, modificar a opinião. As conclusões do auditor se baseiam na evidência de auditoria obtida até a data do seu relatório. Contudo, eventos ou condições futuras podem fazer com que a entidade interrompa a sua continuidade operacional;

- (v) quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, avaliar a apresentação geral, estrutura e conteúdo das demonstrações contábeis, incluindo as divulgações, e se elas representam as transações e eventos subjacentes de forma a alcançar a apresentação adequada;
- (c) quando a NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes se aplicar, explicar ainda a responsabilidade do auditor em trabalhos de auditoria de grupo, especificando que:
 - (i) as responsabilidades do auditor são as de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação às informações financeiras das entidades ou atividades de negócio do grupo para expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis do grupo;
 - (ii) o auditor é responsável pela direção, supervisão e desempenho da auditoria do grupo; e
 - (iii) o auditor continua sendo o único responsável pela sua opinião.

40. A seção “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis” do relatório do auditor deve também (ver item A50):

- (a) declarar que o auditor se comunica com os responsáveis pela governança com relação, entre outras questões, ao alcance e à época planejados da auditoria e às descobertas significativas de auditoria, incluindo quaisquer deficiências significativas nos controles internos que ele venha a identificar durante a auditoria;
- (b) declarar, para a auditoria das demonstrações contábeis de entidades listadas, que o auditor independente fornece para os responsáveis pela governança uma declaração de que ele cumpriu com as exigências éticas

relevantes relacionadas à independência e que comunicou a eles todos os relacionamentos e outras questões que podem, de forma razoável, gerar ameaça à independência do auditor e, quando aplicável, as respectivas salvaguardas; e

- (c) para a auditoria das demonstrações contábeis das entidades listadas e quaisquer outras entidades para as quais os principais assuntos de auditoria são comunicados, de acordo com a NBC TA 701, especificar que, com base nesses assuntos comunicados para os responsáveis pela governança, o auditor determina aqueles que são mais relevantes na auditoria das demonstrações contábeis do período atual e que são, portanto, os principais assuntos de auditoria. O auditor deve explicar esses assuntos no seu relatório, salvo se alguma lei ou regulamento impedir divulgações públicas sobre o assunto ou quando, em circunstâncias extremamente raras, o auditor determinar que o assunto não deve ser comunicado no seu relatório porque as consequências adversas de tal ato podem, de forma razoável, ser mais importantes que os benefícios de interesse público de tal comunicação (ver item A53).

Responsabilidade do auditor independente relacionadas com a NBC TA 701 (ver item 40(c))

A53. O auditor também pode considerar útil fornecer informações adicionais na descrição das responsabilidades do auditor, além daquelas requeridas pelo item 40(c). Por exemplo, o auditor pode fazer referência ao requisito constante no item 9 da NBC TA 701 para determinar os assuntos que exigiram atenção significativa do auditor na execução da auditoria, levando em consideração áreas avaliadas como de maior risco de distorção relevante ou riscos significativos identificados de acordo com a NBC TA 315; julgamentos significativos do auditor referentes a áreas nas demonstrações contábeis que envolveram julgamento significativo da administração, incluindo estimativas contábeis que foram identificadas como tendo alto grau de incerteza; e os efeitos sobre a auditoria de eventos ou transações significativas que ocorreram durante o período.

Localização da descrição das responsabilidades do auditor independente pela auditoria das demonstrações contábeis

41. A descrição das responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações

contábeis exigida pelos itens 39 e 40 deve ser incluída (ver item A54):

Localização da descrição das responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis (ver itens 41 e 50(k))

A54. Incluir as informações exigidas pelos itens 39 e 40 em apêndice do relatório do auditor ou, quando expressamente permitido por lei, regulamento ou normas de auditoria de outras jurisdições, referir-se ao sítio da autoridade competente que contém essas informações pode ser uma maneira conveniente de racionalizar o conteúdo do relatório do auditor (essa opção não é permitida no Brasil). Entretanto, pelo fato de a descrição das responsabilidades do auditor conter informações que são esperadas pelos usuários de auditoria conduzida de acordo com as normas de auditoria, é necessário incluir uma referência no relatório do auditor, indicando onde essas informações podem ser acessadas.

- (a) no corpo do relatório do auditor;
- (b) no apêndice do relatório do auditor e, nesse caso, o relatório deve incluir uma referência à localização do apêndice (ver itens A54 e A55); ou

Localização no apêndice (ver itens 41(b) e 50(k))

A55. O item 41 permite que o auditor inclua as declarações requeridas pelos itens 39 e 40, descrevendo a responsabilidade do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis em apêndice do relatório do auditor, desde que seja feita referência apropriada no corpo do relatório do auditor sobre a localização do apêndice. Abaixo, é apresentado exemplo de como pode ser feita a referência a apêndice no relatório do auditor.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que a auditoria conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria sempre detectam as eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas de usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis.

A descrição adicional das nossas responsabilidades pela auditoria das demonstrações contábeis está incluída no apêndice X deste relatório do auditor.

Essa descrição, localizada [*indicar número da página ou outra referência específica à localização da descrição*], faz parte do relatório do auditor.

- (c) por uma referência específica no relatório do auditor à localização dessa descrição em sítio da autoridade competente, quando expressamente permitido ao auditor por lei, regulamento ou normas de auditoria nacionais (essa opção não é permitida no Brasil) (ver itens A54, A56 e A57).

Referência ao sítio da autoridade competente (ver itens 41(c) e 42)

A56. O item 41 explica que o auditor pode fazer uma referência à descrição de suas responsabilidades localizada no sítio da autoridade competente somente se expressamente permitido por lei, regulamento ou normas de auditoria nacionais. As informações no sítio que estão incorporadas no relatório do auditor por meio de referência específica à localização do sítio onde essas informações são encontradas podem descrever o trabalho do auditor ou a auditoria de acordo com as normas de auditoria de maneira mais ampla, mas não podem ser inconsistentes com a descrição requerida nos itens 39 e 40. Isso significa que o texto da descrição das responsabilidades do auditor no sítio pode ser mais detalhado ou tratar de outros assuntos relacionados com a auditoria de demonstrações contábeis, desde que esse texto reflita e não contradiga os assuntos tratados nos itens 39 e 40. Essa opção de referência ao sítio da autoridade competente não é permitida no Brasil.

A57. A autoridade competente pode ser um órgão nacional emissor de normas de auditoria, regulador ou de supervisão dos auditores. Essas organizações estão aptas a assegurar a precisão, a integridade e a disponibilidade contínua das informações padronizadas. Não é apropriado para o auditor manter um sítio para isso. Abaixo, está apresentado um exemplo de como fazer uma referência ao sítio no relatório do auditor.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que a auditoria conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria sempre detectam as eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de perspectiva razoável, as decisões econômicas de usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis.

A descrição adicional das nossas responsabilidades pela auditoria das demonstrações contábeis está localizada no sítio da [organização] em: [endereço do sítio]. Essa descrição faz parte do relatório do auditor.

42. Quando o auditor se refere à descrição da responsabilidade do auditor em sítio da autoridade competente, o auditor deve determinar que essa descrição trata das exigências constantes nos itens 39 e 40 e não é inconsistente com elas (ver item A56).

Outras responsabilidades relativas à emissão do relatório

43. Se for requerido ao auditor tratar de outras responsabilidades no seu relatório sobre as demonstrações contábeis, complementares à sua responsabilidade de acordo com as normas de auditoria, essas outras responsabilidades devem ser tratadas em seção separada no relatório do auditor com o título “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” ou, de outra forma, conforme apropriado ao conteúdo da seção, salvo se essas outras responsabilidades tratarem dos mesmos tópicos apresentados na seção de responsabilidades do auditor de acordo com as exigências das normas de auditoria, caso em que as outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor podem ser apresentadas na mesma seção que os respectivos elementos de relatório exigidos pelas normas de auditoria (ver itens A58 a A60).

Outras responsabilidades relativas à emissão do relatório do auditor (ver itens 43 a 45)

- A58. Em certas jurisdições, fora do Brasil, o auditor pode ter responsabilidades adicionais de emitir relatório sobre outros assuntos que são complementares à sua responsabilidade, segundo as normas de auditoria. Por exemplo, o auditor pode ser solicitado a relatar determinados assuntos que chamaram sua atenção no decurso da auditoria das demonstrações contábeis. Alternativamente, ao auditor pode ser solicitado emitir relatório sobre procedimentos específicos adicionais ou expressar uma opinião sobre assuntos específicos, como a adequação de livros e registros contábeis, controle interno sobre relatórios financeiros ou outras informações. As normas de auditoria na jurisdição específica frequentemente fornecem orientação sobre a responsabilidade do auditor com relação às responsabilidades adicionais relativas à emissão de seu relatório na referida jurisdição. Tais responsabilidades

adicionais não existem no Brasil.

A59. Em alguns casos, lei ou regulamento relevante pode requerer (ou permitir) que o auditor reporte outras responsabilidades como parte do seu relatório sobre as demonstrações contábeis. Em outros casos, pode ser que o auditor seja requerido ou permitido a reportar em relatório separado.

A60. Os itens 43 a 45 permitem a apresentação combinada de outras responsabilidades e das responsabilidades do auditor de acordo com as normas de auditoria somente quando elas tratarem dos mesmos tópicos e o texto do relatório do auditor diferenciar claramente as outras responsabilidades daquelas previstas nas normas de auditoria. Para essa clara diferenciação, pode ser necessário que o relatório do auditor inclua uma referência à fonte das outras responsabilidades e uma declaração de que essas responsabilidades são adicionais àquelas requeridas pelas normas de auditoria. Do contrário, outras responsabilidades devem ser tratadas em seção separada no relatório do auditor com o título “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” ou, de outra forma, conforme apropriado ao conteúdo da seção. Nesses casos, o item 44 requer que o auditor inclua as responsabilidades de emissão do relatório do auditor, de acordo com as normas de auditoria, com o título “Relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis”.

44. Se as outras responsabilidades forem apresentadas na mesma seção que os respectivos elementos de relatório exigidos pelas normas de auditoria, o relatório do auditor deve diferenciar claramente essas outras responsabilidades daquelas exigidas pelas normas de auditoria (ver item A60).

45. Se o relatório do auditor contém uma seção separada sobre outras responsabilidades, as exigências constantes nos itens 21 a 40 devem ser incluídas em uma seção intitulada “Relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis”. A seção “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios” deve ser apresentada após a seção “Relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis” (ver item A60).

Nome do sócio ou responsável técnico

46. O nome do sócio do trabalho ou do responsável técnico deve ser incluído no relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. (ver itens A61 a A63).

Nome do sócio ou responsável técnico (ver item 46)

A61. O item 32 da NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas

de Auditores Independentes requer que a firma estabeleça políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que os trabalhos sejam executados de acordo com normas técnicas e requisitos legais e regulatórios aplicáveis. Não obstante esses requisitos da NBC PA 01, a finalidade de incluir o nome ou responsável técnico no relatório do auditor é dar mais transparência aos usuários do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis.

A62. [Item excluído por não ser aplicável no Brasil.]

A63. [Item excluído por não ser aplicável no Brasil.]

Assinatura do auditor

47. O relatório do auditor deve ser assinado (ver itens A64 e A65).

Assinatura do auditor (ver item 47)

A64. Em certas jurisdições, a assinatura do auditor é em nome da firma de auditoria, em nome pessoal do auditor ou dos dois, conforme apropriado. Adicionalmente, pode ser que o auditor deva incluir no seu relatório a sua qualificação profissional na área contábil, assim como o fato de que o auditor ou a firma, conforme apropriado, foi reconhecido(a) pelo devido órgão licenciador na referida jurisdição. No Brasil, são requeridos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a identificação do auditor, tanto da firma como do sócio ou responsável técnico, e os respectivos registros no Conselho Regional de Contabilidade, conforme consta do exemplo de relatório incluso no Apêndice.

A65. Em certas jurisdições, lei ou regulamento, pode-se permitir o uso de assinaturas eletrônicas no relatório do auditor.

Endereço do auditor independente

48. O relatório do auditor deve mencionar a localidade em que o relatório foi emitido.

Data do relatório do auditor

49. O relatório do auditor não pode ter data anterior à data em que ele obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a sua opinião sobre as demonstrações contábeis, incluindo evidência de que (ver itens A66 a A69):

Data do relatório do auditor (ver item 49)

A66. A data do relatório do auditor informa ao usuário do relatório do auditor que o auditor considerou o efeito dos eventos e transações conhecidos pelo auditor e ocorridos até aquela data. A responsabilidade do auditor por eventos e transações após a data do relatório do

auditor é tratada nos itens 10 a 17 da NBC TA 560 – Eventos Subsequentes.

- A67. Considerando que a opinião do auditor é fornecida sobre as demonstrações contábeis e que as demonstrações contábeis são elaboradas sob a responsabilidade da administração, o auditor não está em posição de concluir que foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente até que seja obtida evidência de que todas as demonstrações e divulgações que compõem as demonstrações contábeis foram elaboradas e que a administração aceitou a responsabilidade por elas.
- A68. Em algumas jurisdições, como é o caso do Brasil, lei ou regulamento identifica as pessoas ou órgãos (por exemplo, diretores) que são responsáveis por concluir que todas as demonstrações e divulgações que compõem as demonstrações contábeis foram elaboradas, e especifica o processo de aprovação necessário. Nesses casos, a evidência dessa aprovação é obtida antes de datar o relatório sobre as demonstrações contábeis. Em outras jurisdições, contudo, o processo de aprovação não é previsto em lei ou regulamento. Nesses casos, os procedimentos seguidos pela entidade na elaboração e finalização de suas demonstrações contábeis, segundo as estruturas de sua administração e governança, são considerados para identificar as pessoas ou os órgãos com autoridade para concluir que todas as demonstrações que compõem as demonstrações contábeis, incluindo as respectivas notas explicativas, foram elaboradas. Em alguns casos, lei ou regulamento identifica o ponto do processo de elaboração das demonstrações contábeis em que se espera que a auditoria esteja completa.
- A69. Em algumas jurisdições, é necessária aprovação final das demonstrações contábeis pelos acionistas antes de elas serem publicadas. Essa prévia aprovação não é requerida no Brasil, ou seja, as demonstrações contábeis normalmente são publicadas antes da Assembleia Geral Ordinária, que tem por objetivo a aprovação das demonstrações contábeis. Todavia, é importante considerar que, qualquer que seja a jurisdição, a aprovação final pelos acionistas não é necessária para o auditor concluir que foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente. A data de aprovação das demonstrações contábeis, para fins das normas de auditoria, é a primeira data em que as pessoas com autoridade reconhecida determinam que todas as demonstrações e divulgações que compõem as demonstrações contábeis foram elaboradas e que pessoas com autoridade reconhecida afirmaram que assumem a responsabilidade sobre essas demonstrações contábeis.
- (a) todas as demonstrações e divulgações que compõem as demonstrações contábeis foram elaboradas e divulgadas; e
 - (b) as pessoas com autoridade reconhecida afirmam que assumem a responsabilidade sobre essas demonstrações contábeis.

Relatório do auditor previsto por lei ou regulamento

50. Se o auditor, por exigência de lei ou regulamento, for requerido a utilizar uma

forma ou um texto específico para elaborar o seu relatório, ele só pode se referir às normas de auditoria brasileiras ou internacionais se incluir, no mínimo, cada um dos seguintes elementos (ver itens A70 e A71):

Relatório do auditor previsto por lei ou regulamento (ver item 50)

- A70. O item A57 da NBC TA 200 explica que o auditor pode ser requerido a cumprir com requisitos legais ou regulatórios, além das normas de auditoria. Quando as diferenças entre os requisitos legais ou regulatórios e as normas de auditoria referem-se somente ao formato e ao texto do relatório do auditor, os requisitos constantes no item 50(a) a (o) estabelecem os elementos mínimos a serem incluídos no relatório do auditor para possibilitar uma referência às normas de auditoria. Nessas circunstâncias, os requisitos constantes nos itens 21 a 49, que não estão incluídos no item 50(a) a (o), não precisam ser aplicados, incluindo, por exemplo, a ordem exigida das seções “Opinião” e “Base para opinião”.
- A71. Quando os requisitos específicos em jurisdição específica não entram em conflito com as normas de auditoria, a adoção do formato e do texto requeridos pelos itens 21 a 49 ajuda os usuários do relatório do auditor a reconhecerem mais prontamente o relatório do auditor como relatório sobre auditoria conduzida de acordo com normas de auditoria.
- (a) título;
 - (b) destinatário, conforme exigido pelas circunstâncias da contratação;
 - (c) parágrafo da opinião contendo a opinião expressa sobre as demonstrações contábeis e referência à estrutura de relatório financeiro aplicável utilizada para elaborar as demonstrações contábeis (práticas contábeis adotadas no Brasil ou, se for o caso, incluir a identificação de origem da estrutura de relatório financeiro aplicada, ver item 27);
 - (d) identificação de que as demonstrações contábeis da entidade foram auditadas;
 - (e) declaração de que o auditor é independente da entidade, de acordo com as exigências éticas relevantes relacionadas com a auditoria, e que ele atendeu às outras responsabilidades éticas do auditor, de acordo com essas exigências. A declaração deve incluir a identificação da jurisdição de origem das exigências éticas relevantes (Código de Ética Profissional do Contador) ou fazer referência ao Código de Ética de International Ethics Standards Board for Accountants (Iesba) da Federação Internacional de Contadores (Ifac);
 - (f) quando aplicável, uma seção que trate das exigências de apresentação de relatórios constantes no item 22 da NBC TA 570 e que não seja inconsistente com as referidas exigências;
 - (g) quando aplicável, uma seção “Base para opinião com ressalva (ou adversa)” que trate das exigências de apresentação de relatórios constantes no item 23 da NBC TA 570 e que não seja inconsistente com as referidas exigências;

- (h) quando aplicável, uma seção que inclua as informações exigidas pela NBC TA 701, ou informações adicionais sobre a auditoria que estejam previstas por lei ou regulamento, que trate das exigências de apresentação de relatórios constantes nesta Norma e que não seja inconsistente com as referidas exigências dos itens 11 a 16 da NBC TA 701 (ver itens A72 a A75);

Informações exigidas pela NBC TA 701 (ver item 50(h))

A72. Lei ou regulamento pode requerer que o auditor forneça informações adicionais sobre a auditoria realizada, que podem incluir informações que são consistentes com os objetivos da NBC TA 701, ou podem determinar a natureza e a extensão da comunicação sobre esses assuntos.

A73. As normas de auditoria não prevalecem sobre lei ou regulamento que governa a auditoria das demonstrações contábeis. Quando a NBC TA 701 é aplicável, só pode ser feita referência às normas de auditoria no relatório do auditor, se, ao aplicar a lei ou o regulamento, a seção requerida pelo item 50(h) não for inconsistente com as exigências de apresentação de relatórios constantes na NBC TA 701. Nessas circunstâncias, o auditor pode precisar personalizar certos aspectos da comunicação dos principais assuntos de auditoria, no relatório do auditor, requeridos pela NBC TA 701, por exemplo:

- modificando o título “Principais assuntos de auditoria”, se a lei ou o regulamento determinar um título específico;
- explicando por que as informações exigidas por lei ou regulamento são fornecidas no relatório do auditor, por exemplo, fazendo referência à lei ou ao regulamento relevante e descrevendo como essas informações estão relacionadas com os principais assuntos de auditoria;
- quando lei ou regulamento determinar a natureza e a extensão da descrição, complementando as informações previstas para conseguir uma descrição geral de cada um dos principais assuntos de auditoria que seja consistente com o requisito constante no item 13 da NBC TA 701.

A74. A NBC TA 210 trata das circunstâncias em que leis ou regulamentos determinam o formato ou texto do relatório do auditor em termos que são significativamente diferentes dos requisitos das normas de auditoria, que inclui, especificamente, a opinião do auditor. Nessas circunstâncias, a NBC TA 210 requer que o auditor avalie:

- (a) se os usuários poderiam interpretar mal a segurança obtida na auditoria das demonstrações contábeis e, em caso positivo,
- (b) se a explicação adicional no relatório do auditor pode reduzir possíveis mal-entendidos.

Se o auditor conclui que uma explicação adicional no relatório do auditor pode não mitigar possíveis mal-entendidos, a NBC TA 210 requer que ele não aceite o trabalho de auditoria, a menos que seja exigido por lei ou regulamento. De acordo

com o item 21 da NBC TA 210, a auditoria conduzida de acordo com essa lei ou esse regulamento não cumpre as normas de auditoria. Conseqüentemente, o auditor não menciona no seu relatório que a auditoria foi conduzida de acordo com as normas de auditoria.

Considerações específicas para entidades do setor público

A75. Auditores de entidades do setor público também podem ter o poder, de acordo com lei ou regulamento, de relatar certos assuntos publicamente, no relatório do auditor ou em relatório complementar, que podem incluir informações que são consistentes com os objetivos da NBC TA 701. Nessas circunstâncias, o auditor pode precisar personalizar certos aspectos da comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor requeridos pela NBC TA 701 ou incluir uma referência no relatório do auditor à descrição do assunto no relatório suplementar.

- (i) quando aplicável, uma seção que trate das exigências de apresentação constantes no item 24 da NBC TA 720;
- (j) descrição das responsabilidades da administração pela elaboração das demonstrações contábeis e identificação dos responsáveis pela supervisão do processo de apresentação de relatórios financeiros que trate das exigências constantes nos itens 33 a 36 e que não seja inconsistente com as referidas exigências;
- (k) referência às normas brasileiras e internacionais de auditoria e à lei ou regulamento e descrição da responsabilidade do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis que trate das exigências constantes nos itens 37 a 40 e que não seja inconsistente com as referidas exigências (ver itens A50 a A53);
- (l) nome do sócio ou técnico responsável e seu número de registro no CRC;
- (m) assinatura do auditor;
- (n) localidade em que o relatório foi emitido; e
- (o) data do relatório do auditor.

Relatório do auditor independente para auditoria conduzida simultaneamente de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria e normas de auditoria de outra jurisdição

51. Pode ser que o auditor deva conduzir a auditoria de acordo com as normas de auditoria de uma jurisdição específica (“normas de auditoria dessa outra jurisdição”), mas também cumpriu com as normas brasileiras e internacionais de auditoria (NBCs TA) na condução da auditoria. Nesse caso, o relatório do auditor

pode referir-se às normas brasileiras e internacionais de auditoria além das “normas de auditoria dessa outra jurisdição”, somente se (ver itens A76 e A77):

Relatório do auditor para auditoria conduzida de acordo com as normas de auditoria de outra jurisdição específica e com as normas brasileiras e internacionais de auditoria (ver item 51)

A76. O auditor pode fazer referência, em seu relatório, de que a auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria e de acordo com as normas de auditoria de outra jurisdição quando cumprir com os requerimentos relevantes de ambas as normas de auditoria (ver item 56 da NBC TA 200).

A77. A referência às normas brasileiras e internacionais de auditoria e às normas de auditoria de outra jurisdição não é apropriada, se houver conflito entre os requisitos das normas de auditoria brasileiras e internacionais e os requisitos das normas de auditoria de outra jurisdição que levariam o auditor a formar uma opinião diferente, ou não incluir parágrafo de ênfase ou de outros assuntos que, nas circunstâncias específicas, é requerido pelas normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nesse caso, em decorrência da diferença existente, o relatório do auditor refere-se somente ao conjunto de normas de auditoria (brasileiras e internacionais ou de outra jurisdição), de acordo com as quais foi elaborado o relatório do auditor.

- (a) não houver conflito entre os requisitos das normas de auditoria dessa outra jurisdição e relação às normas brasileiras e internacionais de auditoria que levariam o auditor a (i) formar uma opinião diferente, ou (ii) não incluir parágrafo de ênfase ou de outros assuntos que, nas circunstâncias específicas, seria requerido pelas normas brasileiras e internacionais de auditoria; e
- (b) o relatório do auditor incluir, no mínimo, cada um dos elementos especificados no item 50(a) a (o) quando o auditor usar a forma ou o texto especificado pelas normas de auditoria dessa outra jurisdição. A referência à lei ou ao regulamento no item 50(k) deve ser lida como referência às normas de auditoria dessa outra jurisdição. O relatório do auditor deve, portanto, identificar as normas de auditoria dessa outra jurisdição.

52. Quando o relatório do auditor se referir tanto às normas brasileiras e internacionais de auditoria (NBCs TA) como às de outra jurisdição, o relatório deve identificar a jurisdição de origem dessas outras normas de auditoria.

Informações suplementares apresentadas com as demonstrações contábeis (ver itens A78 a A84)

53. No caso de serem apresentadas informações suplementares com as demonstrações

contábeis auditadas, não requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável, o auditor deve avaliar se, pelo seu julgamento profissional, essas informações suplementares são, mesmo assim, parte integrante das demonstrações contábeis devido a sua natureza e forma de apresentação. Quando forem parte integrante das demonstrações contábeis, as informações suplementares devem ser cobertas pela opinião do auditor.

54. Se as informações suplementares não requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável não forem consideradas parte integrante das demonstrações contábeis auditadas, o auditor deve avaliar se essas informações suplementares estão suficientes e claramente diferenciadas das demonstrações contábeis auditadas. Se esse não for o caso, o auditor deve pedir que a administração mude a forma de apresentação das informações suplementares não auditadas. Se a administração se recusar a fazê-lo, o auditor deve identificar as informações suplementares não auditadas e explicar, no relatório do auditor, que essas informações suplementares não foram auditadas.

Informações suplementares apresentadas com as demonstrações contábeis (ver itens 53 e 54)

A78. Em algumas circunstâncias, é possível que a entidade deva, por lei, regulamento ou normas, ou por opção voluntária, apresentar informações suplementares que não sejam requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável juntamente com as demonstrações contábeis. Por exemplo, informações suplementares podem ser apresentadas para melhorar o entendimento da estrutura de relatório financeiro aplicável pelo usuário ou fornecer explicação adicional sobre itens específicos das demonstrações contábeis. Essas informações são apresentadas normalmente em demonstrativos suplementares ou como notas adicionais.

A79. O item 53 explica que a opinião do auditor cobre as informações suplementares, que são parte integrante das demonstrações contábeis, devido à sua natureza ou à forma em que são apresentadas. Essa avaliação é uma questão de julgamento profissional. A título de exemplo:

- Quando as notas explicativas às demonstrações contábeis incluem uma explicação ou conciliação de até que ponto as demonstrações contábeis estão de acordo com outra estrutura de relatório financeiro, o auditor pode considerá-las informações suplementares que não podem ser claramente diferenciadas das demonstrações contábeis. A opinião do auditor também cobriria as notas explicativas ou os demonstrativos suplementares que fazem referência cruzada com as demonstrações contábeis.

- Quando uma conta de resultado adicional que apresenta itens de gastos específicos é divulgada em demonstrativo separado incluído como Apêndice das demonstrações contábeis, o auditor pode considerá-la como informação suplementar que pode ser claramente diferenciada das demonstrações contábeis.
- A80. As informações suplementares cobertas pela opinião do auditor não precisam ser mencionadas especificamente no relatório do auditor quando a referência às notas explicativas na descrição das demonstrações que compõem as demonstrações contábeis no relatório do auditor é suficiente.
- A81. Lei ou regulamento pode não requerer que as informações suplementares sejam auditadas, e a administração pode decidir não pedir que o auditor inclua as informações suplementares no alcance da auditoria das demonstrações contábeis.
- A82. A avaliação do auditor sobre se as informações suplementares não auditadas estão apresentadas de maneira que poderiam ser interpretadas como estando cobertas pela opinião do auditor inclui, por exemplo, onde essas informações estão apresentadas em relação às demonstrações contábeis e quaisquer informações suplementares auditadas e se estão claramente identificadas como “não auditadas”.
- A83. A administração pode mudar a apresentação de informações suplementares não auditadas que podem ser interpretadas como estando cobertas pela opinião do auditor, por exemplo:
- removendo as referências cruzadas das demonstrações contábeis aos demonstrativos suplementares não auditados ou notas explicativas não auditadas, de modo que a delimitação entre informações auditadas e não auditadas seja suficientemente clara;
 - apresentando as informações suplementares não auditadas fora das demonstrações contábeis ou, se isso não for possível nas circunstâncias, pelo menos, colocar as notas explicativas não auditadas no final das notas explicativas às demonstrações contábeis requeridas e identificá-las claramente como não auditadas. As notas explicativas não auditadas que estão apresentadas juntamente com as notas auditadas podem ser mal interpretadas como tendo sido auditadas.
- A84. O fato de as informações suplementares não serem auditadas não isenta o auditor da responsabilidade descrita na NBC TA 720.

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se a auditorias de demonstrações contábeis para períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016, e revoga, a partir de 1º de janeiro de 2017, a Resolução CFC nº 1.231/2009, publicada no *DOU*, Seção 1, de 04-12-2009, e demais disposições em contrário.

Brasília, 17 de junho de 2016.

5.2 PARECER COM OPINIÃO NÃO MODIFICADA (ANTERIOR PARECER LIMPO OU SEM RESSALVAS)

Opinião não modificada é a opinião expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável consoante ao descrito no item 7 da NBC TA 700.

Esse tipo de parecer indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante os Princípios e as práticas usuais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica em todos os aspectos relevantes, onde houve observância das disposições contidas em boas práticas e princípios éticos, comerciais e legais, e na ausência de disposições específicas prevalecem as práticas já consagradas pela profissão contábil e no meio específico onde a organização em auditoria se encontra.

O parecer sem ressalva deve obedecer ao Modelo do Parecer dos Auditores Independentes recomendado pela NBC TA 700, a qual indica:

Exemplo 1: Relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis de entidade listada, elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada

Para fins deste exemplo, são consideradas as seguintes circunstâncias:

- Auditoria do conjunto completo de demonstrações contábeis de entidade listada, usando a estrutura de apresentação adequada. Não é auditoria de grupo (ou seja, a NBC TA 600 não se aplica).
- As demonstrações contábeis são elaboradas pela administração da entidade de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (estrutura para fins gerais).

- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210.
- O auditor concluiu que uma opinião não modificada (ou seja, “limpa”) é adequada, com base na evidência de auditoria obtida.
- As exigências éticas relevantes que se aplicam à auditoria compõem o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existiu incerteza relevante em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da entidade de acordo com a NBC TA 570.
- Os principais assuntos de auditoria foram comunicados de acordo com a NBC TA 701.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do relatório do auditor independente e não identificou distorção relevante nessas outras informações.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis não são aquelas responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS¹

Aos acionistas da Companhia ABC [*ou outro destinatário apropriado*]

Opinião

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC (Companhia), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas

contábeis.

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Base para opinião

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir, intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação à Companhia, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Principais assuntos de auditoria

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram os mais significativos em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações contábeis como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos.

(Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a NBC TA 701.)

Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor

[Apresentação de acordo com o exemplo 1 do Apêndice 2 da NBC TA 720.]

Responsabilidade da administração e da governança pelas demonstrações contábeis²

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil³ e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações contábeis, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de a companhia continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis, a não ser que a administração pretenda liquidar a Companhia ou cessar suas operações, ou não tenha nenhuma alternativa realista para evitar o encerramento das operações.

Os responsáveis pela governança da Companhia são aqueles com responsabilidade pela supervisão do processo de elaboração das demonstrações contábeis.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que a auditoria realizada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria sempre detectam as eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis.

Como parte da auditoria realizada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo

profissional ao longo da auditoria. Além disso:⁴

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados às circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos opinião sobre a eficácia dos controles internos da companhia⁵.
- Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e respectivas divulgações feitas pela administração.
- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe incerteza relevante em relação a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da companhia. Se concluirmos que existe incerteza relevante, devemos chamar atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data de nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Companhia a não mais se manter em continuidade operacional.
- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis, inclusive as divulgações e se as demonstrações contábeis

representam as correspondentes transações e os eventos de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspectos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controles internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respectivas salvaguardas.

Dos assuntos que foram objeto de comunicação com os responsáveis pela governança, determinamos aqueles que foram considerados como mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do exercício corrente e que, dessa maneira, constituem os principais assuntos de auditoria. Descrevemos esses assuntos em nosso relatório de auditoria, a menos que lei ou regulamento tenha proibido divulgação pública do assunto, ou quando, em circunstâncias extremamente raras, determinarmos que o assunto não deve ser comunicado em nosso relatório porque as consequências adversas de tal comunicação podem, dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assinou o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

Para outros exemplos de relatório do auditor vide a NBC TA 700 em seu Apêndice.

5.2.1 Principais assuntos de auditoria

O novo modelo de parecer comparativamente ao anterior indica um parágrafo específico dedicado à auditoria propriamente dita quando ele entende haver determinado(s) assunto(s) que deve(m) ser levado(s) àqueles que usam as demonstrações contábeis como informações adicionais. A esse respeito o Conselho Federal de Contabilidade expediu a NBC TA 701, de 17 de junho de 2016, que dispõe sobre a comunicação deste(s) assunto(s), e essa norma deve ser lida em conjunto com a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

Essa Norma contém uma divisão clássica que fala acerca da Norma propriamente dita, quando descreve em seus artigos os números de 1 a 18 especificamente, e um apêndice a essa Norma, identificado com a letra A, no intuito de auxiliar e fornecer mais detalhes. Para efeitos de informação, consulte o Apêndice desta Norma, que não está aqui contido.

Introdução

Alcance

1. Esta norma trata da responsabilidade do auditor de comunicar os principais assuntos de auditoria em seu relatório sobre as demonstrações contábeis. Ela visa abordar o julgamento exercido pelo auditor sobre o que comunicar em seu relatório e também a forma e o conteúdo de tal comunicação.
2. A comunicação dos principais assuntos de auditoria visa tornar o relatório de auditoria mais informativo, ao dar maior transparência sobre a auditoria realizada. A comunicação dos principais assuntos de auditoria fornece informações adicionais aos usuários previstos das demonstrações contábeis, para auxiliá-los a entender os assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os de maior importância na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente. A comunicação dos principais assuntos de auditoria também pode ajudar os usuários previstos das demonstrações contábeis a entender a entidade e as

áreas que envolveram julgamento significativo da administração nas demonstrações contábeis auditadas (ver A1 a A4).

3. A comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor também pode fornecer aos usuários previstos das demonstrações contábeis uma base para obtenção de informações adicionais com a administração e com os responsáveis pela governança sobre determinados assuntos relacionados à entidade, às demonstrações contábeis auditadas ou à auditoria realizada.
4. A comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor ocorre no contexto em que o auditor formou sua opinião sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto. A comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor:
 - (a) não substitui a divulgação, nas demonstrações contábeis, que a estrutura aplicável de relatórios financeiros exige que a administração faça ou que são necessárias para atingir o objetivo de apresentação adequada;
 - (b) não substitui a emissão de opinião modificada por parte do auditor, quando exigido nas circunstâncias de trabalho de auditoria, de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente;
 - (c) não substitui a apresentação de relatório, de acordo com a NBC TA 570 – Continuidade Operacional, itens 22 e 23, quando existe incerteza relevante em relação a fatos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade; ou
 - (d) não é uma opinião separada sobre os assuntos tomados individualmente (ver A5 a A8).
5. Esta norma se aplica à auditoria de conjuntos completos de demonstrações contábeis para fins gerais de entidades listadas e às circunstâncias nas quais o auditor decide comunicar os principais assuntos de auditoria em seu relatório. Esta norma também se aplica quando o auditor é obrigado, por lei ou regulamento, a comunicar os principais assuntos de auditoria em seu relatório sobre as demonstrações contábeis (ver NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, itens 30 e

31). No entanto, a NBC TA 705, item 29, proíbe o auditor de comunicar os principais assuntos de auditoria quando ele se abstém de expressar opinião sobre as demonstrações contábeis, a menos que a apresentação dessas informações seja exigida por lei ou regulamento.

Data de entrada em vigor

6. Esta Norma tem vigência para auditorias de demonstrações contábeis de períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016.

Objetivo

7. Os objetivos do auditor são determinar os principais assuntos de auditoria e, tendo formado uma opinião sobre as demonstrações contábeis, comunicar os referidos assuntos, descrevendo-os no seu relatório.

Definição

8. Para fins das NBCs TA, a expressão abaixo tem o seguinte significado:

Principais assuntos de auditoria são assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente. Os principais assuntos de auditoria são selecionados entre os assuntos comunicados aos responsáveis pela governança.

Requisitos

Determinação dos principais assuntos de auditoria

9. O auditor deve determinar quais assuntos, entre aqueles comunicados aos responsáveis pela governança, exigiram atenção significativa na realização da auditoria. Para fazer tal determinação, o auditor deve levar em consideração o seguinte (ver A9 a A18):

- (a) áreas avaliadas como de maior risco de distorção relevante ou riscos significativos identificados, de acordo com a NBC TA 315 – Identificação

e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente (ver A19 a A22);

(b) julgamentos significativos do auditor relativos às áreas das demonstrações contábeis que também envolveram julgamento significativo por parte da administração, inclusive estimativas contábeis identificadas que apresentam alto grau de incerteza na estimativa (ver A23 e A24);

(c) efeito sobre a auditoria de fatos ou transações significativos ocorridos durante o período (ver A25 e A26).

10. O auditor deve determinar quais assuntos, entre aqueles determinados de acordo com o item 9, foram mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente para serem, portanto, os principais assuntos de auditoria (ver A9 a A11 e A27 a A30).

Comunicação dos principais assuntos de auditoria

11. O auditor deve descrever cada um dos principais assuntos de auditoria, utilizando um subtítulo adequado para cada um deles, em seção separada do relatório, sob o título “Principais assuntos de auditoria”, a menos que se apliquem as circunstâncias dos itens 14 e 15. O texto de introdução dessa seção do relatório deve afirmar que:

(a) os principais assuntos de auditoria são aqueles que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente; e

(b) esses assuntos foram abordados no contexto da auditoria das demonstrações contábeis tomadas em conjunto e, ao formar sua opinião sobre elas, o auditor não fornece uma opinião separada sobre os referidos assuntos (ver A31 a A33).

Principais assuntos de auditoria não substituem a emissão de opinião modificada

12. O auditor não deve comunicar um assunto na seção “Principais assuntos de auditoria” do relatório quando, em conformidade com a NBC TA 705, ele deveria

emitir opinião modificada em decorrência desse assunto (ver A5).

Descrição individualizada dos principais assuntos de auditoria

13. A descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria na seção “Principais assuntos de auditoria” do relatório do auditor deve fazer referência às correspondentes divulgações, se houver, nas demonstrações contábeis e abordar o seguinte (ver A34 a A41):

- (a) o motivo pelo qual o assunto foi considerado como um dos mais significativos na auditoria e, portanto, determinado como principal assunto de auditoria (ver A42 a A45);
- (b) como o assunto foi tratado na auditoria das demonstrações contábeis (ver A46 a A51).

Circunstâncias em que o assunto, considerado como principal assunto de auditoria, não é comunicado no relatório do auditor

14. O auditor deve descrever cada um dos principais assuntos de auditoria em seu relatório, a menos que (ver A53 a A56):

- (a) lei ou regulamento proíba a divulgação pública do assunto (ver A52); ou
- (b) nos casos extremamente raros, em que o auditor conclua que o assunto não deva ser comunicado no seu relatório porque as consequências negativas de tal divulgação poderiam, dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público. Essa conclusão não se aplica se a entidade tiver prestado informações públicas sobre o assunto.

Interação entre as descrições dos principais assuntos de auditoria e outros elementos, cuja inclusão no relatório do auditor é requerida

15. O assunto que dê origem à opinião modificada, de acordo com a NBC TA 705, ou a uma incerteza relevante relativa a fatos ou a condições capazes de levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a NBC TA 570, são, por natureza, principais assuntos de auditoria.

No entanto, nessas circunstâncias, tais assuntos não devem ser descritos na seção “Principais assuntos de auditoria” do relatório do auditor, não sendo aplicáveis os requisitos dos itens 13 e 14. Em vez disso, o auditor deve:

- (a) relatar os assuntos de acordo com as NBCs TA aplicáveis; e
- (b) incluir, na seção “Principais assuntos de auditoria”, uma referência à seção “Base para opinião com ressalva (ou adversa)” ou à seção “Incerteza relevante quanto à continuidade operacional” (ver A6 e A7).

Forma e conteúdo da seção “Principais assuntos de auditoria” em outras circunstâncias

16. Se o auditor determinar, dependendo dos fatos e circunstâncias pertinentes à entidade e à auditoria, que não existem assuntos a serem reportados como “Principais assuntos de auditoria” ou que os únicos principais assuntos de auditoria comunicados são aqueles relacionados com o item 15, ele deve incluir uma declaração nesse sentido em seção separada do seu relatório, sob o título “Principais assuntos de auditoria” (ver A57 a A59).

Comunicação aos responsáveis pela governança

17. O auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança:

- (a) os assuntos que ele tiver considerado como sendo principais assuntos de auditoria; ou
- (b) se aplicável, dependendo dos fatos e circunstâncias pertinentes à entidade e à auditoria, a determinação do auditor de que não existem principais assuntos de auditoria a serem comunicados no seu relatório sobre as demonstrações contábeis (ver A60 a A63).

Documentação

18. Nos termos da NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6, c auditor deve incluir na documentação da auditoria (ver A64):

- (a) a descrição dos assuntos que exigiram atenção significativa do auditor, de

acordo com o item 9, e a justificativa da sua conclusão quanto ao fato de esses assuntos serem, ou não, considerados como “principal assunto de auditoria”, de acordo com o item 10;

- (b) quando aplicável, a justificativa da conclusão do auditor de que não existem principais assuntos de auditoria a comunicar no seu relatório ou de que os principais assuntos de auditoria são apenas os descritos no item 15; e
- (c) quando aplicável, a justificativa da conclusão do auditor de não comunicar, em seu relatório, um assunto considerado como sendo principal assunto de auditoria.

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se a auditorias de demonstrações contábeis para períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016.

Brasília, 17 de junho de 2016.

5.2.2 Parágrafo de ênfase e de outros assuntos no relatório do auditor independente

O novo modelo de parecer comparativamente ao anterior indica outro parágrafo específico dedicado à auditoria propriamente dita quando ele entende haver determinado(s) assunto(s) que deve(m) ser levado(s) com ênfase ou de outros assuntos àqueles que usam as demonstrações contábeis dando outras informações e importância adicionais. A esse respeito o Conselho Federal de Contabilidade expediu a NBC TA 706, de 17 de junho de 2016, que dispõe sobre a comunicação deste(s) assunto(s), e essa norma deve ser lida em conjunto com a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

Essa Norma contém uma divisão clássica que fala acerca da Norma propriamente dita, quando descreve em seus artigos os números de 1 a 12 especificamente e um

apêndice a essa Norma, identificado com a letra A, que foi colocado no intuito de auxiliar e fornecer mais detalhes. Para efeitos de informação, consulte o Apêndice desta Norma, que aqui não está contido.

Introdução

Alcance

1. Esta Norma trata de comunicações adicionais incluídas no relatório do auditor independente, quando este as considerar necessárias para:
 - (a) chamar a atenção dos usuários para um assunto ou assuntos apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis, de tal importância que sejam fundamentais para o entendimento das demonstrações contábeis; ou
 - (b) chamar a atenção dos usuários para quaisquer assuntos que não os apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis e que sejam relevantes para os usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório.
2. A NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente estabelece requisitos e fornece orientação quando o auditor determina os principais assuntos de auditoria e os comunica no seu relatório. Quando o auditor inclui a seção de “Principais assuntos de auditoria” em seu relatório, esta Norma trata da relação entre os principais assuntos e qualquer comunicação adicional no relatório do auditor de acordo com esta Norma (ver itens A1 a A3).
3. A NBC TA 570 – Continuidade Operacional e a NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações estabelecem requisitos e fornecem orientação sobre a comunicação no relatório do auditor relacionada com a continuidade operacional e as outras informações, respectivamente.
4. Os Apêndices 1 e 2 identificam as normas de auditoria que contêm exigências específicas para que o auditor inclua parágrafos de ênfase ou parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor. Nessas circunstâncias, as exigências nesta Norma referentes à forma de tais parágrafos são aplicáveis (ver item A4).

Data de vigência

5. Esta Norma é aplicável a auditorias de demonstrações contábeis para períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016.

Objetivo

6. O objetivo do auditor, depois de ter formado opinião sobre as demonstrações contábeis, é chamar a atenção dos usuários, quando necessário, de acordo com o seu julgamento, por meio de comunicação adicional clara no relatório, para:
 - (a) um assunto que, apesar de apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis, tem tal importância que é fundamental para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários; ou
 - (b) quando apropriado, qualquer outro assunto que seja relevante para os usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório.

Definições

7. Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir possuem os significados a ele atribuídos:
 - (a) **Parágrafo de ênfase** é o parágrafo incluído no relatório do auditor referente a um assunto apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, de acordo com o julgamento do auditor, é de tal importância que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis.
 - (b) **Parágrafo de outros assuntos** é o parágrafo incluído no relatório do auditor que se refere a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações contábeis e que, de acordo com o julgamento do auditor, é relevante para os usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório.

Requisitos

Parágrafos de ênfase no relatório do auditor independente

8. Se o auditor considera necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, segundo seu julgamento, é de tal importância que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis, ele deve incluir parágrafo de ênfase no seu relatório, desde que (ver itens A5 e A6):
 - (a) como resultado desse assunto, não fosse exigido que o auditor modificasse a opinião, de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente; e
 - (b) quando a NBC TA 701 se aplica, o assunto não tenha sido determinado como um principal assunto de auditoria a ser comunicado no relatório do auditor (ver itens A1 a A3).
9. Quando o auditor incluir um parágrafo de ênfase no seu relatório, ele deve:
 - (a) incluir o parágrafo em seção separada do relatório do auditor, com título apropriado que inclua o termo “Ênfase”;
 - (b) incluir no parágrafo uma referência clara ao assunto enfatizado e à nota explicativa que descreva de forma completa o assunto nas demonstrações contábeis. Tal parágrafo deve referir-se apenas a informações apresentadas ou divulgadas nas demonstrações contábeis; e
 - (c) indicar que a opinião do auditor não se modifica no que diz respeito ao assunto enfatizado (ver itens A7, A8, A16 e A17).

Parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente

10. Se o auditor considera necessário comunicar outro assunto, não apresentado nem divulgado nas demonstrações contábeis, e que de acordo com seu julgamento é relevante para o entendimento, pelos usuários, da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório, o auditor deve incluir um parágrafo de outros assuntos no seu relatório, desde que:
 - (a) não seja proibido por lei ou regulamento; e
 - (b) quando a NBC TA 701 se aplica, o assunto não tenha sido determinado

como um principal assunto de auditoria a ser comunicado no relatório do auditor (ver itens A9 a A14).

11. O parágrafo de outros assuntos, quando incluído pelo auditor, deve ficar em seção separada do relatório com o título “Outros assuntos” ou outro título apropriado (ver itens A15 a A17).

Comunicação com os responsáveis pela governança

12. Se o auditor espera incluir um parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos no seu relatório, ele deve comunicar-se com os responsáveis pela governança no que se refere a essa expectativa e à redação proposta desse parágrafo (ver item A18).

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se a auditorias de demonstrações contábeis para períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016, e revoga, a partir de 1º de janeiro de 2017, a Resolução CFC nº 1.233/2009, publicada no *DOU*, Seção 1, de 04-12-2009, e demais disposições em contrário.

Brasília, 17 de junho de 2016.

5.3 CIRCUNSTÂNCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DO PARECEF COM OPINIÃO NÃO MODIFICADA – NBC TA 705, DE 17/06/2016

Essa Norma contém uma divisão clássica que fala acerca da Norma propriamente dita, quando descreve em seus artigos os números de 1 a 30 especificamente, e um apêndice a essa Norma, identificado com a letra A, que foi colocado no intuito de auxiliar os leitores e fornecer mais detalhes. Apenas para efeitos didáticos, procuramos incluir em cada um de seus artigos o apêndice informativo.

Introdução

Alcance

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor de emitir um relatório apropriado nas circunstâncias em que, ao formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis de acordo com a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, o auditor conclui que é necessária uma modificação em sua opinião sobre as demonstrações contábeis. Esta Norma também trata de como a forma e o conteúdo do relatório do auditor são afetados quando o auditor expressa uma opinião modificada. Em todos os casos, os requisitos de apresentação de relatórios referidos na NBC TA 700 se aplicam e não estão repetidos nesta Norma a menos que estejam explicitamente tratados ou sejam alterados pelos requisitos desta Norma.

Tipos de opinião modificada

2. Esta Norma estabelece três tipos de opiniões modificadas, a saber: “Opinião com ressalva”, “Opinião adversa” e “Abstenção de opinião”. A decisão sobre que tipo de opinião modificada é apropriada depende:

- (a) da natureza do assunto que deu origem à modificação, ou seja, se as demonstrações contábeis apresentam distorção relevante ou, no caso de impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, podem apresentar distorção relevante; e
- (b) do julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto nas demonstrações contábeis (ver item A1).

- A1. A Tabela a seguir mostra como o julgamento do auditor sobre a natureza do assunto que dá origem à modificação e à disseminação de forma generalizada dos seus efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis afeta o tipo de opinião a ser expressa.

	Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma
--	--

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

Data de vigência

3. Esta Norma é aplicável a auditorias de demonstrações contábeis para períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016.

Objetivo

4. O objetivo do auditor é expressar claramente uma “Opinião modificada” de forma apropriada sobre as demonstrações contábeis, que é necessária quando o auditor:
- (a) conclui, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes; ou
 - (b) não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes.

Definições

5. Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir têm os seguintes significados a eles atribuídos:

- (a) **Generalizado** é o termo usado, no contexto de distorções, para descrever os efeitos de distorções sobre as demonstrações contábeis ou os possíveis efeitos de distorções sobre as demonstrações contábeis, se houver, que não são detectados devido à impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Efeitos generalizados sobre as demonstrações contábeis são aqueles que, no julgamento do auditor:
- (i) não estão restritos aos elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis;
 - (ii) se estiverem restritos, representam ou poderiam representar parcela substancial das demonstrações contábeis; ou
 - (iii) em relação às divulgações, são fundamentais para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários;
- (b) **Opinião modificada** compreende “Opinião com ressalva”, “Opinião adversa” ou “Abstenção de opinião” sobre as demonstrações contábeis.

Requisitos

Circunstâncias em que é necessário modificar a opinião do auditor

6. O auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando:

- (a) conclui, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes (ver itens A2 a A7); ou

Circunstâncias em que é necessário modificar a opinião do auditor

Natureza das distorções relevantes (ver item 6(a))

A2. A NBC TA 700, item 11, requer que o auditor, ao formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, conclua se foi obtida segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, estão livres de distorções relevantes. Essa conclusão leva em consideração a avaliação do auditor de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações

contábeis, de acordo com o item 11 da NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria.

- A3. A NBC TA 450 define distorção como a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de item informado nas demonstrações contábeis e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação necessários para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Consequentemente, pode surgir distorção relevante nas demonstrações contábeis em relação à:
- (a) adequação das políticas contábeis selecionadas;
 - (b) aplicação das políticas contábeis selecionadas; ou
 - (c) adequação das divulgações nas demonstrações contábeis.

Adequação das políticas contábeis selecionadas

- A4. Em relação à adequação das políticas contábeis selecionadas pela administração, podem surgir distorções relevantes nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando:
- (a) as políticas contábeis selecionadas não são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
 - (b) as demonstrações contábeis não descrevem corretamente a política contábil relativa a item significativo no balanço patrimonial, nas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido ou dos fluxos de caixa; ou
 - (c) as demonstrações contábeis não representam ou não divulgam as transações e os eventos subjacentes de modo a alcançar uma apresentação adequada.
- A5. As estruturas de relatório financeiro incluem, frequentemente, requisitos para a contabilização a divulgação de mudanças nas políticas contábeis. Se a entidade mudou políticas contábeis significativas, uma distorção relevante nas demonstrações contábeis pode surgir quando a entidade não tiver cumprido esses requisitos.

Aplicação de políticas contábeis selecionadas

- A6. Em relação à aplicação das políticas contábeis selecionadas, podem surgir distorções relevantes nas demonstrações contábeis:
- (a) quando a administração não tiver aplicado as políticas contábeis selecionadas de maneira consistente com a estrutura de relatório financeiro, incluindo quando a administração não tiver aplicado as políticas contábeis selecionadas de maneira consistente entre períodos ou para transações e eventos similares (consistência na aplicação); ou
 - (b) devido ao método de aplicação das políticas contábeis selecionadas (por exemplo, erro não intencional na aplicação).

Adequação da divulgação nas demonstrações contábeis

- A7. Em relação à adequação das divulgações nas demonstrações contábeis, podem surgir distorções relevantes nas demonstrações contábeis quando:

- (a) as demonstrações contábeis não incluem todas as divulgações exigidas pela estrutura relatório financeiro aplicável;
- (b) as divulgações nas demonstrações contábeis não estão apresentadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou
- (c) as demonstrações contábeis não fornecem as divulgações adicionais necessárias para alcançar uma apresentação adequada, além das divulgações especificamente exigidas pela estrutura de relatório financeiro aplicável.

O item A17 da NBC TA 450 fornece outros exemplos de distorções relevantes que podem surgir nas divulgações qualitativas.

- (c) não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes (ver itens A8 a A12).

Natureza da impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver item 6(b))

- A8. A impossibilidade de o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (também denominada limitação no alcance da auditoria) pode ser decorrente de:
- (a) circunstâncias que estão fora do controle da entidade;
 - (b) circunstâncias relacionadas com a natureza ou a época do trabalho do auditor; ou
 - (c) limitações impostas pela administração.
- A9. A impossibilidade de executar procedimento específico não constitui limitação no alcance da auditoria se o auditor conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente por meio de procedimentos alternativos. Caso não seja possível, os requisitos dos itens 7(b), 9 e 10 se aplicam conforme apropriado. As limitações impostas pela administração podem ter outras implicações para a auditoria, como, por exemplo, na avaliação do auditor sobre riscos de fraude e sua consideração sobre a continuação do trabalho.
- A10. Exemplos de circunstâncias que estão fora do controle da entidade incluem:
- registros contábeis da entidade que tenham sido destruídos;
 - registros contábeis de componente significativo que tenham sido apreendidos indefinidamente por autoridades governamentais.
- A11. Exemplos de circunstâncias relacionadas com a natureza ou a época do trabalho do auditor incluem quando:
- a entidade deve usar o método da equivalência patrimonial para entidade coligada e o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre as informações contábeis dessa coligada para avaliar se o método da equivalência

patrimonial foi aplicado de forma adequada;

- a nomeação do auditor é feita na época em que o auditor não consegue acompanhar a contagem física dos estoques;
- o auditor determina que somente a execução de procedimentos substantivos não é suficiente, porém os controles da entidade não são eficazes.

A12. Exemplos de impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente decorrente de limitação no alcance da auditoria imposta pela administração incluem quando:

- a administração não permite que o auditor acompanhe a contagem física dos estoques
- a administração não permite que o auditor solicite confirmação externa de saldos contábeis específicos.

Determinação do tipo de modificação na opinião do auditor

Opinião com ressalva

7. O auditor deve expressar uma “Opinião com ressalva” quando:

- (a) ele, 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
- (b) não é possível para ele obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para fundamentar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

Opinião adversa

8. O auditor deve expressar uma “Opinião adversa” quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.

Abstenção de opinião

9. O auditor deve se abster de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião e ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados.

10. O auditor deve se abster de expressar uma opinião quando, em circunstâncias extremamente raras envolvendo diversas incertezas, concluir 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.

Consequência da impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente devido à limitação imposta pela administração depois da aceitação do trabalho pelo auditor

11. Se, depois de aceitar o trabalho, o auditor tomar conhecimento que a administração impôs uma limitação ao alcance da auditoria que tem, segundo ele, probabilidade de resultar na necessidade de expressar uma “Opinião com ressalva” ou abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor deve solicitar que a administração retire a limitação.

12. No caso de a administração se recusar a retirar a limitação mencionada no item 11, o auditor deve comunicar o assunto aos responsáveis pela governança, a menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade (NCB TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, item 13), assim como determinar se é possível executar procedimentos alternativos para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.

13. Se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve determinar as implicações como segue:

(a) se concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes, mas não generalizados, o auditor deve emitir uma “Opinião com ressalva”; ou

(b) se concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados de modo que uma ressalva na opinião seria inadequada para comunicar a gravidade da situação, o auditor deve:

- (i) renunciar ao trabalho de auditoria, quando praticável e possível de acordo com leis ou regulamentos aplicáveis (ver item A13); ou

Consequência da impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente devido à limitação imposta pela administração depois da aceitação do trabalho pelo auditor (ver itens 13(b)(i) e 14)

A13. A viabilidade de renunciar ao trabalho de auditoria pode depender do estágio de execução do trabalho na época em que a administração impõe a limitação de alcance. No caso de o auditor ter concluído parte significativa da auditoria, ele pode decidir concluir a auditoria na medida do possível, abster-se de expressar uma opinião e explicar a limitação de alcance na seção “Base para abstenção de opinião” em vez de renunciar.

- (ii) se a renúncia ao trabalho de auditoria antes da emissão do seu relatório não for praticável ou possível, abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis (ver item A14).

A14. Em certas circunstâncias, pode não ser possível ao auditor renunciar ao trabalho de auditoria, se for exigido por lei ou regulamento que ele continue esse trabalho. Esse pode ser o caso do auditor nomeado para auditar as demonstrações contábeis de entidade do setor público. Pode também ser o caso em situações em que o auditor é nomeado para auditar as demonstrações contábeis que cobrem um período específico, ou em que é nomeado por período específico e seja proibido renunciar antes da conclusão da auditoria dessas demonstrações contábeis, ou antes do final do referido período, respectivamente. O auditor pode também considerar necessário incluir um parágrafo de outros assuntos no relatório do auditor (ver item A10 da NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente).

14. Se o auditor renunciar, conforme previsto no item 13(b)(i), antes da renúncia, ele deve comunicar aos responsáveis pela governança quaisquer assuntos relativos a distorções identificadas durante a auditoria que dariam origem a uma opinião modificada (ver item A15).

A15. Quando o auditor concluir que a renúncia ao trabalho de auditoria é necessária em decorrência de limitação no alcance, pode haver exigência profissional, legal ou regulatória para que o auditor comunique os assuntos relacionados à renúncia ao trabalho de auditoria às agências reguladoras ou aos proprietários da entidade.

Outras considerações relativas à “Opinião adversa” ou “Abstenção de opinião”

15. Quando o auditor considera necessário expressar uma “Opinião adversa” ou

abster-se de expressar opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo, o seu relatório não deve incluir, também, uma opinião não modificada com relação à mesma estrutura de relatório financeiro sobre quadro isolado das demonstrações contábeis ou sobre um ou mais elementos, contas ou itens específicos da demonstração contábil. A inclusão de uma opinião não modificada no mesmo relatório, nessas circunstâncias, contrariaria a “Opinião adversa” ou a “Abstenção de opinião” do auditor sobre as demonstrações contábeis como um todo (ver item A16). A NBC TA 805 – Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis trata das circunstâncias em que o auditor é contratado para expressar uma opinião separada sobre um ou mais elementos, contas ou itens específicos de demonstração contábil.

Outras considerações relativas à “Opinião adversa” ou “Abstenção de opinião”
(ver item 15)

A16. Seguem exemplos de circunstâncias de emissão de relatório que não contradizem a “Opinião adversa” ou a “Abstenção de opinião” do auditor:

- A expressão de uma opinião não modificada sobre as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com determinada estrutura de relatório financeiro e, dentro do mesmo relatório, a expressão de uma “Opinião adversa” sobre as mesmas demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro diferente (ver item A31 da ISA 700).

A expressão de uma “Abstenção de opinião” em relação aos resultados das operações (desempenho das operações) e fluxos de caixa, quando relevante, e de uma opinião não modificada em relação ao balanço patrimonial (ver item 10 da NBC TA 510 – Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais). Nesse caso, o auditor não expressa uma “Abstenção de opinião” sobre as demonstrações contábeis como um todo.

Forma e conteúdo do relatório do auditor com opinião modificada

Opinião do auditor

16. Quando o auditor modifica sua opinião, ele deve usar, na seção “Opinião”, o título

“Opinião com ressalva”, “Opinião adversa” ou “Abstenção de opinião”, conforme apropriado (ver itens A17 a A19).

Forma e conteúdo do relatório do auditor com opinião modificada

Exemplos de relatório do auditor (ver item 16)

- A17. Os exemplos 1 e 2 no Apêndice contêm relatórios do auditor com opiniões “com ressalva” e “adversa”, respectivamente, uma vez que as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes.
- A18. O exemplo 3 no Apêndice contém relatório do auditor com “Opinião com ressalva”, uma vez que não foi possível para o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. O exemplo 4 contém uma “Abstenção de opinião” devido à impossibilidade de o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um único elemento das demonstrações contábeis. O exemplo 5 contém “Abstenção de opinião” devido à impossibilidade de o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre diversos elementos das demonstrações contábeis. Em cada um dos últimos dois casos, os possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis são relevantes e generalizados. Os Apêndices das outras normas que abrangem requisitos de apresentação de relatório, incluindo a NBC TA 570 – Continuidade Operacional, também contêm exemplos de relatório do auditor com opiniões modificadas.

Opinião do auditor (ver item 16)

- A19. A alteração desse título deixa claro para o usuário que a opinião do auditor está modificada e indica o tipo de modificação.

Opinião com ressalva

17. Quando o auditor expressa uma “Opinião com ressalva” devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis, ele deve especificar que, em sua opinião, exceto pelos efeitos dos assuntos descritos na seção “Opinião com ressalva”:

- (a) as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes (ou apresentam uma visão verdadeira e justa) [...], de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável], quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de apresentação adequada;
ou

- (b) as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável], quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de conformidade.

Quando a modificação é decorrente da impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor deve usar a correspondente frase “exceto pelos possíveis efeitos dos assuntos...” para a opinião modificada (ver item A20).

Opinião com ressalva (ver item 17)

A20. Quando o auditor expressa uma “Opinião com ressalva”, não é apropriado usar frases, como “com a explicação acima” ou “sujeito a” na seção “Opinião”, pois elas não são suficientemente claras ou enfáticas.

Opinião adversa

18. Quando o auditor expressa uma “Opinião adversa”, ele deve especificar que, em sua opinião, devido à relevância dos assuntos descritos na seção “Base para opinião adversa”:

- (a) as demonstrações contábeis não estão apresentadas adequadamente (ou não apresentam uma visão verdadeira e justa) [...], de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável], quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de apresentação adequada; ou
- (b) as demonstrações contábeis não foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável], quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de conformidade.

Abstenção de opinião

19. Quando o auditor se abstém de expressar uma opinião devido à impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve:

- (a) especificar que ele não expressa opinião sobre as demonstrações contábeis;
- (b) especificar que, devido à relevância dos assuntos descritos na seção “Base para abstenção de opinião”, o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião de auditoria

- sobre as demonstrações contábeis; e
- (c) alterar a declaração requerida pelo item 24(b) da NBC TA 700, que indica que as demonstrações contábeis foram auditadas, para especificar que o auditor foi contratado para auditar as demonstrações contábeis.

Base para opinião

20. Quando o auditor modifica a opinião sobre as demonstrações contábeis, ele deve, além dos elementos específicos requeridos pela NBC TA 700 (ver item A21):

Base para opinião (ver itens 20, 21, 23 e 27)

A21. A consistência no relatório do auditor ajuda a promover o entendimento dos usuários e a identificar circunstâncias não usuais quando elas ocorrem. Conseqüentemente, embora a uniformidade na redação de uma opinião modificada e na descrição das razões para a modificação possa não ser possível, é necessário que haja consistência na forma e no conteúdo do relatório do auditor.

- (a) alterar o título “Base para opinião” requerido pelo item 28 da NBC TA 700 para “Base pa opinião com ressalva”, “Base para opinião adversa” ou “Base para abstenção de opinião”, conforme apropriado; e
- (b) nessa seção, incluir a descrição do assunto que deu origem à modificação.

21. Se houver distorção relevante nas demonstrações contábeis, relacionada a valores específicos nessas demonstrações contábeis (incluindo divulgações quantitativas), o auditor deve incluir na seção “Base para opinião” a descrição e a quantificação dos efeitos financeiros da distorção, a menos que seja impraticável. Se não for praticável quantificar os efeitos financeiros, o auditor deve especificar isso na referida seção (ver item A22).

A22. Um exemplo dos efeitos financeiros de distorções relevantes que o auditor pode descrever na seção “Base para opinião” do seu relatório é a quantificação dos efeitos sobre imposto de renda, lucro antes dos impostos, lucro líquido e patrimônio líquido, no caso de os estoques estarem superavaliados.

22. Se houver distorção relevante nas demonstrações contábeis relacionada com as divulgações qualitativas, o auditor deve incluir na seção “Base para opinião” a explicação sobre como as divulgações estão distorcidas.

23. Se houver distorção relevante nas demonstrações contábeis relacionada com a não divulgação de informações que devem ser divulgadas, o auditor deve:

- (a) discutir a não divulgação com os responsáveis pela governança;
- (b) descrever a natureza da informação omitida na seção “Base para opinião”;
- e
- (c) a menos que proibido por lei ou regulamento, incluir as divulgações omitidas, desde que praticável e que o auditor tenha obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a informação omitida (ver item A23).

A23. A divulgação de informações omitidas na seção “Base para opinião” seria impraticável se:

- (a) as divulgações não tiverem sido elaboradas pela administração ou não estiverem prontamente disponíveis para o auditor; ou
- (b) no julgamento do auditor, as divulgações tiverem uma quantidade excessiva de informações em relação ao seu relatório.

24. Se a modificação for decorrente da impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor deve incluir as razões dessa impossibilidade na seção “Base para opinião”.
25. Quando o auditor expressa uma opinião com ressalva ou adversa, ele deve alterar a declaração requerida pelo item 28(d) da NBC TA 700 quanto a se a evidência de auditoria é suficiente e adequada para fundamentar sua opinião, para incluir o termo “com ressalva” ou “adversa”, conforme apropriado.
26. Quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, ele não deve incluir os elementos requeridos pelo item 28(b) e (d) da NBC TA 700. Esses elementos são:
- (a) referência à seção do seu relatório em que são descritas as responsabilidades do auditor; e
 - (b) declaração quanto a se a evidência de auditoria obtida é apropriada e suficiente para fundamentar a sua opinião.
27. Mesmo que o auditor tenha emitido uma “Opinião adversa” ou tenha se absterido de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, ele deve descrever na seção “Base para opinião” as razões para quaisquer outros assuntos que ele está ciente que teriam requerido uma modificação da opinião, assim como os seus respectivos efeitos (ver item A24).

A24. A “Opinião adversa” ou a “Abstenção de opinião” relativa a assunto específico descrito na seção “Base para opinião” não justifica a omissão da descrição de outros assuntos identificados que teriam, de outra forma, requerido uma modificação da opinião do auditor. Nesses casos, a divulgação desses outros assuntos que o auditor tem conhecimento pode ser relevante para os usuários das demonstrações contábeis.

Descrição da responsabilidade pela auditoria das demonstrações contábeis quando o auditor se abstém de expressar uma opinião

28. Quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis devido à impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve alterar a descrição das responsabilidades do auditor requerida pelos itens 39 a 41 da NBC TA 700 para incluir apenas declaração (ver item A25):

Descrição das responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis (ver item 28)

A25. Como ilustrado nos exemplos 4 e 5 do Apêndice desta Norma, quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, é mais adequado considerar as seguintes declarações na seção “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis” no seu relatório:

- declaração requerida pelo item 28(a) da NBC TA 700, alterada para especificar que a responsabilidade do auditor é a de conduzir uma auditoria das demonstrações contábeis de acordo com as normas de auditoria; e
 - declaração sobre a independência do auditor e outras responsabilidades éticas requeridas pelo item 28(c) da NBC TA 700.
- (a) de que a sua responsabilidade é a de conduzir uma auditoria das demonstrações contábeis da entidade de acordo com as normas de auditoria e a de emitir um relatório de auditoria;
- (b) de que, em decorrência dos assuntos descritos na seção “Base para a abstenção de opinião”, não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis; e
- (c) requerida pelo item 28(c) da NBC TA 700 sobre a independência do

auditor e outras responsabilidades éticas.

Considerações quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis

29. Exceto se requerido por lei ou regulamento, quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, o seu relatório não deve incluir a seção “Principais assuntos de auditoria” ou a seção “Outras informações”, como requerido nos itens 11 a 13 da NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente, e no item A54 da NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações (ver item A26).

Considerações quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis (ver item 29)

A26. A indicação das razões para a impossibilidade de o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente na seção “Base para abstenção de opinião” do seu relatório proporciona informações úteis para que os usuários entendam por que ele se absteve de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e pode também evitar o uso inapropriado dessas demonstrações. Entretanto, a comunicação de qualquer dos principais assuntos de auditoria que não sejam os assuntos que dão origem à “Abstenção de opinião” pode sugerir que as demonstrações contábeis como um todo são mais confiáveis em relação a esses assuntos do que seria apropriado nas circunstâncias e seria inconsistente com a “Abstenção de opinião” sobre as demonstrações contábeis como um todo. Da mesma forma, não é apropriado incluir uma seção de “Outras informações”, de acordo com a NBC TA 720, tratando da consideração do auditor sobre a consistência das outras informações com as demonstrações contábeis. Dessa forma, o item 29 proíbe que a seção de “Principais assuntos de auditoria” ou a seção de “Outras informações” seja incluída no relatório do auditor quando ele se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, a menos que o auditor seja, de outra forma, requerido por lei ou regulamento a comunicar os principais assuntos de auditoria ou a relatar as outras informações.

Comunicação com os responsáveis pela governança

30. Quando o auditor prevê modificar a opinião no seu relatório, ele deve comunicar aos responsáveis pela governança as circunstâncias que levaram à modificação prevista e o texto proposto da modificação (ver item A27).

Comunicação com os responsáveis pela governança (ver item 30)

A27. Comunicar aos responsáveis pela governança as circunstâncias que levam a uma modificação prevista na opinião do auditor e o texto proposto da modificação permite que:

- (a) o auditor comunique aos responsáveis pela governança as modificações pretendidas e razões (ou circunstâncias) para as modificações;
- (b) o auditor busque a concordância dos responsáveis pela governança em relação aos fatos dos assuntos que deram origem às modificações previstas, ou confirme assuntos que estejam em desacordo com a administração; e
- (c) os responsáveis pela governança tenham a oportunidade, quando apropriado, de fornecer ao auditor informações e explicações adicionais sobre os assuntos que deram origem às modificações previstas.

Vigência

Esta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se a auditorias de demonstrações contábeis para períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016, e revoga, a partir de 1º de janeiro de 2017, a Resolução CFC nº 1.232/2009, publicada no *DOU*, Seção 1, de 04-12-2009, e demais disposições em contrário.

Brasília, 17 de junho de 2016.

5.3.1 Exemplo 1 – Relatório do auditor independente com opinião com ressalva devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis

Para fins desse exemplo, são consideradas as seguintes circunstâncias:

- auditoria do conjunto completo das demonstrações contábeis de entidade listada, usando a estrutura de apresentação adequada. Não é auditoria de grupo (ou seja, a NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes não se aplica);
- as demonstrações contábeis são elaboradas pela administração da entidade

acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (estrutura para fins gerais);

- os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria;
- os estoques estão superavaliados. A distorção é considerada relevante, mas não generalizada para as demonstrações contábeis (ou seja, é apropriada uma “Opinião com ressalva”);
- as exigências éticas relevantes que se aplicam à auditoria compõem o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- com base na evidência de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza relevante em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade de acordo com a NBC TA 570;
- os principais assuntos de auditoria foram comunicados de acordo com a NBC TA 701;
- o auditor obteve todas as outras informações antes da data do seu relatório, o assunto que deu origem à “Opinião com ressalva” sobre as demonstrações contábeis também afeta outras informações;
- as pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis não são aquelas responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS⁶

Aos acionistas da Companhia ABC [*ou outro destinatário apropriado*]

Opinião com ressalva

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC (Companhia), que compreendem o balanço patrimonial, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas

demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para opinião com ressalva”, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC, em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Base para opinião com ressalva

Os estoques da Companhia estão apresentados no balanço patrimonial por \$ xxx. A administração não avaliou os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, mas somente pelo custo, o que representa um desvio em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil. Os registros da companhia indicam que se a administração tivesse avaliado os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, teria sido necessária a provisão de \$ xxx para reduzir os estoques ao valor líquido de realização. Consequentemente, o lucro líquido e o patrimônio líquido teriam sido reduzidos em \$ xxx e \$ xxx, respectivamente, após os efeitos tributários.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir, intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação à Companhia, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião com ressalva.

Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor

[Apresentação de acordo com o Exemplo 6 do Apêndice 2 da NBC TA 720. O último parágrafo da seção “Outras informações” do Exemplo 6 é customizado para descrever o assunto específico que deu origem à “Opinião com ressalva” que também afeta outras informações.]

Principais assuntos de auditoria

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram os mais significativos em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações contábeis como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos. Além do assunto descrito na seção “Base para opinião com ressalva”, determinamos que os assuntos descritos abaixo são os principais assuntos de auditoria a serem comunicados em nosso relatório.

[Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a NBC TA 701.]

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis⁷

[Apresentação de acordo com o Exemplo 1 da NBC TA 700.]

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

[Apresentação de acordo com o Exemplo 1 da NBC TA 700.]

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Número do registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina c

relatório]

[Assinatura do auditor independente]

5.3.2 Exemplo 2 – Relatório do auditor independente com “Opinião adversa” devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis consolidadas

Para fins desse exemplo, são consideradas as seguintes circunstâncias:

- auditoria do conjunto completo das demonstrações contábeis consolidadas da entidade listada, usando a estrutura de apresentação adequada. É auditoria de grupo (ou seja, a NBC TA 600 se aplica);
- as demonstrações contábeis consolidadas são elaboradas pela administração da entidade de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (estrutura para fins gerais);
- os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis consolidadas na NBC TA 210;
- as demonstrações contábeis consolidadas apresentam distorções relevantes devido à não consolidação de controlada. A distorção é considerada relevante e generalizada nas demonstrações contábeis. Os efeitos da distorção nas demonstrações contábeis consolidadas não foram determinados por não ser praticável fazê-lo (ou seja, uma “Opinião adversa” é apropriada);
- as exigências éticas relevantes que se aplicam à auditoria compõem o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- com base na evidência de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza relevante em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a NBC TA 570;

- a NBC TA 701 se aplica. Contudo, o auditor determinou que não há nenhum outro principal assunto de auditoria além do assunto descrito na seção “Base para opinião adversa”;
- o auditor obteve todas as outras informações antes da data do seu relatório, o assunto que deu origem à “Opinião adversa” sobre as demonstrações contábeis consolidadas também afeta outras informações;
- as pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis consolidadas não são aquelas responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS⁸

Aos acionistas da Companhia ABC [*ou outro destinatário apropriado*]

Opinião adversa

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC (Companhia) e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial consolidado, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações consolidadas do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, devido à importância do assunto discutido no parágrafo a seguir intitulado “Base para opinião adversa”, as demonstrações contábeis consolidadas acima referidas não apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia ABC e suas controladas, em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Base para opinião adversa

Conforme explicado na Nota X, a Companhia não consolidou a controlada XYZ adquirida durante 20X1, devido ao fato de não ter sido possível determinar os valores justos de certos ativos e passivos relevantes dessa controlada na data da aquisição. Esse investimento, portanto, está contabilizado com base no custo. De acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, a controlada deveria ter sido consolidada. Se a controlada XYZ tivesse sido consolidada, muitos elementos nas demonstrações contábeis consolidadas acima referidas teriam sido afetados de forma relevante. Os efeitos da não consolidação sobre as demonstrações contábeis consolidadas não foram determinados.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir, intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação à Companhia e suas controladas, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião adversa.

Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis consolidadas e o relatório do auditor

[Apresentação de acordo com o Exemplo 7 do Apêndice 2 da NBC TA 720. O último parágrafo da seção “Outras informações” do Exemplo 7 é customizado para descrever o assunto específico que deu origem à opinião modificada que também afeta outras informações.]

Principais assuntos de auditoria

Exceto pelo assunto descrito na seção “Base para opinião adversa”, não existem outros principais assuntos de auditoria a serem comunicados em nosso relatório.

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações

contábeis consolidadas⁹

[Apresentação de acordo com o Exemplo 2 da NBC TA 700.]

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis consolidadas

[Apresentação de acordo com o Exemplo 2 da NBC TA 700.]

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Número do registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

5.3.3 Exemplo 3 – Relatório do auditor independente com “Opinião com ressalva” devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a uma coligada no exterior

Para fins desse exemplo, são consideradas as seguintes circunstâncias:

- auditoria do conjunto completo das demonstrações contábeis consolidadas da entidade listada, usando a estrutura de apresentação adequada. É auditoria de grupo (ou seja, a NBC TA 600 se aplica);
- as demonstrações contábeis consolidadas são elaboradas pela administração da entidade de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (estrutura para fins gerais);
- os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis consolidadas na NBC TA

210;

- o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre investimento em coligada no exterior. Os possíveis efeitos da impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes, mas não generalizados nas demonstrações contábeis consolidadas (ou seja, uma “Opinião com ressalva” é apropriada);
- as exigências éticas relevantes que se aplicam à auditoria compõem o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- com base na evidência de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza relevante em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a NBC TA 570;
- os principais assuntos de auditoria foram comunicados de acordo com a NBC TA 701;
- o auditor obteve todas as outras informações antes da data do seu relatório, o assunto que deu origem à “Opinião com ressalva” sobre as demonstrações contábeis consolidadas também afeta outras informações;
- as pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis consolidadas não são aquelas responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS¹⁰

Aos acionistas da Companhia ABC [*ou outro destinatário apropriado*]

Opinião com ressalva

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC (Companhia) e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial

consolidado, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações consolidadas do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, exceto pelos possíveis efeitos do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para opinião com ressalva”, as demonstrações contábeis consolidadas acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia ABC e suas controladas, em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Base para opinião com ressalva

O investimento da Companhia ABC na Empresa XYZ, uma coligada estrangeira adquirida durante o exercício e contabilizada pelo método da equivalência patrimonial, está registrado por \$ xxx no balanço patrimonial consolidado, em 31 de dezembro de 20X1, e a participação da Companhia ABC no lucro líquido da Empresa XYZ de \$ xxx está incluída no resultado do exercício findo, em 31 de dezembro de 20X1, da Companhia ABC. Não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre o valor contábil do investimento da Companhia ABC na Empresa XYZ, em 31 de dezembro de 20X1, e da participação dela no lucro líquido da investida XYZ, em razão de não termos tido acesso às informações contábeis, à administração e aos auditores da Empresa XYZ. Consequentemente, não foi possível determinar se havia necessidade de ajustar esses valores.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação à Companhia e suas controladas, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais

emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião com ressalva.

Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis consolidadas e o relatório do auditor

[Apresentação de acordo com o Exemplo 6 do Apêndice 2 da NBC TA 720. O último parágrafo da seção “Outras informações” do Exemplo 6 é customizado para descrever o assunto específico que deu origem à “Opinião com ressalva” que também afeta outras informações.]

Principais assuntos de auditoria

“Principais assuntos de auditoria” são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram os mais significativos em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações contábeis como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos. Além do assunto descrito na seção “Base para opinião com ressalva”, determinamos que os assuntos descritos abaixo são os principais assuntos de auditoria a serem comunicados em nosso relatório.

[Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a NBC TA 701.]

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis consolidadas¹¹

[Apresentação de acordo com o Exemplo 2 da NBC TA 700.]

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis consolidadas

[Apresentação de acordo com o Exemplo 2 da NBC TA 700.]

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Número do registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

5.3.4 Exemplo 4 – Relatório do auditor independente com “Abstenção de opinião” devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um único elemento das demonstrações contábeis consolidadas

Para fins desse exemplo, são consideradas as seguintes circunstâncias:

- auditoria do conjunto completo das demonstrações contábeis consolidadas da entidade que não é listada, usando a estrutura de apresentação adequada. É auditoria de grupo (ou seja, a NBC TA 600 se aplica);
- as demonstrações contábeis consolidadas são elaboradas pela administração da entidade de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (estrutura para fins gerais);
- os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis consolidadas na NBC TA 210;
- não foi possível para o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre o único elemento das demonstrações contábeis, ou seja, o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre as informações financeiras de investimento conjunto que representa mais de 90% do patrimônio líquido da entidade. Os possíveis efeitos da

impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes e generalizados para as demonstrações contábeis consolidadas (ou seja, uma “Abstenção de opinião” é apropriada);

- as exigências éticas relevantes que se aplicam à auditoria compõem o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- as pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis não são aquelas responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis;
- a descrição requerida na seção das responsabilidades do auditor é menos detalhada.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS¹²

Aos acionistas da Companhia ABC [*ou outro destinatário apropriado*]

Abstenção de opinião

Fomos contratados para examinar as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC (Companhia) e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial consolidado, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações consolidadas do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC e suas controladas, pois, devido à relevância do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis consolidadas.

Base para abstenção de opinião

O investimento da Companhia no empreendimento controlado em conjunto Empresa XYZ está contabilizado por \$ xxx no balanço patrimonial consolidado, o que representa mais de 90% do seu patrimônio líquido, em 31 de dezembro de 20X1. Não nos foi permitido acesso à administração e aos auditores da Empresa XYZ, incluindo a documentação de auditoria do auditor da Empresa XYZ. Consequentemente, não foi possível determinar se havia necessidade de ajustes em relação à participação proporcional da Companhia nos ativos da Empresa XYZ que ela controla em conjunto, assim como sua participação proporcional nos passivos da Empresa XYZ pelos quais ela é responsável em conjunto, e sua participação proporcional nas receitas, despesas e nos elementos componentes das demonstrações das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa do exercício findo nessa data.

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis consolidadas¹³

[Apresentação de acordo com o Exemplo 2 da NBC TA 700.]

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis consolidadas

Nossa responsabilidade é a de conduzir uma auditoria das demonstrações contábeis consolidadas da companhia e suas controladas de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria e emitir um relatório de auditoria. Contudo, devido ao assunto descrito na seção intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis consolidadas.

Somos independentes em relação à Companhia e suas controladas, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Número do registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

5.3.5 Exemplo 5 – Relatório do auditor independente com “Abstenção de opinião” devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre diversos elementos das demonstrações contábeis

Para fins desse exemplo, são consideradas as seguintes circunstâncias:

- auditoria do conjunto completo das demonstrações contábeis de entidade não listada, usando a estrutura de apresentação adequada. Não é auditoria de grupo (ou seja, a NBC TA 600 não se aplica);
- as demonstrações contábeis são elaboradas pela administração da entidade acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (estrutura para fins gerais);
- os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210;
- não foi possível para o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre diversos elementos das demonstrações contábeis, também não foi possível para o auditor obter evidência de auditoria sobre os estoques e as contas a receber da entidade. Os possíveis efeitos dessa impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes e generalizados para as demonstrações

- contábeis;
- as exigências éticas relevantes que se aplicam à auditoria compõem o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade;
 - as pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis não são aquelas responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis;
 - a descrição requerida na seção das responsabilidades do auditor é menos detalhada.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS¹⁴

Aos acionistas da Companhia ABC [*ou outro destinatário apropriado*]

Abstenção de opinião

Fomos contratados para examinar as demonstrações contábeis da Companhia ABC (Companhia), que compreendem o balanço patrimonial, em 31 de dezembro de 20X1, e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações contábeis da Companhia, pois, devido à relevância do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis.

Base para abstenção de opinião

Fomos nomeados auditores da Companhia ABC após 31 de dezembro de 20X1 e portanto, não acompanhamos a contagem física dos estoques no início e no final do exercício. Não foi possível nos satisfazer por meios alternativos quanto às

quantidades em estoque, em 31 de dezembro de 20X0 e 20X1, que estão registradas no balanço patrimonial por \$ xxx e \$ xxx, respectivamente. Adicionalmente, a introdução do novo sistema informatizado de contas a receber, em setembro de 20X1, resultou em diversos erros no saldo das contas a receber. Na data do nosso relatório, a administração ainda estava no processo de sanar as deficiências do sistema e de corrigir os erros. Não foi possível confirmar ou verificar por meios alternativos as contas a receber incluídas no balanço patrimonial no valor total de \$ xxx, em 31 de dezembro de 20X1. Em decorrência desses assuntos, não foi possível determinar se há necessidade de efetuar ajustes em relação aos estoques registrados ou não registrados e ao saldo de contas a receber, assim como aos elementos componentes das demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa.

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis¹⁵

[Apresentação de acordo com o Exemplo 1 da NBC TA 700.]

Responsabilidades do auditor independente pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossa responsabilidade é a de conduzir uma auditoria das demonstrações contábeis da Companhia de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria e a de emitir um relatório de auditoria. Contudo, devido ao assunto descrito na seção intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis.

Somos independentes em relação à Companhia, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Número do registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

-
- 1 No caso de o relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, é necessário incluir um subtítulo para especificar a primeira parte do relatório, “Relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis”, e, no final do relatório, outro subtítulo para a segunda parte, “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios”.
 - 2 Em todos esses exemplos de relatório do auditor, os termos “administração” e “responsáveis pela governança” podem precisar ser substituídos por outros mais apropriados ao contexto da estrutura legal de determinada jurisdição.
 - 3 Quando a responsabilidade da administração é elaborar demonstrações contábeis que apresentam uma visão verdadeira e justa, esta sentença pode ser lida: “A administração é responsável pela elaboração de demonstrações contábeis que apresentam uma visão verdadeira e justa de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e, para isso,...”.
 - 4 O item 41(b) desta Norma explica que a descrição das responsabilidades do auditor independente pode ser localizada no Apêndice do relatório do auditor. O item 41(c) explica que, quando expressamente permitido por lei, regulamento ou normas de auditoria nacionais, pode ser feita uma referência ao sítio da autoridade competente que contém a descrição das responsabilidades do auditor em vez de incluir esse material no relatório do auditor, desde que o sítio trate da descrição dessas responsabilidades acima e não seja inconsistente com ela. Essa opção não é permitida no Brasil.
 - 5 Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis.
 - 6 No caso de o relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, é necessário incluir um subtítulo para especificar a primeira parte do relatório, “Relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis”, e, no final do relatório, outro subtítulo para a segunda parte, “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios”.
 - 7 Em todos esses exemplos de relatório do auditor, os termos “administração” e “responsáveis pela governança” podem precisar ser substituídos por outros mais apropriados ao contexto da estrutura legal de determinada jurisdição.
 - 8 No caso de o relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, é necessário incluir um subtítulo para especificar a primeira parte do relatório, “Relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis consolidadas”, e, no final do relatório, outro subtítulo para a segunda parte, “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios”.
 - 9 Em todos esses exemplos de relatório do auditor, os termos “administração” e “responsáveis pela governança” podem precisar ser substituídos por outros mais apropriados ao contexto da estrutura legal de determinada jurisdição.
 - 10 No caso de o relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, é necessário incluir um subtítulo para especificar a primeira parte do relatório, “Relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis consolidadas”, e, no final do relatório, outro subtítulo para a segunda parte, “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios”.
 - 11 Em todos esses exemplos de relatório do auditor, os termos “administração” e “responsáveis pela governança” podem precisar ser substituídos por outros mais apropriados ao contexto da estrutura legal de determinada jurisdição.
 - 12 No caso de o relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, é necessário incluir um subtítulo para

especificar a primeira parte do relatório, “Relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis consolidadas”, e, no final do relatório, outro subtítulo para a segunda parte, “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios”.

- 13 Em todos esses exemplos de relatório do auditor, os termos “administração” e “responsáveis pela governança” podem precisar ser substituídos por outros mais apropriados ao contexto da estrutura legal de determinada jurisdição.
- 14 No caso de o relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, é necessário incluir um subtítulo para especificar a primeira parte do relatório, “Relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis”, e, no final do relatório, outro subtítulo para a segunda parte, “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios”.
- 15 Em todos esses exemplos de relatório do auditor, os termos “administração” e “responsáveis pela governança” podem precisar ser substituídos por outros mais apropriados ao contexto da estrutura legal de determinada jurisdição.



OBJETO DA AUDITORIA



Demonstrações Contábeis

6.1 INTRODUÇÃO

A contabilidade, embora destinada a estudar e possibilitar o controle do patrimônio das entidades, do ponto de vista econômico e financeiro, não deve ser entendida como um simples sistema de escrituração de acontecimentos que afetam a composição dos elementos patrimoniais. A contabilidade é considerada como ciência social que tem respeitável acervo cultural e um conjunto de técnicas, princípios, conceitos e metodologia própria para servir a quem se utilizar de seus produtos, contribuindo, no plano econômico e administrativo das entidades, para a produção de informações seguras e objetivas.

A contabilidade tem, ao longo do tempo, criado condições e competência e servido como poderoso instrumento de decisão aos administradores. Além de informações de natureza econômica, como o fluxo de caixa, receitas e despesas previstas e realizadas e demais informativos úteis, também tem procurado fornecer sólidas informações que possibilitem a gestão dos negócios. O gestor dos negócios requer, para sua decisão, elementos de formação de juízo e a escolha fundamentada na realidade dos fatos.

A contabilidade se baseia essencialmente em fatos fundamentados em documentação idônea, em obediência a princípios e normas contábeis consagrados pela doutrina, registrando-os de forma uniforme, homogênea, em ordem cronológica, o que dá a ela característica de verdadeira história do patrimônio. Mais ainda, concede exatidão matemática e, com o uso de rigor e qualificação, transforma as informações

em grupos de entendimentos, evidenciando a legitimidade e adequação econômico-financeira interpretadas pelo seu produto final tido como demonstrações financeiras.

É evidente que as demonstrações contábeis não representam a simples soma dos dados, mas devido a seu caráter abrangente revelam o inter-relacionamento e a interdependência dos diversos segmentos que as compõem.

Dado a isto, é de fundamental importância entender a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis, pois elas proporcionam meios de comparação das mais variadas operações. Além disso, permitem identificar, por meio de mensuração, comparação e análises, elementos indicativos de eficiência ou não de gestão dos negócios, bem como podem indicar ociosidades e ineficiências que podem ser trabalhadas, melhorando a produtividade de entidade.

A contabilidade trabalha precipuamente com o patrimônio das entidades, traduzido não só pelo conjunto de bens, direitos e obrigações, mas todo o campo de ação ao seu redor que possa influenciá-lo, no qual aplica e desenvolve, em sua plenitude, sua instrumentação técnica capaz de prever, registrar, analisar, comparar e interpretar as informações que o afetam.

Como resultante desse manancial de técnicas e informações é que a contabilidade elabora seu produto final denominado demonstrações contábeis, que é o produto da realidade econômico-financeira das empresas e que se torna elemento gerenciador dos negócios das entidades. Assim, as informações fornecidas pela contabilidade não podem se resumir naqueles elementos de publicação e de ciência aos interessados, mas em todas aquelas que podem servir de elementos de previsão, controle, avaliação e decisão.

6.2 CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A Deliberação CVM nº 676, de 13 de dezembro de 2011, atualizou e revogou a anterior Deliberação CVM nº 595, de 15 de setembro de 2009, (anteriormente revogou a anterior Deliberação nº 488) e aprovou o pronunciamento técnico CPC 26 (R1) tratando da apresentação das demonstrações contábeis, cujo objetivo principal é estabelecer a base de estruturação destas e assegurar a comparabilidade com

períodos anteriores, assim como com o de outras entidades.

Este Pronunciamento deve ser aplicado em todas as demonstrações contábeis elaboradas e apresentadas de acordo com os Pronunciamentos, Orientações e Interpretações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis(CPC), tornando obrigatório para as companhias abertas.

6.2.1 Do conceito e conteúdo

A Contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio, busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da Entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos, quanto monetários.

As informações geradas pela Contabilidade devem propiciar, aos seus usuários, base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.

A informação contábil se expressa por diferentes meios, como demonstrações contábeis, escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, documentos, livros, planilhas, listagens, notas explicativas, mapas, pareceres, laudos, diagnósticos, prognósticos, descrições críticas ou quaisquer outros utilizados no exercício profissional ou previstos em legislação.

6.2.2 Dos usuários

Os usuários são pessoas físicas ou jurídicas com interesse na Entidade, que utilizam as informações contábeis desta para seus próprios fins, de forma permanente ou transitória.

Os usuários incluem, entre outros, os integrantes do mercado de capitais, investidores, presentes ou potenciais, fornecedores e demais credores, clientes, financiadores de qualquer natureza, autoridades governamentais de diversos níveis, meios de comunicação, Entidades que agem em nome de outros, como associações e sindicatos, empregados, controladores, acionistas ou sócios, administradores da

própria Entidade, além do público em geral.

6.2.3 Dos atributos da informação contábil

A informação contábil deve ser, em geral e antes de tudo, veraz e equitativa, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, não podendo privilegiar deliberadamente a nenhum deles, considerado o fato de que os interesses destes nem sempre são coincidentes.

A informação contábil, em especial aquela contida nas demonstrações contábeis, notadamente as previstas em legislação, deve propiciar revelação suficiente sobre a Entidade, de modo a facilitar a concretização dos propósitos do usuário, revestindo-se de atributos, entre os quais, são indispensáveis os seguintes:

- confiabilidade;
- tempestividade;
- compreensibilidade; e
- comparabilidade.

6.2.4 Da confiabilidade

A confiabilidade é atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação.

A confiabilidade da informação fundamenta-se na veracidade, completabilidade e pertinência do seu conteúdo.

- A veracidade exige que as informações contábeis não contenham erros ou vieses, e sejam elaboradas em rigorosa consonância com os Princípios e as práticas usuais de contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, na ausência de norma específica, com as técnicas e procedimentos respaldados na ciência da Contabilidade, nos limites de certeza e previsão por ela possibilitados.

- A completabilidade diz respeito ao fato de a informação compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que pretende revelar ou divulgar, como transações, previsões, análises, demonstrações, juízos ou outros elementos.
- A pertinência requer que seu conteúdo esteja de acordo com a respectiva denominação ou título.

6.2.5 Da tempestividade

A tempestividade refere-se ao fato de que a informação contábil deve chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil, a fim de que este possa utilizá-la para seus fins.

Nas informações preparadas e divulgadas sistematicamente, como as demonstrações contábeis, a periodicidade deve ser mantida, e quando por qualquer motivo, inclusive de natureza legal, a periodicidade for alterada o ato e suas razões devem ser divulgados junto à própria informação.

6.2.6 Da compreensibilidade

A informação contábil deve ser exposta da forma mais compreensível possível ao usuário que se destine.

A compreensibilidade presume que o usuário disponha de conhecimentos de Contabilidade e dos negócios e atividades da Entidade, em nível que o habilite ao entendimento das informações colocadas à sua disposição, desde que se proponha a analisá-las, pelo tempo e com a profundidade necessários.

A eventual dificuldade ou mesmo a impossibilidade de entendimento suficiente das informações contábeis por algum usuário jamais será motivo para a sua não divulgação.

A compreensibilidade concerne à clareza e objetividade com que a informação contábil é divulgada, abrangendo desde elementos de natureza formal, como a organização espacial e recursos gráficos empregados, até a redação e técnica de exposição utilizadas.

A organização espacial, os recursos gráficos e as técnicas de exposição devem promover o entendimento integral da informação contábil, sobrepondo-se, pois, a quaisquer outros elementos, inclusive de natureza estética.

As informações contábeis devem ser expressas no idioma nacional, sendo admitido o uso de palavras em língua estrangeira somente no caso de manifesta inexistência de palavra com significado idêntico na língua portuguesa.

6.2.7 Da comparabilidade

A comparabilidade deve possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução entre determinada informação ao longo do tempo, numa mesma Entidade ou em diversas Entidades, ou a situação destas num momento dado, com vista a possibilitar-se o conhecimento das suas posições relativas.

A concretização da comparabilidade depende da conservação dos aspectos substantivos e formais das informações.

Parágrafo único. A manutenção da comparabilidade não deverá constituir elemento impeditivo da evolução qualitativa da informação contábil.

6.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS BÁSICAS

As demonstrações contábeis representam o meio pelo qual as informações acumuladas e processadas pela contabilidade são comunicadas a seus usuários, bem como uma prestação de contas da administração a seus acionistas e a terceiros.

Ao final de cada exercício social, baseado na escrituração mercantil, devem ser elaboradas as demonstrações contábeis, exprimindo com clareza a situação patrimonial e financeira das entidades e as mutações ocorridas no exercício.

6.3.1 Lei nº 6.404/76

As demonstrações contábeis básicas originais que foram determinadas pela Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76, art. 176) são as que seguem:

- balanço patrimonial;
- demonstração do resultado do exercício;
- demonstração dos lucros e prejuízos acumulados, ou, opcionalmente, demonstração das mutações patrimoniais; e
- demonstração das origens e aplicações de recursos. (Eliminado pela Lei nº 11.638/07.)

6.3.2 Lei nº 11.638/07

A Lei nº 11.638, de 28-12-2007, substituiu a demonstração de origens e aplicação de recursos pela demonstração dos fluxos de caixa, e indicou a obrigatoriedade da demonstração do valor adicionado se companhia aberta.

6.3.3 Deliberação CVM nº 676/11

A Deliberação CVM nº 676, orientando as demonstrações contábeis para as companhias abertas, assim determina (vide Deliberação CVM nº 676 nos itens de 1 a 14):

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento Técnico é definir a base para a apresentação das demonstrações contábeis, para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades. Nesse cenário, este Pronunciamento estabelece requisitos gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes para a sua estrutura e os requisitos mínimos para seu conteúdo.

Alcance

2. Este Pronunciamento deve ser aplicado em todas as demonstrações contábeis elaboradas e apresentadas de acordo com os Pronunciamentos, Orientações e Interpretações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).
3. O reconhecimento, a mensuração e a divulgação de transações específicas e outros

eventos são objeto de outros Pronunciamentos, Orientações e Interpretações.

4. Este Pronunciamento não se aplica à estrutura e ao conteúdo de demonstrações contábeis intermediárias condensadas e elaboradas segundo o Pronunciamento Técnico CPC 21 – Demonstração Intermediária. Contudo, os itens 13 a 31 aplicam-se às referidas demonstrações contábeis intermediárias. Este Pronunciamento aplica-se igualmente a todas as entidades, inclusive àquelas que apresentem demonstrações contábeis consolidadas ou demonstrações contábeis separadas, conforme definido nos Pronunciamentos Técnicos CPC 35 – Demonstrações Separadas e CPC 36 – Demonstrações Consolidadas.
5. Este Pronunciamento utiliza terminologia que é adequada às entidades com fins lucrativos, incluindo entidades de negócios do setor público. Caso entidades sem fins lucrativos do setor privado ou público venham a aplicar este Pronunciamento, podem ter que retificar as descrições usadas para itens específicos das demonstrações contábeis e mesmo para as próprias demonstrações contábeis.
6. Analogamente, as entidades que não tenham patrimônio líquido tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação como, por exemplo, alguns fundos de investimento, e entidades cujo capital não seja patrimônio líquido (por exemplo, algumas entidades cooperativas), podem ter que adaptar a apresentação, nas demonstrações contábeis, dos interesses e participações de seus membros ou proprietários.

Definições

7. Os termos abaixo são utilizados neste Pronunciamento com os seguintes significados:

Demonstrações contábeis de propósito geral (referidas simplesmente como demonstrações contábeis) são aquelas cujo propósito reside no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em condições de requerer relatórios especificamente planejados para atender às suas necessidades peculiares.

Aplicação impraticável – A aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não pode aplicá-lo depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse

sentido.

Práticas contábeis brasileiras compreendem a legislação societária brasileira, os Pronunciamentos, as Interpretações e as Orientações emitidos pelo CPC homologados pelos órgãos reguladores, e práticas adotadas pelas entidades em assuntos não regulados, desde que atendam ao Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro emitido pelo CPC e, por conseguinte, em consonância com as normas contábeis internacionais.

Omissão material ou divulgação distorcida material – As omissões ou divulgações distorcidas são materiais se puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas que os usuários das demonstrações contábeis tomam com base nessas demonstrações. A materialidade depende do tamanho e da natureza da omissão ou da divulgação distorcida, julgada à luz das circunstâncias que a rodeiam. O tamanho ou a natureza do item, ou combinação de ambos, pode ser o fator determinante para a definição da materialidade.

Avaliar se a omissão ou a divulgação distorcida pode influenciar a decisão econômica do usuário das demonstrações contábeis, e nesse caso, se são materiais, requer que sejam levadas em consideração as características desses usuários. A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, contida no Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, assim se manifesta no item QC 32: “Relatórios contábil-financeiros são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e que revisem e analisem a informação diligentemente”. Dessa forma, a avaliação deve levar em conta como se espera que os usuários, com seus respectivos atributos, sejam influenciados na tomada de decisão econômica.

Notas explicativas contêm informação adicional em relação à apresentada nas demonstrações contábeis. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens divulgados nessas demonstrações e informação acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas

demonstrações contábeis.

Outros resultados abrangentes compreendem itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação) que não são reconhecidos na demonstração do resultado como requerido ou permitido pelos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações emitidos pelo CPC. Os componentes dos outros resultados abrangentes incluem:

- (a) variações na reserva de reavaliação, quando permitidas legalmente (ver Pronunciamentos Técnicos CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 04 – Ativo Intangível);
- (b) ganhos e perdas atuariais em planos de pensão com benefício definido reconhecidos, conforme item 93A do Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados;
- (c) ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior (ver Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);
- (d) ganhos e perdas na remensuração de ativos financeiros disponíveis para venda (ver Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros Reconhecimento e Mensuração);
- (e) parcela efetiva de ganhos ou perdas advindos de instrumentos de *hedge* em operação de *hedge* de fluxo de caixa (ver Pronunciamento Técnico CPC 38).

Proprietário é o detentor de instrumentos classificados como patrimoniais (de capital próprio, no patrimônio líquido).

Resultado do período é o total das receitas deduzido das despesas, exceto os itens reconhecidos como outros resultados abrangentes no patrimônio líquido.

Ajuste de reclassificação é o valor reclassificado para o resultado no período corrente que foi inicialmente reconhecido como outros resultados abrangentes no período corrente ou em período anterior.

Resultado abrangente é a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um

período que resulta de transações e outros eventos que não sejam derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários.

Resultado abrangente compreende todos os componentes da “demonstração do resultado” e da “demonstração dos outros resultados abrangentes”.

8. Embora este Pronunciamento use os termos “outros resultados abrangentes”, “resultado” e “resultado abrangente”, a entidade pode usar outros termos para descrever os totais desde que o sentido seja claro. Por exemplo, a entidade pode usar o termo “lucro líquido” para descrever “resultado”. Sugere-se, todavia, por facilidade de comunicação a maior aderência possível aos termos utilizados neste Pronunciamento.
- 8A. Os seguintes termos estão descritos no Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação e são usados neste Pronunciamento com os significados lá empregados:
 - (a) instrumento financeiro com opção de venda por parte de seu detentor, classificado como instrumento patrimonial (descrito nos itens 16A e 16B do Pronunciamento Técnico CPC 39);
 - (b) instrumento que impõe à entidade a obrigação de entregar à contraparte um valor *pro rata* dos seus ativos líquidos (patrimônio líquido) somente no caso da liquidação da entidade e é classificado como instrumento patrimonial (descrito nos itens 16C e 16D do Pronunciamento Técnico CPC 39).

Demonstrações contábeis

Finalidade das demonstrações contábeis

9. As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os

resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados. Para satisfazer a esse objetivo, as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca do seguinte:

- (a) ativos;
- (b) passivos;
- (c) patrimônio líquido;
- (d) receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas;
- (e) alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e
- (f) fluxos de caixa.

Essas informações, juntamente com outras informações constantes das notas explicativas, ajudam os usuários das demonstrações contábeis a preverem os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a época e o grau de certeza de sua geração.

Conjunto completo de demonstrações contábeis

10. O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui:

- (a) balanço patrimonial ao final do período;
- (b) demonstração do resultado do período;
- (c) demonstração do resultado abrangente do período;
- (d) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;
- (e) demonstração dos fluxos de caixa do período;
- (f) notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas;
- (g) balanço patrimonial do início do período mais antigo, comparativamente apresentado, quando a entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou procede à reapresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou ainda quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis; e

- (h) demonstraco do valor adicionado do período, conforme Pronunciamento Técnico CPC 09, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente.
11. A entidade deve apresentar com igualdade de importância todas as demonstraes contábeis que façam parte do conjunto completo de demonstraes contábeis.
12. (Eliminado.)
13. Muitas entidades apresentam, fora das demonstraes contábeis, comentários da administrao que descrevem e explicam as características principais do desempenho e da posio financeira e patrimonial da entidade e as principais incertezas às quais está sujeita. Esse relatório pode incluir a análise:
- (a) dos principais fatores e influências que determinam o desempenho, incluindo alteraes no ambiente em que a entidade opera, a resposta da entidade a essas alteraes e o seu efeito e a política de investimento da entidade para manter e melhorar o desempenho, incluindo a sua política de dividendos;
 - (b) das fontes de financiamento da entidade e a respectiva relao pretendida entre passivos e o patrimônio líquido; e
 - (c) dos recursos da entidade não reconhecidos nas demonstraes contábeis de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretaes e Orientaes do CPC.
14. Muitas entidades apresentam também, fora das demonstraes contábeis, relatórios e demonstraes, tais como relatórios ambientais e sociais, sobretudo nos setores em que os fatores ambientais e sociais sejam significativos e quando os empregados são considerados um importante grupo de usuários. Os relatórios e demonstraes apresentados fora das demonstraes contábeis estão fora do âmbito dos Pronunciamentos emitidos pelo CPC.

6.3.4 Notas explicativas

As demonstraes contábeis geralmente são complementadas por notas explicativas, quadros analíticos ou demonstraes contábeis necessárias para seu bom

entendimento.

As notas explicativas têm a finalidade de esclarecer certos critérios contábeis adotados pela companhia e a natureza de certas contas peculiares ao ramo de negócios, que nem sempre são de conhecimento geral, ou de fatos não refletidos nas demonstrações contábeis, mas que possam vir a afetá-las.

Como usos e costumes as entidades apresentam, juntamente com as demonstrações contábeis básicas, um relatório da Administração descrevendo e explicando as características principais do desempenho financeiro da entidade e os principais riscos e incertezas que enfrenta. Esse relatório deve contemplar, além do solicitado pela lei, entre outras as seguintes informações:

- a) descrição dos negócios, produtos e serviços; comentários sobre a conjuntura econômica geral relacionada à entidade, incluindo concorrência nos mercados, atos governamentais e outros fatores exógenos materiais sobre o desempenho da companhia; informações sobre recursos humanos; investimentos realizados; pesquisa e desenvolvimento de novos produtos e serviços; reorganizações societárias e programas de racionalização; direitos dos acionistas e políticas de dividendos, societárias e perspectivas e planos para o período em curso e os futuros;
- b) fatores principais e influências que determinam o desempenho, incluindo mudanças no ambiente no qual a entidade opera, a resposta da entidade às mudanças e seu efeito, a sua política de investimento para manter e melhorar o desempenho;
- c) fontes de obtenção de recursos da entidade; e
- d) os recursos da entidade não reconhecidos no balanço por não atenderem à definição de ativos.

Passam também a fazer parte do conjunto das demonstrações contábeis informações adicionais, como balanço social, relatórios sobre custos e outros fatores relacionados a questões ambientais, particularmente em setores de indústria em que esses fatores são materiais no processo de tomada de decisão econômica pelos

usuários das demonstrações contábeis. Esses relatórios e demonstrações adicionais não estão abrangidos pelas normas que regulam a emissão de um conjunto completo de demonstrações contábeis. Assim, quando divulgadas, serão efetuadas como informação complementar às demonstrações contábeis, não se confundindo com os quadros desta ou com as notas explicativas.

De acordo com a Lei das SA, em seu artigo 176, inciso V, ajustado pelas Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09, indica:

§ 5º As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – indicar: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Vide mais informações no item 6.10 deste Capítulo com as indicações da Deliberação CVM nº 676.

6.4 CONSIDERAÇÕES GERAIS CONSTANTES DA DELIBERAÇÃO CVM Nº 676

6.4.1 Apresentação apropriada e conformidade com as práticas contábeis brasileiras conforme Deliberação CVM nº 676 (itens 15 a 24)

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida Deliberação.

15. As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. Para apresentação adequada, é necessária a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecidos na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro.¹ Presume-se que a aplicação dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC, com divulgação adicional quando

necessária, resulta em demonstrações contábeis que se enquadram como representação apropriada.

16. A entidade cujas demonstrações contábeis estão em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC deve declarar de forma explícita e sem reservas essa conformidade nas notas explicativas. A entidade não deve afirmar que suas demonstrações contábeis estão de acordo com esses Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações a menos que cumpra todos os seus requisitos.
17. Em praticamente todas as circunstâncias, a representação apropriada é obtida pela conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC aplicáveis. A representação apropriada também exige que a entidade:
 - (a) selecione e aplique políticas contábeis de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. Esse Pronunciamento estabelece uma hierarquia na orientação que a administração deve seguir na ausência de Pronunciamento Técnico, Interpretação e Orientação que se aplique especificamente a um item;
 - (b) apresente informação, incluindo suas políticas contábeis, de forma que proporcione informação relevante, confiável, comparável e compreensível;
 - (c) proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC for insuficiente para permitir que os usuários compreendam o impacto de determinadas transações, outros eventos e condições sobre a posição financeira e patrimonial e o desempenho da entidade.
18. A entidade não pode retificar políticas contábeis inadequadas por meio da divulgação das políticas contábeis utilizadas ou por meio de notas explicativas ou qualquer outra divulgação explicativa.
19. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de Pronunciamento Técnico, Interpretação

ou Orientação do CPC conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, a entidade não aplicará esse requisito e seguirá o disposto no item 20, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório.

20. Quando a entidade não aplicar um requisito de um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC ou de acordo com o item 19, deve divulgar:

- (a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma apropriada a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
- (b) que aplicou os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC aplicáveis, exceto pela não aplicação de um requisito específico com o propósito de obter representação apropriada;
- (c) o título do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC que a entidade não aplicou, a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que o Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria tão enganoso e entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis, estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro e o tratamento efetivamente adotado; e
- (d) para cada período apresentado, o impacto financeiro da não aplicação do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC vigente em cada item nas demonstrações contábeis que teria sido informado caso tivesse sido cumprido o requisito não aplicado.

21. Quando a entidade não aplicar um requisito de um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC em período anterior, e esse procedimento afetar os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis do período corrente, ela deve proceder à divulgação estabelecida nos itens 20(c) e 20(d).

22. O item 21 se aplica, por exemplo, quando a entidade deixa de adotar em um

período anterior determinado requisito para a mensuração de ativos ou passivos, contido em um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC, esse procedimento tem impactos na mensuração de alterações de ativos e passivos reconhecidos nas demonstrações contábeis do período corrente.

23. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, mas a estrutura regulatória vigente proibir a não aplicação do requisito, a entidade deve, na maior extensão possível, reduzir os aspectos inadequados identificados no cumprimento estrito do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC divulgando:

- (a) o título do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC em questão, a natureza do requisito e as razões que levaram a administração a concluir que o cumprimento desse requisito tornaria as demonstrações contábeis tão enganosas e entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro; e
- (b) para cada período apresentado, os ajustes de cada item nas demonstrações contábeis que a administração concluiu serem necessários para se obter uma representação apropriada.

24. Para a finalidade dos itens 19 a 23, um item de informação entra em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis quando não representa fidedignamente as transações, outros eventos e condições que se propõe representar, ou que se poderia esperar razoavelmente que representasse e, conseqüentemente, seria provável que influenciasse as decisões econômicas tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis. Ao avaliar se o cumprimento de requisito específico de um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC resultaria em divulgação tão distorcida a ponto de entrar em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis, estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e

Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, a administração deve considerar:

- (a) a razão pela qual o objetivo das demonstrações contábeis não é alcançado nessa circunstância particular; e
- (b) como as circunstâncias da entidade diferem das circunstâncias de outras entidades que cumprem o requisito. Se outras entidades em circunstâncias similares cumprem o requisito, há um pressuposto refutável de que o cumprimento do requisito por parte da entidade não resultaria em divulgação tão enganosa e, portanto, não entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis, estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

6.4.2 Entidade em situação de continuidade operacional confor Deliberação CVM nº 676 (itens 25 e 26)

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida Deliberação.

25. Quando da elaboração de demonstrações contábeis, a administração deve fazer a avaliação da capacidade da entidade de continuar em operação no futuro previsível. As demonstrações contábeis devem ser elaboradas no pressuposto da continuidade, a menos que a administração tenha intenção de liquidar a entidade ou cessar seus negócios, ou ainda não possua uma alternativa realista senão a descontinuação de suas atividades. Quando a administração tiver ciência, ao fazer a sua avaliação, de incertezas relevantes relacionadas com eventos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade de continuar em operação no futuro previsível, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas no pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado, juntamente com as bases com as quais as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade.
26. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade é apropriado, a administração deve levar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é o período mínimo (mas não limitado a esse período) de 12 meses a partir da data do

balanço. O grau de consideração depende dos fatos de cada caso. Quando a entidade tiver histórico de operações lucrativas e acesso tempestivo a recursos financeiros, a conclusão acerca da adequação do pressuposto da continuidade pode ser atingida sem análise pormenorizada. Em outros casos, a administração pode necessitar da análise de vasto conjunto de fatores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, cronogramas de liquidação de dívidas e potenciais fontes alternativas de financiamentos para que possa suportar sua conclusão de que o pressuposto de continuidade no futuro previsível é adequado para essa entidade.

6.4.3 Regime de competência conforme Deliberação CVM nº 676 (itens 27 e 28)

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida Deliberação.

27. A entidade deve elaborar as suas demonstrações contábeis, exceto para a demonstração dos fluxos de caixa, utilizando-se do regime de competência.
28. Quando o regime de competência é utilizado, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas (os elementos das demonstrações contábeis) quando satisfazem as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

6.4.4 Materialidade e agregação conforme Deliberação CVM nº 676 (itens 29 a 31)

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida Deliberação.

29. A entidade deve apresentar separadamente nas demonstrações contábeis cada classe material de itens semelhantes. A entidade deve apresentar separadamente os itens de natureza ou função distinta, a menos que sejam imateriais.
30. As demonstrações contábeis resultam do processamento de grandes números de transações ou outros eventos que são agregados em classes de acordo com a sua

natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam itens das demonstrações contábeis. Se um item não for individualmente material, deve ser agregado a outros itens, seja nas demonstrações contábeis, seja nas notas explicativas. Um item pode não ser suficientemente material para justificar a sua apresentação individualizada nas demonstrações contábeis, mas pode ser suficientemente material para ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas.

31. A entidade não precisa fornecer uma divulgação específica, requerida por um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC, se a informação não for material.

6.4.5 Compensação de valores conforme Deliberação CVM nº 67 (itens 32 a 35)

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida Deliberação.

32. A entidade não deve compensar ativos e passivos ou receitas e despesas, a menos que a compensação seja exigida ou permitida por um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC.
33. A entidade deve informar separadamente os ativos e os passivos, as receitas e as despesas. A compensação desses elementos no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado, exceto quando refletir a essência da transação ou outro evento, deteriora a capacidade dos usuários de compreender as transações, outros eventos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de ativos líquidos de provisões relacionadas, por exemplo, a de obsolescência nos estoques ou a de créditos de liquidação duvidosa nas contas a receber de clientes não é considerada compensação.
34. O Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas define o que são receitas e requer que estas sejam mensuradas pelo valor justo do montante recebido ou a receber, levando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. A entidade desenvolve, no

decurso das suas atividades ordinárias, outras transações que não geram propriamente receitas, mas que são incidentais às atividades principais geradoras de receitas. Os resultados de tais transações são apresentados quando esta apresentação refletir a essência da transação ou outro evento, compensando-se quaisquer receitas com as despesas relacionadas resultantes da mesma transação. Por exemplo:

- a) ganhos e perdas na alienação de ativos não circulantes, incluindo investimentos e ativos operacionais, devem ser apresentados de forma líquida, deduzindo-se seus valores contábeis dos valores recebidos pela alienação e reconhecendo-se as despesas de venda relacionadas; e
- b) despesas relacionadas com uma provisão reconhecida de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e que tiveram reembolso segundo acordo contratual com terceiros (por exemplo, acordo de garantia do fornecedor) podem ser compensadas com o respectivo reembolso.

35. Adicionalmente, ganhos e perdas provenientes de grupo de transações semelhantes são apresentados em base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros classificados como para negociação. Não obstante, esses ganhos e perdas devem ser apresentados separadamente se forem materiais.

6.4.6 Frequência de apresentação de demonstrações contábeis conforme Deliberação CVM nº 676 (itens 36 e 37)

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida Deliberação.

36. O conjunto completo das demonstrações contábeis deve ser apresentado pelo menos anualmente (inclusive informação comparativa). Quando se altera a data de encerramento das demonstrações contábeis da entidade e as demonstrações contábeis são apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações contábeis:

- a) a razão para usar um período mais longo ou mais curto; e
- b) o fato de que não são inteiramente comparáveis os montantes comparativos apresentados nessas demonstrações.

37. (Eliminado.)

6.4.7 Informação comparativa conforme Deliberação CVM nº 67 (itens 38 a 44)

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida Deliberação.

38. A menos que um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação permita ou exija de outra forma, informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. Também deve ser apresentada de forma comparativa a informação narrativa e descritiva que vier a ser apresentada quando for relevante para a compreensão do conjunto das demonstrações do período corrente.
39. A entidade deve, ao divulgar informação comparativa, apresentar no mínimo dois balanços patrimoniais e duas de cada uma das demais demonstrações contábeis, bem como as respectivas notas explicativas. Quando a entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou faz a divulgação retrospectiva de itens de suas demonstrações contábeis, ou ainda, quando reclassifica itens de suas demonstrações contábeis, deve apresentar, como mínimo, 3 (três) balanços patrimoniais e duas de cada uma das demais demonstrações contábeis, bem como as respectivas notas explicativas. Os balanços patrimoniais a serem apresentados nesse caso devem ser os relativos:
- a) ao término do período corrente;
 - b) ao término do período anterior (que corresponde ao início do período corrente); e
 - c) ao início do mais antigo período comparativo apresentado.
40. Em alguns casos, a informação narrativa apresentada nas demonstrações contábeis relativas a período anterior continua a ser relevante no período corrente. Por

exemplo, os pormenores de disputa legal, cujo desfecho era incerto à data do último balanço e está ainda para ser resolvida, são divulgados no período corrente. Os usuários se beneficiam ao serem informados acerca da incerteza existente à data do último balanço e das medidas adotadas durante o período para resolver tal incerteza.

41. Quando a apresentação ou a classificação de itens nas demonstrações contábeis forem modificadas, os montantes apresentados para fins comparativos devem ser reclassificados, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando os montantes apresentados para fins comparativos são reclassificados, a entidade deve divulgar:
 - a) a natureza da reclassificação;
 - b) o montante de cada item ou classe de itens que foi reclassificado; e
 - c) a razão para a reclassificação.
42. Quando for impraticável reclassificar montantes apresentados para fins comparativos, a entidade deve divulgar:
 - a) a razão para não reclassificar os montantes; e
 - b) a natureza dos ajustes que teriam sido feitos se os montantes tivessem sido reclassificados.
43. Aperfeiçoar a comparabilidade de informação entre períodos ajuda os usuários a tomar decisões econômicas, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para finalidades de previsão. Em algumas circunstâncias torna-se impraticável reclassificar a informação comparativa para um período anterior para obter a comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coletados os dados necessários para a apresentação comparativa com o período corrente em período anterior, de modo a permitir a reclassificação e, conseqüentemente, pode não ser praticável reconstruir essa informação.
44. O Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro define os ajustes requeridos para as informações comparativas quando a entidade altera uma política contábil ou corrige um erro.

6.4.8 Consistência de apresentação conforme Deliberação CVM nº 676 (itens 45 e 46)

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida Deliberação.

45. A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações contábeis devem ser mantidas de um período para outro, salvo se:

- a) for evidente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações contábeis, que outra apresentação ou classificação seja mais apropriada tendo em vista os critérios para a seleção e aplicação de políticas contábeis contidos no Pronunciamento Técnico CPC 23; ou
- b) outro Pronunciamento, Interpretação ou Orientação requerer alteração na apresentação.

46. Por exemplo, na aquisição ou alienação significativa, ou na revisão da apresentação das demonstrações contábeis, pode ser indicado que as demonstrações contábeis devam ser apresentadas diferentemente. A entidade altera a apresentação das suas demonstrações contábeis apenas se a modificação na apresentação proporcionar informação que seja confiável e mais relevante para os usuários das demonstrações contábeis e se for provável que a estrutura revista continue, de modo que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efetuar tais alterações na apresentação, a entidade deve reclassificar a informação comparativa apresentada de acordo com os itens 41 e 42.

6.4.9 Estrutura e conteúdo constantes da Deliberação CVM nº 6 (itens 47 e 48)

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida Deliberação.

47. Este Pronunciamento requer determinadas divulgações no balanço patrimonial, na demonstração do resultado abrangente, na demonstração do resultado e na demonstração das mutações do patrimônio líquido e requer divulgação de outros itens nessas demonstrações contábeis ou nas notas explicativas. O Pronunciamento

Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa estabelece os requisitos para a apresentação da informação sobre os fluxos de caixa.

48. Este Pronunciamento utiliza, por vezes, o termo “divulgação” em sentido amplo, englobando itens apresentados nas demonstrações contábeis e notas explicativas. Divulgações também são exigidas por outros Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC. A menos que seja especificado em contrário, tais divulgações podem ser incluídas nas demonstrações contábeis.

6.4.10 Identificação das demonstrações contábeis constante da Deliberação CVM nº 676 (itens 49 a 53)

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida Deliberação.

49. As demonstrações contábeis devem ser claramente identificadas e distinguidas de outras informações no mesmo documento publicado.

50. As práticas contábeis brasileiras aplicam-se apenas às demonstrações contábeis e não necessariamente à informação apresentada em outro relatório anual, relatório regulatório ou qualquer outro documento. Por isso, é importante que os usuários possam distinguir informação elaborada utilizando-se das práticas contábeis brasileiras de qualquer outra informação que possa ser útil aos seus usuários, mas que não são objeto dos requisitos das referidas práticas.

51. Cada demonstração contábil e respectivas notas explicativas devem ser identificadas claramente. Além disso, as seguintes informações devem ser divulgadas de forma destacada e repetida quando necessário para a devida compreensão da informação apresentada:

- a) o nome da entidade à qual as demonstrações contábeis dizem respeito ou outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do período anterior;
- b) se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades;
- c) a data de encerramento do período de reporte ou o período coberto pelo conjunto de demonstrações contábeis ou notas explicativas ;

- d) a moeda de apresentação, tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis; e
- e) o nível de arredondamento usado na apresentação dos valores nas demonstrações contábeis.

52. Os requisitos do item 51 são normalmente satisfeitos pela apresentação apropriada de títulos de página, títulos de demonstração, de nota, de coluna e similares em cada página das demonstrações contábeis. Na determinação da melhor forma de apresentar tais informações, é necessário o exercício de julgamento. Por exemplo, quando as demonstrações contábeis são apresentadas eletronicamente, nem sempre podem ser usadas páginas separadas; os itens acima devem ser então apresentados com frequência suficiente, de forma a assegurar a devida compreensão das informações incluídas nas demonstrações contábeis.

53. As demonstrações contábeis tornam-se muitas vezes mais compreensíveis pela apresentação de informação em milhares ou milhões de unidades da moeda de apresentação. Esse procedimento é aceitável desde que o nível de arredondamento na apresentação seja divulgado e não seja omitida informação material.

6.5 BALANÇO PATRIMONIAL

Balanço patrimonial é a demonstração contábil que objetiva representar a posição patrimonial e financeira de uma entidade em determinada data. É a manifestação dos conhecimentos obtidos pela contabilidade de todos os fatos econômicos de ordem patrimonial que influenciam na espécie, no valor, na quantidade dos elementos que impactam a grandeza patrimonial.

Há que se ter em mente que uma entidade compreende uma extensão jurídica, que resulta em fatos e negócios e em direitos e obrigações de toda ordem social, tributária e jurídica. O balanço patrimonial é, pois, um quadro de permanente mutação que demonstra a situação econômica do patrimônio das entidades, traduzido pelo aumento ou diminuição da riqueza patrimonial, fruto do confronto de elementos ativos e passivos avaliados por um padrão único monetário dando expressão financeira a tais

elementos.

6.5.1 Classificação do balanço patrimonial

O balanço patrimonial deve obedecer a uma classificação segundo os elementos do patrimônio que registre e agrupados para facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

Convencionou-se dividir o balanço patrimonial em três grandes grupos:

- *Ativo*: posicionado do lado esquerdo do balanço patrimonial, compreendendo as contas de origem devedora e excepcionais contas credoras que retifiquem as contas devedoras originais, normalmente representadas por bens e direitos da empresa, e dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nela registrados.
- *Passivo*: posicionado do lado direito do balanço patrimonial, compreendendo as contas de origem credora, e excepcionais contas devedoras que retifiquem as contas credoras originais, normalmente representadas por obrigações e exigibilidades de empresa e dispostas em ordem de vencimento das exigibilidades.
- *Patrimônio líquido*: posicionado do lado direito do balanço patrimonial, após o passivo, compreendendo as contas de origem credora e excepcionais contas devedoras que retifiquem as contas originais, correspondendo à diferença entre os valores ativos e passivos da empresa dispostos em diferentes contas de origem, incluindo o resultado das operações, constituindo o valor líquido patrimonial que a compõe.

6.5.1.1 Deliberação CVM nº 676

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida deliberação.

54. O balanço patrimonial deve apresentar respeitada a legislação, no mínimo as seguintes contas:

- a) caixa e equivalentes de caixa;

- b) clientes e outros recebíveis;
- c) estoques;
- d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas *a*, *b* e *g*);
- e) total de ativos classificados como disponíveis para venda (Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) e ativos à disposição para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
- f) ativos biológicos;
- g) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- h) propriedades para investimento;
- i) imobilizado;
- j) intangível;
- k) contas a pagar comerciais e outras;
- l) provisões;
- m) obrigações financeiras (exceto as referidas nas alíneas *k* e *l*);
- n) obrigações e ativos relativos à tributação corrente, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro;
- o) impostos diferidos ativos e passivos, como definido no Pronunciamento Técnico CPC 32;
- p) obrigações associadas a ativos à disposição para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC31;
- q) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido; e
- r) capital integralizado e reservas e outras contas atribuíveis aos proprietários da entidade.

55. A entidade deve apresentar contas adicionais, cabeçalhos e subtotais nos balanços patrimoniais sempre que sejam relevantes para o entendimento da posição financeira e patrimonial da entidade.

56. Na situação em que a entidade apresente separadamente seus ativos e passivos circulantes e não circulantes, os impostos diferidos ativos (passivos) não devem ser classificados como ativos circulantes (passivos circulantes).

57. Este Pronunciamento Técnico não prescreve a ordem ou o formato que devam ser utilizados na apresentação das contas do balanço patrimonial, mas a ordem legalmente instituída no Brasil deve ser observada. O item 54 simplesmente lista os itens que são suficientemente diferentes na sua natureza ou função para assegurar uma apresentação individualizada no balanço patrimonial. Adicionalmente:

(a) contas do balanço patrimonial devem ser incluídas sempre que o tamanho, natureza ou função de um item ou agregação de itens similares apresentados separadamente seja relevante na compreensão da posição financeira da entidade;

(b) a nomenclatura de contas utilizada e sua ordem de apresentação ou agregação de itens semelhantes podem ser modificadas de acordo com a natureza da entidade e de suas transações, no sentido de fornecer informação que seja relevante na compreensão da posição financeira e patrimonial da entidade. Por exemplo, uma instituição financeira pode ter que modificar a nomenclatura acima referida no sentido de fornecer informação relevante no contexto das operações de instituições financeiras.

58. A entidade deve julgar a adequação da apresentação de contas adicionais separadamente com base na avaliação:

(a) da natureza e liquidez dos ativos;

(b) da função dos ativos na entidade; e

(c) dos montantes, natureza e prazo dos passivos.

59. A utilização de distintos critérios de mensuração de classes diferentes de ativos sugere que suas naturezas ou funções são distintas e, portanto, devem ser apresentadas em contas separadas. Por exemplo, diferentes classes de imobilizado podem ser reconhecidas ao custo ou pelo valor de reavaliação, quando permitido legalmente, em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo

Imobilizado.

6.5.1.2 *Classificação do ativo constante da Deliberação CVM nº 676 (itens a 65)*

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida Deliberação.

I – Distinção entre circulante e não circulante

60. A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes, e passivos circulantes e não circulantes, como grupos de contas separados no balanço patrimonial, de acordo com os itens 66 a 76, exceto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável e mais relevante. Quando essa exceção for aplicável, todos os ativos e passivos devem ser apresentados por ordem de liquidez.
61. Qualquer que seja o método de apresentação adotado, a entidade deve divulgar o montante esperado a ser recuperado ou liquidado em até doze meses ou mais do que doze meses, após o período de reporte, para cada item de ativo e passivo.
62. Quando a entidade fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos circulantes e não circulantes no balanço patrimonial proporciona informação útil ao distinguir os ativos líquidos que estejam continuamente em circulação como capital circulante dos que são utilizados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também deve destacar os ativos que se espera que sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser liquidados dentro do mesmo período.
63. Para algumas entidades, tais como instituições financeiras, a apresentação de ativos e passivos por ordem crescente ou decrescente de liquidez proporciona informação que é confiável e mais relevante do que a apresentação em circulante e não circulante pelo fato de que tais entidades não fornecem bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável.
64. Na aplicação do item 60, é permitido à entidade apresentar alguns dos seus ativos

e passivos, utilizando-se da classificação em circulante e não circulante e outros por ordem de liquidez quando esse procedimento proporcionar informação confiável e mais relevante. A necessidade de apresentação em base mista pode surgir quando a entidade tem diversos tipos de operações.

65. A informação acerca das datas previstas para a realização de ativos e para a liquidação de passivos é útil na avaliação da liquidez e solvência da entidade. O Pronunciamento Técnico CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação reque divulgação das datas de vencimento de ativos financeiros e de passivos financeiros. Os ativos financeiros incluem recebíveis comerciais e outros recebíveis e os passivos financeiros incluem dívidas a pagar comerciais e outras. A informação sobre a data esperada para a recuperação e liquidação de ativos e de passivos não monetários, tais como estoques e provisões, é também útil, qualquer que seja a classificação desses ativos e passivos como circulantes ou não circulantes. Por exemplo, a entidade deve divulgar o montante de estoques que se espera que seja recuperado após doze meses da data do balanço.

II – Ativo Circulante constante da Deliberação CVM nº 676 (itens 66 a 68)

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida Deliberação.

66. O ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- (a) espera-se que seja realizado ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- (b) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- (c) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou
- (d) é caixa ou equivalente de caixa (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa), a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

67. Este Pronunciamento utiliza a expressão “não circulante” para incluir ativos

tangíveis, intangíveis e ativos financeiros de natureza de longo prazo. Não se proíbe o uso de descrições alternativas desde que seu sentido seja claro.

67A. O ativo não circulante deve ser subdividido em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

68. O ciclo operacional da entidade é o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que sua duração seja de doze meses. Os ativos circulantes incluem ativos (tais como estoque e contas a receber comerciais) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espera que sejam realizados no período de até doze meses após a data do balanço. Os ativos circulantes também incluem ativos essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados (por exemplo, ativos financeiros dentro dessa categoria classificados como disponíveis para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) e a parcela circulante de ativos financeiros não circulantes.

I – Não circulante:

Todos os demais itens não considerados como circulantes

Geralmente os itens considerados de realização mais longa do que no curso do exercício social subsequente, como por exemplo os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia. A Deliberação CVM nº 549 indica para incluir ativos tangíveis, intangíveis e ativos financeiros de natureza associada a longo prazo, e o ativo não circulante deve ser subdividido em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

1. como *Investimentos* as participações permanentes em outras sociedades e o direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante e no

realizável a longo prazo e que não se destinem à manutenção de atividades da companhia;

2. recente alteração decorrente da Lei nº 11.638, de 28-12-2007 indicou no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, os riscos e o controle desses bens;
3. no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

6.5.1.3 *Classificação do passivo constante da Deliberação CVM nº 676 (ite 69 a 76)*

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida deliberação.

I – Circulante:

69. O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- a) espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
- b) está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- c) deve ser liquidado no período de até 12 meses após a data do balanço; ou
- d) a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço (ver item 73). Os termos de um passivo que podem, à opção da contraparte, resultar na sua liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais não devem afetar a sua classificação.

Todos os outros passivos devem ser classificados como não circulantes.

70. Alguns passivos circulantes, tais como contas a pagar comerciais e algumas apropriações por competência relativas a gastos com empregados e outros custos operacionais, são parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da

entidade. Tais itens operacionais são classificados como passivos circulantes mesmo que estejam para ser liquidados em mais de doze meses após a data do balanço patrimonial. O mesmo ciclo operacional normal aplica-se à classificação dos ativos e passivos da entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses.

71. Outros passivos circulantes não são liquidados como parte do ciclo operacional normal, mas está prevista a sua liquidação para o período de até doze meses após a data do balanço ou estão essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados. Exemplos disso são os passivos financeiros classificados como disponíveis para venda, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38, saldos bancários a descoberto e a parcela circulante de passivos financeiros não circulantes, dividendos a pagar, imposto de renda e outras dívidas a pagar não comerciais. Os passivos financeiros que proporcionem financiamento a longo prazo (ou seja, não façam parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade) e cuja liquidação não esteja prevista para o período de até doze meses após a data do balanço são passivos não circulantes, sujeitos aos itens 74 e 75.
72. A entidade deve classificar os seus passivos financeiros como circulantes quando a sua liquidação estiver prevista para o período de até doze meses após a data do balanço, mesmo que:
 - (a) o prazo original para sua liquidação tenha sido por período superior a doze meses; e
 - (b) um acordo de refinanciamento, ou de reescalonamento de pagamento a longo prazo seja completado após a data do balanço e antes de as demonstrações contábeis serem autorizadas para sua publicação.
73. Se a entidade tiver a expectativa, e tiver poder discricionário, para refinanciar ou substituir (*roll over*) uma obrigação por pelo menos doze meses após a data do balanço segundo dispositivo contratual do empréstimo existente, deve classificar a obrigação como não circulante, mesmo que de outra forma fosse devida dentro de

período mais curto. Contudo, quando o refinanciamento ou a substituição (*roll over*) da obrigação não depender somente da entidade (por exemplo, se não houver um acordo de refinanciamento), o simples potencial de refinanciamento não é considerado suficiente para a classificação como não circulante e, portanto, a obrigação é classificada como circulante.

74. Quando a entidade quebrar um acordo contratual (*covenant*) de um empréstimo de longo prazo (índice de endividamento ou de cobertura de juros, por exemplo) ao término ou antes do término do período de reporte, tornando o passivo vencido e pagável à ordem do credor, o passivo deve ser classificado como circulante mesmo que o credor tenha concordado, após a data do balanço e antes da data da autorização para emissão das demonstrações contábeis, em não exigir pagamento antecipado como consequência da quebra do *covenant*. O passivo deve ser classificado como circulante porque, à data do balanço, a entidade não tem o direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos doze meses após essa data.
75. Entretanto, o passivo deve ser classificado como não circulante se o credor tiver concordado, até a data do balanço, em proporcionar uma dilação de prazo, a terminar pelo menos doze meses após a data do balanço, dentro do qual a entidade poderá retificar a quebra de *covenant* contratual (reenquadramento nos índices de endividamento e cobertura de juros, por exemplo) e durante o qual o credor não poderá exigir a liquidação imediata do passivo em questão.
76. Com respeito a empréstimos classificados como passivo circulante, se os eventos que se seguem ocorrerem entre a data do balanço e a data em que as demonstrações contábeis forem autorizadas para serem emitidas, esses eventos serão qualificados para divulgação como eventos que não originam ajustes de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 24 – Evento Subsequente:
- (a) refinanciamento para uma base de longo prazo;
 - (b) retificação de quebra de *covenant* de empréstimo de longo prazo; e
 - (c) concessão por parte do credor de dilação de prazo para retificar a quebra de *covenant* contratual (reenquadramento nos índices de endividamento e

cobertura de juros, por exemplo) de empréstimo de longo prazo, que termine pelo menos doze meses após a data do balanço.

II – Não circulante:

As obrigações com característica e prazo de pagamento maiores do que o circulante e quando exigíveis após o término do exercício seguinte.

6.5.1.4 *Classificação do patrimônio líquido*

A Lei nº 11.638 recentemente dividiu o patrimônio líquido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

As ações em tesouraria, porventura existentes, devem ser destacadas como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

Na hipótese de os prejuízos acumulados excederem o total do capital e das reservas, a diferença negativa deverá ser denominada “Passivo a Descoberto”, e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido deverá ser denominada “Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (Passivo a Descoberto)”.

Rubricas adicionais, títulos e subtotais devem ser apresentados no próprio balanço patrimonial quando tal apresentação for requerida por lei ou órgão regulador ou tornar-se relevante para um adequado entendimento da posição patrimonial e financeira da entidade.

6.5.2 Critérios de avaliação do balanço patrimonial

Os elementos do balanço patrimonial devem ser avaliados observando-se os seguintes critérios, segundo a Lei nº 6.404, ajustada pelas Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09:

6.5.2.1 *Ativo (artigo 183 da Lei das SA)*

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os

seguintes critérios:

I – as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)

II – os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III – os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV – os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V – os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)

1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 4º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

6.5.2.2 Passivo (artigo 184 da Lei das SA)

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I – as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II – as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

6.5.2.3 Adicionado pela Lei nº 11.941

Art. 38 da Lei nº 11.941 afirma que a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida dos arts. 184-A, 299-A e 299-B:

“Critérios de Avaliação em Operações Societárias

‘Art. 184-A. A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei, normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis à aquisição de controle, participações societárias ou negócios.’

‘Art. 299-A. O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o § 3º do art. 183 desta Lei.’

‘Art. 299-B. O saldo existente no resultado de exercício futuro em 31 de dezembro de 2008 deverá ser reclassificado para o passivo não circulante em conta representativa de receita diferida.’

‘Parágrafo único. O registro do saldo de que trata o *caput* deste artigo deverá evidenciar a receita diferida e o respectivo custo diferido.’”

6.5.3 Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou em notas explicativas constantes da Deliberação CVM nº 676 (itens 77 a 80A)

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida Deliberação.

77. A entidade deve divulgar, seja no balanço patrimonial seja nas notas explicativas, rubricas adicionais às contas apresentadas, classificadas de forma adequada às

operações da entidade.

78. O detalhamento proporcionado nas subclassificações depende dos requisitos dos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações e da dimensão, natureza e função dos montantes envolvidos. Os fatores abaixo também são adotados para decidir as bases a se utilizar para tal subclassificação. As divulgações variam para cada item, por exemplo:

- a) os itens do ativo imobilizado são segregados em classes de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado;
- b) as contas a receber são segregadas em montantes a receber de clientes comerciais, contas a receber de partes relacionadas, pagamentos antecipados e outros montantes;
- c) os estoques são subclassificados, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques, em classificações, tais como mercadorias para revenda, insumos, materiais, produtos em processo e produtos acabados;
- d) as provisões são segregadas em provisões para benefícios dos empregados e outros itens; e
- e) o capital e as reservas são segregados em várias classes, tais como capital subscrito e integralizado, prêmios na emissão de ações e reservas.

79. A entidade deve divulgar o seguinte no balanço patrimonial, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas:

- a) para cada classe de ações do capital:
 - i) a quantidade de ações autorizadas;
 - ii) a quantidade de ações subscritas e inteiramente integralizadas, e subscritas mas não integralizadas;
 - iii) o valor nominal por ação, ou informar que as ações não têm valor nominal;
 - iv) a conciliação da quantidade de ações em circulação no início e no fim do período;
 - v) os direitos, preferências e restrições associados a essa classe de ações, incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de

capital;

vi) ações ou quotas da entidade mantidas pela própria entidade (ações ou quotas em tesouraria) ou por controladas ou coligadas; e

vii) ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os prazos e respectivos montantes; e

b) uma descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido.

80. A entidade sem capital representado por ações, tal como uma sociedade de responsabilidade limitada ou um truste, deve divulgar informação equivalente à exigida no item 79(a) anterior, mostrando as alterações durante o período em cada categoria de participação no patrimônio líquido e os direitos, preferências e restrições associados a cada categoria de participante.

80A. Se a entidade tiver reclassificado

a) instrumento financeiro com opção de venda classificado como instrumento patrimonial, ou

b) instrumento que impõe sobre a entidade a obrigação de entregar a uma contraparte um valor *pro rata* dos ativos líquidos (patrimônio líquido) somente na liquidação da entidade e é classificado como instrumento patrimonial entre os passivos financeiros e o patrimônio líquido, ela deve divulgar o montante reclassificado para dentro e para fora de cada categoria (passivos financeiros ou patrimônio líquido), e o momento e o motivo dessa reclassificação.

6.6 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE CONSTANTES DA DELIBERAÇÃO CVM Nº 676 (ITENS 81 A 105)

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida Deliberação.

I. Demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente

81. A entidade deve apresentar todos os itens de receita e despesa reconhecidos no

período em duas demonstrações: demonstração do resultado do período e demonstração do resultado abrangente do período; esta última começa com o resultado líquido e inclui os outros resultados abrangentes.

Informação a ser apresentada na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente

82. A demonstração do resultado do período deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também as determinações legais:

- (a) receitas;
- (b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;
- (c) lucro bruto;
- (d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
- (e) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial;
- (f) resultado antes das receitas e despesas financeiras;
- (g) despesas e receitas financeiras;
- (h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
- (i) despesa com tributos sobre o lucro;
- (j) resultado líquido das operações continuadas;
- (k) valor líquido dos seguintes itens:
 - (i) resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;
 - (ii) resultado após os tributos decorrente da mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada.
- (l) resultado líquido do período.

Vide também o artigo 187 da Lei das SA que informa outras subdivisões para a Demonstração do Resultado do Exercício.

82A. A demonstração do resultado abrangente deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas:

- (a) resultado líquido do período;
- (b) cada item dos outros resultados abrangentes classificados conforme sua natureza (exceto montantes relativos ao item (c));
- (c) parcela dos outros resultados abrangentes de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial; e
- (d) resultado abrangente do período.

83. Os itens que se seguem devem ser divulgados nas respectivas demonstrações do resultado e do resultado abrangente como alocações do resultado do período:

- (a) resultados líquidos atribuíveis:
 - (i) à participação de sócios não controladores; e
 - (ii) aos detentores do capital próprio da empresa controladora;
- (b) resultados abrangentes totais do período atribuíveis:
 - (i) à participação de sócios não controladores; e
 - (ii) aos detentores do capital próprio da empresa controladora.

84. A entidade deve apresentar na demonstração do resultado do período as rubricas referidas nos itens 82(a) a (f), bem como as divulgações referidas no item 83(a).

85. Outras rubricas e contas, títulos e subtotais devem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do período quando tal apresentação for relevante para a compreensão do desempenho da entidade.

86. Em função dos efeitos das várias atividades, transações e outros eventos da entidade diferirem em termos de frequência, potencial de ganho ou perda e previsibilidade, a divulgação dos componentes do desempenho ajuda na compreensão do desempenho alcançado e a fazer projeções de futuros resultados. Outras rubricas devem ser incluídas na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do período, sendo as nomenclaturas utilizadas e a ordenação das rubricas modificadas quando seja necessário para explicar os elementos de seu desempenho. Os fatores a serem considerados incluem a relevância, a natureza e a função dos componentes das receitas e despesas dessas demonstrações. Por exemplo, uma instituição financeira modifica as nomenclaturas

acima referidas a fim de fornecer a informação que é relevante para as operações de uma instituição financeira. Os itens de receitas e despesas não devem ser compensados a menos que sejam atendidos os critérios do item 32.

87. A entidade não deve apresentar rubricas ou itens de receitas ou despesas como itens extraordinários, quer na demonstração do resultado abrangente, quer na demonstração do resultado do período, quer nas notas explicativas.

II. Resultado líquido do período

88. Todos os itens de receitas e despesas reconhecidos no período devem ser incluídos no resultado líquido do período a menos que um ou mais Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC requeiram ou permitam procedimento distinto.

89. Alguns Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC especificam circunstâncias em que determinados itens podem ser excluídos dos resultados líquidos do período. O Pronunciamento Técnico CPC 23 – Política Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro trata de duas dessas circunstâncias, a saber: a correção de erros e o efeito de alterações nas políticas contábeis. Outros Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC requerem ou permitem que outros resultados abrangentes que se enquadrar na definição de receitas e despesas da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro sejam excluídos do resultado líquido (ver item 7).

III. Outros resultados abrangentes do período

90. A entidade deve divulgar o montante do efeito tributário relativo a cada componente dos outros resultados abrangentes, incluindo os ajustes de reclassificação na demonstração do resultado abrangente ou nas notas explicativas.

91. Os componentes dos outros resultados abrangentes podem ser apresentados:

- (a) líquidos dos seus respectivos efeitos tributários; ou
- (b) antes dos seus respectivos efeitos tributários, sendo apresentado em montante único o efeito tributário total relativo a esses componentes.

92. A entidade deve divulgar ajustes de reclassificação relativos a componentes dos outros resultados abrangentes.
93. Alguns Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC especificam se e quando itens anteriormente registrados como outros resultados abrangentes devem ser reclassificados para o resultado do período. Tais ajustes de reclassificação são incluídos no respectivo componente dos outros resultados abrangentes no período em que o ajuste é reclassificado para o resultado líquido do período. Por exemplo, o ganho realizado na alienação de ativo financeiro disponível para venda é reconhecido no resultado quando de sua baixa. Esse ganho pode ter sido reconhecido como ganho não realizado nos outros resultados abrangentes do período corrente ou de períodos anteriores. Dessa forma, os ganhos não realizados devem ser deduzidos dos outros resultados abrangentes no período em que os ganhos realizados são reconhecidos no resultado líquido do período, evitando que esse mesmo ganho seja reconhecido em duplicidade.
94. Os ajustes de reclassificação podem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente ou nas notas explicativas. A entidade que apresente os ajustes de reclassificação nas notas explicativas deve apresentar os componentes dos outros resultados abrangentes após os respectivos ajustes de reclassificação.
95. Os ajustes de reclassificação são cabíveis, por exemplo, na baixa de investimentos em entidade no exterior (ver Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis), no desreconhecimento (baixa) de ativos financeiros disponíveis para a venda (ver Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) e quando a transação anteriormente prevista e sujeita a *hedge* de fluxo de caixa afeta o resultado líquido do período (ver item 100 do Pronunciamento Técnico CPC 38 no tocante à contabilização de operações de *hedge* de fluxos de caixa).
96. Ajustes de reclassificação não decorrem de mutações na reserva de reavaliação (quando permitida pela legislação vigente) reconhecida de acordo com os Pronunciamentos Técnicos CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 04 – Ativo

Intangível ou de ganhos e perdas atuariais de planos de benefício definido, reconhecidos em consonância com o Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados. Esses componentes são reconhecidos como outros resultados abrangentes e não são reclassificados para o resultado líquido em períodos subsequentes. As mutações na reserva de reavaliação podem ser transferidas para reserva de lucros retidos (ou prejuízos acumulados) na medida em que o ativo é utilizado ou quando é baixado (ver Pronunciamentos Técnicos CPC 27 e CPC 04). Ganhos e perdas atuariais devem ser reconhecidos na reserva de lucros retidos (ou nos prejuízos acumulados) no período em que forem reconhecidos como outros resultados abrangentes (ver o Pronunciamento Técnico CPC 33).

IV. Informação a ser apresentada na demonstração do resultado do período ou nas notas explicativas

97. Quando os itens de receitas e despesas são materiais, sua natureza e montantes devem ser divulgados separadamente.

98. As circunstâncias que dão origem à divulgação separada de itens de receitas e despesas incluem:

- (a) reduções nos estoques ao seu valor realizável líquido ou no ativo imobilizado ao seu valor recuperável, bem como as reversões de tais reduções;
- (b) reestruturações das atividades da entidade e reversões de quaisquer provisões para gastos de reestruturação;
- (c) baixas de itens do ativo imobilizado;
- (d) baixas de investimento;
- (e) unidades operacionais descontinuadas;
- (f) solução de litígios; e
- (g) outras reversões de provisões.

99. A entidade deve apresentar uma análise das despesas utilizando uma classificação baseada na sua natureza, se permitida legalmente, ou na sua função dentro da entidade, devendo eleger o critério que proporcionar informação confiável e mais

relevante, obedecidas as determinações legais.

100.(Eliminado.)

101.As despesas devem ser subclassificadas a fim de destacar componentes do desempenho que possam diferir em termos de frequência, potencial de ganho ou de perda e previsibilidade. Essa análise deve ser proporcionada em uma das duas formas descritas a seguir, obedecidas as disposições legais.

102.A primeira forma de análise é o método da natureza da despesa. As despesas são agregadas na demonstração do resultado de acordo com a sua natureza (por exemplo, depreciações, compras de materiais, despesas com transporte, benefícios aos empregados e despesas de publicidade), não sendo realocados entre as várias funções dentro da entidade. Esse método pode ser simples de aplicar porque não são necessárias alocações de gastos a classificações funcionais. Um exemplo de classificação que usa o método da natureza do gasto é o que se segue:

Receitas	X
Outras Receitas	X
Varição do estoque de produtos acabados e em elaboração	X
Consumo de matérias-primas e materiais	X
Despesa com benefícios a empregados	X
Depreciações e amortizações	X
Outras despesas	<u>X</u>
Total da despesa	(X)
Resultado antes dos tributos	X

103.A segunda forma de análise é o método da função da despesa ou do “custo dos produtos e serviços vendidos”, classificando-se as despesas de acordo com a sua função como parte do custo dos produtos ou serviços vendidos ou, por exemplo, das despesas de distribuição ou das atividades administrativas. No mínimo, a entidade deve divulgar o custo dos produtos e serviços vendidos segundo esse método separadamente das outras despesas. Esse método pode proporcionar informação mais relevante aos usuários do que a classificação de gastos por

natureza, mas a alocação de despesas às funções pode exigir alocações arbitrárias e envolver considerável julgamento. Um exemplo de classificação que utiliza o método da função da despesa é a seguinte:

Receitas	X
Custo dos produtos e serviços vendidos	(X)
Lucro bruto	X
Outras receitas	X
Despesas de vendas	(X)
Despesas administrativas	(X)
Outras despesas	(X)
Resultado antes dos tributos	X

104. As entidades que classificarem os gastos por função devem divulgar informação adicional sobre a natureza das despesas, incluindo as despesas de depreciação e de amortização e as despesas com benefícios aos empregados.

105. A escolha entre o método da função das despesas e o método da natureza das despesas depende de fatores históricos e setoriais e da natureza da entidade. Ambos os métodos proporcionam uma indicação das despesas que podem variar, direta ou indiretamente, com o nível de vendas ou de produção da entidade. Dado que cada método de apresentação tem seu mérito conforme as características de diferentes tipos de entidade, este Pronunciamento Técnico estabelece que cabe à administração eleger o método de apresentação mais relevante e confiável, atendidas as exigências legais. Entretanto, dado que a informação sobre a natureza das despesas é útil ao prever os futuros fluxos de caixa, é exigida divulgação adicional quando for usada a classificação com base no método da função das despesas. No item 104, a expressão “benefícios aos empregados” tem o mesmo significado dado no Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados.

6.7 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO CONSTANTE DA DELIBERAÇÃO CVM Nº 676 (ITENS 106 A 110)

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida Deliberação.

I. Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido

106.A entidade deve apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido conforme requerido no item 10. A demonstração das mutações do patrimônio líquido inclui as seguintes informações:

- a) o resultado abrangente do período, apresentando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores;
- b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos das alterações nas políticas contábeis e as correções de erros reconhecidas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;
- c) Eliminado.
- d) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente as mutações decorrentes:
 - (i) do resultado líquido;
 - (ii) de cada item dos outros resultados abrangentes; e
 - (iii) de transações com os proprietários realizadas na condição de proprietário, demonstrando separadamente suas integralizações e as distribuições realizadas, bem como modificações nas participações em controladas que não implicaram perda do controle.

II. Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas

106A. Para cada componente do patrimônio líquido, a entidade deve apresentar, ou na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, uma análise dos outros resultados abrangentes por item (ver item 106 (d)(ii)).

106B. O patrimônio líquido deve apresentar o capital social, as reservas de capital, os ajustes de avaliação patrimonial, as reservas de lucros, as ações ou quotas em

tesouraria, os prejuízos acumulados, se legalmente admitidos os lucros acumulados e as demais contas exigidas pelos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC.

107. A entidade deve apresentar, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, o montante de dividendos reconhecidos como distribuição aos proprietários durante o período e o respectivo montante dos dividendos por ação.
108. Os componentes do patrimônio líquido referidos no item 106 incluem, por exemplo, cada classe de capital integralizado, o saldo acumulado de cada classe do resultado abrangente e a reserva de lucros retidos.
109. As alterações no patrimônio líquido da entidade entre duas datas de balanço devem refletir o aumento ou a redução nos seus ativos líquidos durante o período. Com a exceção das alterações resultantes de transações com os proprietários agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio (tais como integralizações de capital, aquisições de instrumentos de capital próprio da entidade e distribuição de dividendos) e dos custos de transação diretamente relacionados com tais transações, a alteração global no patrimônio líquido durante um período representa o montante total líquido de receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas, gerado pelas atividades da entidade durante esse período.
110. O Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro requer ajustes retrospectivos ao se efetuarem alterações nas políticas contábeis, até o ponto que seja praticável, exceto quando as disposições de transição de outro Pronunciamento Técnico, Orientação ou Interpretação do CPC requererem de outra forma. O Pronunciamento Técnico CPC 23 também requer que reapresentações para corrigir erros sejam feitas retrospectivamente, até o ponto em que seja praticável. Os ajustes retrospectivos e as reapresentações retrospectivas para corrigir erros não são alterações do patrimônio líquido, mas são ajustes aos saldos de abertura da reserva de lucros retidos (ou prejuízos acumulados) exceto quando um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC exigir ajustes retrospectivos de outro componente do patrimônio líquido. O item 106(b) requer a divulgação na

demonstração das mutações do patrimônio líquido do ajuste total para cada componente do patrimônio líquido resultante de alterações nas políticas contábeis e, separadamente, de correções de erros. Esses ajustes devem ser divulgados para cada período anterior e no início do período corrente.

Vide art. 186 da Lei das SA que trata da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

6.8 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

As informações sobre os fluxos de caixa de uma entidade são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e as necessidades da entidade para utilizar esses recursos.

O objetivo do Pronunciamento Técnico CPC-03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa é o de exigir o fornecimento de informação acerca das alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa de uma entidade por meio de uma demonstração que classifique os fluxos de caixa durante os períodos provenientes das atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Os usuários das demonstrações contábeis de uma entidade estão interessados em conhecer como a entidade gera e usa os recursos de caixa e equivalentes de caixa, independentemente da natureza das suas atividades e mesmo que o caixa seja considerado como o produto da entidade, como é o caso de uma instituição financeira. Assim sendo, o Pronunciamento requer que todas as entidades apresentem uma demonstração de fluxos de caixa.

A demonstração dos fluxos de caixa deve apresentar os fluxos de caixa durante o período classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

A função primordial de uma demonstração dos fluxos de caixa é a de propiciar informações relevantes sobre as movimentações de entradas e saídas de caixa de uma entidade num determinado período ou exercício. As informações contidas numa

demonstração dos fluxos de caixa, quando utilizadas com os dados e informações divulgados nas demonstrações contábeis, destinam-se a ajudar seus usuários a avaliar a geração de fluxos de caixa para o pagamento de obrigações e lucros e dividendos a seus acionistas ou cotistas, ou a identificar as necessidades de financiamento, as razões para as diferenças entre o resultado e o fluxo de caixa líquido originado das atividades operacionais e, finalmente, revelar o efeito das transações de investimentos e financiamentos, com a utilização ou não de numerário, sobre a posição financeira.

Para mais informações e modelos vide Pronunciamento Técnico CPC nº 03 (R2) do Conselho Federal de Contabilidade, aprovado pela Deliberação nº 641/10 da CVM.

A Deliberação CVM nº 676 diz, em seu artigo 111, o seguinte acerca da demonstração dos fluxos de caixa:

111.A informação sobre fluxos de caixa proporciona aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. O Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa define os requisitos para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e respectivas divulgações.

Vide artigo 188 da Lei das SA que trata das Demonstrações dos Fluxos de Caixa e do Valor Adicionado.

6.9 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

Esta norma estabelece procedimentos para evidenciação de informações econômicas e financeiras, relacionadas ao valor adicionado pela entidade e sua distribuição.

Demonstração do Valor Adicionado é a demonstração contábil destinada a evidenciar, de forma concisa, os dados e as informações do valor da riqueza gerada pela entidade em determinado período e sua distribuição.

As informações devem ser extraídas da contabilidade e os valores informados devem ter como base o princípio contábil da competência.

Caso a entidade elabore Demonstrações Contábeis Consolidadas, a Demonstração do Valor Adicionado deve ser elaborada com base nas demonstrações consolidadas, e não pelo somatório das Demonstrações do Valor Adicionado individuais.

Vide Deliberação CVM nº 557, que aprova a CPC 09 acerca da Demonstração do valor adicionado.

6.10 NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS - CONFORME DELIBERAÇÃO CVM Nº 676 (ITENS 112 A 140)

A numeração a seguir mostra a sequência descrita na referida Deliberação.

Notas explicativas

I – Estrutura

112.As notas explicativas devem:

- a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas de acordo com os itens seguintes;
- b) divulgar a informação requerida pelos Pronunciamentos, Orientações e Interpretações que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e
- c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão.

113.As notas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Cada item das demonstrações contábeis deve ter referência cruzada com a respectiva informação apresentada nas notas explicativas.

114.As notas explicativas são normalmente apresentadas pela ordem a seguir, no sentido de auxiliar os usuários a compreender as demonstrações contábeis e a compará-las com demonstrações contábeis de outras entidades:

- a) declaração de conformidade com os Pronunciamentos, Orientações e Interpretações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis; (ver item 16)
- b) resumo das políticas contábeis significativas aplicadas; (ver item 17)
- c) informação de suporte de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e
- d) outras divulgações, incluindo:
 - i) passivos contingentes (ver Pronunciamento Técnico CPC 25– Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) e compromissos contratuais não reconhecidos; e
 - ii) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e as políticas de gestão do risco financeiro da entidade (ver Pronunciamento Técnico CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação).

115. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável alterar a ordem de determinados itens nas notas explicativas. Por exemplo, a informação sobre variações no valor justo reconhecidas no resultado pode ser divulgada juntamente com a informação sobre vencimentos de instrumentos financeiros, embora a primeira se relacione com a demonstração do resultado e a última se relacione com o balanço patrimonial. Contudo, até onde praticável, deve ser mantida uma estrutura sistemática das notas.

116. As notas explicativas que proporcionam informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas podem ser apresentadas como seção separada das demonstrações contábeis.

II – Divulgação de políticas contábeis

117. A entidade deve divulgar no resumo de políticas contábeis significativas:

- a) a base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis; e
- b) outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

118. É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de

mensuração utilizada(s) nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários. Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas (se permitido legalmente), é suficiente divulgar uma indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.

119. Ao decidir se determinada política contábil deve ou não ser divulgada, a administração deve considerar se sua divulgação proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na posição financeira relatados. A divulgação de determinadas políticas contábeis é especialmente útil para os usuários quando essas políticas são selecionadas entre opções permitidas em Pronunciamento, Interpretação e Orientação. Um exemplo é a divulgação do fato de um empreendedor reconhecer ou não sua participação em entidade controlada conjuntamente utilizando a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial (ver Pronunciamento Técnico CPC 19 – Investimento em Empreendimento Conjunto). Alguns Pronunciamentos, Orientações ou Interpretações exigem especificamente a divulgação de determinadas políticas contábeis, incluindo escolhas feitas pela administração entre diferentes políticas permitidas. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado requer a divulgação das bases de mensuração utilizadas para as classes do ativo imobilizado.

120. Cada entidade deve considerar a natureza das suas operações e as políticas que os usuários das suas demonstrações contábeis esperam que sejam divulgadas para esse tipo de entidade. Por exemplo, espera-se que a entidade sujeita à tributação sobre o lucro divulgue as suas políticas contábeis para esses tributos, incluindo aquelas que sejam aplicáveis a passivos e ativos fiscais diferidos. Quando a entidade tem operações significativas com entidade estrangeira ou transações significativas em moeda estrangeira, espera-se que divulgue as políticas contábeis

para o reconhecimento de ganhos e perdas cambiais.

121. Uma política contábil pode ser significativa devido à natureza das operações da entidade, mesmo que os montantes associados a períodos anteriores e atual não sejam significativos. É também apropriado divulgar cada política contábil significativa que não seja especificamente exigida pelos Pronunciamentos, Orientações e Interpretações, mas que tenha sido selecionada e aplicada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

122. A entidade deve divulgar, no resumo das políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com a exceção dos que envolvem estimativas (ver item III.1) que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis.

123. No processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, a administração exerce diversos julgamentos, com a exceção dos que envolvem estimativas, que podem afetar significativamente os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a administração exerce julgamento ao definir:

- a) se os ativos financeiros são instrumentos mantidos até o vencimento;
- b) quando substancialmente os riscos e benefícios significativos da propriedade de ativos financeiros e de ativos locados são transferidos para outras entidades;
- c) se, em essência, determinadas vendas de bens decorrem de acordos de financiamento e, portanto, não dão origem a receitas de venda; e
- d) se a essência da relação entre a entidade e uma sociedade de propósito específico indica que essa sociedade é controlada pela entidade.

124. Algumas divulgações feitas de acordo com o item 6 acima são requeridas por outros Pronunciamentos, Orientações e Interpretações. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas requer que a entidade divulgue as razões pelas quais determinada participação societária em sociedade investida não constitui controle, ainda que mais de metade do poder de

voto ou potencial poder de voto seja de sua propriedade, direta ou indiretamente. O Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento requer a divulgação dos critérios utilizados pela entidade para distinguir a propriedade de investimento da propriedade ocupada pelo dono e da propriedade mantida para venda no curso ordinário da atividade empresarial, nas situações em que a classificação das propriedades é difícil.

III – Principais fontes da incerteza das estimativas

125. A entidade deve divulgar nas notas explicativas informação acerca dos principais pressupostos relativos ao futuro e outras fontes principais da incerteza das estimativas à data do balanço, que tenham risco significativo de provocar modificação material nos valores contábeis de ativos e passivos durante o próximo exercício. Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes informativos acerca:

- a) da sua natureza; e
- b) do seu valor contábil à data do balanço.

126. Definir os montantes de alguns ativos e passivos exige a estimativa dos efeitos de eventos futuros incertos nesses ativos e passivos à data do balanço. Por exemplo, na ausência de preços de mercado recentemente observados passam a ser necessárias estimativas orientadas para o futuro para mensurar o valor recuperável de ativos do imobilizado, o efeito da obsolescência tecnológica nos estoques, provisões sujeitas ao futuro resultado de litígio em curso e passivos de longo prazo de benefícios a empregados, tais como obrigações de pensão. Essas estimativas requerem pressupostos sobre esses assuntos, como o risco associado aos fluxos de caixa ou taxas de desconto, futuras alterações em salários e futuras alterações nos preços que afetam outros custos.

127. Os principais pressupostos e outras principais fontes da incerteza das estimativas divulgados de acordo com o item 125 acima relacionam-se com as estimativas cujos julgamentos são os mais difíceis, subjetivos ou complexos a serem exercidos pela administração. À medida que o número de variáveis e pressupostos que afetam a possível futura solução das incertezas aumenta, esses julgamentos

tornam-se mais subjetivos e complexos, aumentando, por consequência, a probabilidade de ajuste nos valores contábeis de ativos e passivos.

128.As divulgações descritas no item 125 acima não são requeridas para ativos e passivos que tenham risco significativo de que seus valores contábeis possam sofrer alteração significativa no próximo período se, à data do balanço, forem mensurados pelo valor justo com base em preços de mercado recentemente observados. Nesse caso, os valores justos podem alterar-se materialmente no próximo período, mas essas alterações não serão fruto de pressupostos ou de outras fontes da incerteza das estimativas ao término do período de reporte.

129.As divulgações descritas no item 125 acima são apresentadas de forma a ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreender os julgamentos que a administração fez acerca do futuro e sobre outras principais fontes de incerteza das estimativas. A natureza e a extensão da informação a ser divulgada variam de acordo com a natureza dos pressupostos e outras circunstâncias. Exemplos de tipos de divulgação são os que seguem:

- a) a natureza dos pressupostos ou de outras incertezas nas estimativas;
- b) a sensibilidade dos valores contábeis aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade;
- c) a solução esperada de incerteza e a variedade de desfechos razoavelmente possíveis durante o próximo período em relação aos valores contábeis dos ativos e passivos impactados; e
- d) uma explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado no tocante a esses ativos e passivos, caso a incerteza continue pendente de solução.

130.Este Pronunciamento não requer a divulgação de previsões ou orçamentos ao fazer as divulgações descritas no item 125 acima.

131.Por vezes, é impraticável divulgar a extensão dos possíveis efeitos de um pressuposto ou de outra fonte principal de incerteza das estimativas ao término do período de reporte. Nessas circunstâncias, a entidade deve divulgar que é

razoavelmente possível, com base no conhecimento existente, que os valores dos respectivos ativos ou passivos ao longo do próximo exercício social tenham que sofrer ajustes materiais em função da observação de uma realidade distinta em relação àqueles pressupostos assumidos. Em todos os casos, a entidade deve divulgar a natureza e o valor contábil do ativo ou passivo específico (ou classe de ativos ou passivos) afetado por esses pressupostos.

132. As divulgações descritas no item 122 anterior acerca de julgamentos específicos feitos pela administração no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade não se relacionam com as divulgações das principais fontes da incerteza das estimativas descritas no item 125 acima.

133. A divulgação de alguns dos principais pressupostos de acordo com o item 1 acima é requerida por outros Pronunciamentos, Interpretações ou Orientações. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes requer a divulgação, em circunstâncias específicas, de pressupostos importantes relativos a futuros eventos que afetem determinadas provisões. O Pronunciamento Técnico CPC 40 – Instrumentos Financeiros Evidenciação requer a divulgação de pressupostos significativos aplicados na estimativa de valores justos de ativos financeiros e de passivos financeiros que sejam avaliados pelo valor justo. O Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado requer a divulgação de pressupostos significativos aplicados na estimativa de valores justos de itens reavaliados do ativo imobilizado, quando permitida legalmente a reavaliação.

IV – Capital

134. As entidades devem divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem seus objetivos, políticas e processos de gestão de capital.

135. A fim de dar cumprimento ao disposto no item anterior, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

- a) informações qualitativas sobre os seus objetivos, políticas e processos de gestão do capital, incluindo, sem a elas se limitar, as seguintes:

- i) descrição dos elementos abrangidos pela gestão do capital;
 - ii) caso a entidade esteja sujeita a requisitos de capital impostos externamente, a natureza desses requisitos e a forma como são integrados na gestão de capital; e
 - iii) como está cumprindo os seus objetivos em matéria de gestão de capital;
- b) dados quantitativos sintéticos sobre os elementos incluídos na gestão do capital. Algumas entidades consideram alguns passivos financeiros (como, por exemplo, algumas formas de empréstimos subordinados) como fazendo parte do capital, enquanto outras consideram que devem ser excluídos do capital alguns componentes do capital próprio (como, por exemplo, os componentes associados a operações de proteção de fluxos de caixa);
 - c) quaisquer alterações dos elementos referidos nas alíneas *a* e *b* em relação a período precedente;
 - d) indicação do cumprimento ou não, durante o período, dos eventuais requisitos de capital impostos externamente a que a entidade estiver ou esteve sujeita;
 - e) caso a entidade não tenha atendido a esses requisitos externos de capital, as consequências dessa não observância. Essas informações devem basear-se nas informações prestadas internamente aos principais dirigentes da entidade.

136. As entidades podem gerir o seu capital de várias formas e podem estar sujeitas a diferentes requisitos no que diz respeito ao seu capital. Por exemplo, um conglomerado pode incluir entidades que exercem a atividade de seguro, em paralelo com outras que exercem a atividade bancária, e essas entidades podem desenvolver a sua atividade em vários países diferentes. Caso a divulgação agregada dos requisitos de capital e da forma como este é gerido não proporcione uma informação adequada ou contribua para distorcer o entendimento acerca dos recursos de capital da entidade pelos usuários das demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar informações distintas relativamente a cada requerimento de

capital a que está sujeita.

V – Instrumentos financeiros com opção de venda classificados no patrimônio líquido

136A.No caso de instrumentos financeiros com opção de venda (*puttable*) classificados como instrumentos patrimoniais, a entidade deve divulgar (na extensão em que não tiver divulgado em outro lugar nas demonstrações contábeis):

- a) dados quantitativos resumidos sobre os valores classificados no patrimônio líquido;
- b) seus objetivos, políticas e os processos de gerenciamento de sua obrigação de recompra ou resgate dos instrumentos quando requerida a fazer pelos seus detentores desses instrumentos, incluindo quaisquer alterações em relação a período anterior;
- c) o fluxo de caixa de saída esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros; e
- d) informação sobre como esse fluxo de caixa foi determinado.

VI – Outras divulgações

137.A entidade deve divulgar nas notas explicativas:

- a) o montante de dividendos propostos ou declarados antes da data em que as demonstrações contábeis foram autorizadas para serem emitidas e não reconhecido como uma distribuição aos proprietários durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis, bem como o respectivo valor por ação ou equivalente;
- b) a quantia de qualquer dividendo preferencial cumulativo não reconhecido.

138.A entidade deve divulgar, caso não seja divulgado em outro local entre as informações publicadas com as demonstrações contábeis, as seguintes informações:

- a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, o seu país de registro e o endereço da sede registrada (ou o local principal dos negócios, se diferente da sede registrada);
- b) a descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais

atividades; e

- c) o nome da entidade controladora e a entidade controladora do grupo em última instância.
- d) se uma entidade constituída por tempo determinado, informação a respeito do tempo de duração.

139 a 139F. (Eliminados.)

140. Este Pronunciamento Técnico substitui o CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, aprovado em 17-07-2009, revisado pela Revisão CPC nº 1, aprovada em 08-01-2010.

¹ Os itens 15 a 24 contêm referências ao objetivo das demonstrações contábeis, previsto na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.



Princípios e Práticas Contábeis

7.1 INTRODUÇÃO

Como regra geral, em cada uma das ciências, assim como em funções técnico-profissionais, são definidos certos princípios que servem de base para a orientação e para a condução, de forma razoável, de determinados eventos gerados pela entidade.

A contabilidade, como ciência social que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro de atos e fatos, dispõe de seus princípios que, em verdade, têm por objetivo orientar de forma técnica a condução do exercício profissional em todos os aspectos que envolvam de forma direta ou indireta a doutrina contábil.

Assim, os princípios traduzidos pela “origem”, pela “causa inicial” e que, uma vez identificados e analisados, se tornam aplicáveis a eventos repetitivos que culminam em um conjunto de normas e regras, determinando padrões de conduta a serem seguidos por todos aqueles que se encontram naquela atividade.

7.2 CONCEITO

Princípios e práticas contábeis que se tornam geralmente aceitos são os preceitos resultantes do desenvolvimento da aplicação prática dos princípios técnicos emanados da Contabilidade, de uso predominante no meio em que se aplicam, proporcionando interpretação uniforme das demonstrações contábeis.

Os princípios e as práticas contábeis permitem aos usuários fixar padrões de comparação e de credibilidade, em função do reconhecimento dos critérios adotados

para a elaboração das demonstrações contábeis, aumentam a utilidade dos dados fornecidos, facilitam a adequada interpretação entre empresas do mesmo setor, além disso proporcionam que, dependendo do tipo de organização, haja o cumprimento dos preceitos contábeis aplicáveis àquela organização e do segmento a que ela pertence.

A contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A premissa é de que a contabilidade é uma ciência social. Por consequência, as outras classificações – como o método, o conjunto de procedimentos contábeis, a técnica da busca, o sistema de registro e até a arte traduzida pelos seus demonstrativos, para citarmos as mais correntes – referem-se a simples aspectos da contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas, e como forma de evidenciar seu trabalho e que acabam se constituindo em práticas contábeis.

7.3 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS PRINCÍPIOS E DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS

A contabilidade propriamente dita foi formulada a fim de que pudessem ser obtidas informações que circulam ao redor e por dentro de todas as ações geradas em uma organização, estabelecendo uma metodologia, de forma racional, para permitir que seus administradores tenham as informações relevantes e possam agir em consonância aos objetivos empresariais.

Como forma de estabelecer um patamar de apoio, foram instituídas algumas regras contábeis que acabaram se transmutando em princípios que visam estabelecer harmonia na interpretação dos fatos, determinando premissas e padrões auxiliares no cômputo, na análise, no registro e na interpretação dos dados contábeis.

Os princípios e práticas contábeis também têm vida e utilidade que se renovam de tempos em tempos, a fim de espelhar na contabilidade uma mais efetiva e melhor situação patrimonial e financeira que se adequa a um determinado momento. Com o crescimento das entidades e maior abrangência em seus horizontes, os profissionais

da contabilidade, em sua característica de ciência social, têm feito enorme progresso, não só na informação acadêmica, mas, sobretudo, no aprofundamento das explicações, estabelecendo, cada vez mais, um patamar avançado no contexto literário da contabilidade, auxiliando os percursos a serem seguidos pelos próprios contadores.

Em adição, com a abertura a cada dia da economia, hoje caminhando para tornar mundialmente uniforme os processos de observância contábil, faz-se preciso permitir que as indústrias, o comércio, a prestação de serviços, a participação em concessões governamentais tenham acesso a informativos na forma de registros e relatórios que tenham a mesma equivalência, para que as práticas e os princípios contábeis se consolidem e tornem-se uma unidade mundial.

Temos visto, no Brasil, um enorme progresso na formação e informação acerca dos princípios contábeis, iniciado pela Resolução CFC nº 530/81. Muito tempo se passou para que tivéssemos, sob o ponto de vista prático, um informativo que, cuja regulamentação, ainda em contexto genérico de metodologia contábil, fundamentava-se em: Entidade, Qualificação e quantificação dos bens patrimoniais, Expressão monetária, Competência, Oportunidade, Formalização dos registros contábeis, Terminologia contábil, Equidade, Continuidade, Periodicidade, Prudência, Uniformidade, Informação, Atos e fatos aleatórios, Correção monetária e Integração. Discutiu-se também que não só os princípios contábeis teriam importância para padronizar os atos e fatos contábeis como também as chamadas convenções contábeis: Objetividade, Materialidade, Conservadorismo e Consistência.

Outros 12 anos se passaram e somente por ocasião da Resolução CFC nº 750/93 é que os princípios contábeis passaram a ter maior amplitude e melhor esclarecimento técnico. Seguiram-se as Resoluções CFC nºs 774/94 , 1111/07 e 1282/10, que trataram do mesmo arcabouço técnico, dando maior atenção e aprofundamento técnico-profissional àquelas determinações.

A partir de 2008, iniciou-se, de forma ampla, o direcionamento para a padronização das normas e dos procedimentos contábeis, no sentido de adequá-los para equivalerem às resoluções internacionais (International Financial Reporting Standards – IFRS). Dado a isso, os pronunciamentos contábeis, até então instituídos têm sido revistos.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem atuado consistentemente nesse propósito e em seu informativo de revogação da Resolução CFC nº 750/93, para enquadrar os pronunciamentos, assim sustentou:

A convergência da contabilidade das empresas privadas ao padrão internacional (IFRS) avançou rapidamente. Enquanto isso, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Casp) iniciava a busca por padrões internacionais e carecia de uma Estrutura Conceitual que pudesse ampliar os princípios da contabilidade sob a perspectiva do setor público.

As primeiras NBC TSP (NBC T 16.1 a 16.10), editadas em 2008 buscaram compatibilizar as diretrizes dos princípios de contabilidade com a informação contábil do setor público alinhada aos padrões internacionais.

Em 2015, em razão da necessidade de se aprimorar a Casp, o Conselho Federal de Contabilidade criou uma comissão para avançar no processo de convergência das NBC TSP às Ipsas. Adotou-se a estratégia de convergência integral às Ipsas, ou seja, as normas internacionais passariam a ser traduzidas e adaptadas, sempre que necessário, à realidade brasileira.

Da mesma forma como ocorreu no processo de convergência da contabilidade do setor privado, a primeira norma da área pública convergida foi a NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, publicada no DOU do dia 4 de outubro de 2016.

Com isso, os Princípios de Contabilidade, sob o ponto de vista das Estruturas Conceituais dos setores privado e público, passaram a ser comportados dentro das normas específicas, respectivamente, a NBC TG Estrutura Conceitual (Resolução nº 1.374/2011) e NBC TSP EC.

Diante desses fatos, tornou-se necessária e natural a revogação da Resolução nº 750/1993, para evitar eventual conflito de referência conceitual.

Por essa decorrência, há que se expressar que os princípios contábeis aplicáveis a diferentes setores agora encontram-se evidenciados dentro de duas diferentes Estruturas Conceituais, como veremos a seguir, cuja abrangência é muito maior do que um simples princípio, **pois estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos**, a saber:

- a) Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, de 23 de setembro de 2016, que *aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público*; e
- b) Resolução CFC nº 1.374/11, que *dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, aplicáveis ao setor privado*.

Trataremos a seguir da Resolução CFC nº 1374/11, que trata da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro aplicáveis ao setor privado. Quanto ao segmento aplicável ao setor público, consulte o CFC em sua Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, de 23 de setembro de 2016.

7.4 RESOLUÇÃO CFC Nº 1.374/11

Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE** no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295/46, alterado pela Lei nº 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Dar nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, tendo em

vista a edição do Pronunciamento Conceitual Básico (R1) pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que tem por base The Conceptual Framework for Financial Reporting (IASB – BV 2011 Blue Book).

Art. 2º Revogar a Resolução CFC nº 1.121/08, publicada no *DOU*, Seção I, de 01-04-2008.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2011.

Brasília, 8 de dezembro de 2011.

Ata CFC nº 959

Normas Brasileiras de Contabilidade

NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro

Índice	Item
Prefácio	
Introdução	
Finalidade e <i>status</i>	
Alcance	
CAPÍTULOS	
1. Objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral	OB1 – OB21
2. Entidade que reporta a informação	
3. Características qualitativas da informação contábil-financeira útil	QC1 – QC39
4. Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis: texto remanescente	
Premissa subjacente	4.1
Elementos das demonstrações contábeis	4.2 – 4.36
Reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis	4.37 – 4.53

Mensuração dos elementos das demonstrações contábeis	4.54 – 4.56
Conceitos de capital e manutenção de capital	4.57 – 4.65

Tabela de equivalência

Prefácio

O International Accounting Standards Board (IASB) está em pleno processo de atualização de sua Estrutura Conceitual. O projeto dessa Estrutura Conceitual está sendo conduzido em fases.

À medida que um capítulo é finalizado, itens da Estrutura Conceitual para *Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis*, que foi emitida em 1989, vão sendo substituídos. Quando o projeto da Estrutura Conceitual for finalizado, o IASB terá um único documento, completo e abrangente, denominado *Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro* (*The Conceptual Framework for Financial Reporting*).

Esta versão da Estrutura Conceitual inclui dois capítulos que o IASB aprovou como resultado da primeira fase do projeto da Estrutura, o capítulo 1 *Objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral* e o capítulo 3 *Características qualitativas da informação contábil-financeira útil*. O capítulo 2 tratará do conceito relativo à entidade que divulga a informação. O capítulo 4 contém o texto remanescente da antiga Estrutura Conceitual. A tabela de equivalência, ao término desta publicação, evidencia a correspondência entre os conteúdos do documento *Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis* e a atual *Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro*.

O CFC adenda a este Prefácio as seguintes observações:

As modificações introduzidas nesta Estrutura Conceitual por meio dos Capítulos 1 e 3 foram elaboradas conjuntamente pelo IASB e pelo FASB (US Financial Accounting Standards Board).

No Capítulo 1, o CFC chama a atenção para os seguintes tópicos que estão salientados nas Bases para Conclusões emitidas pelos IASB e FASB para justificarem as modificações e emitirem esta nova versão da Estrutura Conceitual:

- a) posicionamento mais claro de que as informações contidas nos relatórios contábil-financeiros se destinam primariamente aos seguintes usuários externos: investidores, financiadores e outros credores, sem hierarquia de prioridade;
- b) não foram aceitas as sugestões enviadas durante a audiência pública, feita por aqueles órgãos, no sentido de que caberia, na Estrutura Conceitual, com o objetivo da denominada “manutenção da estabilidade econômica”, a possibilidade de postergação de informações sobre certas alterações nos ativos ou nos passivos. Pelo contrário, ficou firmada a posição de que prover prontamente informação fidedigna e relevante pode melhorar a confiança do usuário e assim contribuir para a promoção da estabilidade econômica.

No Capítulo 3, as principais mudanças também salientadas nas Bases para Conclusões foram as seguintes:

Divisão das características qualitativas da informação contábil-financeira em:

- (a) características qualitativas fundamentais (*fundamental qualitative characteristics – relevância e representação fidedigna*), as mais críticas; e
- (b) características qualitativas de melhoria (*enhancing qualitative characteristics – comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade*), menos críticas, mas ainda assim altamente desejáveis.

A característica qualitativa *confiabilidade* foi redenominada de *representação fidedigna*; as justificativas constam das Bases para Conclusões.

A característica *essência sobre a forma* foi formalmente retirada da condição de componente separado da *representação fidedigna*, por ser considerado isso uma redundância. A representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode resultar em *representação fidedigna*, conforme citam as Bases para

Conclusões. Assim, *essência sobre a forma* continua, na realidade, bandeira insubstituível nas normas do IASB.

A característica *prudência (conservadorismo)* foi também retirada da condição de aspecto da representação fidedigna por ser inconsistente com a *neutralidade*. Subavaliações de ativos e superavaliações de passivos, segundo os Boards mencionam nas Bases para Conclusões, com consequentes registros de desempenhos posteriores inflados, são incompatíveis com a informação que pretende ser neutra.

Introdução

As demonstrações contábeis são elaboradas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades tributárias, por exemplo, podem determinar especificamente exigências para atender a seus próprios interesses. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis elaboradas segundo esta Estrutura Conceitual.

Demonstrações contábeis elaboradas dentro do que prescreve esta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

Demonstrações contábeis elaboradas com tal finalidade satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas, tais como:

- (a) decidir quando comprar, manter ou vender instrumentos patrimoniais;
- (b) avaliar a administração da entidade quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida e quanto à qualidade de seu desempenho e de sua prestação de contas;
- (c) avaliar a capacidade de a entidade pagar seus empregados e proporcionar-lhes outros benefícios;
- (d) avaliar a segurança quanto à recuperação dos recursos financeiros

- emprestados à entidade;
- (e) determinar políticas tributárias;
- (f) determinar a distribuição de lucros e dividendos;
- (g) elaborar e usar estatísticas da renda nacional; ou
- (h) regulamentar as atividades das entidades.

As demonstrações contábeis são mais comumente elaboradas segundo modelo baseado no custo histórico recuperável e no conceito da manutenção do capital financeiro nominal. Outros modelos e conceitos podem ser considerados mais apropriados para atingir o objetivo de proporcionar informações que sejam úteis para tomada de decisões econômicas, embora não haja presentemente consenso nesse sentido.

Esta Estrutura Conceitual foi desenvolvida de forma a ser aplicável a uma gama de modelos contábeis e conceitos de capital e sua manutenção.

Finalidade e *status*

Esta Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos. A finalidade desta Estrutura Conceitual é:

- (a) dar suporte ao desenvolvimento de novas normas, interpretações e comunicados técnicos e à revisão dos já existentes, quando necessário;
- (b) dar suporte à promoção da harmonização das regulações, das normas contábeis e dos procedimentos relacionados à apresentação das demonstrações contábeis, provendo uma base para a redução do número de tratamentos contábeis alternativos permitidos pelas normas, interpretações e comunicados técnicos;
- (c) dar suporte aos órgãos reguladores nacionais;
- (d) auxiliar os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação das normas, interpretações e comunicados técnicos e no tratamento de assuntos que ainda não tenham sido objeto desses

- documentos;
- (e) auxiliar os auditores independentes a formar sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com as normas, interpretações e comunicados técnicos;
 - (f) auxiliar os usuários das demonstrações contábeis na interpretação de informações nelas contidas, elaboradas em conformidade com as normas, interpretações e comunicados técnicos; e
 - (g) proporcionar aos interessados informações sobre o enfoque adotado na formulação das normas, das interpretações e dos comunicados técnicos.

Esta Estrutura Conceitual não é uma norma propriamente dita e, portanto, não define normas ou procedimentos para qualquer questão particular sobre aspectos de mensuração ou divulgação. Nada nesta Estrutura Conceitual substitui qualquer norma, interpretação ou comunicado técnico.

Pode haver um número limitado de casos em que seja observado um conflito entre esta Estrutura Conceitual e uma norma, uma interpretação ou um comunicado técnico. Nesses casos, as exigências da norma, da interpretação ou do comunicado técnico específicos devem prevalecer sobre esta Estrutura Conceitual. Entretanto, à medida que futuras normas, interpretações e comunicados técnicos sejam desenvolvidos ou revisados tendo como norte esta Estrutura Conceitual, o número de casos de conflito entre esta Estrutura Conceitual e eles tende a diminuir.

Esta Estrutura Conceitual será revisada de tempos em tempos com base na experiência decorrente de sua utilização.

Alcance

Esta Estrutura Conceitual aborda:

- (a) o objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro;
- (b) as características qualitativas da informação contábil-financeira útil;
- (c) a definição, o reconhecimento e a mensuração dos elementos a partir dos quais as demonstrações contábeis são elaboradas; e

(d) os conceitos de capital e de manutenção de capital.

CAPÍTULO 1: Objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral

Índice	Item
Introdução	OB1
Objetivo, utilidade e limitações do relatório contábil-financeiro de propósito geral	OB2 – OB11
Informação acerca dos recursos econômicos da entidade que reporta a informação, reivindicações e mudanças nos recursos e reivindicações	OB12 – OB21
Recursos econômicos e reivindicações	OB13 – OB14
Mudanças nos recursos econômicos e reivindicações	OB15 – OB21
Performance financeira refletida pelo regime de competência (<i>accruals</i>)	OB17 – OB19
Performance financeira refletida pelos fluxos de caixa passados	OB20
Mudanças nos recursos econômicos e reivindicações que não são resultantes da performance financeira	OB21

Introdução

OB1. O objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral constitui o pilar da Estrutura Conceitual. Outros aspectos da Estrutura Conceitual – como o conceito de entidade que reporta a informação, as características qualitativas da informação contábil-financeira útil e suas restrições, os elementos das demonstrações contábeis, o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a evidenciação – fluem logicamente desse objetivo.

Objetivo, utilidade e limitações do relatório contábil-financeiro de propósito geral

OB2. O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral¹ é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (*reporting entity*) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada

decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito.

OB3. Decisões a serem tomadas por investidores existentes e em potencial relacionadas a comprar, vender ou manter instrumentos patrimoniais e instrumentos de dívida dependem do retorno esperado dos investimentos feitos nos referidos instrumentos, por exemplo: dividendos, pagamentos de principal e de juros ou acréscimos nos preços de mercado. Similarmente, decisões a serem tomadas por credores por empréstimos e por outros credores, existentes ou em potencial, relacionadas a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito, dependem dos pagamentos de principal e de juros ou de outros retornos que eles esperam. As expectativas de investidores, credores por empréstimos e outros credores em termos de retorno dependem da avaliação destes quanto ao montante, tempestividade e incertezas (as perspectivas) associados aos fluxos de caixa futuros de entrada para a entidade. Consequentemente, investidores existentes e em potencial, credores por empréstimo e outros credores necessitam de informação para auxiliá-los na avaliação das perspectivas em termos de entrada de fluxos de caixa futuros para a entidade.

OB4. Para avaliar as perspectivas da entidade em termos de entrada de fluxos de caixa futuros, investidores existentes e em potencial, credores por empréstimo e outros credores necessitam de informação acerca de recursos da entidade, reivindicações contra a entidade, e o quão eficiente e efetivamente a administração da entidade e seu conselho de administração² têm cumprido com suas responsabilidades no uso dos recursos da entidade. Exemplos de referidas responsabilidades incluem a proteção de recursos da entidade de efeitos desfavoráveis advindos de fatos econômicos, como, por exemplo, mudanças de preço e de tecnologia, e a garantia de que a entidade tem cumprido as leis, com a regulação e com as disposições contratuais vigentes. Informações sobre a aprovação do cumprimento de suas responsabilidades

são também úteis para decisões a serem tomadas por investidores existentes, credores por empréstimo e outros que tenham o direito de votar ou de outro modo exerçam influência nos atos praticados pela administração.

- OB5. Muitos investidores, credores por empréstimo e outros credores, existentes e em potencial, não podem requerer que as entidades que reportam a informação prestem a eles diretamente as informações de que necessitam, devendo desse modo confiar nos relatórios contábil-financeiros de propósito geral, para grande parte da informação contábil-financeira que buscam. Consequentemente, eles são os usuários primários para quem relatórios contábil-financeiros de propósito geral são direcionados.
- OB6. Entretanto, relatórios contábil-financeiros de propósito geral não atendem e não podem atender a todas as informações de que investidores, credores por empréstimo e outros credores, existentes e em potencial, necessitam. Esses usuários precisam considerar informação pertinente de outras fontes, como, por exemplo, condições econômicas gerais e expectativas, eventos políticos e clima político, e perspectivas e panorama para a indústria e para a entidade.
- OB7. Relatórios contábil-financeiros de propósito geral não são elaborados para se chegar ao valor da entidade que reporta a informação; a rigor, fornecem informação para auxiliar investidores, credores por empréstimo e outros credores, existentes e em potencial, a estimarem o valor da entidade que reporta a informação.
- OB8. Usuários primários individuais têm diferentes, e possivelmente conflitantes, desejos e necessidades de informação. Este Conselho Federal de Contabilidade, ao levar à frente o processo de produção de suas normas, irá procurar proporcionar um conjunto de informações que atenda às necessidades do número máximo de usuários primários. Contudo, a concentração em necessidades comuns de informação não impede que a entidade que reporta a informação preste informações adicionais que sejam mais úteis a um subconjunto particular de usuários primários.
- OB9. A administração da entidade que reporta a informação está também interessada em informação contábil-financeira sobre a entidade. Contudo, a administração

não precisa apoiar-se em relatórios contábil-financeiros de propósito geral uma vez que é capaz de obter a informação contábil-financeira de que precisa internamente.

OB10. Outras partes interessadas, como, por exemplo, órgãos reguladores e membros do público que não sejam investidores, credores por empréstimo e outros credores, podem do mesmo modo achar úteis relatórios contábil-financeiros de propósito geral. Contudo, esses relatórios não são direcionados primariamente a esses outros grupos.

OB11. Em larga extensão, os relatórios contábil-financeiros são baseados em estimativas, julgamentos e modelos e não em descrições ou retratos exatos. A Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que devem amparar tais estimativas, julgamentos e modelos. Os conceitos representam o objetivo que este CFC e os elaboradores dos relatórios contábil-financeiros devem se empenhar em alcançar. Assim como a maioria dos objetivos, a visão contida na Estrutura Conceitual do que sejam a elaboração e a divulgação do relatório contábil-financeiro ideal é improvável de ser atingida em sua totalidade, pelo menos no curto prazo, visto que se requer tempo para a compreensão, aceitação e implementação de novas formas de analisar transações e outros eventos. Não obstante, o estabelecimento de objetivo a ser alcançado com empenho é essencial para que o processo de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro venha a evoluir e tenha sua utilidade aprimorada.

Informação acerca dos recursos econômicos da entidade que reporta a informação, reivindicações e mudanças nos recursos e reivindicações

OB12. Relatórios contábil-financeiros de propósito geral fornecem informação acerca da posição patrimonial e financeira da entidade que reporta a informação, a qual representa informação sobre os recursos econômicos da entidade e reivindicações contra a entidade que reporta a informação. Relatórios contábil-financeiros também fornecem informação sobre os efeitos de transações e outros eventos que alteram os recursos econômicos da entidade que reporta a informação e reivindicações contra ela. Ambos os tipos de

informação fornecem dados de entrada úteis para decisões ligadas ao fornecimento de recursos para a entidade.

Recursos econômicos e reivindicações

OB13. Informação sobre a natureza e os montantes de recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação pode auxiliar usuários a identificarem a fraqueza e o vigor financeiro da entidade que reporta a informação. Essa informação pode auxiliar os usuários a avaliar a liquidez e a solvência da entidade que reporta a informação, suas necessidades em termos de financiamento adicional e o quão provavelmente bem sucedido será seu intento em angariar esse financiamento. Informações sobre as prioridades e as exigências de pagamento de reivindicações vigentes ajudam os usuários a prever de que forma fluxos de caixa futuros serão distribuídos entre aqueles com reivindicações contra a entidade que reporta a informação.

OB14. Diferentes tipos de recursos econômicos afetam diferentemente a avaliação dos usuários acerca das perspectivas da entidade que reporta a informação em termos de fluxos de caixa futuros. Alguns fluxos de caixa futuros resultam diretamente de recursos econômicos existentes, como, por exemplo, contas a receber. Outros fluxos de caixa resultam do uso variado de recursos combinados com vistas à produção e venda de produtos e serviços aos clientes. Muito embora fluxos de caixa não possam ser identificados com recursos econômicos individuais (ou reivindicações), usuários dos relatórios contábil-financeiros precisam saber a natureza e o montante dos recursos disponíveis para uso nas operações da entidade que reporta a informação.

Mudanças nos recursos econômicos e reivindicações

OB15. Mudanças nos recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação resultam da performance financeira da entidade (ver itens OB17 a OB20) e de outros eventos ou transações, como, por exemplo, a emissão de títulos de dívida ou de títulos patrimoniais (ver item OB21). Para poder avaliar adequadamente as perspectivas de fluxos de caixa futuros da entidade

que reporta a informação, os usuários precisam estar aptos a distinguir a natureza dessas mudanças.

OB16. Informações sobre a performance financeira da entidade que reporta a informação auxiliam os usuários a compreender o retorno que a entidade tenha produzido sobre os seus recursos econômicos. Informações sobre o retorno que a entidade tenha produzido servem como indicativo de quão diligente a administração tem sido no desempenho de suas responsabilidades para tornar eficiente e eficaz o uso dos recursos da entidade que reporta a informação. Informações sobre a variabilidade e sobre os componentes desse retorno também são importantes, especialmente para avaliação das incertezas associadas a fluxos de caixa futuros. Informações sobre a performance financeira passada da entidade que reporta a informação e sobre o quão diligente a administração tem sido no desempenho de suas responsabilidades são do mesmo modo úteis para predição de retornos futuros da entidade sobre os seus recursos econômicos.

Performance financeira refletida pelo regime de competência (*accruals*)

OB17. O regime de competência retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos distintos. Isso é importante em função de a informação sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação, e sobre as mudanças nesses recursos econômicos e reivindicações ao longo de um período, fornecer melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período.

OB18. Informações sobre a performance financeira da entidade que reporta a informação durante um período que são reflexos de mudanças em seus recursos econômicos e reivindicações, e não da obtenção adicional de

recursos diretamente de investidores e credores (ver item OB21), são úteis para avaliar a capacidade passada e futura da entidade na geração de fluxos de caixa líquidos. Essas informações servem de indicativos da extensão em que a entidade que reporta a informação tenha aumentado seus recursos econômicos disponíveis, e dessa forma sua capacidade de gerar fluxos de caixa líquidos por meio de suas operações e não pela obtenção de recursos adicionais diretamente de investidores e credores.

OB19. Informações sobre a performance financeira da entidade que reporta a informação durante um período também podem ser indicativos da extensão em que determinados eventos, tais como mudanças nos preços de mercado ou nas taxas de juros, tenham provocado aumento ou diminuição nos recursos econômicos e reivindicações da entidade, afetando por conseguinte a capacidade de a entidade gerar a entrada de fluxos de caixa líquidos.

Performance financeira refletida pelos fluxos de caixa passados

OB20. Informações sobre os fluxos de caixa da entidade que reporta a informação durante um período também ajudam os usuários a avaliar a capacidade de a entidade gerar fluxos de caixa futuros líquidos. Elas indicam como a entidade que reporta a informação obtém e despense caixa, incluindo informações sobre seus empréstimos e resgate de títulos de dívida, dividendos em caixa e outras distribuições em caixa para seus investidores, e outros fatores que podem afetar a liquidez e a solvência da entidade. Informações sobre os fluxos de caixa auxiliam os usuários a compreender as operações da entidade que reporta a informação, a avaliar suas atividades de financiamento e investimento, a avaliar sua liquidez e solvência e a interpretar outras informações acerca de sua performance financeira.

Mudanças nos recursos econômicos e reivindicações que não são resultantes da performance financeira

OB21. Os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação podem ainda mudar por outras razões que não sejam resultantes de sua

performance financeira, como é o caso da emissão adicional de suas ações. Informações sobre esse tipo de mudança são necessárias para dar aos usuários uma completa compreensão do porquê das mudanças nos recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação e as implicações dessas mudanças em sua futura performance financeira.

CAPÍTULO 2: A Entidade que reporta a informação

[a ser acrescentado futuramente]

CAPÍTULO 3: Características qualitativas da informação contábil-financeira útil

Índice	Item
Introdução	QC1 – QC3
Características qualitativas da informação contábil-financeira útil	QC4 – QC34
Características qualitativas fundamentais	QC5 – QC18
Relevância	QC6 – QC11
Materialidade	QC 11
Representação fidedigna	QC12 – QC16
Aplicação das características qualitativas fundamentais	QC17 – QC18
Características qualitativas de melhoria	QC19 – QC34
Comparabilidade	QC20 – QC25
Verificabilidade	QC26 – QC28
Tempestividade	QC29
Compreensibilidade	QC30 – QC32
Aplicação das características qualitativas de melhoria	QC33 – QC34
Restrição de custo na elaboração e divulgação da informação contábil-financeira útil	QC35 – QC39

Introdução

QC1. As características qualitativas da informação contábil-financeira útil, discutida neste capítulo, identificam os tipos de informação que muito provavelmente são reputadas como as mais úteis para investidores, credores por empréstimos

e outros credores, existentes e em potencial, para tomada de decisões acerca da entidade que reporta com base na informação contida nos seus relatórios contábil-financeiros (informação contábil-financeira).

QC2. Os relatórios contábil-financeiros fornecem informação sobre os recursos econômicos da entidade que reporta a informação, sobre reivindicações contra a entidade que reporta a informação e os efeitos de transações e outros eventos e condições que modificam esses recursos e reivindicações. (Essa informação é referenciada na Estrutura Conceitual como sendo uma informação sobre o fenômeno econômico). Alguns relatórios contábil-financeiros também incluem material explicativo sobre as expectativas da administração e sobre as estratégias para a entidade que reporta a informação, bem como outros tipos de informação sobre o futuro (*forward-looking information*).

QC3. As características qualitativas da informação contábil-financeira útil³ devem ser aplicadas à informação contábil-financeira fornecida pelas demonstrações contábeis, assim como à informação contábil-financeira fornecida por outros meios. O custo de gerar a informação, que é uma restrição sempre presente na entidade no processo de fornecer informação contábil-financeira útil, deve ser observado similarmente. No entanto, as considerações a serem tecidas quando da aplicação das características qualitativas e da restrição do custo podem ser diferentes para diferentes tipos de informação. Por exemplo, aplicá-las à informação sobre o futuro (*forward-looking information*) pode ser diferente de aplicá-las à informação sobre recursos econômicos e reivindicações existentes e sobre mudanças nesses recursos e reivindicações.

Características qualitativas da informação contábil-financeira útil

QC4. Se a informação contábil-financeira é para ser útil, ela precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar. A utilidade da informação contábil-financeira é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível.

Características qualitativas fundamentais

QC5. As características qualitativas fundamentais são relevância e representação fidedigna.

Relevância

QC6. Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. A informação pode ser capaz de fazer diferença em uma decisão mesmo no caso de alguns usuários decidirem não a levar em consideração, ou já tiver tomado ciência de sua existência por outras fontes.

QC7. A informação contábil-financeira é capaz de fazer diferença nas decisões se tiver valor preditivo, valor confirmatório ou ambos.

QC8. A informação contábil-financeira tem valor preditivo se puder ser utilizada como dado de entrada em processos empregados pelos usuários para prever futuros resultados. A informação contábil-financeira não precisa ser uma predição ou uma projeção para que possua valor preditivo. A informação contábil-financeira com valor preditivo é empregada pelos usuários ao fazerem suas próprias previsões.

QC9. A informação contábil-financeira tem valor confirmatório se retroalimentar – servir de *feedback* – avaliações prévias (confirmá-las ou alterá-las).

QC10. O valor preditivo e o valor confirmatório da informação contábil-financeira estão inter-relacionados. A informação que tem valor preditivo muitas vezes também tem valor confirmatório. Por exemplo, a informação sobre receita para o ano corrente, a qual pode ser utilizada como base para prever receitas para anos futuros, também pode ser comparada com previsões de receita para o ano corrente que foram feitas nos anos anteriores. Os resultados dessas comparações podem auxiliar os usuários a corrigirem e a melhorarem os processos que foram utilizados para fazer tais previsões.

Materialidade

QC11. A informação é material se a sua omissão ou sua divulgação distorcida (*misstating*) puder influenciar decisões que os usuários tomam com base na informação contábil-financeira acerca de entidade específica que reporta a

informação. Em outras palavras, a materialidade é um aspecto de relevância específico da entidade baseado na natureza ou na magnitude, ou em ambos, dos itens para os quais a informação está relacionada no contexto do relatório contábil-financeiro de uma entidade em particular. Consequentemente, não se pode especificar um limite quantitativo uniforme para materialidade ou predeterminar o que seria julgado material para uma situação particular.

Representação fidedigna

- QC12. Os relatórios contábil-financeiros representam um fenômeno econômico em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser *completa, neutra e livre de erro*. É claro, a perfeição é rara, se de fato alcançável. O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível.
- QC13. O retrato da realidade econômica completo deve incluir toda a informação necessária para que o usuário compreenda o fenômeno sendo retratado, incluindo todas as descrições e explicações necessárias. Por exemplo, um retrato completo de um grupo de ativos incluiria, no mínimo, a descrição da natureza dos ativos que compõem o grupo, o retrato numérico de todos os ativos que compõem o grupo, e a descrição acerca do que o retrato numérico representa (por exemplo, custo histórico original, custo histórico ajustado ou valor justo). Para alguns itens, um retrato completo pode considerar ainda explicações de fatos significativos sobre a qualidade e a natureza desses itens, fatos e circunstâncias que podem afetar a qualidade e a natureza deles, e os processos utilizados para determinar os números retratados.
- QC14. Um retrato neutro da realidade econômica é desprovido de viés na seleção ou na apresentação da informação contábil-financeira. Um retrato neutro não deve ser distorcido com contornos que possa receber dando a ele maior ou menor peso, ênfase maior ou menor, ou qualquer outro tipo de manipulação que aumente a probabilidade de a informação contábil-financeira ser recebida

pelos seus usuários de modo favorável ou desfavorável. Informação neutra não significa informação sem propósito ou sem influência no comportamento dos usuários. A bem da verdade, informação contábil-financeira relevante, por definição, é aquela capaz de fazer diferença nas decisões tomadas pelos usuários.

QC15. Representação fidedigna não significa exatidão em todos os aspectos. Um retrato da realidade econômica livre de erros significa que não há erros ou omissões no fenômeno retratado, e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros. Nesse sentido, um retrato da realidade econômica livre de erros não significa algo perfeitamente exato em todos os aspectos. Por exemplo, a estimativa de preço ou valor não observável não pode ser qualificada como sendo algo exato ou inexato. Entretanto, a representação dessa estimativa pode ser considerada fidedigna se o montante for descrito claramente e precisamente como sendo uma estimativa, se a natureza e as limitações do processo forem devidamente reveladas, e nenhum erro tiver sido cometido na seleção e aplicação do processo apropriado para desenvolvimento da estimativa.

QC16. Representação fidedigna, por si só, não resulta necessariamente em informação útil. Por exemplo, a entidade que reporta a informação pode receber um item do imobilizado por meio de subvenção governamental. Obviamente, a entidade ao reportar que adquiriu um ativo sem custo retrataria com fidedignidade o custo desse ativo, porém essa informação provavelmente não seria muito útil. Outro exemplo mais sutil seria a estimativa do montante por meio do qual o valor contábil do ativo seria ajustado para refletir a perda por desvalorização no seu valor (*impairment loss*). Essa estimativa pode ser uma representação fidedigna se a entidade que reporta a informação tiver aplicado com propriedade o processo apropriado, tiver descrito com propriedade a estimativa e tiver revelado quaisquer incertezas que afetam significativamente a estimativa. Entretanto, se o nível de incerteza de referida estimativa for suficientemente alto, a estimativa não será particularmente útil. Em outras palavras, a relevância do ativo que está sendo representado com

fidedignidade será questionável. Se não existir outra alternativa para retratar a realidade econômica que seja mais fidedigna, a estimativa nesse caso deve ser considerada a melhor informação disponível.

Aplicação das características qualitativas fundamentais

- QC17. A informação precisa concomitantemente ser relevante e representar com fidedignidade a realidade reportada para ser útil. Nem a representação fidedigna de fenômeno irrelevante, tampouco a representação não fidedigna de fenômeno relevante auxiliam os usuários a tomarem boas decisões.
- QC18. O processo mais eficiente e mais efetivo para aplicação das características qualitativas fundamentais usualmente seria o que segue (sujeito aos efeitos das características de melhoria e à restrição do custo, que não são considerados neste exemplo). Primeiro, identificar o fenômeno econômico que tenha o potencial de ser útil para os usuários da informação contábil-financeira reportada pela entidade. Segundo, identificar o tipo de informação sobre o fenômeno que seria mais relevante se estivesse disponível e que poderia ser representado com fidedignidade. Terceiro, determinar se a informação está disponível e pode ser representada com fidedignidade. Dessa forma, o processo de satisfazer as características qualitativas fundamentais chega ao seu fim. Caso contrário, o processo deve ser repetido a partir do próximo tipo de informação mais relevante.

CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DE MELHORIA

- QC19. Comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade são características qualitativas que melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade. As características qualitativas de melhoria podem também auxiliar a determinar qual de duas alternativas que sejam consideradas equivalentes em termos de relevância e fidedignidade de representação deve ser usada para retratar um fenômeno.

Comparabilidade

- QC20. As decisões de usuários implicam escolhas entre alternativas, como, por exemplo, vender ou manter um investimento, ou investir em uma entidade ou

noutra. Consequentemente, a informação acerca da entidade que reporta informação será mais útil caso possa ser comparada com informação similar sobre outras entidades e com informação similar sobre a mesma entidade para outro período ou para outra data.

- QC21. Comparabilidade é a característica qualitativa que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles. Diferentemente de outras características qualitativas, a comparabilidade não está relacionada com um único item. A comparação requer no mínimo dois itens.
- QC22. Consistência, embora esteja relacionada com a comparabilidade, não significa o mesmo. Consistência refere-se ao uso dos mesmos métodos para os mesmos itens, tanto de um período para outro considerando a mesma entidade que reporta a informação, quanto para um único período entre entidades. Comparabilidade é o objetivo; a consistência auxilia a alcançar esse objetivo.
- QC23. Comparabilidade não significa uniformidade. Para que a informação seja comparável, coisas iguais precisam parecer iguais e coisas diferentes precisam parecer diferentes. A comparabilidade da informação contábil-financeira não é aprimorada ao se fazer com que coisas diferentes pareçam iguais ou ainda ao se fazer coisas iguais parecerem diferentes.
- QC24. Algum grau de comparabilidade é possivelmente obtido por meio da satisfação das características qualitativas fundamentais. A representação fidedigna de fenômeno econômico relevante deve possuir naturalmente algum grau de comparabilidade com a representação fidedigna de fenômeno econômico relevante similar de outra entidade que reporta a informação.
- QC25. Muito embora um fenômeno econômico singular possa ser representado com fidedignidade de múltiplas formas, a discricionariedade na escolha de métodos contábeis alternativos para o mesmo fenômeno econômico diminui a comparabilidade.

Verificabilidade

- QC26. A verificabilidade ajuda a assegurar aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar. A

verificabilidade significa que diferentes observadores, cômicos e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna. Informação quantificável não necessita ser um único ponto estimado para ser verificável. Uma faixa de possíveis montantes com suas probabilidades respectivas pode também ser verificável.

QC27. A verificação pode ser direta ou indireta. Verificação direta significa verificar um montante ou outra representação por meio de observação direta, como, por exemplo, por meio da contagem de caixa. Verificação indireta significa checar os dados de entrada do modelo, fórmula ou outra técnica e recalculá-los os resultados obtidos por meio da aplicação da mesma metodologia. Um exemplo é a verificação do valor contábil dos estoques por meio da checagem dos dados de entrada (quantidades e custos) e por meio do recálculo do saldo final dos estoques utilizando a mesma premissa adotada no fluxo do custo (por exemplo, utilizando o método PEPS).

QC28. Pode não ser possível verificar algumas explicações e alguma informação contábil-financeira sobre o futuro (*forward-looking information*) até que o período futuro seja totalmente alcançado. Para ajudar os usuários a decidir se desejam usar dita informação, é normalmente necessário divulgar as premissas subjacentes, os métodos de obtenção da informação e outros fatores e circunstâncias que suportam a informação.

Tempestividade

QC29. Tempestividade significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões. Em geral, a informação mais antiga é a que tem menos utilidade. Contudo, certa informação pode ter o seu atributo tempestividade prolongado após o encerramento do período contábil, em decorrência de alguns usuários, por exemplo, necessitarem identificar e avaliar tendências.

Compreensibilidade

QC30. Classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão

torna-a compreensível.

QC31. Certos fenômenos são inerentemente complexos e não podem ser facilmente compreendidos. A exclusão de informações sobre esses fenômenos dos relatórios contábil-financeiros pode tornar a informação constante em referidos relatórios mais facilmente compreendida. Contudo, referidos relatórios seriam considerados incompletos e potencialmente distorcidos (*misleading*).

QC32. Relatórios contábil-financeiros são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e que revisem e analisem a informação diligentemente. Por vezes, mesmo os usuários bem informados e diligentes podem sentir a necessidade de procurar ajuda de consultor para compreensão da informação sobre um fenômeno econômico complexo.

Aplicação das características qualitativas de melhoria

QC33. Características qualitativas de melhoria devem ser maximizadas na extensão possível. Entretanto, as características qualitativas de melhoria, quer sejam individualmente ou em grupo, não podem tornar a informação útil se dita informação for irrelevante ou não for representação fidedigna.

QC34. A aplicação das características qualitativas de melhoria é um processo iterativo que não segue uma ordem preestabelecida. Algumas vezes, uma característica qualitativa de melhoria pode ter que ser diminuída para maximização de outra característica qualitativa. Por exemplo, a redução temporária na comparabilidade como resultado da aplicação prospectiva de uma nova norma contábil-financeira pode ser vantajosa para o aprimoramento da relevância ou da representação fidedigna no longo prazo. Divulgações apropriadas podem parcialmente compensar a não comparabilidade.

Restrição de custo na elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro útil

QC35. O custo de gerar a informação é uma restrição sempre presente na entidade no processo de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. O

processo de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro impõe custos, sendo importante que ditos custos sejam justificados pelos benefícios gerados pela divulgação da informação. Existem variados tipos de custos e benefícios a considerar.

- QC36. Fornecedores de informação contábil-financeira envidam grande parte de seus esforços na coleta, no processamento, na verificação e na disseminação de informação contábil-financeira, mas os usuários em última instância pagam por esses custos na forma de retornos reduzidos. Usuários de informação contábil-financeira também incorrem em custos de análise e interpretação de informação fornecida. Se a informação demandada não é fornecida, os usuários incorrem em custos adicionais de obtenção da informação por meio de outras fontes ou por meio de sua estimativa.
- QC37. A elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro que seja relevante e que represente com fidedignidade o que se propõe representar auxilia os usuários a tomarem decisões com grau de confiança maior. Isso resulta em funcionamento mais eficiente dos mercados de capitais e em custo menor de capital para a economia como um todo. O investidor individual, o credor por empréstimo ou outro credor também se beneficiam desse processo por meio de decisões assentadas na melhor informação. Entretanto, não é possível para relatórios contábil-financeiros de propósito geral fornecer toda e qualquer informação que todo usuário repete ser relevante.
- QC38. Na aplicação da restrição do custo, avalia-se se os benefícios proporcionados pela elaboração e divulgação de informação em particular são provavelmente justificados pelos custos incorridos para fornecimento e uso dessa informação. Quando da aplicação da restrição do custo no desenvolvimento do padrão proposto de elaboração e divulgação, o órgão normatizador deve procurar se informar junto aos fornecedores da informação, usuários, auditores independentes, acadêmicos e outros agentes sobre a natureza e quantidade esperada de benefícios e custos desse padrão. Em grande parte dos casos, as avaliações são baseadas na combinação de informação quantitativa e qualitativa.

QC39. Em função da subjetividade inerente ao processo, as avaliações de diferentes indivíduos acerca dos custos e benefícios da elaboração e divulgação de itens particulares de informação contábil-financeira devem variar. Dessa forma, o órgão normatizador deve procurar tomar por base os custos e benefícios com relação à elaboração e à divulgação de modo geral, e não somente em relação a entidades individuais que reportam a informação. Isso não quer dizer que as avaliações de custos e benefícios sempre são justificadas pelas mesmas exigências de divulgação para todas as entidades. Diferenças podem ser apropriadas em decorrência dos tamanhos variados das entidades, das diferentes formas de captação de capital (publicamente ou privadamente), das diferentes necessidades de usuários ou de outros fatores.

CAPÍTULO 4: Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação da demonstrações contábeis: texto remanescente

Índice	Item
Premissa subjacente	4.1
Continuidade	4.1
Elementos das demonstrações contábeis	4.2 – 4.36
Posição patrimonial e financeira	4.4 – 4.7
Ativos	4.8 – 4.14
Passivos	4.15 – 4.19
Patrimônio líquido	4.20 – 4.23
Performance	4.24 – 4.28
Receitas	4.29 – 4.32
Despesas	4.33 – 4.35
Ajustes para manutenção de capital	4.36
Reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis	4.37 – 4.53
Probabilidade de futuros benefícios econômicos	4.40
Confiabilidade da mensuração	4.41 – 4.43
Reconhecimento de ativos	4.44 – 4.45
Reconhecimento de passivos	4.46
Reconhecimento de receitas	4.47 – 4.48

Reconhecimento de despesas	4.49 – 4.53
Mensuração dos elementos das demonstrações contábeis	4.54 – 4.56
Conceitos de capital e de manutenção de capital	4.57 – 4.65
Conceitos de capital	4.57 – 4.58
Conceitos de manutenção de capital e determinação do lucro	4.59 – 4.65

O texto remanescente da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis anteriormente emitida não foi emendado para refletir quaisquer alterações implementadas pela NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis (a IAS 1 que o espelha foi revisada pelo IASB em 2007).

O texto remanescente será atualizado quando forem revisitados conceitualmente os elementos das demonstrações contábeis e suas bases de mensuração.

Premissa subjacente

Continuidade

4.1. As demonstrações contábeis normalmente são elaboradas tendo como premissa que a entidade está em atividade (*going concern assumption*) e irá manter-se em operação por um futuro previsível. Desse modo, parte-se do pressuposto de que a entidade não tem a intenção, nem tampouco a necessidade, de entrar em processo de liquidação ou de reduzir materialmente a escala de suas operações. Por outro lado, se essa intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis podem ter que ser elaboradas em bases diferentes e, nesse caso, a base de elaboração utilizada deve ser divulgada.

Elementos das demonstrações contábeis

4.2. As demonstrações contábeis retratam os efeitos patrimoniais e financeiros das transações e outros eventos, por meio do grupamento dos mesmos em classes

amplas de acordo com as suas características econômicas. Essas classes amplas são denominadas de elementos das demonstrações contábeis. Os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço patrimonial são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado são as receitas e as despesas. A demonstração das mutações na posição financeira usualmente reflete os elementos da demonstração do resultado e as alterações nos elementos do balanço patrimonial. Assim, esta Estrutura Conceitual não identifica qualquer elemento que seja exclusivo dessa demonstração.

4.3.A apresentação desses elementos no balanço patrimonial e na demonstração do resultado envolve um processo de subclassificação. Por exemplo, ativos e passivos podem ser classificados por sua natureza ou função nos negócios da entidade, a fim de mostrar as informações da maneira mais útil aos usuários para fins de tomada de decisões econômicas.

Posição patrimonial e financeira

4.4.Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:

- (a) *ativo* é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;
- (b) *passivo* é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos;
- (c) *patrimônio líquido* é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

4.5.As definições de ativo e de passivo identificam suas características essenciais, mas não procuram especificar os critérios que precisam ser observados para que eles possam ser reconhecidos no balanço patrimonial. Desse modo, as definições

abrangem itens que não são reconhecidos como ativos ou como passivos no balanço patrimonial em função de não satisfazerem os critérios de reconhecimento discutidos nos itens 4.37 a 4.53. Especificamente, a expectativa de que futuros benefícios econômicos fluam para a entidade ou saiam da entidade deve ser suficientemente certa para que seja observado o critério de probabilidade do item 4.38, antes que um ativo ou um passivo seja reconhecido.

4.6. Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência subjacente e realidade econômica e não apenas para sua forma legal. Assim, por exemplo, no caso do arrendamento mercantil financeiro, a essência subjacente e a realidade econômica são a de que o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado pela maior parte da sua vida útil, em contraprestação de aceitar a obrigação de pagar por esse direito valor próximo do valor justo do ativo e o respectivo encargo financeiro. Dessa forma, o arrendamento mercantil financeiro dá origem a itens que satisfazem à definição de ativo e de passivo e, portanto, devem ser reconhecidos como tais no balanço patrimonial do arrendatário.

4.7. Balanços patrimoniais elaborados de acordo com as normas, interpretações e comunicados técnicos vigentes podem incluir itens que não satisfaçam às definições de ativo ou de passivo e que não sejam tratados como parte do patrimônio líquido. As definições estabelecidas no item 4.4 devem, por outro lado, subsidiar futuras revisões a serem promovidas nos documentos vigentes, bem como na formulação de normas, interpretações e comunicados técnicos adicionais.

Ativos

4.8. O benefício econômico futuro incorporado a um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Tal potencial pode ser produtivo, quando o recurso for parte integrante das atividades operacionais da entidade. Pode também ter a forma de conversibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou pode ainda ser capaz de reduzir as saídas de caixa, como no caso de processo industrial alternativo que

reduza os custos de produção.

4.9.A entidade geralmente emprega os seus ativos na produção de bens ou na prestação de serviços capazes de satisfazer os desejos e as necessidades dos consumidores. Tendo em vista que esses bens ou serviços podem satisfazer esses desejos ou necessidades, os consumidores se dispõem a pagar por eles e a contribuir assim para o fluxo de caixa da entidade. O caixa por si só rende serviços para a entidade, visto que exerce um comando sobre os demais recursos.

4.10.Os benefícios econômicos futuros incorporados a um ativo podem fluir para a entidade de diversas maneiras. Por exemplo, o ativo pode ser:

- (a) usado isoladamente ou em conjunto com outros ativos na produção de bens ou na prestação de serviços a serem vendidos pela entidade;
- (b) trocado por outros ativos;
- (c) usado para liquidar um passivo; ou
- (d) distribuído aos proprietários da entidade.

4.11.Muitos ativos, como, por exemplo, itens do imobilizado, têm forma física. Entretanto, a forma física não é essencial para a existência de ativo. Assim sendo, as patentes e os direitos autorais, por exemplo, são considerados ativos, caso deles sejam esperados que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e caso eles sejam por ela controlados.

4.12.Muitos ativos, como, por exemplo, contas a receber e imóveis, estão associados a direitos legais, incluindo o direito de propriedade. Ao determinar a existência do ativo, o direito de propriedade não é essencial. Assim, por exemplo, um imóvel objeto de arrendamento mercantil será um ativo, caso a entidade controle os benefícios econômicos que são esperados que fluam da propriedade. Embora a capacidade de a entidade controlar os benefícios econômicos normalmente resulte da existência de direitos legais, o item pode, contudo, satisfazer à definição de ativo mesmo quando não houver controle legal. Por exemplo, o conhecimento (*know-how*) obtido por meio da atividade de desenvolvimento de produto pode satisfazer à definição de ativo quando, mantendo esse conhecimento (*know-how*) em segredo, a entidade controlar os benefícios econômicos que são esperados que

fluam desse ativo.

- 4.13. Os ativos da entidade resultam de transações passadas ou de outros eventos passados. As entidades normalmente obtêm ativos por meio de sua compra ou produção, mas outras transações ou eventos podem gerar ativos. Por exemplo, um imóvel recebido de ente governamental como parte de programa para fomentar o crescimento econômico de dada região ou a descoberta de jazidas minerais. Transações ou eventos previstos para ocorrer no futuro não dão origem, por si só, ao surgimento de ativos. Desse modo, por exemplo, a intenção de adquirir estoques não atende, por si só, à definição de ativo.
- 4.14. Há uma forte associação entre incorrer em gastos e gerar ativos, mas ambas as atividades não são necessariamente indissociáveis. Assim, o fato de a entidade ter incorrido em gasto pode fornecer uma evidência de busca por futuros benefícios econômicos, mas não é prova conclusiva de que um item que satisfaça à definição de ativo tenha sido obtido. De modo análogo, a ausência de gasto relacionado não impede que um item satisfaça à definição de ativo e se qualifique para reconhecimento no balanço patrimonial. Por exemplo, itens que foram doados à entidade podem satisfazer à definição de ativo.

Passivos

- 4.15. Uma característica essencial para a existência de passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou de desempenhar uma dada tarefa de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de contrato ou de exigências estatutárias. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por bens e serviços recebidos. Entretanto, obrigações surgem também de práticas usuais do negócio, de usos e costumes e do desejo de manter boas relações comerciais ou agir de maneira equitativa. Desse modo, se, por exemplo, a entidade que decida, por questão de política mercadológica ou de imagem, retificar defeitos em seus produtos, mesmo quando tais defeitos tenham se tornado conhecidos depois da expiração do período da garantia, as importâncias que espera gastar com os produtos já vendidos constituem passivos.

4.16. Deve-se fazer uma distinção entre obrigação presente e compromisso futuro. A decisão da administração de uma entidade para adquirir ativos no futuro não dá origem, por si só, a uma obrigação presente. A obrigação normalmente surge somente quando um ativo é entregue ou a entidade ingressa em acordo irrevogável para adquirir o ativo. Nesse último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências econômicas de deixar de cumprir a obrigação, como, por exemplo, em função da existência de penalidade contratual significativa, deixam a entidade com pouca, caso haja alguma, liberdade para evitar o desembolso de recursos em favor da outra parte.

4.17. A liquidação de uma obrigação presente geralmente implica a utilização, pela entidade, de recursos incorporados de benefícios econômicos a fim de satisfazer a demanda da outra parte. A liquidação de uma obrigação presente pode ocorrer de diversas maneiras, como, por exemplo, por meio de:

- (a) pagamento em caixa;
- (b) transferência de outros ativos;
- (c) prestação de serviços;
- (d) substituição da obrigação por outra; ou
- (e) conversão da obrigação em item do patrimônio líquido.

A obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como pela renúncia do credor ou pela perda dos seus direitos.

4.18. Passivos resultam de transações ou outros eventos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de bens e o uso de serviços dão origem a contas a pagar (a não ser que pagos adiantadamente ou na entrega) e o recebimento de empréstimo bancário resulta na obrigação de honrá-lo no vencimento. A entidade também pode ter a necessidade de reconhecer como passivo os futuros abatimentos baseados no volume das compras anuais dos clientes. Nesse caso, a venda de bens no passado é a transação que dá origem ao passivo.

4.19. Alguns passivos somente podem ser mensurados por meio do emprego de significativo grau de estimativa. No Brasil, denominam-se esses passivos de provisões. A definição de passivo, constante do item 4.4, segue uma abordagem

ampla. Desse modo, caso a provisão envolva uma obrigação presente e satisfaça os demais critérios da definição, ela é um passivo, ainda que seu montante tenha que ser estimado. Exemplos concretos incluem provisões para pagamentos a serem feitos para satisfazer acordos com garantias em vigor e provisões para fazer face a obrigações de aposentadoria.

Patrimônio líquido

4.20. Embora o patrimônio líquido seja definido no item 4.4 como algo residual, ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, na sociedade por ações, recursos aportados pelos sócios, reservas resultantes de retenções de lucros e reservas representando ajustes para manutenção do capital podem ser demonstrados separadamente. Tais classificações podem ser relevantes para a tomada de decisão dos usuários das demonstrações contábeis quando indicarem restrições legais ou de outra natureza sobre a capacidade que a entidade tem de distribuir ou aplicar de outra forma os seus recursos patrimoniais. Podem também refletir o fato de que determinadas partes com direitos de propriedade sobre a entidade têm direitos diferentes com relação ao recebimento de dividendos ou ao reembolso de capital.

4.21. A constituição de reservas é, por vezes, exigida pelo estatuto ou por lei para dar à entidade e seus credores uma margem maior de proteção contra os efeitos de prejuízos. Outras reservas podem ser constituídas em atendimento a leis que concedem isenções ou reduções nos impostos a pagar quando são feitas transferências para tais reservas. A existência e o tamanho de tais reservas legais, estatutárias e fiscais representam informações que podem ser importantes para a tomada de decisão dos usuários. As transferências para tais reservas são apropriações de lucros acumulados, portanto, não constituem despesas.

4.22. O montante pelo qual o patrimônio líquido é apresentado no balanço patrimonial depende da mensuração dos ativos e passivos. Normalmente, o montante agregado do patrimônio líquido somente por coincidência corresponde ao valor de mercado agregado das ações da entidade ou da soma que poderia ser obtida pela venda dos seus ativos líquidos numa base de item por item, ou da entidade como um todo,

tomando por base a premissa da continuidade (*going concern basis*).

4.23. Atividades comerciais e industriais, bem como outros negócios são frequentemente exercidos por meio de firmas individuais, sociedades limitadas, entidades estatais e outras organizações cujas estruturas, legal e regulamentar, em regra, são diferentes daquelas aplicáveis às sociedades por ações. Por exemplo, pode haver poucas restrições, caso haja, sobre a distribuição aos proprietários ou a outros beneficiários de montantes incluídos no patrimônio líquido. Não obstante, a definição de patrimônio líquido e os outros aspectos dessa Estrutura Conceitual que tratam do patrimônio líquido são igualmente aplicáveis a tais entidades.

Performance

4.24. O resultado é frequentemente utilizado como medida de performance ou como base para outras medidas, tais como o retorno do investimento ou o resultado por ação. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do resultado são as receitas e as despesas. O reconhecimento e a mensuração das receitas e despesas e, conseqüentemente, do resultado, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção de capital adotados pela entidade na elaboração de suas demonstrações contábeis. Esses conceitos estão expostos nos itens 4.57 a 4.65.

4.25. Os elementos de receitas e despesas são definidos como segue:

- (a) *receitas* são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais;
- (b) *despesas* são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais.

4.26. As definições de receitas e despesas identificam suas características essenciais, mas não são uma tentativa de especificar os critérios que precisam ser satisfeitos

para que sejam reconhecidas na demonstração do resultado. Os critérios para o reconhecimento das receitas e despesas estão expostos nos itens 4.37 a 4.53.

4.27. As receitas e as despesas podem ser apresentadas na demonstração do resultado de diferentes maneiras, de modo a serem prestadas informações relevantes para a tomada de decisões econômicas. Por exemplo, é prática comum distinguir os itens de receitas e despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade daqueles que não surgem. Essa distinção é feita considerando que a origem de um item é relevante para a avaliação da capacidade que a entidade tem de gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro. Por exemplo, atividades incidentais como a venda de um investimento de longo prazo são improváveis de voltarem a ocorrer em base regular. Quando da distinção dos itens dessa forma, deve-se levar em conta a natureza da entidade e suas operações. Itens que resultam das atividades usuais de uma entidade podem não ser usuais em outras entidades.

4.28. A distinção entre itens de receitas e de despesas e a sua combinação de diferentes maneiras também permitem demonstrar várias formas de medir a performance da entidade, com maior ou menor grau de abrangência dos itens. Por exemplo, a demonstração do resultado pode apresentar a margem bruta, o lucro ou o prejuízo das atividades usuais antes dos tributos sobre o resultado, o lucro ou o prejuízo das atividades usuais depois desses tributos e o lucro ou prejuízo líquido.

Receitas

4.29. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos.

A receita surge no curso das atividades usuais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties*, alugueis.

4.30. Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das receitas. Consequentemente, não são considerados como elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

4.31. Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não

circulantes. A definição de receita também inclui ganhos não realizados. Por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos e valores mobiliários negociáveis e os que resultam de aumentos no valor contábil de ativos de longo prazo. Quando esses ganhos são reconhecidos na demonstração do resultado, eles são usualmente apresentados separadamente, porque sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. Os ganhos são, em regra, reportados líquidos das respectivas despesas.

4.32. Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, bens e serviços recebidos em troca de bens e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços ao credor por empréstimo em liquidação da obrigação de pagar o empréstimo.

Despesas

4.33. A definição de despesas abrange tanto as perdas quanto as despesas propriamente ditas que surgem no curso das atividades usuais da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

4.34. Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das demais despesas. Consequentemente, não são consideradas como elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

4.35. Perdas incluem, por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não circulantes. A definição de despesas também inclui as perdas não realizadas. Por exemplo, as que surgem dos efeitos dos aumentos na taxa de câmbio de moeda estrangeira com relação aos empréstimos da entidade a pagar em tal moeda. Quando as perdas são reconhecidas na demonstração do resultado, elas são geralmente demonstradas

separadamente, pois sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. As perdas são, em regra, reportadas líquidas das respectivas receitas.

Ajustes para manutenção de capital

4.36. A reavaliação ou a atualização de ativos e passivos dão margem a aumentos ou a diminuições do patrimônio líquido. Embora tais aumentos ou diminuições se enquadrem na definição de receitas e de despesas, sob certos conceitos de manutenção de capital eles não são incluídos na demonstração do resultado. Em vez disso, tais itens são incluídos no patrimônio líquido como ajustes para manutenção do capital ou reservas de reavaliação. Esses conceitos de manutenção de capital estão expostos nos itens 4.57 a 4.65 desta Estrutura Conceitual.

Reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis

4.37. Reconhecimento é o processo que consiste na incorporação ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado de item que se enquadre na definição de elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento mencionados no item 4.38. Envolve a descrição do item, a mensuração do seu montante monetário e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem tampouco pelas notas explicativas ou material elucidativo.

4.38. Um item que se enquadre na definição de um elemento deve ser reconhecido se:

(a) for provável que algum benefício econômico futuro associado ao item flua para a entidade ou flua da entidade; e

(b) o item tiver custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade⁴.

4.39. Ao avaliar se um item se enquadra nesses critérios e, portanto, se qualifica para fins de reconhecimento nas demonstrações contábeis, é necessário considerar as observações sobre materialidade registradas no Capítulo 3 – *Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira Útil*. O inter-relacionamento

entre os elementos significa que um item que se enquadre na definição e nos critérios de reconhecimento de determinado elemento, por exemplo, um ativo, requer automaticamente o reconhecimento de outro elemento, por exemplo, uma receita ou um passivo.

Probabilidade de futuros benefícios econômicos

4.40.O conceito de probabilidade deve ser adotado nos critérios de reconhecimento para determinar o grau de incerteza com que os benefícios econômicos futuros referentes ao item venham a fluir para a entidade ou a fluir da entidade. O conceito está em conformidade com a incerteza que caracteriza o ambiente no qual a entidade opera. As avaliações acerca do grau de incerteza atrelado ao fluxo de benefícios econômicos futuros devem ser feitas com base na evidência disponível quando as demonstrações contábeis são elaboradas. Por exemplo, quando for provável que uma conta a receber devida à entidade será paga pelo devedor, é então justificável, na ausência de qualquer evidência em contrário, reconhecer a conta a receber como ativo. Para uma ampla população de contas a receber, entretanto, algum grau de inadimplência é normalmente considerado provável; dessa forma, reconhece-se como despesa a esperada redução nos benefícios econômicos.

Confiabilidade da mensuração

4.41.O segundo critério para reconhecimento de um item é que ele possua custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade. Em muitos casos, o custo ou valor precisa ser estimado; o uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Quando, entretanto, não puder ser feita estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Por exemplo, o valor que se espera receber de uma ação judicial pode enquadrar-se nas definições tanto de ativo quanto de receita, assim como nos critérios probabilísticos exigidos para reconhecimento. Todavia, se não é possível mensurar com confiabilidade o montante que será recebido, ele não deve ser

reconhecido como ativo ou receita. A existência da reclamação deve ser, entretanto, divulgada nas notas explicativas ou nos quadros suplementares.

4.42. Um item que, em determinado momento, deixe de se enquadrar nos critérios de reconhecimento constantes do item 4.38 pode qualificar-se para reconhecimento em data posterior, como resultado de circunstâncias ou eventos subsequentes.

4.43. Um item que possui as características essenciais de elemento, mas não atende aos critérios para reconhecimento pode, contudo, requerer sua divulgação em notas explicativas, em material explicativo ou em quadros suplementares. Isso é apropriado quando a divulgação do item for considerada relevante para a avaliação da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira da entidade por parte dos usuários das demonstrações contábeis.

Reconhecimento de ativos

4.44. Um ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade.

4.45. Um ativo não deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando os gastos incorridos não proporcionarem a expectativa provável de geração de benefícios econômicos para a entidade além do período contábil corrente. Ao invés disso, tal transação deve ser reconhecida como despesa na demonstração do resultado. Esse tratamento não implica dizer que a intenção da administração ao incorrer nos gastos não tenha sido a de gerar benefícios econômicos futuros para a entidade ou que a administração tenha sido mal conduzida. A única implicação é que o grau de certeza quanto à geração de benefícios econômicos para a entidade, além do período contábil corrente, é insuficiente para garantir o reconhecimento do ativo.

Reconhecimento de passivos

4.46. Um passivo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos detentores de benefícios econômicos seja exigida em liquidação de obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará

puder ser mensurado com confiabilidade. Na prática, as obrigações originadas de contratos ainda não integralmente cumpridos de modo proporcional – *proportionately unperformed* (por exemplo, passivos decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias ainda não recebidos) – não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis. Contudo, tais obrigações podem enquadrar-se na definição de passivos caso sejam atendidos os critérios de reconhecimento nas circunstâncias específicas, e podem qualificar-se para reconhecimento. Nesses casos, o reconhecimento dos passivos exige o reconhecimento dos correspondentes ativos ou despesas.

Reconhecimento de receitas

4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga).

4.48. Os procedimentos normalmente adotados, na prática, para reconhecimento da receita, como, por exemplo, a exigência de que a receita tenha sido ganha, são aplicações dos critérios de reconhecimento definidos nesta Estrutura Conceitual. Tais procedimentos são geralmente direcionados para restringir o reconhecimento como receita àqueles itens que possam ser mensurados com confiabilidade e tenham suficiente grau de certeza.

Reconhecimento de despesas

4.49. As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado quando resultarem em decréscimo nos benefícios econômicos futuros, relacionado com o decréscimo de um ativo ou o aumento de um passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da despesa ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumento nos passivos ou de diminuição

nos ativos (por exemplo, a alocação por competência de obrigações trabalhistas ou da depreciação de equipamento).

4.50. As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (regime de competência), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente ou conjuntamente das mesmas transações ou outros eventos. Por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos no mesmo momento em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Contudo, a aplicação do conceito de confrontação, de acordo com esta Estrutura Conceitual, não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.

4.51. Quando se espera que os benefícios econômicos sejam gerados ao longo de vários períodos contábeis e a associação com a correspondente receita somente possa ser feita de modo geral e indireto, as despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base em procedimentos de alocação sistemática e racional. Muitas vezes isso é necessário ao reconhecer despesas associadas com o uso ou o consumo de ativos, tais como itens do imobilizado, ágio pela expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), marcas e patentes. Em tais casos, a despesa é designada como depreciação ou amortização. Esses procedimentos de alocação destinam-se a reconhecer despesas nos períodos contábeis em que os benefícios econômicos associados a tais itens sejam consumidos ou expirem.

4.52. A despesa deve ser reconhecida imediatamente na demonstração do resultado quando o gasto não produzir benefícios econômicos futuros ou quando, e na extensão em que, os benefícios econômicos futuros não se qualificarem, ou deixarem de se qualificar, para reconhecimento no balanço patrimonial como ativo.

4.53. A despesa também deve ser reconhecida na demonstração do resultado nos casos em que um passivo é incorrido sem o correspondente reconhecimento de ativo, como no caso de passivo decorrente de garantia de produto.

Mensuração dos elementos das demonstrações contábeis

4.54. Mensuração é o processo que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção da base específica de mensuração.

4.55. Um número variado de bases de mensuração é empregado em diferentes graus e em variadas combinações nas demonstrações contábeis. Essas bases incluem o que segue:

- (a) *Custo histórico*. Os ativos são registrados pelos montantes pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos montantes dos recursos recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias (como, por exemplo, imposto de renda), pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que se espera que serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações.
- (b) *Custo corrente*. Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses mesmos ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço. Os passivos são reconhecidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que se espera que seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço.
- (c) *Valor realizável* (valor de realização ou de liquidação). Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela sua venda em forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos seus montantes de liquidação, isto é, pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que se espera que serão pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações.
- (d) *Valor presente*. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado, dos fluxos futuros de entradas líquidas de caixa que se espera seja gerado

pelo item no curso normal das operações. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado, dos fluxos futuros de saídas líquidas de caixa que se espera que serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações.

4.56.A base de mensuração mais comumente adotada pelas entidades na elaboração de suas demonstrações contábeis é o custo histórico. Ele é normalmente combinado com outras bases de mensuração. Por exemplo, os estoques são geralmente mantidos pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, os títulos e valores mobiliários negociáveis podem em determinadas circunstâncias ser mantidos a valor de mercado e os passivos decorrentes de pensões são mantidos pelo seu valor presente. Ademais, em algumas circunstâncias, determinadas entidades usam a base de custo corrente como resposta à incapacidade de o modelo contábil de custo histórico enfrentar os efeitos das mudanças de preços dos ativos não monetários.

Conceitos de capital e de manutenção de capital

Conceitos de capital

4.57.O conceito de capital financeiro (ou monetário) é adotado pela maioria das entidades na elaboração de suas demonstrações contábeis. De acordo com o conceito de capital financeiro, tal como o dinheiro investido ou o seu poder de compra investido, o capital é sinônimo de ativos líquidos ou patrimônio líquido da entidade. Segundo o conceito de capital físico, tal como capacidade operacional, o capital é considerado como a capacidade produtiva da entidade baseada, por exemplo, nas unidades de produção diária.

4.58.A seleção do conceito de capital apropriado para a entidade deve estar baseada nas necessidades dos usuários das demonstrações contábeis. Assim, o conceito de capital financeiro deve ser adotado se os usuários das demonstrações contábeis estiverem primariamente interessados na manutenção do capital nominal investido ou no poder de compra do capital investido. Se, contudo, a principal preocupação dos usuários for com a capacidade operacional da entidade, o conceito de capital físico deve ser adotado. O conceito escolhido indica o objetivo a ser alcançado na

determinação do lucro, mesmo que possa haver algumas dificuldades de mensuração ao tornar operacional o conceito.

Conceitos de manutenção de capital e determinação do lucro

4.59. Os conceitos de capital mencionados no item 4.57 dão origem aos seguintes conceitos de manutenção de capital:

(a) *Manutenção do capital financeiro*. De acordo com esse conceito, o lucro é considerado auferido somente se o montante financeiro (ou dinheiro) dos ativos líquidos no fim do período exceder o seu montante financeiro (ou dinheiro) no começo do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período. A manutenção do capital financeiro pode ser medida em qualquer unidade monetária nominal ou em unidades de poder aquisitivo constante.

(b) *Manutenção do capital físico*. De acordo com esse conceito, o lucro é considerado auferido somente se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou fundos necessários para atingir essa capacidade) no fim do período exceder a capacidade física produtiva no início do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período.

4.60. O conceito de manutenção de capital está relacionado com a forma pela qual a entidade define o capital que ela procura manter. Ele representa um elo entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro, pois fornece um ponto de referência para medição do lucro; é uma condição essencial para distinção entre o retorno sobre o capital da entidade e a recuperação do capital; somente os ingressos de ativos que excedam os montantes necessários para manutenção do capital podem ser considerados como lucro e, portanto, como retorno sobre o capital. Portanto, o lucro é o montante remanescente depois que as despesas (inclusive os ajustes de manutenção do capital, quando for apropriado) tiverem sido deduzidas do resultado. Se as despesas excederem as receitas, o montante residual será um prejuízo.

4.61. O conceito de manutenção do capital físico requer a adoção do custo corrente

como base de mensuração. O conceito de manutenção do capital financeiro, entretanto, não requer o uso de uma base específica de mensuração. A escolha da base conforme este conceito depende do tipo de capital financeiro que a entidade está procurando manter.

4.62. A principal diferença entre os dois conceitos de manutenção de capital está no tratamento dos efeitos das mudanças nos preços dos ativos e passivos da entidade. Em termos gerais, a entidade terá mantido seu capital se ela tiver tanto capital no fim do período como tinha no início, computados os efeitos das distribuições aos proprietários e seus aportes para o capital durante esse período. Qualquer valor além daquele necessário para manter o capital do início do período é lucro.

4.63. De acordo com o conceito de manutenção do capital financeiro, por meio do qual o capital é definido em termos de unidades monetárias nominais, o lucro representa o aumento do capital monetário nominal ao longo do período. Assim, os aumentos nos preços de ativos mantidos ao longo do período, convencionalmente designados como ganhos de estocagem, são, conceitualmente, lucros. Entretanto, eles podem não ser reconhecidos como tais até que os ativos sejam realizados mediante transação de troca. Quando o conceito de manutenção do capital financeiro é definido em termos de unidades de poder aquisitivo constante, o lucro representa o aumento no poder de compra investido ao longo do período. Assim, somente a parcela do aumento nos preços dos ativos que exceder o aumento no nível geral de preços é considerada como lucro. O restante do aumento é tratado como ajuste para manutenção do capital e, conseqüentemente, como parte integrante do patrimônio líquido.

4.64. De acordo com o conceito de manutenção do capital físico, quando o capital é definido em termos de capacidade física produtiva, o lucro representa o aumento desse capital ao longo do período. Todas as mudanças de preços afetando ativos e passivos da entidade são vistas, nesse conceito, como mudanças na mensuração da capacidade física produtiva da entidade. Assim sendo, devem ser tratadas como ajustes para manutenção do capital, que são parte do patrimônio líquido, e não como lucro.

4.65. A seleção das bases de mensuração e do conceito de manutenção de capital é

que determina o modelo contábil a ser utilizado na elaboração das demonstrações contábeis. Diferentes modelos contábeis apresentam diferentes graus de relevância e confiabilidade e, como em outras áreas, a administração deve buscar o equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade. Esta Estrutura Conceitual é aplicável ao elenco de modelos contábeis e fornece orientação para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis elaboradas conforme o modelo escolhido. No momento presente, não é intenção do CFC eleger um modelo em particular, a não ser em circunstâncias excepcionais. Essa intenção será, contudo, revista *vis-à-vis* os desenvolvimentos que forem sendo observados no mundo.

TABELA DE EQUIVALÊNCIA

Esta tabela mostra como o conteúdo da Estrutura Conceitual anterior e a atual se correspondem.

Estrutura Conceitual Anterior	Estrutura Conceitual Atual
Prefácio e Introdução Itens 1 a 5	Introdução
6 a 21	Substituídos pelo Capítulo 1
22	Eliminado
23	4.1
24 a 46	Substituído pelo Capítulo 3
47 a 110	Capítulo 4
47 e 48	4.2 e 4.3
49 a 52	4.4 a 4.7
53 a 59	4.8 a 4.14

60 a 64	4.15 a 4.19
65 a 68	4.20 a 4.23
69 a 73	4.24 a 4.28
74 a 77	4.29 a 4.32
78 a 80	4.33 a 4.35
81	4.36
82 a 84	4.37 a 4.39
85	4.40
86 a 88	4.41 a 4.43
89 e 90	4.44 e 4.45
91	4.46
92 e 93	4.47 e 4.48
94 a 98	4.49 a 4.53
99 a 101	4.54 a 4.56
102 e 103	4.57 e 4.58
104 a 110	4.59 a 4.65

7.5 CUIDADOS A SEREM OBSERVADOS NA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS E DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS

Os princípios contábeis, em sua essência, têm por objetivo padronizar os critérios a serem seguidos pelas entidades no registro dos atos e fatos por elas produzidos, de forma a permitir um razoável padrão de uniformidade entre os vários tipos de entidades existentes. Entretanto, consagradamente existem vários órgãos que também ditam e regem práticas contábeis que acabam definidas como verdadeiros princípios de contabilidade nos meios em que se aplicam assim como definições que nem sempre são praticadas uniformemente de acordo com as características jurídicas das entidades.

Nesta linha de raciocínio, temos, além do Conselho Federal de Contabilidade, a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil, o Instituto de Resseguros do Brasil, a própria legislação fiscal e Lei das Sociedades por Ações, dentre outras, que acabam por influir nas principais práticas contábeis determinando princípios a serem seguidos de acordo com as características da entidade.

Portanto, a aplicação adequada dos princípios e das práticas contábeis deve ser realizada em consonância ao órgão com o qual a entidade esteja vinculada, sem, contudo, ferir-se os princípios de forma contraditória ou conflitante.

7.6 RELACIONAMENTO DOS PRINCÍPIOS E DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS COM A AUDITORIA

O trabalho de auditoria, normalmente realizado em relação às demonstrações contábeis de uma dada entidade, objetiva certificar a adequação destas demonstrações contábeis e a observância aos princípios e das práticas contábeis de contabilidade.

Em decorrência a esta afirmação, uma das preocupações da auditoria é, de um lado, verificar se as demonstrações contábeis foram produzidas e apresentadas de acordo com tais práticas e, de outro lado, avaliar a adequação para permitir a identificação e quantificação das estimativas e demais divulgações com o intuito de saber se representam as transações e o produto final da consolidação, que as transações da entidade demonstram em seu produto final (demonstrações contábeis).

A expressão *dos princípios e das práticas contábeis*, da maneira que é utilizada, deve compreender não apenas as práticas e os princípios contábeis, mas, também, os

métodos de sua aplicação, de forma que a auditoria determine a representatividade e a apresentação das demonstrações contábeis.

A afirmação do parecer de auditoria, quanto à observância às práticas contábeis, requer, obviamente, o exercício do julgamento por parte do auditor, no sentido de que estes encontrem aceitação geral no meio em que se aplicam. Em adição, existe a necessidade premente da familiarização com as alternativas existentes, às vezes mais do que apenas uma, que possam ser aplicadas às transações ou aos atos e fatos sob consideração.

-
- 1 Ao longo de toda a Estrutura Conceitual, os termos relatório contábil-financeiro e elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro referem-se a informações contábil-financeiras com propósito geral, a menos que haja indicação específica em contrário.
 - 2 Ao longo de toda a Estrutura Conceitual, o termo administração refere-se tanto à diretoria executiva quanto ao conselho de administração ou órgãos similares, a menos que haja indicação específica em contrário.
 - 3 Ao longo de toda esta Estrutura Conceitual, os termos características qualitativas e restrição irão se referir às características qualitativas da informação contábil-financeira útil e à restrição da informação contábil-financeira útil.
 - 4 A informação é confiável quando ela é completa, neutra e livre de erro.



Controle Interno

8.1 INTRODUÇÃO

De uma forma cada vez mais crescente, começamos a dar a devida importância aos métodos científicos de administração, embora seja praticamente desconhecida uma acepção clara de controle interno. Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma ideia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

8.2 CONCEITO DE CONTROLE INTERNO

Em países cuja educação é voltada a ambientes capitalistas e de investimentos efetivos o sentido de controle encontra-se mais afluído e vivo.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA, Estados Unidos, afirma:

“O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.”

A definição é certamente muito mais ampla do que se possa atribuir a realidade, ela reconhece que um sistema de controle interno se projeta além daquelas questões diretamente relacionadas somente com as funções dos departamentos de contabilidade e de finanças.

Este assunto transcende o ambiente relacionado à Contabilidade e Finanças, que nada mais é do que um efeito ocasionado em vários locais dentro de uma organização.

8.3 INTERPRETAÇÃO DO CONCEITO DE CONTROLE INTERNO

Pela sua amplitude, o anteriormente exportado conceito de controle interno, para que seja corretamente compreendido, deve ser devidamente examinado quanto ao seu real significado, com base no conceito de controle interno estabelecido pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, já mencionado, e à luz dos conhecimentos de administração.

Pela definição de controle interno anteriormente exposta pode-se observar a amplitude de seu significado que, em verdade, inclui uma série de procedimentos bem definidos que, conjugados de forma adequada, asseguram a fluidez e a organização necessárias para a obtenção de algo palpável.

O controle tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Dessa forma, o controle não é algo sem face ou sem forma, mas um dado físico que avalia uma função observável.

Pela análise da definição de controle interno podemos observar a existência de vários fatores que necessitam ser clara e objetivamente expostos:

- a) plano de organização é o modo pelo qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita corresponder a uma divisão, adequada e balanceada, de trabalho, de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas para a consecução dos objetivos da empresa, e de maneira que sejam definidas, claramente, as responsabilidades e

- autoridades dos diversos níveis;
- b) métodos e medidas estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim, mesmo que não tenham sido preestabelecidos formalmente. A empresa, como um todo, pode ser caracterizada como a conjunção de vários subsistemas. Cada um dos subsistemas, por sua vez, compõe-se de uma cadeia de procedimentos destinados a gerar e registrar informações finais. O planejamento de um sistema, além de resultar num sistema eficiente, prático, econômico e útil, deve levar em conta a definição de procedimentos especificamente destinados para promover o controle sobre as operações e as atividades preferencialmente formalizadas através de manuais;
 - c) proteção do patrimônio compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da empresa. A definição e o estabelecimento de independência das funções de execução operacional (custódia, controle e contabilização dos bens patrimoniais, conjugada a um sistema de autorizações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos) possibilitam eficiente e salutar meio de salvaguardar os interesses da empresa;
 - d) exatidão e fidedignidade dos dados contábeis correspondem a adequada precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade. A classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, seguida da existência de um plano de contas que facilite o seu registro, preparação e contabilização em tempo hábil, a utilização de um manual descritivo do uso das contas conjugado à definição de procedimentos que possibilitem a análise, a conciliação e a solução tempestiva de quaisquer divergências são elementos significativos para a expressão da fiel escrituração contábil;
 - e) eficiência operacional compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa. A definição de adequado plano de organização aliada aos métodos e procedimentos bem definidos, assim como a observação de normas salutar no cumprimento dos deveres e funções com a existência de pessoal qualificado, treinado para desenvolver

suas atividades e adequadamente supervisionado por seus responsáveis, tendem a implementar a desejada eficiência nas operações;

- f) políticas administrativas compreendem o sistema de regras relativas à direção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de determinado resultado. As políticas representam as guias de raciocínio, planejadas para a tomada de decisões em níveis inferiores e aplicáveis às situações repetitivas, de forma a canalizar as decisões para o objetivo, que afetam tanto o comportamento da organização (política estratégica) quanto as regras de trabalho (políticas operacionais).

Pela descrição dos *fatores anteriormente dispostos*, fácil é compreender que todos os itens se *interinfluenciam* de forma acentuada. Esses elementos, pela importância intrínseca de cada um, são de tal forma essenciais para um controle interno adequado, que uma grave deficiência de qualquer deles comprometeria o funcionamento eficiente de todo o sistema.

As políticas operacionais são fundamentais ao planejamento e operação dos sistemas e estes, por sua vez, fluem segundo o arranjo organizacional definido.

Assim sendo, se os procedimentos componentes de um sistema foram estabelecidos em conformidade com determinada política, a execução desses procedimentos corresponde, por si só, ao cumprimento da política estabelecida. Por outro lado, fica evidente a extrema dificuldade de haver sistemas eficientes onde inexistem políticas adequadas, ou em situações organizacionais confusas e vice-versa.

Finalmente, é necessário lembrar que esses planos de políticas, sistemas e organização são ferramentas utilizadas por pessoas.

Dentro de uma visão sistêmica da empresa, é fácil compreender que, mesmo com sistemas, políticas etc. adequadamente planejados, a eficiência administrativa será comprometida se a empresa não dispuser de um quadro de pessoal adequadamente dimensionado, capaz, eficiente e motivado.

Dessa forma, podemos atestar que o controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos. Os meios de controle

incluem, mas não se limitam a: forma de organizações, políticas, sistemas, procedimentos, instruções, padrões, comitês, plano de contas, estimativas, orçamentos, inventários, relatórios, registros, métodos, projetos, segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, conciliação, análise, custódia, arquivo, formulários, manuais de procedimentos, treinamento, carta de fiança etc.

8.4 IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO

A importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto.

A confiabilidade dos resultados gerados por esse fluxo que transforma simples dados em informações a partir das quais os empresários, utilizando-se de sua experiência administrativa, tomam decisões com vistas no objetivo comum da empresa, assume vital importância.

Em adição, como é possível tomar decisões adequadas utilizando-se de informações que correm o risco de não serem confiáveis?

Para que se verifique a importância do controle, é oportuno analisar o crescimento e a diversificação de uma empresa. Se pudermos identificar uma empresa em fase inicial, verificaremos que o dono é o ponto referencial do controle. É ele quem analisa e controla praticamente todos os segmentos da empresa; verifica a pontualidade dos funcionários; a fabricação e o padrão de qualidade dos produtos; o despacho e a entrega aos clientes; o pedido e o contas a pagar aos fornecedores; o contas a receber e o recebimento dos clientes etc.

A partir do momento que a empresa toma vulto e inicia sua fase de crescimento em volumes, em diversificação de produtos, em locais diferenciados de produção e de vendas a clientes em várias localidades, e até de segmentação diversa de novos produtos, torna-se inviável que seu dono, sozinho, controle todas as operações e transações. Quanto maior vai ficando a entidade social, maior e mais complexa se torna a organização estrutural, pois grande parte das atividades controladas inicialmente pelo dono vão sendo delegadas a outros funcionários, dos quais ele

espera que haja compromisso e capacitação igual àquela que dispunha pessoalmente na gestão do negócio.

Dado isso, para existir controle eficiente das operações e poder de análise é preciso existir relatórios, indicadores e outros índices que reflitam a gestão das operações pelos funcionários contratados e o atendimento aos planos e metas traçados. Um sistema de controle interno implica que os funcionários tenham liberdade de atuação na execução de seus compromissos para buscar melhores resultados. Contudo, para evitar que esses mesmos funcionários exorbitem em suas funções e possam tirar benefícios em seu próprio proveito e causarem, deste modo, prejuízos a entidade social, por erros intencionais ou dolosos, um adequado sistema de controle interno limita a prática desses atos e possibilita que estes não permaneçam arquivados em definitivo.

Por último, o sistema de controle interno previne que funcionários possam cair em tentação dado a possíveis problemas pessoais ou financeiros e incorrer em atos ilícitos.

Todas empresas possuem controles internos. A diferença básica é que estes podem ser adequados ou não. A classificação pode ser dada analisando-se a eficiência dos fluxos de operações e informações e os seus custos/benefícios. A implantação ou aprimoramento de um tipo de controle é tanto viável quanto positiva for sua relação custo/benefício. O grau máximo de avaliação do benefício deve ser atribuído à importância e qualidade da informação a ser gerada. Quanto ao custo, vale lembrar que sempre que possível se deve utilizar o conceito de *custo de oportunidade*, que é muito mais amplo.

O controle interno é parte integrante de cada segmento da organização e cada procedimento corresponde a uma parte do conjunto do controle interno. Por exemplo, se o departamento de vendas tira um pedido, devem existir procedimentos que permitam determinar se o cliente poderá quitar seus compromissos junto à companhia. Por sua vez, o setor de expedição terá de saber se a venda foi realizada para proceder ao seu despacho e solicitar a emissão da documentação comprobatória, que compulsoriamente terá de ser contabilizada, e assim por diante. O conjunto dos procedimentos no exemplo é que pode ser considerado como controle interno, muito

embora haja outros procedimentos que mereçam considerações para que se complete o ciclo, de vendas, no caso.

Como se pode depreender do referido exemplo, o controle interno gira em torno dos aspectos administrativos, que têm influência direta sobre os aspectos contábeis; há, portanto, necessidade premente de sua consideração conjunta para efeito de determinação de adequado sistema de controle interno.

A função da contabilidade como instrumento de controle administrativo é hoje unanimemente reconhecida. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em eficiente controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios.

Informações contábeis distorcidas podem levar a conclusões erradas e danosas para a empresa. Apesar disso, embora pareça absurdo, existem muitas empresas para as quais o controle interno é desconhecido. Pensam que, tendo empregados de confiança, estarão cobertas contra qualquer irregularidade. Confiar nos subordinados não deixa de ser correto; é necessário, porém, admitir que esta confiança pode dar lugar a toda espécie de fraudes. Basta dizer que grande parte das irregularidades nos negócios, segundo se tem verificado, deve-se a empregados nos quais se confiava. Além disso, quando não existem procedimentos adequados de controle interno, são frequentes os erros involuntários e os desperdícios.

8.5 CARACTERÍSTICAS DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Um sistema de controle interno bem desenvolvido pode incluir o controle orçamentário, custos-padrão, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento do pessoal e, inclusive, auditoria interna. Pode também, por conveniência, abranger atividades em outros campos, como, por exemplo, estudo de tempos e movimentos e controle de qualidade.

Em sentido amplo, o controle interno inclui, portanto, controles que podem ser peculiares tanto à contabilidade como à administração, como segue:

- a) **controles contábeis:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a

salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores;

- b) **controles administrativos:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

As delimitações que indicam se certos planos especiais de organização e determinados métodos e procedimentos podem ser classificados como controles contábeis ou administrativos variam, naturalmente, de acordo com circunstâncias específicas.

As características de um eficiente sistema de controle interno compreendem:

- plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções entre execução operacional e custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
- sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e
- pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.

8.5.1 Plano de organização

Embora um plano de organização apropriado varie com o tipo de empresa, geralmente um plano satisfatório precisa ser simples e flexível, devendo prestar-se ao estabelecimento de linhas claras de autoridade e responsabilidade. Um elemento importante em qualquer plano de organização é a independência estrutural das funções de operação, custódia, contabilidade e auditoria interna. A independência estrutural requer uma separação de funções, de tal forma que os registros existentes, fora de cada departamento, sirvam como controles das atividades, dentro do departamento. Embora a independência estrutural requeira a separação, o trabalho de todos os departamentos deve ser integrado e coordenado, a fim de possibilitar fluxo suave de trabalho e eficiência total de operação. Além de apropriada divisão funcional das obrigações, deve ser estabelecida a responsabilidade dentro das seções, de acordo com o que requer o programa da administração. Juntamente com a responsabilidade, deve haver uma delegação de autoridade que faça cumprir tais responsabilidades. A responsabilidade e a correspondente delegação de autoridade precisam estar claramente definidas e colocadas em organogramas ou manuais.

Devem-se evitar responsabilidades conflitantes e em duplicidade, mas, onde o trabalho de duas ou mais divisões é complementar, a responsabilidade pode ser dividida por fases.

Essas divisões de responsabilidades são inerentes a um bom controle interno, o qual estipula que as atribuições de iniciar e autorizar uma atividade sejam separadas das de sua contabilização. Da mesma forma, a custódia de bens patrimoniais deve estar separada da sua contabilização.

8.5.2 Sistema de autorização e procedimentos de escrituração

Um sistema satisfatório deve incluir meios de controle:

- a) das operações e transações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos em cada parte das operações e transações;
- b) dos registros das operações e transações através de documentos originais e

- segundo o fluxo normal delas; e
- c) para a classificação dos documentos dentro de uma estrutura formal de contas (plano de contas).

Para que uma operação ou transação se concretize eficazmente, é necessário que haja aprovação em cada uma das etapas necessárias ou nos pontos vitais de controle para o cumprimento do programa de administração, segundo as responsabilidades determinadas.

Um plano de contas cuidadosamente preparado facilita a preparação das demonstrações financeiras. Se este plano de contas for complementado por um manual sobre o funcionamento das contas, definindo-as com clareza e os lançamentos a serem feitos em cada uma destas, pode-se conseguir maior uniformidade no registro contábil das transações.

Os meios para o controle nos registros originais das operações e transações são criados através do planejamento lógico do fluxo dos procedimentos relativos à escrituração e das normas de aprovação. Os formulários, as instruções relativas ao fluxo dos procedimentos de escrituração e as normas de aprovação são frequentemente incorporados aos manuais de procedimentos.

8.5.3 Práticas salutareas

O esmero nas práticas observadas na execução das tarefas e nas funções atribuídas a cada um dos departamentos da empresa determinará, em grande parte, a eficiência do controle interno e, por consequência, das operações.

Os procedimentos adotados precisam conter os requisitos necessários para a autorização das transações, seu registro e salvaguarda dos ativos. As práticas salutareas devem prover os meios para assegurar a integridade das autorizações, registros e custódias. Este objetivo é, geralmente, conseguido através da divisão de funções e responsabilidades, de forma que nenhuma pessoa possa manejar completamente uma operação do início ao fim. Por meio dessa divisão enseja-se uma verificação adicional da exatidão do trabalho e aumenta-se a probabilidade de

descobrir erros ou fraudes. A divisão de responsabilidades aplica-se aos departamentos, assim como às pessoas, e deve ser estendida para toda a empresa, em todos os níveis de autoridade.

8.5.4 Pessoal qualificado

Um sistema de controle interno que funcione corretamente não depende apenas do planejamento efetivo da empresa e da eficiência dos procedimentos e práticas instituídas, mas também da competência de todo o pessoal envolvido, para levar adiante, de forma eficiente e econômica, os procedimentos prescritos. Assim todas as pessoas que compõem a empresas precisam receber informações adequadas para a realização de suas tarefas e treinamentos apropriados no âmbito técnico, gerencial e operacional.

8.6 OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO

O conceito, a interpretação e a importância do controle interno envolvem imensa gama de procedimentos e práticas que, em conjunto, possibilitam a consecução de determinado fim, ou seja, controlar.

Regra geral, o controle interno tem quatro objetivos básicos:

- a salvaguarda dos interesses da empresa;
- a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- o estímulo à eficiência operacional; e
- a aderência às políticas existentes.

8.6.1 Salvaguarda dos interesses

O objetivo do controle interno relativo à salvaguarda dos interesses refere-se à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades.

Uma empresa dispõe de bens, direitos e obrigações que se encontram divididos por diversos departamentos e setores que cuidam individualmente da parte que lhes cabe. Dessa forma, o almoxarifado tem a seu dispor o material estocado da empresa e requer cuidado na sua manutenção, guarda e distribuição. A tesouraria, por sua vez, controla os saldos bancários, entradas e saídas de numerário, e assim por diante. O setor de pessoal é o responsável pelo cálculo e controle da folha de pagamento, assim como pelo recolhimento dos encargos sociais.

Como se vê, por esses exemplos, a empresa dispõe de enorme gama de atividades que requer especialização, conhecimento e entendimento de forma que sejam conduzidas dentro de padrões adequados, minimizando a possibilidade de perdas e riscos.

Os principais meios que podem dar o suporte necessário à salvaguarda dos interesses são os seguintes:

- a) **segregação de funções:** estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização. Ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação. Cada uma dessas fases deve, preferencialmente, ser executada por pessoas e setores independentes entre si;
- b) **sistema de autorização e aprovação:** compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos. Na medida do possível, a pessoa que autoriza não deve ser a que aprova para não expor a risco os interesses da empresa;
- c) **determinação de funções e responsabilidades:** determina para cada funcionário a noção exata de suas funções, incluindo as responsabilidades que compõem o cargo. A existência de organogramas claros determina linhas de responsabilidades e autoridades definidas por toda a linha hierárquica;
- d) **rotação de funcionários:** corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho; possibilita reduzir as oportunidades de fraudes e resulta, geralmente, em novas ideias de trabalho para as funções;

- e) **carta de fiança:** determina aos funcionários que em geral lidam com valores a responsabilidade pela custódia de bens e valores, protegendo a empresa e dissuadindo, psicologicamente, os funcionários em tentação. De acordo com as circunstâncias pode-se utilizar seguro fidelidade, isolada ou conjuntamente à carta de fiança;
- f) **manutenção de contas de controle:** indica a exatidão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários. Permite a realização de confrontação permanente entre os saldos detalhados e o saldo sintético, e a aplicação de procedimentos de comprovação da exatidão dos registros;
- g) **seguro:** compreende a manutenção de apólice de seguros, a valores adequados de reposição, dos bens, valores e riscos a que está sujeita a empresa;
- h) **legislação:** corresponde à atualização permanente sobre a legislação vigente visando diminuir riscos e não expor a empresa às contingências fiscais e legais pela não-obediência aos preceitos atuais vigentes;
- i) **diminuição de erros e desperdícios:** indica a detecção de erros e desperdícios na fonte; comumente essas falhas são originadas devido a controles mal definidos, falta de controles, cópias e vias excessivas etc. A divisão racional do trabalho, com a identificação clara e objetiva das normas, procedimentos, impressos, arquivos e número de subordinados compatível, fornece condições razoáveis que permitem supervisão suficiente e, conseqüentemente, prevenir-se contra ocorrência de erros e desperdícios;
- j) **contagens físicas independentes:** corresponde à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao custodiante, visando maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa;
- k) **alçadas progressivas:** compreende o estabelecimento de alçadas e procurações de forma escalonada, configurando aos altos escalões as

principais decisões e responsabilidades. A utilização de alçadas progressivas, com dupla assinatura de pessoas independentes entre si, fornece maior segurança à empresa, permitindo que as principais decisões, de acordo com os riscos e valores envolvidos, fiquem canalizadas junto aos principais administradores.

8.6.2 Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais

O objetivo de controle interno relativo à precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais compreende a geração de informações adequadas e oportunas, necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados na empresa.

Uma empresa necessita constituir, para si, sistemas que lhe garantam conhecer os atos e eventos ocorridos em cada um dos seus segmentos. Os efeitos ocorridos através da realização de cada ato devem ser escriturados e levados, em tempo hábil, ao conhecimento dos administradores.

A contabilidade controla os fatos que têm ressonância contábil, porém não levanta um balancete diário de cada fato transcorrido. Por outro lado, um pedido de venda ou de compra colocado não é contabilizado até que haja documentações suficientes para fazê-lo.

Um fluxo financeiro é projetado com base em fatos reais e fatos estimados. O setor de cobrança necessita conhecer dia a dia os valores a receber dos clientes, indicando-os nominalmente. O setor de vendas precisa conhecer rapidamente os produtos disponíveis em estoque e, por vezes, a próxima produção.

Pelos exemplos descritos, vemos que a empresa necessita de informações que possam auxiliar a administração dos negócios e que possibilitem entendimento uniforme da informação. A informação só tem validade a partir do momento em que é exata, confiável e oportuna; dessa forma, precisa basear-se em dados verídicos, informados tempestivamente.

Os principais meios que possibilitam dar o suporte necessário à precisão e

confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais são os que seguem:

- a) **documentação confiável:** corresponde à utilização de documentação hábil para o registro das transações. A utilização de provas independentes serve para comprovação mais segura de que as operações e os registros estão em forma exata;
- b) **conciliação:** indica a precisão ou diferenças existentes entre as diversas fontes de informação, visando à manutenção equilibrada entre estas e à eliminação tempestiva de possíveis pendências;
- c) **análise:** objetiva a identificação da composição analítica dos itens em exame, de forma a possibilitar a constatação de sua constituição;
- d) **plano de contas:** compreende a classificação dos dados da empresa dentro de uma estrutura formal de contas, com a existência de um plano de contas bem definido. A existência de um manual de contabilidade, acrescido do procedimento de uso das contas, fomenta a classificação e a utilização adequadas de cada conta;
- e) **tempo hábil:** determina o registro das transações dentro do período de competência e no menor espaço de tempo possível. O desenvolvimento e a aplicação de um sistema de corte permanente (*cut-off*) visam identificar o adequado registro em seu período de competência;
- f) **equipamento mecânico:** a utilização de equipamento mecânico visa facilitar e agilizar o registro das transações, fomentando a divisão de trabalho. A adoção de meios de registro mecânico ou eletrônico deve ser feita de acordo com as características e necessidades da empresa.

8.6.3 Estímulo à eficiência operacional

O objetivo do controle interno relativo ao estímulo à eficiência operacional determina prover os meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme.

As inúmeras tarefas praticadas pelos diversos setores de uma empresa necessitam de uma linha mestra de raciocínio e de conduta. Cada um dos segmentos tem suas particularidades e cada indivíduo precisa conhecer sua tarefa, para que a totalidade mova a empresa como um todo.

A empresa dispõe de políticas que estabelecem procedimentos para cada setor. Se há uma política de crédito, é preciso que seja comunicada a fim de que possa ser praticada. Se o funcionário tem de lidar com uma máquina específica, é necessário que lhe seja fornecido o treinamento adequado. Se há funcionários com falhas pessoais, é necessária comunicação que possibilite correção dessas falhas.

Cada um desses exemplos implica o estabelecimento de regras para que se possa permitir um desenvolvimento suave e harmônico de toda a empresa, e possibilitar maior eficiência na forma em que se desenvolvem as operações.

Os principais meios que podem prover suporte ao estímulo à eficiência operacional são os que seguem:

- a) **seleção:** possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas;
- b) **treinamento:** possibilita a capacitação do pessoal para a atividade proposta; dele resultam melhor rendimento, menores custos e pessoal atento e ativo à sua função;
- c) **plano de carreira:** determina a política da empresa ao pessoal quanto às possibilidades de remuneração e promoção, incentivando o entusiasmo e a satisfação do pessoal;
- d) **relatórios de desempenho:** compreendem a identificação individual de cada funcionário; indicam suas virtudes e deficiências e sugerem alternativas necessárias ao aperfeiçoamento pessoal e profissional;
- e) **relatório de horas trabalhadas:** possibilita a administração mais eficiente do tempo despendido pelo pessoal e indica mudanças necessárias ou correção das metas de trabalho;
- f) **tempos e métodos:** possibilitam o acompanhamento mais eficiente de execução das atividades e regulam possíveis ineficiências do pessoal;

- g) **custo-padrão**: permite o acompanhamento permanente do custo de produção dos bens e serviços produzidos, identificando benefícios e ineficiências do processo de produção;
- h) **manuais internos**: sugerem clara exposição dos procedimentos internos; possibilitam prática uniforme, normatização e eficiência dos atos e previnem a ocorrência de erros e desperdícios;
- i) **instruções formais**: indicam formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal entendidos e a possibilidade de cobranças e *follow-up* tempestivos.

8.6.4 Aderência às políticas existentes

O objetivo do controle interno, relativo à aderência às políticas existentes, é assegurar que os desejos da administração, definidos através de suas políticas e indicados por meio de seus procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal.

A empresa tem seu objetivo maior assegurado pelo fato de poder continuar operando indefinidamente, gerando resultados favoráveis que possibilitem sua permanência e expansão de suas atividades. Seus desejos não passam de meros sonhos quando não se tem a estrutura de apoio necessária à conjugação de suas atividades. Cada pessoa e cada segmento da organização precisam funcionar harmonicamente, fazendo com que toda a estrutura da empresa caminhe para o mesmo objeto.

Ao setor de faturamento cabe emitir as faturas certas aos clientes certos e no tempo certo, para que se possa despachar e entregar as mercadorias. O setor de vendas deve realizar os pedidos de vendas de acordo com as políticas de preço e prazo definidos. Os cheques para pagamento de compromissos precisam ser emitidos no tempo e valor certos para as aquisições realizadas.

Esses exemplos servem de base para verificar-se que as atividades necessitam ser realizadas de forma eficiente e de acordo com as políticas traçadas pela empresa.

Os principais meios que visam dar embasamento para a aderência às políticas

existentes são:

- a) **supervisão**: a supervisão permanente possibilita melhor rendimento pessoal corrigindo-se rapidamente possíveis desvios e dúvidas decorrentes da execução das atividades. À medida do possível, a estrutura da empresa precisa permitir número de funcionários em extensão compatível que possibilite efetiva supervisão. Quando não são aplicados os procedimentos de controle adequados, a eficiência do sistema passa a depender, em grande parte, da supervisão exercida;
- b) **sistema de revisão e aprovação**: indica, através do método de revisão e aprovação, que políticas e procedimentos estão sendo adequadamente seguidos;
- c) **auditoria interna**: possibilita a identificação de transações realizadas pela empresa que estejam em consonância com as políticas determinadas pela administração.

8.6.5 Conjugação dos objetivos do controle interno

Os objetivos do controle interno expostos visam à configuração de segurança adequada às atividades praticadas ao longo de toda a empresa, de forma vertical e horizontal.

Os meios dizem respeito à forma pela qual os objetivos possam ser cumpridos. Além daqueles aqui comentados, podem existir muitos outros, dependendo do esquema proposto para a grandeza das empresas.

A natureza do sistema de controle interno, à luz da empresa, deve basear sua fundamentação nos conhecimentos de administração de empresas, teoria de organização, sistemas, administração de pessoal, contabilidade, e assim por diante. A implantação dos próprios procedimentos de controle precisa levar em conta o custo de implantação e o benefício que pode trazer. Embora o cálculo do benefício apresente dificuldade prática de aplicação, devido ao fato de que nem sempre é possível estimar os benefícios que o controle propiciará no futuro, é preciso levá-lo

em consideração principalmente nos casos em que a implantação de novos controles pode ter efeito relevante sobre os custos da empresa.

8.7 CONTROLE INTERNO E SISTEMAS DE PROCEDIMENTO ELETRÔNICO DE DADOS

Com a crescente aplicação de meios eletrônicos de processamento de dados nos sistemas de informação das empresas surgem, como consequência, novos aspectos de controle interno nesses sistemas.

A correta observação dos princípios de controle interno é muito importante quando há aplicação de meios eletrônicos de processamento de dados, às vezes até mais do que em sistemas cujo processamento seja convencional. Isto decorre do fato de que uma unidade do CPD passa a centralizar o processamento de uma parte substancial dos dados.

8.7.1 Programas de computador

O problema básico de controle interno, com relação aos programas, refere-se à documentação deles. Os documentos que explicam e servem de suporte aos programas devem ser cuidadosamente elaborados e mantidos. As alterações de programas também devem ser refletidas na documentação do programa. Devem, ainda, ser aprovadas por pessoas com autoridade para tanto.

8.7.2 Procedimentos de entrada

É evidente a importância de que os dados de entrada sejam precisos e recebidos para processamento, de forma ordenada, acurada e completa.

São necessários, portanto, procedimentos adequados e formais, um mínimo de transações que requeiram tratamento especial, para que se obtenha exatidão nos dados de entrada e se fortaleça o controle interno.

8.7.3 Processamento

Durante o processamento, vários procedimentos são necessários para efeito de controle interno. As instruções aos operadores devem ser precisas e por escrito; estes devem ser instruídos para não manter contatos diretos ou aceitar instruções verbais dos programadores, quando surgirem erros; códigos numéricos de identificação devem ser compostos com dígitos autoconferidores e devem existir pontos de controle em toda a extensão do processamento, instruções formais sobre inconsistências etc.

8.7.4 Manutenção de arquivos

O processamento é amplamente baseado em arquivos e dados (fitas magnéticas, discos). É, portanto, evidente a necessidade de adequado controle interno sobre a manutenção desses arquivos. Devem existir controles físicos que impossibilitem rasuras ou reutilizações inadvertidas de fitas, discos; para isso os arquivos devem ser adequadamente identificados.

8.7.5 Manutenção do equipamento

É óbvia a necessidade de que se tenha segurança quanto ao funcionamento constante e normal do equipamento.

Assim sendo, as condições físicas do local devem ser adequadas, devendo haver manutenção do equipamento feita regularmente e por pessoal capacitado.

8.8 RESPONSABILIDADE PELA DETERMINAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

A administração é responsável pelo planejamento, instalação e supervisão de um sistema de controle interno adequado. Qualquer sistema, independentemente de sua solidez fundamental, pode deteriorar se não for periodicamente revisto. O sistema de controle interno deve estar sujeito a contínua supervisão para determinar se:

- a) a política interna presente está sendo corretamente interpretada;
- b) as mudanças em condições operativas tornaram os procedimentos

- complicados, obsoletos ou inadequados; e
- c) quando surgem falhas no sistema, são tomadas prontamente medidas eficazes e corretivas.

A própria conceituação de controle interno vislumbra a definição da responsabilidade acerca dos procedimentos a serem adotados ao longo de toda a empresa. Entretanto, nem sempre o significado de controle interno é entendido em toda a sua extensão, ocorrendo casos em que tal significado é colocado à mercê de sua própria sorte, esquecendo-se a administração de sua responsabilidade pela boa gestão do patrimônio da empresa.

Intuitiva e logicamente é apropriado haver alta prioridade para o controle interno, mas frequentemente isto não ocorre. Muitos administradores, especialmente no ambiente atual, avaliam os custos e os benefícios de cada ação, sendo que raramente um controle interno traz óbvio e explícito benefício em termos de custo.

A pressão por benefícios força os administradores a evitar custos que não gerem retornos imediatos. Em seu detrimento, os administradores também tendem a acreditar que o controle interno constrange o pessoal, particularmente aqueles que buscam realizar negócios agressivamente, citando, inclusive, que controles internos são redundantes e não se aplicam aos funcionários de confiança.

Talvez a maior dificuldade para obter a atenção da administração para a necessidade de controle interno seja o fato de que ela se esquece facilmente dos dolorosos impactos originários de controles inadequados.

Alguns executivos julgam mais importante satisfazer seus clientes, o que implica passar por cima de controles. Dar aos clientes o que eles querem aumenta as pressões em obter trabalho rápido e correto, e dessa forma os controles, em vez de serem vistos como sustentação, são vistos como frustrantes e atravancadores.

Muitas vezes, as consequências de controles internos inadequados finalmente chamam a atenção da administração. As empresas devem ser preventivas e não reativas. Prevenção nem sempre é possível, mas minimização pode ser encontrada, desde que todo o pessoal-chave envolvido na determinação de políticas, práticas e procedimentos esteja ciente e empenhado em acreditar nesse caminho.

8.8.1 Responsabilidade da administração

Em geral, uma empresa é constituída através da representação hierárquica superior dos administradores. A partir do instante em que os administradores passam a exercer forte pressão e influência no sistema de controle interno, conseguem aderência do pes – soal que depende das ações de seu administrador.

Funções de controle existem em todos os níveis da organização. As funções de controle devem ser posicionadas nos mais altos níveis para preservar sua independência e objetividade, o que permanece verdadeiro, independentemente do nível hierárquico do pessoal, pois a posição não deve confundir-se com a verdadeira natureza da responsabilidade de supervisão.

A segregação de funções é um elemento crítico do sistema de controle interno e em empresas pequenas é mais difícil de consegui-la. À medida do possível, separação rotineira de deveres deve ocorrer, e exceções devem existir somente quando estabelecidas ou aprovadas pelos administradores, que devem revisá-las periodicamente.

A mais visível evidência do compromisso da administração para uma organização controlada são as políticas, práticas e procedimentos a serem seguidos. A documentação de políticas, práticas e procedimentos leva muito tempo para assegurar controles internos sadios, o que não deve reduzir o esforço de produzir manuais bem redigidos, consistentes e cuidadosamente revisados pelos administradores. Somente a constante diligência dos executivos pode sustentar padrões éticos sadios.

8.8.2 Padrões de comportamento que reforçam os controles internos

O comportamento dos administradores acerca da integridade e da permanente difusão da cura dos controles internos é essencial para se obter eficientes e eficazes sistemas de controle interno. Os administradores devem específica e consistentemente focalizar a atenção de todos os níveis para este aspecto crítico e importante.

As organizações empenhadas em manter um sistema sadio de controles internos

obtêm sucesso porque os administradores fixam as regras do jogo. Tais organizações trazem à luz o comportamento que desejam que seja praticado e eliminam o comportamento que segundo elas deve ser punido.

Para proteger o patrimônio da empresa, os administradores devem consistentemente reforçar o sistema de controle interno. Quando os executivos assumem a responsabilidade, a média administração e os demais níveis são compelidos a repartir o empenho e a assumir os padrões próprios de comportamento.

Os aspectos a seguir descritos, implementados pela administração, visam reforçar os controles internos para produzirem os efeitos desejados:

- a) recompensar pessoas que buscam controles prevenindo ocorrência de perdas. Quando o sistema de gratificação contempla o pessoal que gera o aumento de negócios ou a redução de custos, as ações tendem a focalizar estas atividades e não o controle interno. Se os violadores de controle são promovidos, a organização entenderá que a obediência ao controle não é medida significativa de mérito promocional;
- b) disciplinar a obediência às políticas, práticas e procedimentos. Embora admitindo que políticas, práticas e procedimentos reforçam a qualidade das atividades, a falta de cobrança e obediência rapidamente motiva a perda da qualidade de controlar;

Os administradores precisam lembrar-se sempre do seu compromisso com controles. Se o orçamento é revisado trimestralmente, então os controles também o deveriam ser, de forma a manter as políticas, práticas e procedimentos ativos;

- c) enfatizar a revisão dos relatórios de auditoria. O trabalho dos auditores, de modo geral, mostra deficiências de controle interno e fornece recomendações para melhorias. Muitas vezes, a atenção dos administradores é insuficiente para estabelecer prioridade para resolver esses problemas, porém eles podem delegar o acompanhamento de auditoria para assegurar a implementação dos controles recomendados. Por esse método, os administradores podem realizar o acompanhamento das

observações e recomendações, assim como o empenho na qualidade e oportunidade da resposta;

- d) inquirir todo o pessoal quanto aos controles. Usualmente, os administradores perguntam sobre marketing, concessão de créditos e despesas. Raramente se preocupam com as seguintes questões: o contas a pagar foi conciliado no último mês? As contas sem movimento foram reconciliadas? Os itens antigos foram eliminados? Que controles temos para evitar processamentos errados ou fraudes?

Essas perguntas chamam a atenção de todo o pessoal, despertando interesse. Uma vez feita a pergunta, é preciso escutar a resposta e avaliá-la crítica e objetivamente à luz do seu impacto quanto ao resultado obtido na execução desses procedimentos e aos possíveis reflexos causados pela sua realização;

- e) analisar a pressão exercida para crescimento e seus benefícios. Tal análise deve consistentemente testar pressões exercidas contra o ambiente de controle a fim de assegurar efetivo e balanceado padrão de benefício. Por vezes, um funcionário é eliminado, com economia de salários e encargos sociais, mas pode acarretar à organização o triplo de perdas. Se apropriados sistemas de controle não forem estabelecidos e obedecidos, verdadeiros desastres podem ocorrer;
- f) enfatizar o recrutamento, aplicação e disposição do pessoal à observação dos padrões éticos da organização. Todos os novos contratados devem conhecer os padrões de conduta da empresa, e o uso de comunicações serve para estabelecer o empenho da organização quanto aos padrões de conduta impostos ao pessoal;
- g) avaliar os programas de treinamento para assegurar a inclusão de temas que eduquem sobre o valor da disciplina do controle interno. Todo curso de treinamento de gerentes e administradores deve conter matéria sobre controle interno. Se o conhecimento técnico sempre precede a prática administrativa, a probabilidade de conseguir bons administradores

aumenta.

8.9 CONTROLE INTERNO E FRAUDE

Por tudo quanto foi dito, até então, tem-se a impressão de que um bom sistema de controle interno constitui garantia absoluta contra a ocorrência de fraudes ou irregularidades. Bons controles internos previnem contra a fraude e minimizam os riscos de erros e irregularidades, porque, por si só, não bastam para evitá-los. Assim, por exemplo, a segregação de uma operação em fases distintas, confiadas a diversas pessoas, reduz o risco de irregularidades; porém, não pode evitar que estas ocorram, se as diversas pessoas que intervêm no processo se puserem de acordo para cometer algum ato fraudulento. Não obstante isso, os outros elementos dos sistema podem, em alguns casos, atuar como controles independentes que revelem a manobra.

A eficiência do sistema de controle interno como um todo deve permitir detectar não somente irregularidades de atos intencionais, como também erros de atos não intencionais. Esses erros podem ser:

- a) de interpretação como, por exemplo, a aplicação errônea dos princípios contábeis geralmente aceitos na contabilização de transações;
- b) de omissão por não aplicar um procedimento prescrito nas normas em vigor
- c) decorrentes da má aplicação de uma norma ou procedimento.

A fraude, entretanto, assume múltiplas modalidades. Das diversas classificações de fraudes até hoje tentadas, reveste-se de interesse a que as divide em:

- a) **não encobertas**: são aquelas em que o autor não considera necessário esconder, porque o controle interno é muito fraco. Um exemplo seria a retirada de dinheiro do caixa, sem se efetuar nenhuma contabilização;
- b) **encobertas temporariamente**: são feitas sem afetar os registros contábeis; por exemplo, retirar dinheiro proveniente das cobranças, omitindo o registro delas de modo que seu montante possa ser coberto com o registro de cobranças posteriores, e assim sucessivamente;

- c) **encobertas permanentemente:** nesses casos, os autores da irregularidade preocupam-se em alterar a informação contida nos registros e outros arquivos, para assim ocultar a irregularidade. Por exemplo, a retirada indevida de dinheiro recebido de clientes poderia ser encoberta, falsificando-se as somas dos registros de cobranças; porém, isto não bastaria, pois, como o valor a creditar aos clientes não poderia ser alterado sem o risco de futuras reclamações, deve-se procurar outro artifício. Este poderia consistir em manter as somas corretas no registro de cobranças; porém, alterando as somas da conta correspondente no razão geral, modifica-se, também, outra soma, de preferência alguma conta de despesas para, assim, manter a igualdade entre saldos devedores e credores. Naturalmente, isto supõe o livre acesso do interessado aos registros contábeis, o que contraria os bons princípios de controle interno.

Em geral, o sistema de controle interno deve permitir detectar todas as irregularidades. Um bom sistema de controle interno oferece maiores possibilidades de pronta identificação de fraudes em qualquer que seja a sua modalidade à identificação. Entretanto, o acordo entre dois ou mais integrantes da organização pode fazer deteriorar e cair por terra o melhor sistema de controle interno.



Parte III

TÉCNICAS DE AUDITORIA



Procedimentos de Auditoria

9.1 INTRODUÇÃO

O desempenho da atividade de auditoria requer, como em qualquer outra função, a utilização de ferramentas de trabalho que possibilitem formar uma opinião. Geralmente, o objetivo da auditoria é fundamentar seu ponto de vista com fatos, evidências e informações possíveis, necessárias e materiais.

Cabe ao auditor identificar e atestar a validade de qualquer afirmação, aplicando os procedimentos adequados a cada caso, na extensão e profundidade que cada caso requer, até a obtenção de provas materiais que comprovem, satisfatoriamente, a afirmação analisada.

A aplicação dos procedimentos de auditoria precisa estar atrelada ao objetivo que se quer atingir. O objetivo é a meta a ser alcançada. Os procedimentos são os caminhos que levam à consecução do objetivo.

Dessa forma, se o objetivo é determinar a existência de um bem, o caminho a seguir é inspecioná-lo fisicamente, buscar uma prova material e satisfatória.

A atitude no recolhimento e avaliação das provas necessita ser independente e impessoal, e o auditor deve agir com critério de forma isenta e inquestionável.

Procedimentos de auditoria são as investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis ou sobre o trabalho realizado.

Em verdade, os procedimentos de auditoria são as ferramentas técnicas, das quais o auditor se utiliza para a realização de seu trabalho, consistindo na reunião das

informações possíveis e necessárias e avaliação das informações obtidas, para a formação de sua opinião imparcial.

9.1.1 Fatos, evidências e informações

A opinião formada pelo auditor precisa estar apoiada em bases sólidas, alicerçada em fatos comprovados, evidências factuais e informações irrefutáveis. O auditor é, em essência, um elemento ligado a investigações minuciosas que lhe dêem a certeza de que os dados submetidos ao exame são, ou não, exatos. Caso obtenha provas concretas suficientes que o convençam, precisa estar seguro para convencer, por outro lado, pessoas que não estejam ligadas ao fato.

O auditor precisa ser seu próprio controlador, atuar como o fiel da balança, não se permitir chegar a conclusões precipitadas devido à falta de substância das provas colhidas ou à interferência de pontos de vista diferentes dos seus.

Cada uma das provas obtidas precisa ser adequadamente pesada. Todo ponto de vista deve ser analisado. O auditor precisa avaliar cada elemento quanto à sua objetividade, importância, validade e confiabilidade. A dificuldade ou o custo da prova a ser obtida não podem constituir-se em impedimentos para não obtê-la, a menos que o auditor a julgue desnecessária.

9.1.2 Extensão e profundidade

A complexidade e o volume das operações realizadas pelas empresas fazem com que os procedimentos de auditoria sejam aplicados por meio de provas seletivas, testes e amostragem. Cabe ao auditor, com base nos elementos de juízo de que disponha, determinar o número e a profundidade de operações a serem examinadas, de forma a obter elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

A quantidade e a profundidade requeridas para suportar a opinião do auditor são questões que o auditor deve determinar quando no exercício de seu juízo profissional, após estudo metucioso que cada caso requer. Não há uma só receita para medir a extensão e profundidade que cada caso requer, como na composição, a título ilustrativo de um bolo. A natureza do item em exame, a materialidade, o risco

envolvido e o tipo de material como prova disponível devem ser analisados pelo auditor para exercer seu juízo à luz de elementos palpáveis.

O uso de amostragem estatística tem sido, em alguns casos, considerado vantajoso. O emprego dessa prática não restringe o julgamento do auditor, mas fornece fórmulas estatísticas para a medição dos resultados obtidos que, de outro modo, poderiam não ser conseguidos.

Os padrões reconhecidos de auditoria exigem que, em cada exame, o nível do trabalho seja adequado para fundamentar um parecer competente. Não obstante, isso não significa que o nível de teste em profundidade e extensão deva ser o mesmo, para cada caso; tampouco significa que deva ser igual de um ano para outro.

O grau de extensão dos testes pode ser maior para alguns itens selecionados. Ao mesmo tempo, deve-se examinar a profundidade e ver se todos os itens componentes são potencialmente importantes a serem revisados numa base constante em extensão e profundidade.

Os procedimentos de auditoria devem ser estendidos e aprofundados até a obtenção dos elementos comprobatórios necessários para formar e fundamentar o parecer do auditor.

Cabe ao auditor aplicar os procedimentos de auditoria adequados a cada caso, na extensão e profundidade necessárias, até que se obtenham as provas materiais ou informações satisfatórias, comprobatórias dos fatos investigados.

A avaliação desses elementos fica a critério do auditor, obedecido o seguinte:

- a) o simples registro contábil, sem outras comprovações, não constitui elemento comprobatório;
- b) na ausência de comprovante idôneo, auxiliam na determinação da validade dos registros contábeis, sua objetividade, sua tempestividade e sua correlação com outros registros contábeis ou elementos extracontábeis;
- c) para ser aceitável, a correlação deve ser legítima e relevante, dependendo das seguintes circunstâncias:
 - quando a correlação pode ser verificada, relativamente à fonte externa ela proporciona maior grau de confiança do que quando verificada

- na próxima empresa;
- quando as condições do sistema contábil e do controle interno são satisfatórias, os registros e as demonstrações contábeis proporcionam maior grau de confiança;
 - o conhecimento direto e pessoal, obtido pelo auditor por meio de verificações físicas, observações, cálculos e inspeções, oferecem maior segurança do que as informações colhidas indiretamente;
- d) desde que praticável e razoável, e quando o ativo envolvido for de expressivo valor material, em relação à posição patrimonial e financeira e o resultado das operações, as contas a receber devem ser confirmadas através de comunicação direta com os devedores e da mesma forma o levantamento físico de inventários deve ser observado pelo auditor;
- e) como regra geral, existe relação entre o custo da obtenção de uma comprovação e seu benefício para o exame. Entretanto, a dificuldade ou o custo não constituem razões suficientes para sua dispensa, quando o auditor a julgar necessária.

9.1.2.1 *Amostragem*

Vide Resolução CFC nº 1.222/09, que aprova a NBC TA 540 a respeito da amostragem em auditoria.

9.1.3 *Oportunidade*

A oportunidade com que se aplicam os procedimentos de auditoria implica a fixação de época apropriada a sua realização.

Um procedimento de auditoria proporciona maior ou menor benefício em decorrência de ser aplicado no momento oportuno. A execução da auditoria tem por objetivo determinar a adequação do dado colocado à prova. Entrementes, tal dado pode não espelhar seu suposto objeto. Qual o valor da realização tardia de procedimentos de auditoria? A resposta a esse caso aliada ao fato do objeto já ter sido corrigido poderá claramente explicar que se deixou escapar a oportunidade do

momento da aplicação do procedimento de auditoria.

Assim sendo, vemos que a oportunidade deve ser vista e perseguida permanentemente. Muitas vezes, a argúcia e a perspicácia tornam-se fatores imprescindíveis para a aplicação do procedimento em momento oportuno. À medida que o conhecimento do auditor avança em todos os sentidos, sua visão torna-se mais ampla e periférica, conhecendo em detalhes a forma com que se processam os elementos e seus riscos, podendo determinar a aplicação de determinados procedimentos nos momentos mais oportunos.

9.2 EXAME FÍSICO

O exame físico é a verificação *in loco*; deverá proporcionar ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou item examinado. O exame físico realizado pelo auditor deve conter as seguintes características:

- a) **identificação**: comprovação através do exame visual do item específico a ser examinado;
- b) **existência física**: comprovação, através da constatação visual, de que o objeto ou item examinado existe realmente;
- c) **autenticidade**: poder de discernimento de que o item ou objeto examinado é fidedigno;
- d) **quantidade**: a apuração das quantidades reais existentes fisicamente, somente se dando por satisfeito após apuração adequada;
- e) **qualidade**: exame visual de que o objeto examinado permanece em uso, não está deteriorado e merece fé.

A título de exemplo, suponha-se o exame físico de um estoque. Esse exame físico tem por objeto a constatação visual de que o estoque existe e em que quantidade. Contudo, isto não quer dizer que o auditor esteja capacitado a distinguir todos os possíveis itens do inventário, mas é preciso que use de bom-senso e discernimento para constatar que o objeto em exame foi identificado com segurança. Quanto ao

objeto em exame, deve certificar que é aquele que deveria ter sido realmente examinado, bem como estar certo de sua qualidade, isto é, se se encontra em bom estado de uso e pode ser aproveitado na produção ou venda.

O exame físico não existe por si só. Ele é um procedimento complementar para o auditor certificar-se de que há uma correspondência contábil. Assim a existência física serve para determinar que os registros contábeis estão corretos e seus valores adequados, em função da qualidade do item examinado.

Exemplos de procedimentos de auditoria de exame físico:

- contagem de caixa;
- contagem de estoques;
- contagem de investimentos;
- contagem de ativo imobilizado;
- contagem de duplicatas a receber/a pagar; e
- contagem de cautela de ações do capital.

9.2.1 Exemplos de procedimento de auditoria de exame físico

9.2.1.1 *Contagem de caixa – Anexo 1*

9.2.1.2 *Contagem de estoques – Anexo 2*

9.3 CONFIRMAÇÃO

A confirmação, como procedimento de auditoria, implica a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar.

Para ser competente, a prova deve ser tanto válida quanto relevante. A validade do elemento comprobatório é tão dependente das circunstâncias em que é obtida, que generalizações sobre a confiança nos vários tipos de prova estão sujeitas a sérias restrições. Dessa forma, quando for reconhecida a possibilidade de restrições, a

obtenção de elemento comprobatório através de fontes externas independentes à empresa proporciona maior grau de confiança do que aquele obtido internamente.

Uma vez determinada a aplicação do procedimento de confirmação para o item em exame, deve-se levar em consideração:

- data-base de confirmação;
- amplitude do teste de confirmação; e
- tipo de confirmação a ser empregado.

As considerações referentes à data-base e à amplitude do teste de confirmação são dependentes da avaliação e efetividade dos controles internos. O tipo de confirmação a ser empregado é algo pertinente aos desejos de evidências do auditor para subsidiar sua conclusão acerca do assunto.

Vide resolução CFC nº 1.219/09, que aprova a NBC TA 505 a respeito de Confirmações externas.

9.3.1 Tipo de confirmação a ser empregado

Existem dois tipos de pedidos de confirmação que podem ser utilizados pela auditoria, a saber: o positivo e o negativo.

- a) o pedido de confirmação positivo é utilizado quando se faz necessária a resposta da pessoa de quem se quer uma confirmação formal; este tipo é o que traz maiores subsídios, uma vez que há a evidência através de resposta formal por parte de quem se quer obter o retorno.

O pedido de confirmação positivo pode ser utilizado de duas formas:

- **branco:** quando não se colocam valores nos pedidos de confirmação
 - **preto:** quando utilizados saldos ou valores a serem confirmados na data-base, nos pedidos de confirmação;
- b) o pedido de confirmação negativo é utilizado somente quando a resposta for necessária em caso de discordância da pessoa de quem se quer obter a confirmação, ou seja, na falta de confirmação, o auditor entende que a

pessoa concorda com os valores colocados no pedido de confirmação.

O pedido de confirmação negativo é geralmente utilizado como complemento do pedido de confirmação positivo, e deve ser expedido em carta registrada para se assegurar de que a pessoa de quem se quer obter a confirmação efetivamente receberá o pedido de confirmação.

É recomendável que o auditor determine adequadamente o tipo de confirmação necessária, podendo inclusive utilizar ambos os tipos de confirmação.

9.3.2 Controle dos papéis de confirmação

Uma vez feita a seleção dos itens a serem confirmados, o auditor deve exercer controle rigoroso quanto ao despacho dos pedidos de confirmação e o efetivo recebimento das respostas. Entre outras, as seguintes informações relativas ao procedimento de confirmação são de grande valia:

- seleção criteriosa dos itens a serem confirmados;
- datilografia concisa das cartas de pedidos de confirmação, com as datas determinadas como base para o procedimento de confirmação;
- revisão detalhada, pelo auditor, da datilografia quanto ao nome e endereço da pessoa selecionada, data-base do pedido de confirmação e as assinaturas autorizadas;
- controle dos pedidos de confirmação a serem despachados;
- envelopamento das circulares, colocação do envelope de retorno, selagem e postagem;
- verificação das confirmações recebidas e despacho do 2º pedido para as não respondidas;
- confirmação pessoal para os pedidos de confirmação não respondidas aos 1º e 2º pedidos; e
- procedimento alternativo de verificação para as respostas não recebidas, através de 1º, 2º pedidos de confirmação pessoal.

Com respeito à confirmação positiva, o auditor deve carrear todos os esforços para a obtenção de uma resposta, utilizando o 1º pedido de confirmação, o 2º pedido de confirmação ou a confirmação pessoal junto à empresa da qual se queira a resposta.

Entretanto, nem sempre todos os pedidos de confirmação serão efetivamente respondidos, uma vez que envolvem companhias externas àquelas auditadas. Após esgotados os recursos disponíveis para a obtenção da resposta, o auditor, dependendo do resultado obtido daquelas respostas efetivamente recebidas, pode proceder ao exame alternativo.

O procedimento alternativo é o último meio que o auditor deve utilizar, uma vez que não foi obtida a informação independente. Esta prática se torna viável desde que as confirmações recebidas nada tenham revelado de anormal em relação ao item auditado, e desde que suportada por volume razoável de respostas que assegurem ao auditor a efetividade do controle interno.

Com relação às respostas recebidas, o auditor deve estar atento para quaisquer informações provenientes das pessoas que responderam ao pedido nas confirmações. Essas informações necessitam ser minuciosamente examinadas, pois podem revelar fatos nem sempre obtidos na própria empresa, e que geram problemas dos mais variados aspectos, por exemplo, desvios, apropriações indébitas, valores irreais etc.

Exemplos de procedimentos de auditoria de confirmação:

- confirmação de contas a receber;
- confirmação de advogados;
- confirmação de empréstimos;
- confirmação de bancos conta movimento; e
- confirmação de estoques em poder de terceiros.

9.3.3 Exemplos de procedimentos de auditoria de confirmação

9.3.3.1 *Pedido de confirmação positivo – branco – Anexo 3*

9.3.3.2 *Pedido de confirmação positivo – preto – Anexo 4*

9.3.3.3 *Pedido de confirmação negativo – Anexo 5*

9.3.3.4 *Resposta do pedido de confirmação positivo – preto – Anexo 6*

9.4 **EXAME DOS DOCUMENTOS ORIGINAIS**

É o procedimento de auditoria voltado para o exame de documentos que comprovem transações comerciais ou de controle.

As transações comerciais compreendem o repasse de propriedades de bens ou serviços prestados. Acompanha e atesta a idoneidade de sua realização, documentação hábil que é a base de inúmeras ocorrências contábeis, fiscais e legais. Por outro lado, dentro da própria empresa, existem transações que merecem também ser evidenciadas por documentação que forneça suporte contábil e de controle interno de sua realização.

Quando o auditor realizar o exame dos documentos originais, deve ter sempre em mente:

- a) **autenticidade:** poder de discernimento para verificar se a documentação examinada é fidedigna e merece fé;
- b) **normalidade:** determinação de que a transação realizada é adequada em função da atividade da empresa;
- c) **aprovação:** verificação de que a transação e a documentação-suporte foram efetivamente aprovadas por pessoas em níveis adequados e responsáveis;
- d) **registro:** comprovação de que o registro das operações é adequado em função da documentação examinada e de que está refletida contabilmente em contas apropriadas.

A título de exemplo, enfoquemos o exame dos documentos originais realizados pelo auditor com relação à compra de ativo imobilizado. Ao examinar a compra de itens do imobilizado, o auditor levará em consideração se a documentação-suporte dessas compras é autêntica; fará a confrontação com as notas fiscais, duplicatas nominais da empresa auditada, quitadas e emitidas por fornecedores fidedignos.

Examinará se as aquisições de itens do imobilizado são normais em relação à atividade da empresa; se esta os utiliza para a elaboração de produtos destinados a venda que fazem parte de seu objeto social. Essas aquisições devem ter aprovações de pessoas responsáveis pela administração da empresa e estar obrigatoriamente registradas em contas adequadas de ativo permanente de imobilizado.

Exemplos de procedimentos de auditoria de exame dos documentos originais:

- documentação de aquisição de matérias-primas;
- documentação de aquisição de itens do imobilizado;
- documentação de vendas realizadas;
- documentação de serviços adquiridos ou vendidos;
- documentação de requisição de matérias-primas à produção;
- documentação de apontamento de mão de obra direta;
- documentação de contratos de empréstimos obtidos.

9.4.1 Exemplo de papéis de trabalho que indiquem o exame dos documentos originais

9.4.1.1 *Adições do imobilizado – Anexo 7*

9.4.1.2 *Despesas de viagens – Anexo 8*

9.5 CONFERÊNCIA DE CÁLCULOS

É o procedimento de auditoria voltado para a constatação da adequação das operações aritméticas e financeiras. Embora seja este o procedimento de auditoria mais simples e completo por si mesmo, é a única forma de constatação das várias operações que envolvam somas e cálculos.

Esta técnica é amplamente utilizada em virtude de a quase totalidade das operações dentro da empresa estar voltada para este processo contábil. Não se deve, em qualquer que seja a situação, subestimar essa técnica, que pode revelar as situações em que erros possam ter sido cometidos e que levaram, conseqüentemente, a

distorções nas demonstrações contábeis.

Embora os valores dispostos possam ter sido conferidos pela empresa, é de grande importância que sejam conferidos pelo auditor. Exemplificando, para uma fita de soma de um diário auxiliar de clientes que tenha sido preparada pela área, ainda que o valor seja de um número infinito de clientes e de grandeza impressionante, é imprescindível que o auditor refaça sua soma. É importante lembrar que em uma fita de soma podem ser incluídos ou excluídos números sem que estes seja, impressos. Além disso, em virtude da queda da eficiência dos funcionários poderão ocorrer erros que, mesmo ao acaso, acarretarão distorções numéricas, com o conseqüente efeito nas demonstrações contábeis.

Exemplos de procedimentos de auditoria de conferência de cálculos:

- cálculo da listagem de estoque;
- soma do razão auxiliar de clientes/fornecedores;
- soma do diário auxiliar de clientes/fornecedores;
- cálculo da equivalência patrimonial sobre os investimentos;
- cálculo dos dividendos a distribuir aos acionistas;
- cálculo da depreciação dos bens do imobilizado;
- cálculo da variação cambial sobre empréstimos;
- cálculo dos juros a receber/pagar.

9.5.1 Exemplos de papéis de trabalho que indiquem conferência de cálculos

9.5.1.1 *Listagem de matérias-primas – Anexo 9*

9.6 EXAME DA ESCRITURAÇÃO

É a técnica de auditoria utilizada para a constatação da veracidade das informações contábeis. Este é o procedimento de auditoria usado para o levantamento de análises, composições de saldo, conciliações etc.

A composição de saldos serve ao auditor para a formação ordenada de uma conta contábil em sua totalidade. Por exemplo, a composição das contas a receber é determinada por:

Cliente A	10.000
Cliente B	5.000
Cliente C	<u>3.000</u>
Total das contas a receber	<u>18.000</u>

A análise decompõe um todo em suas partes componentes examinadas em minúcias, de acordo com suas origens. Por exemplo, a análise das contas a receber do cliente A é determinada por:

N. Fiscal nº 12	2.000
Fatura nº 45	1.800
Nota de Débito nº 83	<u>6.200</u>
Total do cliente A	<u>10.000</u>

A conciliação de saldos tem por objetivo a obtenção de um saldo comum propiciado por diferenças existentes entre duas ou mais fontes de informação. Por exemplo, a conciliação bancária pela confrontação do extrato bancário com o valor expresso no razão da empresa.

Exemplos de procedimentos de auditoria de exame da escrituração:

- análise de contas a receber diversas;
- composição do saldo de importação em trânsito;
- análise de despesas de viagens;
- conciliação bancária.

9.6.1 Exemplos de papéis de trabalho que indiquem o exame da escrituração

- 9.6.1.1 *Contagem de caixa – Anexo 1*
- 9.6.1.2 *Contagem de matérias-primas – Anexo 2*
- 9.6.1.3 *Adições do imobilizado – Anexo 7*
- 9.6.1.4 *Análise das despesas de viagens – Anexo 8*

9.7 INVESTIGAÇÃO MINUCIOSA

A investigação minuciosa nada mais é que o exame em profundidade da matéria auditada, que pode ser um documento, uma análise, uma informação obtida, entre outras. Quando essa técnica é colocada em prática, tem por objetivo certificar que o objetivo auditado, no momento, realmente é fidedigno, devendo o auditor, para tanto, ter os conhecimentos necessários para detectar a existência de quaisquer anomalias.

A investigação deve ser colocada em prática em tudo que o auditor examinar. Portanto, ao examinar uma documentação, ou na obtenção de uma informação, o auditor coloca em exercício seu julgamento profissional, para determinar se a matéria examinada ou informação recebida é fidedigna.

Como exemplo, quando o auditor estiver examinando a provisão para crédito de liquidação duvidosa, ele deve pôr em prática os recursos disponíveis e investigá-los cuidadosamente e em profundidade. Neste caso, a discussão com o departamento de cobranças e o exame de carta de advogados recebida podem revelar subsídios sobre a probabilidade de realização das contas a receber e, conseqüentemente, se a provisão para crédito de liquidação duvidosa é adequada para fazer face às possíveis perdas pelo não recebimento das contas a receber.

Exemplos de procedimentos de auditoria de investigação minuciosa:

- exame minucioso de razoabilidade da provisão para crédito de liquidação duvidosa;
- exame detalhado dos relatórios de despesas de viagens;
- exame detalhado da documentação de compras/vendas;
- exame minucioso da conta de manutenção e reparos;

- exame minucioso dos pagamentos realizados.

9.7.1 Exemplos de papéis de trabalho que indiquem a investigação minuciosa

9.7.1.1 *Adições do imobilizado – Anexo 7*

9.7.1.2 *Análise das despesas de viagens – Anexo 8*

9.8 INQUÉRITO

O inquérito consiste na formulação de perguntas e obtenção de respostas satisfatórias. É um dos procedimentos de auditoria de grande valia, desde que corretamente aplicado, uma vez que a formulação de perguntas tolas merece, conseqüentemente, respostas tolas.

O inquérito, como procedimento de auditoria, pode ser utilizado através de declarações formais, conversações normais ou sem compromisso. Quando da aplicação do inquérito, o auditor deve ter em mente que as respostas obtidas deverão ser examinadas para a comprovação das informações recebidas.

O inquérito é, provavelmente, o método de coleta de informações de que o auditor mais se utiliza, tanto para a obtenção do conhecimento do sistema de controle interno, quanto para a obtenção de dados e identificação de várias tarefas executadas ou explicações necessárias às matérias em exame pelo auditor.

É recomendável ter em mente que o pessoal entrevistado fornecerá opiniões diversas sobre a revisão do auditor e, conseqüentemente, sobre o próprio sentido de seu trabalho. Dessa forma, é vital que, para o sucesso total desse projeto, exista, entre a auditoria e o pessoal entrevistado, aceitação mútua.

O principal objetivo do inquérito é obter as informações necessárias ao andamento do trabalho do auditor. À medida que se quer aprofundar no assunto, deve-se ouvir o pessoal entrevistado, sobretudo, evidentemente, se suas informações contribuem para o trabalho proposto.

Geralmente, as entrevistas envolvem vários pontos de vista, e nem sempre aquilo

que se quer saber é dito, sendo comum surgirem opiniões, filosofias, pontos de vista, meias verdades etc. Ao auditor interessam somente informações verdadeiras baseadas em fatos reais e relevantes.

A utilização correta das informações obtidas exige análise criteriosa delas; por essa razão, as perguntas sobre um mesmo assunto precisam ser feitas a diversas pessoas durante o inquérito, de forma que se consiga conhecimento profundo e adequado sobre o assunto.

Durante o inquérito, o auditor precisa respeitar o pessoal entrevistado quanto aos conhecimentos que possui sobre o serviço praticado. À medida do possível, solicitar-lhes ideias sobre melhorias que possam ser implementadas ao objeto em exame. Esta prática é a melhor forma de conquistar a confiança das pessoas entrevistadas; por exemplo, no caso de adoção de um novo sistema que contenha as ideias formuladas pelos entrevistados, eles demonstrarão mais interesse em fazer funcionar este novo sistema.

Exemplos de procedimentos de auditoria de inquérito:

- inquérito acerca do aumento das vendas no período;
- inquérito sobre a posição dos investimentos;
- inquérito sobre a existência de materiais de movimentação morosa ou obsoletos;
- inquérito sobre a existência de duplicatas a receber em atraso; e
- inquérito sobre os controles internos existentes.

9.8.1 Exemplos de papéis de trabalho que indiquem o inquérito

9.8.1.1 Investimentos – Anexo 10

9.8.1.2 Vendas – Anexo 11

9.9 EXAME DOS REGISTROS AUXILIARES

Os registros auxiliares constituem, em verdade, o suporte da autenticidade dos

registros principais examinados. Assim, o uso desta técnica deve sempre ser conjugado com o uso de outras que possam comprovar a veracidade do registro principal.

Ao examinar os registros auxiliares, o auditor deve estar atento à autenticidade e às possibilidades de serem adulterados.

Um artifício muito usado para efeito de controles internos, gerenciais e contábeis repousa na manutenção de registros auxiliares que constituem, por vezes, o detalhamento dos registros principais.

Dessa forma, a título de ilustração, a contabilidade pode manter o razão sintético dos estoques efetuando lançamentos contábeis em bases mensais e globais. Para efeito de controle, o detalhamento da composição dos estoques repousa na permanência de registros permanentes atualizados de cada um dos materiais; seu somatório é o valor expresso no razão sintético e principal de contabilidade.

Outro exemplo pode ser configurado para o controle dos bens do imobilizado, com sistemática semelhante à descrita para os estoques.

Outros registros auxiliares podem ser mantidos para efeito de controles como mapa auxiliar de vendas por produto, livro de apuração do lucro tributável para Imposto de Renda, livro de apuração de ICM/IPI etc.

Exemplos de procedimentos de auditoria de exame dos registros auxiliares:

- exame do registro auxiliar de contas a receber/a pagar;
- exame do registro auxiliar de vendas;
- exame do registro do imobilizado;
- exame do registro auxiliar de recebimentos/pagamentos;
- exame do registro auxiliar de estoques.

9.9.1 Exemplos de papéis de trabalho que indiquem exame dos registros auxiliares

9.9.1.1 *Contagem de caixa – Anexo 1*

9.9.1.2 *Resumo do inventário de matéria-prima – Anexo 9*

9.9.1.3 *Vendas – Anexo 11*

9.10 **CORRELAÇÃO DAS INFORMAÇÕES OBTIDAS**

A correlação das informações obtidas nada mais é do que o relacionamento harmônico do sistema contábil de partidas dobradas.

Durante os trabalhos realizados pelo auditor, certamente executará serviços que terão relações com outras áreas do balanço ou do resultado do exercício. À medida que for observado o relacionamento entre estas, o auditor estará efetuando a correlação das informações obtidas.

Exemplos de procedimentos de auditoria de correlação das informações obtidas:

- recebimento de duplicatas a receber, que afetam as disponibilidades e conta a receber;
- pagamentos a fornecedores, que afetam contas a pagar e o disponível;
- constituição da provisão para crédito de liquidação duvidosa, que afeta o resultado e as contas a receber;
- depreciação do imobilizado, que afeta o resultado e as depreciações acumuladas.

9.11 **OBSERVAÇÃO**

A observação é técnica indispensável à auditoria. Pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exame, e é uma técnica dependente da argúcia, dos conhecimentos e da experiência do auditor, que, colocada em prática, possibilitará que sejam identificados quaisquer problemas no item em exame.

Esse procedimento de auditoria exige senso crítico do auditor, e tal postura crítica o diferenciará das demais profissões ligadas à contabilidade.

Exemplos de procedimentos de auditoria de observação:

- observação de despesas consideradas como disponível;
- observação de itens de movimentação morosa ou obsoletos durante a

- contagem de estoques;
- observação quanto à uniformidade de obediência aos princípios de contabilidade;
- observação quanto à correta classificação contábil;
- observação de passivos não registrados.

9.11.1 Exemplos de papéis de trabalho que indiquem observação

9.11.1.1 *Contagem de caixa – Anexo 1*

9.11.1.2 *Contagem de matérias-primas – Anexo 2*

9.11.1.3 *Vendas – Anexo 11*

9.12 DA UTILIZAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

A utilização adequada dos procedimentos de auditoria e sua conjugação aos objetivos a serem atingidos formularão o programa de trabalho de auditoria por área ou tarefa, a serem utilizados de acordo com os objetivos traçados e a segurança fornecida pelo controle interno. Poderão existir casos em que com a utilização de um só procedimento de auditoria o objetivo terá sido cumprido, e casos em que se fará necessária a conjugação de todos os possíveis procedimentos.

Muitos procedimentos de auditoria podem ser executados, praticamente, em qualquer época do ano. No curso da auditoria preliminar, o auditor realiza testes nos registros, nos procedimentos e representações da empresa, para determinar o grau de confiança que merecem. As conclusões obtidas ajudarão o auditor a determinar os procedimentos de auditoria a serem aplicados para a complementação do exame. É uma prática aceitável o auditor executar partes substanciais de seu exame em datas intermediárias.

Quando parte significativa do exame é executada durante o ano, e o controle interno da empresa é eficiente, os procedimentos de auditoria aplicáveis no final do ano podem consistir, principalmente, em comparações dos saldos de balanço com os saldos de datas anteriores examinadas, assim como na revisão e investigação de

transações incomuns ou variações significativas. Entretanto, o auditor deve dar-se por satisfeito de que os procedimentos de controle interno continuam válidos no fim do ano. Isto não significa que ele deva testar novamente os registros e transações, a menos que suas investigações e observações o levem a crer que as condições se tenham modificado substancialmente.

Os testes de procedimentos são particularmente apropriados no exame das contas que abrangem grande número de transações. Por outro lado, no exame das contas que representam o resultado acumulado de poucas transações, pode dar-se maior ênfase na comprovação dos saldos do que nos testes de procedimentos.

A aplicação dos procedimentos de auditoria, além de considerar a época apropriada para obter o melhor benefício da prova a ser conseguida, também é importante para sincronizar a oportunidade do momento da realização do trabalho, para que todos efeitos e provas sejam concomitantemente obtidos, por exemplo, do dinheiro existente em caixa e em bancos, dos títulos e valores de propriedade da empresa, dos empréstimos bancários e outros itens relacionados.

O elemento surpresa pode também requerer o estabelecimento de controle de auditoria sobre ativos prontamente negociáveis e a fixação de um “corte” (*cut-off*) apropriado em data diferente da do encerramento das demonstrações contábeis. Estas questões devem ser resolvidas à luz da eficiência do controle interno em cada uma das situações específicas.

A necessidade de um método para levar a cabo os procedimentos de auditoria torna-se evidente. A título de exemplo, na aplicação dos procedimentos de auditoria para a observação do levantamento físico dos estoques, a revisão dos procedimentos propostos pela empresa é tão essencial quanto o é a revisão dos procedimentos que estabelecem o “corte” (*cut-off*) apropriado das vendas e compras nos livros contábeis.

Vide resolução CFC nº 1.221/09, que aprova a NBC TA 520 a respeito de Procedimentos analíticos.

Esta Norma trata do uso de procedimentos analíticos pelo auditor como procedimentos substantivos (procedimentos analíticos substantivos). Esta Norma também trata da responsabilidade do auditor em realizar procedimentos próximos do

final da auditoria que o auxiliam a formar uma conclusão geral sobre as demonstrações contábeis. A NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente, item 6(b), trata do uso de procedimentos analíticos como procedimentos de avaliação de risco.

Cia. Bronze
Contagem de Caixa em 31-12-X2 às 18:00 h
31-12-X2

Descrição	Ref.	Valor
Saldo em dinheiro		12.600✓
N. F. 640 de João da Silva – Compra de açúcar – 31-12-X2	(a)	2.800✓
N. F. 815 do Bazar S. José – Material de papelaria – 31-12-X2	(a)	3.500✓
Recibo de adiantamento a Antônio Manoel p/ despesas de Táxi – 31-12-X2		1.500✓
Vale em nome de Francisco Pereira – 8-6-X1	(b)	7.000✓
		<u>27.400</u>
Diferença – Falta de Caixa		100
Saldo conforme boletim de Caixa		<u>27.500</u> ✓
		†

Recibo – Devolução

Recebi em devolução do Sr. Ary Reis (auditor da XYZ Auditores Associados) a quantia de \$ 27.400,00 (vinte e sete mil e quatrocentos) como acima mencionado, os quais se encontravam intactos.

Declaro **ter presenciado a contagem** e não dispor de outros valores da Cia. Bronze que nos tenham sido entregues para a contagem.

São Bernardo do Campo, 31 de dezembro de X2
Francisco Pereira

- (a) **Estes itens referem-se a despesas e não são classificáveis como disponível.**
- (b) Vale datado de 8-6-X1 e o funcionário (caixa) me afirmou que seria devolvido de imediato.

✓ **Inspecionados fisicamente.**

✓ Conforme Boletim de Caixa.

† Somado

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	31-12-X2				

Cia. Bronze
Contagem física de matérias-primas
31-12-X2

<i>Nº Etiquetas</i>	<i>Código</i>	<i>Descrição</i>	<i>Ref.</i>	<i>Quantidade</i>
✓	✓	✓	✓	✓
001	1003	Tubo de ferro 2x4		1.000 kg
002	1003	Tubo de ferro 2x4		<u>1.000 kg</u>
				<u>2.000 kg</u>
				†
008	1005	Cx. Embalagem 30x24	Ⓐ	3.100 pçs.
010	1005	Cx. Embalagem 30x24		<u>1.500 pçs.</u>
				<u>4.600 pçs.</u>
				†
020	1006	Solda em barra 100		<u>3.410 kg</u>
019	1008	Rolamentos FSK 15		<u>5.620 pçs.</u>
021	1013	Tubo de aço 10x80		<u>12.320 kg</u>
022	1012	Solda em barra 200		<u>7.820 kg</u>
026	1014	Rolamento FSK 12		6.420 pçs.
027	1014	Rolamento FSK 12		<u>7.960 pçs.</u>
				<u>14.380 pçs.</u>
				†
005	1015	Tubo de ferro 6x9	Ⓑ	3.420 kg
006	1015	Tubo de ferro 6x9		4.240 kg
007	1015	Tubo de ferro 6x9		<u>5.280 kg</u>
				<u>12.940 kg</u>
				†

Ⓐ Conforme constatado fisicamente, nesta etiqueta estão contidas 1.200 cxs. de papelão totalmente encharcadas e de difícil aproveitamento.

Ⓑ Nesta etiqueta foram incluídos retalhos que não serão aproveitados na produção.

✓ **Conforme contagem física e etiqueta examinada.**

† **Somado.**

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	31-12-X2				

PEDIDO DE CONFIRMAÇÃO POSITIVO – BRANCO

Indústria de Aço Forte Ltda.
Rua Miguel de Oliveira, 427
Ponta Grossa – PR

Prezados Senhores:

A título de simples conferência e a pedido de nossos auditores, XYZ Auditores Associados, Rua Dublin 10 – SP, solicitamos a V. S.^{as} a gentileza de enviarem diretamente aos referidos auditores a **relação por nota fiscal/duplicata do saldo de que éramos devedores em 31-12-X2**, proveniente de fornecimentos realizados por V. S.^{as}.

Para sua resposta anexamos um envelope-resposta.

Atenciosamente,
Cia. Bronze

PEDIDO DE CONFIRMAÇÃO POSITIVO – PRETO

José da Silva Ltda.
Rua Manoel Coelho, 25
São Caetano do Sul – SP

Prezados Senhores:

A título de simples conferência e a pedido de nossos auditores, XYZ Auditores Associados, Rua Dublin, 10 – SP, solicitamos a V. S.^{as} a gentileza de confirmarem diretamente aos referidos auditores **o saldo de seu débito por duplicatas na data de 31-12-X2, na importância de \$ 200.000, como abaixo demonstrado.**

Para sua resposta anexamos um envelope-resposta.

Se for encontrada alguma divergência entre o valor acima e o constante dos livros de V. S.^{as}, pedimos a fineza de fornecer informações detalhadas aos auditores.

Atenciosamente,
Cia. Bronze

<i>Duplicata</i>	<i>Vencimento</i>	<i>Valor \$</i>	<i>Obs.</i>
9.700	15-1-X3	23.500	
9.800	15-1-X3	65.900	
10.101	22-1-X3	30.600	
10.200	25-1-X3	20.000	
10.400	30-1-X3	<u>60.000</u>	
		<u>200.000</u>	

PEDIDO DE CONFIRMAÇÃO NEGATIVO

José da Silva Ltda.
Rua Manoel Coelho, 25
São Caetano do Sul – SP

Prezados Senhores:

A título de simples conferência e a pedido de nossos auditores, XYZ Auditores Associados, Rua Dublin, 10 – SP, solicitamos a V. S.^{as} a gentileza de confirmarem diretamente aos referidos auditores o saldo de seu débito por duplicatas na data de 31-12-X2, **na importância de \$ 200.000**, como abaixo demonstrado.

Caso V. S.^{as} **não estejam de acordo com o débito mencionado, solicitamos comunicarem quaisquer divergências** com os seus livros diretamente aos referidos auditores.

Na falta de resposta, presumiremos que V. S.^{as} estão de acordo com o referido débito.

Atenciosamente,
Cia. Bronze

<i>Duplicata</i>	<i>Vencimento</i>	<i>Valor \$</i>	<i>Obs.</i>
9.700	15-1-X3	23.500	
9.800	15-1-X3	65.900	
10.101	22-1-X3	30.600	
10.200	25-1-X3	20.000	
10.400	30-1-X3	60.000	
		<u>200.000</u>	

PEDIDO DE CONFIRMAÇÃO POSITIVO – PRETO

José da Silva Ltda.
Rua Manoel Coelho, 25
São Caetano do Sul – SP

Prezados senhores:

A título de simples conferência e a pedido de nossos auditores, XYZ Auditores Associados, Rua Dublin, 10 – SP, solicitamos a V. S.^{as} a gentileza de **confirmarem** diretamente aos referidos auditores **o saldo de seu débito por duplicatas** na data de 31-12-X2, **na importância de \$ 200.000**, como abaixo demonstrado.

Para sua resposta anexamos um envelope-resposta.

Se for encontrada alguma divergência entre o valor acima e o constante dos livros de V. S.^{as}, pedimos a fineza de fornecer informações detalhadas aos auditores.

Atenciosamente
Cia. Bronze

<i>Duplicata</i>	<i>Vencimento</i>	<i>Valor \$</i>	<i>Obs.</i>
9.700	15-1-X3	23.500	
9.800	15-1-X3	65.900	
10.101	22-1-X3	30.600	
10.200	25-1-X3	20.000	
10.400	30-1-X3	60.000	
		<u>200.000</u>	

De acordo
José da Silva Ltda.

Cia. Bronze
Resumo das Adições
31-12-X2

\$

Nota Fiscal Nº	Data	Fornecedor	Descrição	Máquinas e Equipa- mentos	Móveis e Utensílios	Veículos	Total Adições p/ Trimestre
4.100	15-3-X2	Tornos Mecânicos Industriais Ltda.	1 Torno mecânico – Mod. MLA	193.200✓			370.300
520	22-3-X2	Máquinas Eletrônicas S.A.	10 máquinas de somar eletrônicas – Mod. 45		64.400✓		
1327	28-3-X2	Revendedores Associados Ltda.	1 caminhão BWS – Mod. X2			112.700	338.100
5.860	29-6-X2	Tornos Mecânicos Industriais Ltda.	2 tornos mecânicos – Mod. MBC	310.500✓			
843	30-6-X2	Máquinas Eletrônicas S.A.	2 máquinas de escrever – Mod. 84		27.600✓		330.300
1.849	15-9-X2	Revendedores Associados Ltda.	2 caminhões BWS – Mod. X2			256.900	
8.600	18-9-X2	Móveis Madeirense S.A.	1 mesa reunião e 6 cadeiras – Mod. 120		36.700✓		330.300
2.320	25-9-X2	Sampaio Guerreiro Ltda.	1 máquina cortadora – Mod. HS	36.700✓			
				540.400	128.700	369.600	1.038.700

Nota: Percorri visualmente o razão para as contas de manutenção e reparos, constatando que as despesas ali dispostas referiam-se a despesas e não havia itens capitalizáveis.

A. Reis
9-2-X3

- ✓ Obtive as fichas patrimoniais, constatando o número dado aos bens e examinei-os fisicamente constatando estarem em boa ordem.
- ^ Conferido com nota fiscal, duplicata quitada, ordem de compra e certificado de propriedade, estando adequadamente aprovado.
- ✓ Examinei nota fiscal de compra, duplicata quitada, ordem de compra e relatório de recebimento, estando adequadamente aprovado.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	9-2-X3				

Cia. Bronze
Despesas de Viagens
31-12-X2

Prestações de Contas	Descrição	Ref.	Valor
001/X2	Jorge Machado		✓
	– Passagem aérea		5.800
	– Despesa de refeições		2.400
	– Despesa de condução		<u>800</u>
			<u>9.000</u>
002/X2	André Luiz		†
	– Passagem aérea		11.600
	– Despesa de hospedagem		7.900
	– Despesa de refeições		7.100
	– Despesa de condução		<u>4.200</u>
			<u>30.800</u> †
	Total do razão		<u>39.800</u> ✓
			†

✓ Conferido com a documentação de suporte de notas fiscais e com o relatório de despesas aprovadas, tratando-se de despesas normais de viagens e registradas corretamente.

✗ Conferido com o razão.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	8-2-X2				

Cia. Bronze
Resumo do inventário de matérias-primas
31-12-X2

Código	Descrição	Ref.	Quantidade	Custo unitário \$	Total \$
			✓	✓	✓
7001	Tube de aço 40 x 320		1.500 kg	6,20	9.300 ✓
2	Rolamentos FSK 30		800 pçs.	8,40	6.720 ✓
3	Tube de ferro 2 x 4		2.000 kg	3,80	76.000 (a) ✓
4	Parafusos sextavados 6 x 9		3.620 pçs.	2,10	7.602 ✓
5	Caixa de embalagem 30 x 24		4.600 cxs.	3,20	14.720 ✓
6	Solda em barra 100		3.410 kg	4,80	16.368 ✓
7	Tube de aço 20 x 160		8.680 kg	4,00	34.720 ✓
8	Rolamentos FSK 15		5.620 pçs.	5,80	32.596 ✓
9	Tube de ferro 1 x 2		6.000 kg	2,10	12.600 ✓
1010	Parafusos sextavados 3 x 4		7.800 pçs.	1,80	14.040 ✓
11	Caixas de embalagem 15 x 12		9.200 cxs.	2,40	22.080 ✓
12	Solda em barra 200		7.820 kg	14,00	109.480 (a) ✓
13	Tube de aço 10 x 80		12.320 kg	5,20	64.064 ✓
14	Rolamentos FSK 12		14.380 pçs.	8,50	122.230 ✓
15	Tube de ferro 6 x 9		12.940 kg	10,50	135.870 ✓
16	Parafuso oitavado 2 x 3		10.148 pçs.	4,00	40.592 ✓
					<u>620.450</u> ✓
					†

(a) As operações aritméticas estão incorretas, sendo os valores corretos de \$ 7.600 e \$ 109.480 respectivamente. Como consequência, o estoque de matérias-primas está a menor em \$ 30.132.

✓ Cálculos conferidos.

✓ Conforme kardex.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	15-2-X3				

Cia. Bronze
Contagem física dos investimentos
31-12-X2

Cautela n ^o	Emitente	Ações	
		Tipo	Quantia
✓	✓	✓	✓
101.432	Cia. Prata	Ordinária	140.000
102.325	Cia. Prata	Ordinária	24.800
		(a)	<u>164.800</u> ✕ †
325.247	Cia. Baiana	Preferencial	20.000
442.319	Cia. Cearense	Preferencial	42.000
685.434	Maranhão S.A.	Preferencial	38.000
769.892	Paiuí S.A.	Preferencial	62.000
			<u>162.000</u> ✕
	Total	(b)	<u>326.800</u> †

(a) A Cia. dispõe de uma participação de 10% no capital da Cia. Prata, devendo, portanto, ser avaliada pelo método de custo, conforme determinação da Lei das Sociedades por Ações, o qual é o método adequadamente seguido pela Cia. Durante o exercício em pauta, a Cia. Prata realizou um lucro de \$ 300.000 e seu patrimônio em 31-12-X2 é de \$ 2.800.000, conforme demonstrações contábeis não auditadas e por mim examinadas.

(b) Os investimentos aqui descritos são decorrentes de incentivos fiscais, os quais a Cia. tem realizado um acompanhamento permanente, conforme pude constatar através de pastas individuais dos investimentos, e todas as empresas investidas estão operando normalmente. Segundo informações do diretor administrativo, não se esperam perdas com estes investimentos e não há cotação em bolsa para podermos determinar o valor de possível realização, entretanto as demonstrações contábeis destes não revelam anomalias.

Recibo-devolução

Recebi em devolução do Sr. Ary Reis (auditor da XYZ Auditores Associados), a quantia de 326.800 (trezentos e vinte e seis mil e oitocentas) ações como acima demonstradas, as quais me foram devolvidas intactas e em boa ordem.

Declaro ter presenciado a contagem e não dispor de outros valores da Cia. Bronze que não tenham sido entregues para a contagem.

SBC 2-1-X3
Manoel de Almeida

Nota: Através dos exames realizados nas pastas individuais dos investimentos, e através de discussão com o diretor administrativo, os investimentos não geraram nenhuma distribuição de receitas e conseqüentemente não há nenhuma que deva ser reconhecida no resultado do exercício.

A. Reis

- ✕ Verifiquei a adequada inclusão nos registros contábeis.
- ✓ Examinados fisicamente, estando em boa ordem e nominais a Cia. Bronze.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	2-1-X3	Will	8-2-X3	F. Geraldo	8-2-X3

Cia. Bronze
Vendas
31-12-X2

Conta do Razão	Descrição	Ref.	31-12-X1			31-12-X2			Composição das vendas	
			Quantidade	Médio	Valor	Quantidade	Médio	Valor	mês	Valor ^
3110	Produto A		1.510	780 ✓	1.177.800	1.821	1.050 ✓	1.911.800	Jan.	616.120
3120	Produto B		1.670	910 ✓	1.519.700	2.420	1.225 ✓	2.964.500	Fev.	560.200
3130	Produto C		1.720	1.360 ✓	2.339.200	2.050	1.837 ✓	3.765.850	Mar.	580.400
3140	Produto D		5.640	75 ✓	423.000	2.084	100 ✓	208.470	Abr.	600.300
3100	Vendas brutas		10.540	518 ✓	5.459.700	8.375	1.057 ✓	8.850.620	Maió	602.400
3150	ICM sobre vendas		†	-	(764.360)	†	-	(1.182.700)	Jun.	650.600
3160	Abatimento sobre vendas		-	-	(30.400)	-	-	(40.680)	Jul.	750.100
			10.540	442 ✓	4.664.940	8.375	911 ✓	7.627.240	Ago.	780.700
			†		†	†		†	Set.	850.200
									Out.	900.600
									Nov.	950.400
									Dez.	1.008.600
										① 8.850.620

Cálculo global do ICM

Vendas brutas	①	8.850.620
Alíquota 14% ✓		1.239.087 ✓
Conforme Cia.	②	1.182.700
Diferença não investigada		56.386
		†

- ✓ Conforme portaria examinada.
- ^ Conferido com o mapa de contabilização das vendas constatando ser adequado por venda de produto.
- ✓ Conferido com o razão.
- ✗ Conferido com mapa de vendas por produto.
- ✓ Calculado.
- ✓ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Discussão com a gerência de vendas

- O incremento das quantidades vendidas dos produtos A, B e C deveu-se à introdução no mercado metalúrgico a partir de julho (vide composição mensal das vendas) de um ramo até então não muito explorado pela Cia., com a obtenção dos clientes José da Silva Ltda., Zebedeu e Cia. Ltda. e Fulano e Sicrano S.A. Segundo o gerente de vendas, para o ano X3 espera-se um maior incremento neste ramo de vendas.
- O acréscimo ao preço de venda deveu-se à obtenção de um aumento junto ao órgão responsável, em média de 35%, o que é razoável pelo demonstrativo do preço médio acima.
- O decréscimo ocorrido nas quantidades vendidas do Produto D é resultante da desativação do produto ALPHA produzido por Máquinas Pesadas Ltda., na qual o produto D se destina como componente. A gerência de vendas entende que a produção do produto D foi descontinuada e neste ano nada foi produzido. Vide exames efetuados no wps C-3.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	8-2-X3				



Papéis de Trabalho

10.1 FINALIDADE DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Os papéis de trabalho formam o conjunto de formulários e documentos que contêm as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante seu exame, bem como as provas e descrições dessas realizações; constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

Como o auditor utiliza documentos originais de propriedade da empresa, e é grande o volume de transações e documentos, a comprovação da realização do trabalho através de cópias da documentação seria volumosa, além de onerosa.

Para evitar grande volume de documentos e dar outra forma ao trabalho, o auditor utiliza papéis de trabalho para registrar as descobertas realizadas e comprovar o trabalho cumprido.

Embora os papéis de trabalho tenham procedido dos documentos originais que são de propriedade da empresa ou de informações obtidas diretamente da área em exame, os papéis de trabalho são propriedade exclusiva do auditor, devido, principalmente, a neles estar fundamentada sua opinião.

Há de se levar em consideração que 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.

10.2 MODELOS DE PAPÉIS DE TRABALHO

Geralmente, os papéis de trabalho são padronizados para facilitar seu uso,

entendimento, arquivo e sobretudo a arquitetura da evidência do exame praticado.

Quando, por exemplo, o auditor executa um trabalho de contagem física de estoques, e faz relato dos procedimentos adotados pela empresa, critérios empregados por ele e pela empresa, utiliza um papel de trabalho denominado memorando.

Este papel de trabalho subsidia as tarefas realizadas pelo auditor, com uma sequência mais longa ou um resumo da tarefa realizada de acordo com as circunstâncias necessárias na ocasião.

Em outras circunstâncias, quando o auditor realiza um exame mais apurado, por exemplo, uma conciliação ou análise, além de expressar o objetivo, relatará também os exames e evidências praticados; usará nessas ocasiões um papel de trabalho de sete ou catorze colunas.

Embora os modelos de papéis de trabalho aqui comentados não sejam os únicos (podem variar de acordo com as circunstâncias e os desejos de evidência e necessidades da auditoria), eles traduzem uma arquitetura de fácil composição e entendimento.

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 datas.

A arquitetura da evidenciação dos exames praticados nos papéis de trabalho deve obedecer a um padrão de elaboração de forma a expressar, com clareza, início, meio e finalidade a que se presta.

10.3 ASPECTOS FUNDAMENTAIS DOS PAPÉIS DE TRABALHO

A elaboração dos papéis de trabalho relata o exame praticado pelo auditor, propiciando um registro escrito, de forma permanente, quanto às informações obtidas e o julgamento profissional, por ele adotado, na execução e identificação de seus objetivos.

Desse modo, os papéis de trabalho são o espelho da pessoa do auditor que os preparou, colocando, de forma escrita, seus sentimentos e pontos de vista acerca da

matéria examinada. Representam o estilo de vida e o *modus vivendi* da pessoa do auditor. Nem sempre o que é claro e suficiente a um também o é a outros. O auditor deve perceber esse sentimento e relatar o que for necessário e claro a todos em geral.

Entre os aspectos fundamentais dos papéis de trabalho, podem-se destacar os seguintes:

10.3.1 Completabilidade

Os papéis de trabalho necessitam ser completos por si sós. Eles precisam relatar o começo, meio e fim do trabalho praticado.

Quando o auditor determina a realização de um trabalho, deve ser naturalmente um serviço pensado, analisado e determinado. Não se começa uma casa pelo telhado, e tampouco se dá opinião sobre determinado fato e depois se pratica o exame.

Todo trabalho de auditoria deve iniciar-se por um planejamento, conhecendo-se previamente determinados dados necessários ao exame. Após isso, pratica-se a revisão de controle interno para se determinar a confiabilidade e a adequação deste, estabelecendo-se a relevância e a relatividade dos aspectos a auditar. A definição de extensão e profundidade dos exames a praticar deve estar em acordo com os objetivos a alcançar. Posto isto, a realização das atividades, o exercício do julgamento profissional do auditor e a colocação adequada das informações e fatos materiais levarão o trabalho à complexidade necessária e à consequente formação de opinião por parte do auditor.

10.3.2 Objetividade

Os papéis de trabalho necessitam ser objetivos e demonstrar os caminhos trilhados pelo auditor para a condução de seus intentos.

Durante a realização de suas tarefas, o auditor tem contatos dos mais variados com o pessoal e examina vários documentos e informações obtidos. Entretanto, nas informações a serem colocadas nos papéis de trabalho não é preciso incluir todos os detalhes obtidos, mas aqueles considerados relevantes.

Às vezes, para uma pessoa fornecer uma informação, é necessário que conheça,

em maior profundidade, a pessoa que a está querendo. Da conversação resultam diversos assuntos, por vezes nem pertinentes à matéria em exame, porém sem eles não haveria o colóquio principal. Não nos cabe discutir acerca da necessidade dos assuntos conversados, importantes para a obtenção da informação, mas totalmente desnecessários para a inclusão nos papéis de trabalho.

O auditor precisa aprender a registrar apenas os pontos materiais vitais para o entendimento.

Ser objetivo não significa ser por demais sucinto, mas registrar a quantidade e a qualidade certa. Por exemplo, se o auditor realiza uma inspeção física do estoque e indica em seus papéis de trabalho que o viu, tal informação seria por demais sucinta. É recomendável que nesse caso indique, também, qual a quantidade, se a qualidade do estoque era adequada, autêntica e efetiva.

10.3.3 Concisão

Os papéis precisam ser concisos, de forma que todos entendam, sem ser necessária a presença de quem os preparou. A concisão determina a clareza e a autossuficiência.

A concisão determina a exposição de ideias, em volume de palavras suficiente as informações contidas nos papéis de trabalho precisam ser inteligíveis e claras, com comentários fundamentados sobre aquilo que representam.

A preparação dos papéis de trabalho deve levar em conta a possibilidade de qualquer pessoa vir a revisá-los, inclusive as que não tiveram nenhuma ligação direta com a atividade, mas compreendem seu conteúdo sem explicações verbais adicionais.

10.3.4 Lógica

Os papéis de trabalho devem ser elaborados segundo o raciocínio lógico, apresentando a sequência natural dos fatos e o objetivo a ser atingido.

No sentido prático, há um objetivo a ser alcançado; entretanto, para que aí se chegue, é preciso trilhar diversos caminhos, vencendo-se os obstáculos e abrindo novas portas para serem consecutivamente percorridos até ser atingido o alvo.

Um prédio de dez andares só estará concluído após terem sido feitas bases sólidas, dez pavimentos e todo o acabamento que implica. Não se pode construí-lo a partir do quinto pavimento. Os papéis de trabalho, para efeito de analogia, funcionam dentro das mesmas regras, pois não se pode realizar o trabalho iniciando-se pela conclusão.

É preciso, portanto, formular um programa lógico de condução do trabalho, vencendo-se um a um os obstáculos e barreiras do caminho para o atendimento do objetivo proposto para a tarefa.

10.3.5 Limpeza

Aos papéis de trabalho é necessário esmero na sua preparação, eliminando-se todas e quaisquer imperfeições e incorreções.

10.4 DIVISÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

O produto do trabalho da auditoria é evidenciado nos papéis de trabalho, que devem formar um conjunto harmônico e coeso acerca da matéria examinada.

Os papéis de trabalho, dessa forma, podem conter dados que sejam aplicáveis a mais de um trabalho e, por vezes, durante muito tempo.

Determinados papéis podem somente indicar a evidência obtida para aquele determinado dado e ter, portanto, validade exclusiva àquele caso.

A título de ilustração, podemos considerar o caso de um levantamento de sistema de controle interno, onde são demonstrados, em minúcias, os procedimentos, práticas e documentos gerados durante uma atividade.

Tal sistema de controle interno tem características mais duradouras do que um teste documental que se faça para determinado número de atividades realizadas em um período de exame.

Por esse exercício, podemos dividir os papéis de trabalho em:

- **pasta de papéis permanentes**, que contêm as informações utilizáveis em bases permanentes;

- **pasta de papéis em curso**, que contém as informações utilizáveis somente para o trabalho em curso.

10.4.1 Pasta de papéis permanentes

De modo geral, a pasta de papéis permanentes deve conter os assuntos importantes que tenham interesse permanente e podem ser utilizados em bases recorrentes.

Informações, papéis e anexos componentes desta pasta não devem ser incluídos na pasta de papéis em curso para não ocorrer duplicidade desnecessária. Geralmente, aplica-se o artifício de referenciar tais informações para os papéis de trabalho em curso.

O conteúdo da pasta de papéis permanentes necessita ser examinado e atualizado antecipadamente à execução do trabalho em curso, removendo e eliminando todo o material obsoleto ou superado.

Embora cada serviço ou atividade de auditoria seja diferente uma da outra e, por consequência, o conteúdo da pasta de papéis permanentes possa variar, segue uma lista exemplificativa:

- dados históricos;
- dados contábeis;
- dados de controle interno;
- dados contratuais;
- dados analíticos;
- dados de planejamento de longo prazo.

10.4.2 Pasta de papéis em curso

A pasta de papéis em curso, de forma geral, contém todos os dados, informações, documentos e exames praticados para a tarefa em evidência. Constitui, em conjunto com a pasta de papéis permanentes quando aplicável, o registro claro e preciso do exame feito.

A pasta de papéis em curso reúne a ordem de tarefa e autoriza o trabalho em si; o controle de horas despendidas na execução; o programa de trabalho detalhado; todas as informações obtidas; documentos examinados e confirmações praticadas que constituem a base da opinião formada pelo auditor.

10.5 ORGANIZAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Toda função determina, através de método prático e eficiente, uma organização que sirva para a ordenação lógica e racional do que se tem para organizar. Um arquivo, por exemplo, pode ser realizado de diversas maneiras, utilizando artifícios de datas, alfabetos, movimentos diários etc. O importante é a determinação de um padrão que sirva de método permanente, único e eficaz para a resolução dos diversos aspectos e conteúdos que reúne.

Entre os aspectos mais importantes que envolvem a organização dos papéis de trabalho, podem-se citar os seguintes:

- distribuição do trabalho realizado nos papéis de trabalho;
- codificação dos papéis de trabalho;
- indicação dos exames nos papéis de trabalho.

10.5.1 Distribuição do trabalho realizado nos papéis de trabalho

Os papéis de trabalho devem ser delineados e organizados de forma que os detalhes não fujam à atenção de quem os estiver usando.

O *layout* do papel de trabalho é de extrema importância, pois uma tarefa de auditoria envolve, por vezes, tantos detalhes, que itens importantes e que requerem grande atenção podem passar despercebidos por deficiências causadas em sua elaboração.

Antecipadamente à colocação das evidências necessárias nos papéis de trabalho, o auditor precisa perguntar a si próprio: Qual a melhor forma de colocá-las? Qual o modelo de papel de trabalho mais apropriado para fazê-lo? Como dividir as colunas adequadamente nos papéis de trabalho? O trabalho realizado requer evidências mais

apropriadas neste ou em outro papel de trabalho?

Essas perguntas, que não são as únicas, precisam estar permanentemente com o auditor. O auditor deve buscar expressar no papel tudo aquilo que é necessário mostrar, buscando a forma mais adequada, racional e lógica.

O artista procura mostrar sua arte através de sua obra-prima, a qual nem sempre é clara aos que a vêem, uma vez que procura representar, por vezes, dados abstratos. O auditor, ao contrário, deve deixar suas evidências de forma clara e que não suscitem dúvidas de interpretação e entendimento. Entretanto, seu papel de trabalho precisa ser sua obra-prima.

10.5.2 Codificação dos papéis de trabalho

Com o intuito de arquivar, bem como resumir os trabalhos realizados em determinada tarefa, o auditor utiliza o artifício de codificar seus papéis de trabalho.

A codificação dos papéis de trabalho é convencionalmente geralmente com a utilização de letras maiúsculas, obedecendo a uma sequência lógica e racional, procurando sempre resumir os trabalhos realizados em um jogo de papéis que, em seu conjunto, representarão todo serviço executado. Regra geral, em cada um dos papéis de trabalho existe espaço apropriado para a indicação de sua codificação.

A despeito disso, cada papel de trabalho deve ter seu cabeçalho próprio devidamente preenchido, determinando a empresa, atividade, operação, objetivo, data do exame, e assim por diante.

A codificação dos papéis de trabalho depende de como funciona a atividade da auditoria e do modo pelo qual realiza seu trabalho.

Quando a auditoria realiza um exame acerca das demonstrações contábeis, é comum utilizar cada seção componentes destas e determinar-lhe uma codificação. Por vezes, pode-se destinar às seções componentes do ativo uma única letra, e às do passivo duas letras.

Outra forma é codificar as atividades determinando-lhes referências próprias, por exemplo, tesouraria, contas a pagar, setor de pessoal, e assim por diante. Assim, o objetivo é que as codificações sejam praticadas de acordo com as circunstâncias e

peculiaridades que cada caso requer.

De modo geral codificam-se os papéis de trabalho através de letras maiúsculas, subsidiadas por números para obter-se um universo mais amplo do jogo de papéis necessários àquela atividade. Em adição, evidencia-se a codificação com o uso de lápis em tom diferenciado para dar maior ênfase e determinação visual.

O papel de trabalho de resumo da tarefa ou de sintetização é geralmente denominado *papel de trabalho mestre*, e os demais, que proporcionarão sempre maiores subsídios ou aberturas, são denominados *papel de trabalho subsidiário*. Este sistema de trabalho nada mais é do que a analogia adotada pela contabilidade que se utiliza do artifício do razão sintético e do razão analítico.

Exemplificando:

Codificação	Descrição	Determinação
BL	Balanco	Papel de trabalho mestre.
C	Resumo de estoques	Papel de trabalho mestre de estoques, mas subsidiário do balanço.
C-1	Resumo de matérias-primas	Papel de trabalho subsidiário da área de estoques.
C1-1	Listagem de matérias-primas da filial de São Paulo	Papel de trabalho subsidiário da área de estoques.
<input type="text"/>	Resumo da contagem física realizada na filial de São Paulo	Papel de trabalho subsidiário da área de estoques.
<input type="text"/>	Detalhamento da contagem física realizada na filial de São Paulo de um item	Papel de trabalho subsidiário da área de estoques.

A codificação dos papéis de trabalho, como aqui demonstrado, propicia ao auditor artifício de grande valia denominado referências cruzadas.

As referências cruzadas proporcionam adequada amarração dos papéis de trabalho, evidenciando onde os trabalhos foram realizados ou os valores examinados, sejam em uma mesma área ou que tenham influências em outras áreas de trabalho. Para o exemplo considerado anteriormente, os papéis de trabalho codificados de BL a precisam estar referenciados entre si, evidenciando os papéis de trabalho que indiquem onde as tarefas foram realizadas.

Um critério básico utilizado para o uso de referências cruzadas repousa nas seguintes regras:

- a) quando o trabalho estiver apoiado em valores ou quantidades, deve-se somente cruzar cifras idênticas. Caso se trate de um grupo de números, necessitam ser somados antes de serem referenciados;
- b) utilização de lápis de cor distinta para dar ênfase à pronta indicação visual nos papéis de trabalho;
- c) referenciar cruzadamente implica determinar tal evidência nos papéis de trabalho que se complementam entre si e, portanto, todo o cruzamento de referências deve ser feito em ambas as direções;
- d) por vezes, é imprescindível a oposição de espaço próprio no papel de trabalho, através de uma coluna única para referências.

Em alguns casos, um único papel de trabalho pode não ser suficiente para a indicação de todo o serviço praticado. Para efeito ilustrativo, um memorando sobre a contagem física de estoques pode necessitar de oito folhas de papel de trabalho. O expediente utilizado, para esse caso, é manter uma única codificação para todas as folhas determinando-se, em cada uma delas, um número de páginas: 1 de 8, 2 de 8, até 8 de 8. Veja exemplos de codificações dos papéis de trabalho, nos Anexos 1 a 6.

10.5.3 Indicação dos exames nos papéis de trabalho

Todos os exames praticados pelo auditor precisam ser indicados nos papéis de trabalho, os quais têm de ser autoexplicativos.

Exceção feita aos casos onde há evidência completa e suficiente por si só da indicação do exame, por exemplo, uma confirmação obtida diretamente de fonte externa; os demais casos necessitam evidenciar onde foram obtidos. Dessa forma, se o auditor conferiu determinado valor com um documento, ou se conferiu um dado com os registros contábeis, isto se constitui um trabalho praticado e, como tal, precisa ser evidenciado nos papéis de trabalho.

A indicação dos exames realizados pelo auditor geralmente é praticada com a utilização dos seguintes artificios:

- tiques explicativos;
- letras explicativas;
- notas explicativas.

10.5.3.1 *Tiques explicativos*

Os tiques 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 desnecessário maiores explicações.

A título ilustrativo, o auditor confere determinado valor de despesas de propaganda com o razão e constata sua adequação. Tal exame é indicado por intermédio de um tique explicativo comentado do exame praticado da conferência com o razão.

Outro exemplo ocorre quando o auditor examina uma despesa de propaganda com a documentação pertinente, envolvendo cópia do cheque, duplicata quitada, contrato de prestação de serviço. Este exame é indicado por intermédio de outro tique explicativo comentado acerca do evento e dos documentos descritos.

A utilização desse artifício traduz economia de tempo e de espaço, uma vez que se descreve sucintamente o exame praticado e se escreve rapidamente o fato. Em adição, a utilização desse artifício elimina a necessidade de repetir explicações e facilita o entendimento e a revisão dos papéis de trabalho.

Os critérios básicos utilizados para os tiques explicativos como meio de evidência dos exames praticados devem observar:

- a) utilização de símbolos simples, claros e inconfundíveis;
- b) não-utilização de símbolos difíceis, o uso de letras e números. As letras são geralmente utilizadas para fornecer explicações adicionais, e os números para efetuar referências numéricas internas num mesmo papel de trabalho;
- c) utilização de lápis em tom diferenciado para proporcionar ênfase e determinação visual;
- d) não utilização de tiques em demasia no papel de trabalho, de modo que se torne de difícil entendimento o acompanhamento do trabalho praticado;
- e) explicação de forma precisa e imediata do exame praticado;
- f) indicação, na medida do possível, da explicação da simbologia no mesmo papel de trabalho em que foi realizado o exame.

Ver exemplos de tiques explicativos nos Anexos 4, 5 e 6.

10.5.3.2 Letras explicativas

As letras explicativas correspondem aos exames praticados pelo auditor; necessitam de uma explicação adicional ao exame efetuado.

Invariavelmente, as letras explicativas são usadas com o emprego de letra minúscula do alfabeto que identifica algo mais do que uma simples conferência documental.

Exemplificando, temos o caso em que o auditor examina uma despesa através da documentação-suporte. Caso tal exame nada tenha identificado de anormalidade, a indicação do exame poderia ser feita através de um tique explicativo. Entretanto, caso haja uma exceção, como falta de comprovantes, aprovação etc., a indicação do exame praticado necessita ser acionada nas informações constatadas, o que geralmente é realizado com a utilização de letras explicativas.

Os critérios básicos utilizados para as letras explicativas, como meio de

evidência dos exames praticados, são semelhantes aos descritos para os tiques explicativos.

Ver exemplo de letras explicativas no Anexo 6.

10.5.3.3 Notas explicativas

As notas explicativas correspondem aos exames praticados pelo auditor; geralmente têm conotação de ordem geral e não podem ser indicadas através de tiques e letras explicativas.

Como exemplo, podem-se indicar a definição de extensão de um trabalho realizado; a definição dos critérios utilizados para a seleção dos valores a serem praticados; o procedimento de confirmação; a seleção dos itens de estoque identificados para a contagem física; o relacionamento de exames praticados entre áreas afins como imobilizado e despesas de manutenção e reparos, e assim por diante.

Ver exemplo de nota explicativa no Anexo 1.

10.6 TIPOS DE PAPÉIS DE TRABALHO

Os papéis de trabalho são os meios onde estão evidenciados todos os exames executados, todas as provas e conclusões obtidas pelo auditor. Dessa forma os papéis de trabalho dispõem de uma enorme gama de modelos.

Embora hajam diferenças entre os papéis de trabalho, existem tipos comuns que merecem ser analisados, entre outros.

- lançamento de ajuste e/ou reclassificação;
- ponto para recomendação;
- memorando;
- balancete de trabalho;
- análise;
- conciliação;
- programa de auditoria.

10.6.1 Lançamento de ajuste e/ou reclassificação

Durante o transcorrer do trabalho, o auditor pode vir a descobrir quaisquer erros ou irregularidades nos dados contábeis sob exame, que requererão correções por parte da companhia auditada. No momento desta descoberta, o auditor prepara os lançamentos contábeis em um papel de trabalho, de forma resumida, evidenciando com um breve histórico quais as contas e o valor envolvido.

Ao final de seu trabalho, o auditor deverá fazer uma avaliação global dos lançamentos propostos, tendo em vista a relevância destes em relação às demonstrações contábeis, e submetê-los à apreciação da companhia auditada para determinação da resolução a ser tomada pela companhia e suas implicações em relação às demonstrações financeiras auditadas.

Uma vez aceitos os lançamentos propostos, os papéis de trabalho devem ser ajustados a seus novos valores, verificando-se os lançamentos contábeis realizados pela companhia auditada. Caso os lançamentos propostos não tenham sido aceitos, o auditor deverá fazer sua avaliação independente quanto a sua materialidade em relação às demonstrações e, em caso positivo, proceder a sua ressalva no parecer de auditoria.

Veja exemplo no Anexo 1.

10.6.2 Ponto para recomendação

Na execução de seu trabalho, ou mesmo durante a revisão do controle interno, o auditor pode determinar a existência de fraquezas de procedimentos, ou mesmo de aprimoramentos de controle que por sua experiência sejam de grande valia para o fortalecimento do controle interno.

No momento da descoberta das fraquezas, o auditor prepara um papel de trabalho, constatando quais as deficiências existentes e quais seriam em sua opinião as possíveis sugestões de melhorias para os pontos encontrados.

Esses itens são denominados como pontos para recomendação, que servirão de base para a formação de um relatório formal à atenção da companhia auditada.

Veja exemplo no Anexo 2.

10.6.3 Memorando

O memorando é utilizado para subsidiar trabalhos realizados pelo auditor, dando a estes uma sequência mais longa ou um breve resumo dependendo das circunstâncias que são utilizadas.

Por exemplo:

- memorando descritivo sobre contagens físicas realizadas. Veja exemplo no Anexo 3;
- memorando resumido de contratos de financiamento.

10.6.4 Balancete de trabalho

O balancete de trabalho, também denominado como *balancete do razão*, é a base fundamental para o trabalho de auditoria. Todos os demais papéis de trabalho de alguma forma com ele se relacionam, apenas diferenciando por este ser mais sintético, conquanto os demais são analíticos.

Veja exemplo no Anexo 4.

10.6.5 Análise

A análise é preparada para a explicação da composição do saldo da conta examinada com o objetivo de um exame de profundidade dos lançamentos ou valores que a compõem.

Veja exemplo no Anexo 5.

10.6.6 Conciliação

A conciliação é geralmente preparada para explicar diferenças existentes entre duas ou mais fontes de informações.

Veja exemplo no Anexo 6.

10.6.7 Programa de auditoria

O programa de auditoria é o plano de ação voltado para orientar e controlar a execução dos exames de auditoria.

As vantagens fornecidas pelo programa de auditoria são:

- estabelecer a forma adequada de realização dos trabalhos;
- as considerações feitas pelo auditor para a determinação de seu trabalho;
- controlar o tempo despendido na realização do trabalho;
- a sequência lógica de realização do trabalho; e
- evidência dos trabalhos e quaisquer modificações ocorridas em relação ao original.

Para a elaboração adequada de um programa de auditoria deve-se sempre levar em consideração:

- definição dos objetivos da área ou tarefa a auditar;
- avaliação do controle interno como base para a extensão e profundidade do trabalho a ser realizado;
- avaliação da relevância ou relatividade; e
- definição dos procedimentos de auditoria e o momento de sua aplicação.

Veja exemplo no Anexo do Capítulo 11.

10.7 REVISÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Como determinado através das normas de auditoria, relativas à execução do trabalho, quando o trabalho for executado por assistentes, deverão estes ser adequadamente supervisionados.

Por supervisão entende-se a participação efetiva de acompanhamento da realização dos trabalhos, bem como o de revisão dos trabalhos executados para se determinar que as evidências necessárias estejam adequada e claramente expostas nos papéis de trabalho.

Ao revisar o trabalho, o supervisor estará assumindo a responsabilidade de que

este foi cumprido a contento e os objetivos propostos foram atingidos.

Se durante a revisão o supervisor notar falhas de execução ou de falta de evidências, deverá indicar quais foram estas para que possam ser clareadas e as falhas eliminadas.

Cia. Latão
 Lançamentos de Ajuste e/ou reclassificação
 31-12-X2

ANEXO 1
 Codificação → 1-A

N ^o	Ref.	Descrição	Ativo D (C)	Passivo (D) C	Resultado (D) C
1	A-1	Outras contas a receber A caixa Vale em poder do caixa considerado como disponível	3.000 (3.000)		
2	A-1	Despesas Gerais A Provisão p/Despesas Despesas com condução não Provisionadas		3.000	(3.000)
3	A2-1	Despesas Gerais Despesas Financeiras A Bancos Despesas c/ Talões de Cheques e Juros não Provisionadas	(18.000)		(400) (17.600)

Nota: Discuti os ajustes com o Sr. Roberto (controller) que os aceitou. Verifiquei a adequada contabilização no razão e ajustei as folhas mestras respectivas.

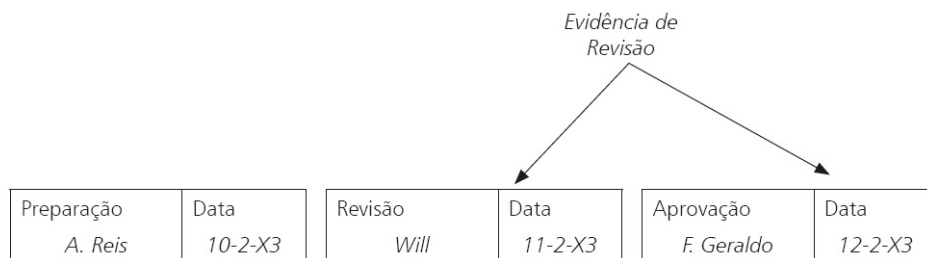
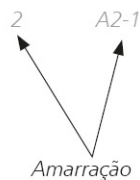
A. Reis

Indicação dos exames

Evidência de
Revisão

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	10-2-X3	Will	11-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Nº	Ref.	Ponto Observado	Possíveis Consequências	Recomendação
1	A-1	Vales em poder do caixa considerados como numerário disponível	Demonstrações contábeis incorretas	Revisão permanente dos itens constantes do caixa e reclassificação dos valores existentes
2	A2-1	Despesas bancárias não reconhecidas em regime de competência	Demonstrações contábeis incorretas Possíveis contingências fiscais	Análise tempestiva dos itens pendentes na conciliação bancária e registro de despesas no regime de competência



Cia. Bronze
Memo. s/ contagem física dos estoques
31-12-X2

Codificação → C-5

Estive presente à contagem física dos estoques realizada na fábrica da Cia. Bronze em 31-12-X2, às 8:00 horas da manhã (início).

Constatei que todas as operações estavam totalmente paralisadas e não ocorreu nenhuma movimentação de material durante o período de contagem.

Durante o transcorrer da contagem, constatei que o pessoal estava contando e emitindo as etiquetas de contagem de forma adequada.

Efetuei as anotações para subsequente follow-up, atentando que estes eram os principais itens em estoque de:

- | | | |
|--------------------------------|----------------|--|
| a) 8 produtos de matéria-prima | (vide wp C1-1) | |
| b) 3 produtos em processo | (vide wp C3-1) | |
| c) 2 produtos acabados | (vide wp C2-1) | |

Anotei as últimas entradas (vide wp C5-1), as últimas saídas (vide wp C5-2), ocorridas no exercício, bem como o cut-off de etiquetas emitidas (vide wp C5-3).

Conclusão: Em minha opinião, os procedimentos utilizados pela Cia. foram adequados de forma a permitir o correto levantamento físico dos estoques.

A. Reis
31-12-X2

Evidência de
Revisão

Preparação		Revisão		Aprovação	
A. Reis	Data 31-12-X2	Will	Data 16-2-X3	F. Geraldo	Data 17-2-X3

Cia. Latão
Balancete de Trabalho – Ativo
31-12-X2

Codificação → BLA

Descrição	Ref.	Saldo 31-12-X2	Ajustes		Saldo Ajustado
			Débito	Crédito	
<i>Circulante</i>		✓			
Disponível	A	100.000			
Contas a Receber	B	500.000			
Estoques	C	<u>800.000</u>			
		<u>1.400.000</u>			
<i>Real. a Longo Prazo</i>		†			
Depósitos Compulsórios	D	200.000			
Adiant. Coligadas	E	<u>100.000</u>			
		<u>300.000</u>			
<i>Permanente</i>		†			
Investimentos	F	200.000			
Imobilizado	G	<u>1.200.000</u>			
		<u>1.400.000</u>			
<i>Total do Ativo</i>		†			
		<u><u>3.100.000</u></u>			

Indicação dos Exames

Amarração

✓ Conferido com o razão

† Somado

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	10-2-X3	Will	10-2-X3	F. Geraldo	10-2-X3

Cia. Bronze
Despesas de Viagens
31-12-X2

Codificação → M3-1

Prestação de contas	Descrição	Ref.	Valor
001/X2	Jorge Machado		✓
	– Passagem aérea		5.800
	– Despesa de refeições		2.400
	– Despesa de condução		<u>800</u>
			9.000
002/X2	André Luiz		†
	– Passagem aérea		11.600
	– Despesa de hospedagem		7.900
	– Despesa de refeições		7.100
	– Despesa de condução		<u>4.200</u>
			30.800
			†
	Total do razão	M-3	<u>39.800</u> ✓

Indicação dos Exames

M-3
↑
Amarração

Indicação dos Exames

Indicação dos Exames

✓ Conferido com a documentação suporte de notas fiscais e com o relatório de despesas apontadas, tratando-se de despesas normais de viagens e registradas corretamente.

✓ Conferido com o razão.

† Somado.

Evidência de Revisão

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	10-2-X3	Will	10-2-X3	F. Geraldo	10-2-X3

Cia. Latão
 Conciliação do Banco Interamericano
 31-12-X2

Codificação → A2-1

Descrição	Ref.	Valor
Saldo conforme banco	<u>A 2-1</u>	50.000
Menos: Valores não considerados pelo banco	I	
Cheque n° 101.202 de 31-12-X2		(5.000) ✓
Cheque n° 101.203 de 31-12-X2		(3.000) ✓
		<u>(8.000)</u>
Mais: Valores não considerados pela Cia.		†
Aviso débito 156 de 24-12-X2		{ 400 ✗
Aviso débito 247 de 29-12-X2		{ <u>17.600</u> ✗
		<u>18.000</u>
		†
Saldo conforme razão	<u>A-2</u>	<u>60.000</u>
		†

Amarração

ⓐ

ⓐ Os avisos de débito correspondem a despesas de talões de cheques e juros sobre empréstimos bancário não contabilizados pela Cia. em regime de competência. Vide lançamento de ajuste n° 3 no wp 1-A e ponto de recomendação n° 2 no wp 2-A.

Indicação dos Exames

Amarração

- ✓ Conforme cheques examinados e duplicatas quitadas nas datas acima, correspondem a pagamentos a fornecedores. Os valores foram apresentados no extrato de 3-1-X3.
- ✗ Conferido com os avisos bancários.
- † Somado.

Evidência de Revisão

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	10-2-X3	Will	11-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3



Exemplo Prático do Uso de Procedimentos de Auditoria e a Elaboração de Papéis de Trabalho

11.1 INTRODUÇÃO

No Capítulo 9, enfocamos os procedimentos de auditoria especificando a utilidade e o significado de cada um deles. No Capítulo 10, relatamos a importância da elaboração dos papéis de trabalho considerando os aspectos fundamentais das informações a serem neles apostas.

No capítulo em pauta, trataremos de evidenciar a coleta das informações realizada pelo auditor durante o transcorrer de seu trabalho através dos procedimentos de auditoria praticados em obediência ao programa de trabalho definido, e a inclusão das informações obtidas nos devidos papéis de trabalho.

A elaboração dos papéis de trabalho é algo que se realiza gradativamente, obedecendo, passo a passo, os procedimentos de auditoria definidos no programa de trabalho do auditor. Assim, antecipadamente ao trabalho realizado, é oportuno que se tenha planejado como será o conjunto dos papéis de trabalho para o auditor poder determinar qual o melhor local e a melhor forma para promover a indicação do trabalho a ser realizado.

11.2 EXEMPLO PRÁTICO

O exemplo prático deste capítulo está disposto, considerando-se:

- a) programa de trabalho (Anexo 1);
- b) execução individualmente dos procedimentos de auditoria descritos no

- programa de trabalho (Anexos 2 a 15);
- c) jogo completo dos papéis de trabalho após a consecução, passo a passo, de todo o programa de trabalho (Anexos 16 a 23).

Para efeito didático, os papéis de trabalho aqui demonstrados estão codificados como segue:

- BLA – Balancete de trabalho – Ativo
- 1-A – Lançamentos de ajuste e/ou reclassificação
- 2-A – Pontos para recomendação
- A – Resumos das disponibilidades
- A-1 – Contagem do caixa
- A-2 – Bancos conta movimento
- A2-1 – Conciliação do Banco Interamericano
- A2-2 – Confirmação dos Bancos Luso-Brasileiro

11.3 PROGRAMA DE TRABALHO

O programa de trabalho corresponde ao plano de ação voltado:

- a) no plano vertical, a orientar a execução dos trabalhos de auditoria com as seguintes subdivisões:
- objetivo de auditoria;
 - determinação da abrangência do trabalho;
 - procedimentos de auditoria.
- b) no plano horizontal, a controlar e indicar os trabalhos de auditoria realizados, com as seguintes subdivisões:
- tempo estimado;
 - referência;
 - indicação dos exames.

11.3.1 Objetivo de auditoria

A parte do programa de trabalho que trata do objetivo de auditoria define categoricamente o que o auditor quer provar. Uma vez definido o alvo a ser atingido, determinam-se os procedimentos de auditoria específicos para consegui-los, o que as vezes pode ser concluído com o uso de um ou de vários procedimentos.

No exemplo em curso temos:

Objetivo de auditoria	Principais procedimentos de auditoria	Passos do programa de trabalho
1	Contagem física e confirmação bancária	1, 2, 5 a 9
2	Contagem física, confirmação bancária e correlação das informações obtidas	2, 4 a 9
3	Investigação minuciosa, exame dos documentos originais e exame da escrituração	6, 8 e 9
4	Confirmação e correlação das informações obtidas	2, 8 e 9
5	Correlação das informações obtidas	5 e 7

11.3.2 Determinação da abrangência do trabalho

A determinação da abrangência do trabalho implica em definir, com base no conhecimento e avaliação dos controles internos e nos riscos envolvidos, a extensão dos procedimentos de auditoria e o momento em que tais procedimentos serão aplicados.

Para o exemplo em curso, levamos em consideração que teria sido antecipadamente realizada a avaliação dos controles internos mantidos pela empresa para efeito das disponibilidades cujo controle interno foi considerado adequado, muito embora, durante a execução do trabalho do auditor, possam ser identificadas

algumas fraquezas, sem que estas influam significativamente na avaliação inicial. Caso as fraquezas identificadas fossem consideradas relevantes, o auditor teria que fazer uma nova avaliação da abrangência do trabalho, o que faria com que possíveis exames adicionais de auditoria tivessem de ser realizados.

Nos casos em que a avaliação dos controles internos não foi realizada, torna-se impossível determinar-se os procedimentos de auditoria aplicáveis ao exame das demonstrações contábeis. Portanto, é preciso definir inicialmente os procedimentos de auditoria aplicáveis à avaliação dos controles internos.

11.3.3 Procedimentos de auditoria

Os procedimentos de auditoria, como já tratado no Capítulo 9, tratam das investigações técnicas a serem praticadas pelo auditor para atingir os objetivos previamente definidos.

Basicamente, os procedimentos de auditoria tratam dos passos a serem seguidos pelo auditor, durante o transcurso de seu trabalho, que podem ser efetuados:

- a) na forma preliminar, qual seja no período que antecede ao do encerramento das demonstrações contábeis da empresa em auditoria, época na qual o auditor pode realizar seu trabalho com vistas a preparar o serviço de obtenção de informações e de elementos de prova que irão substanciar sua opinião;
- b) na fase final, quando são realizados após o encerramento do exercício social e da elaboração das demonstrações contábeis.

11.3.4 Tempo estimado

Trata da indicação do tempo de controle da execução do procedimento de auditoria. Deve ser sempre levado em consideração, para efeito da determinação do tempo estimado, a experiência profissional do auditor que levará a cabo a tarefa programada.

11.3.5 Referência – REF

Trata da indicação do papel de trabalho, devidamente codificado, onde o procedimento de auditoria foi realizado, o que auxilia e permite fácil localização do serviço executado pelo auditor.

11.3.6 Indicação dos exames

Indica de que forma o procedimento de auditoria foi executado, por intermédio de tiques explicativos, letras explicativas, notas explicativas ou dependendo das circunstâncias através de simples referências cruzadas.

11.4 EXECUÇÃO DO EXERCÍCIO PRÁTICO

11.4.1 Do andamento do trabalho do auditor

Com as considerações acima expressas, o exercício prático deve ser analisado com o cumprimento de cada procedimento de auditoria como segue:

Programa de trabalho – Anexo 1

Cumprimento do 1º procedimento de auditoria do programa de trabalho – Anexo 2

Cumprimento do 2º procedimento de auditoria do programa de trabalho – Anexo 3

Cumprimento do 3º procedimento de auditoria do programa de trabalho – Anexo 4

Cumprimento do 4º procedimento de auditoria do programa de trabalho – Anexo 5

Cumprimento do 5º e 6º procedimento de auditoria do programa de trabalho – Anexos 6, 7 e 8

Cumprimento do 7º procedimento de auditoria do programa de trabalho – Anexo 9

Cumprimento do 8º procedimento de auditoria do programa de trabalho – Anexo 10

Cumprimento do 9º procedimento de auditoria do programa de trabalho – Anexos 11, 12 e 13

Cumprimento do 10º e 11º procedimento de auditoria do programa de trabalho – Anexos 14 e 15.

Como dito anteriormente, o planejamento do trabalho deve considerar o conjunto dos papéis de trabalho para que as informações colhidas no transcurso da obtenção das informações sejam transcritas nos locais adequados. Assim, como exercício prático objeto deste capítulo, um mesmo papel de trabalho é exposto por diversas vezes, pois, a cada procedimento, a cada informação obtida, esta é adicionada àquele papel de trabalho.

Ao final de todo o processo de auditoria, é que cada um dos papéis de trabalho é finalizado e se apresentará como o descrito a seguir no item 11.4.2 – Do conjunto final dos papéis de trabalho.

11.4.2 Do conjunto final dos papéis de trabalho

Após a consecução de todos os procedimentos de auditoria expostos no programa de trabalho, o auditor tem a composição do jogo de papéis de trabalho que é o produto final para os apontamentos obtidos durante seu exame e que constitui o fundamento de sua opinião independente.

O jogo de papéis de trabalho final é:

BLA – Balancete de trabalho – Ativo – Anexo 16

1-A – Lançamentos de ajuste e/ou reclassificação – Anexo 17

2-A – Pontos para recomendação – Anexo 18

A – Resumos das disponibilidades – Anexo 19

A-1 – Contagem do caixa – Anexo 20

A-2 – Bancos conta movimento – Anexo 21

A2-1 – Conciliação do Banco Interamericano – Anexo 22

A2-2 – Confirmação do Banco Luso-Brasileiro – Anexo 23

Cia. Latão
Disponibilidades
31-12-X2

<i>Programa de Trabalho</i>	<i>Tempo Estimado</i>	<i>Ref.</i>	<i>Indicação dos Exames</i>
I – OBJETIVO DE AUDITORIA			
<ol style="list-style-type: none"> 1. Determinar se as disponibilidades existem e estão em mãos, em trânsito ou bancos. 2. Determinar que disponibilidades são de propriedade da Cia. e estão incluídas nas demonstrações contábeis. 3. Determinar que estão sendo seguidos os princípios e as práticas contábeis. 4. Determinar a inexistência de restrições ou vínculos das disponibilidades. 5. Determinar que as disponibilidades estão corretamente classificadas nas demonstrações contábeis. 			
II – DETERMINAÇÃO DA ABRANGÊNCIA DO TRABALHO			
Baseado na revisão efetuada no controle interno, determinamos que a abrangência do trabalho das disponibilidades será a de contagem de caixa, confirmação dos saldos bancários e exame das conciliações bancárias na data-base de 31-12-X2.			
III – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA			
<i>Preliminar</i>			
<i>Contas Bancárias</i>			
<ol style="list-style-type: none"> 1. Revise as contas do razão para determinar quais as contas bancárias existentes e obtenha a confirmação na data de 31-12-X2. 	1	A-2 (Anexo 8)	Nota
<ol style="list-style-type: none"> 2. Compareça ao escritório da Cia. Latão, na data de 31-12-X2, às 18:00 h, e proceda à contagem física como segue: <ol style="list-style-type: none"> a) conte os valores e documentos em poder do caixa; b) some a contagem física realizada; c) na existência de documentos, constate que estejam aprovados; d) confira o saldo com o boletim de caixa. 	2	A-1 (Anexo 9)	<div style="display: flex; flex-direction: column; align-items: center;"> <div>✓</div> <div>⊥</div> <div>✗</div> <div>✓</div> </div>
<ol style="list-style-type: none"> 3. Ao devolver os itens contados fisicamente, obtenha do caixa o recibo-devolução devidamente assinado. 	–	A-1 (Anexo 10)	Recibo-devolução
<i>Final</i>			
<ol style="list-style-type: none"> 4. Obtenha o resumo das disponibilidades e execute como segue: <ol style="list-style-type: none"> a) somas; b) confira com o razão; c) referencie com as folhas subsidiárias e com o balanço. 	1/2	A (Anexo 11)	<div style="display: flex; flex-direction: column; align-items: center;"> <div>⊥</div> <div>✓</div> <div>Ref.</div> </div>

<i>Contagem de caixa</i>			
5. Referencie o papel de trabalho elaborado no preliminar com a folha mestra.	–	A-1 (Anexo 12)	Ref.
6. Determine que o caixa realmente seja composto só de numerário. Se durante a contagem tiver sido revelado qualquer documento (vales, cheques etc.), faça o <i>follow-up</i> com a documentação comprobatória.	1	A-1 (Anexo 12) 1-A (Anexo 13) 2-A (Anexo 14)	ⓐ Nº 1 e 2 Nº 1
<i>Contas Bancárias</i>			
7. De posse do resumo das contas bancárias, pratique como segue: a) somas; b) confira com o razão; c) referencie com as folhas subsidiárias e respostas recebidas.	1/2	A-2 (Anexo 15)	† ✓ Ref.
8. Para os bancos cujas respostas estejam de acordo com a posição contábil efetue a referência entre estas e o resumo das contas bancárias.	–	A2-2 (Anexo 16)	Ref.
9. Para os saldos em desacordo com as respostas bancárias, obtenha as conciliações e faça como segue: a) some; b) cruze referência entre a resposta recebida e o saldo bancário constante da conciliação; c) cruze referência entre o saldo do razão constante da conciliação com o resumo das contas bancárias; d) examine documentalmente os itens pendentes constantes da conciliação, atentando para os valores não considerados pela empresa.	1	A2-1 (Anexo 17) 1-A (Anexo 18) 2-A (Anexo 19)	† Ref. Ref. ✓✗ ⓐ Nº 3 Nº 2
<i>Geral</i>			
10. Lance os ajustes ou reclassificações apurados em seu trabalho e discuta com o <i>controller</i> sua contabilização.	1/2	1-A (Anexo 20)	Nota
11. Revise seu trabalho certificando que este contém todas as evidências necessárias e que todos os objetivos foram alcançados.	–	A (Anexo 21)	Nota
12. Conclusão.	–	A (Anexo 21)	Conclusão
13. Revisão do supervisor.	1		Revisão
14. Revisão do gerente.	1		Aprovação

A. Reis

FEITO

Will

REVISADO

F. Geraldo

APROVADO

*Cia. Latão
Bancos
31-12-X2*

A-2

<i>Conta do Razão</i>	<i>Descrição</i>	<i>Ref.</i>	<i>Valor</i>
<i>2001</i>	<i>Banco Interamericano</i>		
<i>2002</i>	<i>Banco Luso-Brasileiro</i>		

Nota: Revisei o razão atentando que as contas bancárias acima eram as únicas existentes, as quais foram por mim confirmadas na data de 31-12-X2.

*Indicação dos
Exames*

*A. Reis
31-12-X2*

<i>Preparação</i> <i>A. Reis</i>	<i>Data</i> <i>31-12-X2</i>	<i>Revisão</i>	<i>Data</i>	<i>Aprovação</i>	<i>Data</i>
-------------------------------------	--------------------------------	----------------	-------------	------------------	-------------

Cia. Latão
 Contagem de Caixa
 31-12-X2

A-1

Indicação dos Exames → Contagem física em 31-12-X2, às 18:00 h

	Ref.	Valor
Valor em espécie		✓ 7.000
Vale em nome de Chico de Abreu de 31-12-X2 para despesa de táxi		<u>3.000</u> ✗
Saldo conforme boletim de caixa		<u>10.000</u> ✓ †

Indicação dos Exames

- ✗ Vale aprovado pelo gerente financeiro.
- ✓ Examinados fisicamente.
- † Somado.
- ✓ Conferido com o boletim de caixa.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	31-12-X2				

Cia. Latão
Contagem de Caixa
31-12-X2

A-1

Contagem física em 31-12-X2, às 18:00 h

	<i>Ref.</i>	<i>Valor</i>
<i>Valor em espécie</i>		✓ 7.000
<i>Vale em nome de Chico de Abreu de 31-12-X2 para despesa de táxi</i>		<u>3.000</u> ✓
<i>Saldo conforme boletim de caixa</i>		<u>10.000</u> ✓
<i>Recibo-devolução</i>		†

Recebi em devolução do Sr. Ary Reis (auditor da XYZ Auditores Associados) o valor de \$ 10.000 (dez mil) como acima demonstrados, que me foram devolvidos intactos pelo referido auditor e contados em minha presença.

Declaro, outrossim, não ter outros valores de propriedade da Cia. Latão que não tenham sido dados para a contagem.

S. Paulo, 31-12-X2
Felipe de Falado (caixa)

*Indicação dos
Exames*

- ✓ *Vale aprovado pelo gerente financeiro.*
- ✓ *Examinados fisicamente.*
- † *Somado.*
- ✓ *Conferido com o boletim de caixa.*

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>31-12-X2</i>				

Cia. Latão
Resumo das disponibilidades
31-12-X2

A

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Saldo 31-12-X2	Ajustes D (C)	Saldo Ajustado
			✓		
1.000	Caixa	A-1	10.000		
1.100	Bancos c/ movto.	A-2	90.000		
		BLA	100.000		



Indicação dos Exames

- ✓ Conferido com o Razão.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	10-2-X3				

Cia. Latão
Contagem de Caixa
31-12-X2

A-1

Contagem física em 31-12-X2, às 18:00 h

	Ref.	Valor
Valor em espécie		✓ 7.000
Vale em nome de Chico de Abreu de 31-12-X2 para despesa de táxi		<u>3.000</u> ✓
Saldo conforme boletim de caixa		<u>10.000</u> ✓ †

Indicação dos
Exames

Ⓐ

A

Recibo-devolução

Recebi em devolução do Sr. Ary Reis (auditor da XYZ Auditores Associados) o valor de \$ 10.000 (dez mil) como acima demonstrado, que me foram devolvidos intactos pelo referido auditor e contados em minha presença.

Declaro, outrossim, não ter outros valores de propriedade da Cia. Latão que não tenham sido dados para a contagem.

S. Paulo, 31-12-X2
Felipe de Falado (caixa)

Indicação dos
Exames

Ⓐ Conforme pude constatar, pela prestação de contas realizada em 2-1-X3, este vale foi integralmente gasto em despesas de condução, aprovadas pelo gerente financeiro. Tendo em vista que este vale não representa numerário, proponho um lançamento de reclassificação nº 1 no wp 1-A. Como a despesa não foi provisionada em regime de competência, proponho um lançamento de ajuste nº 2 no wp 1-A e ponto de recomendação nº 1 no wp 2-A.

✓ Vale aprovado pelo gerente financeiro.

✓ Examinados fisicamente.

† Somado.

✓ Conferido com o boletim de caixa.


Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	31-12-X2				

Cia. Latão
 Lançamento de ajuste e/ou reclassificação
 31-12-X2

1-A

Nº	Ref.	Descrição	Ativo D (C)	Passivo (D) C	Resultado (D) C
1	A-1	<i>Outras contas a receber a Caixa</i>	<i>3.000</i> <i>(3.000)</i>		
		<i>Vale em poder do caixa considerado como disponível</i>			
2	A-1	<i>Despesas gerais a Provisão para despesas</i>		<i>3.000</i>	<i>(3.000)</i>
		<i>Despesas com condução não provisionadas</i>			

Indicação dos
Exames



Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>10-2-X3</i>				

Cia. Latão
Pontos p/Recomendação
31-12-X2

2-A

<i>Nº</i>	<i>Ref.</i>	<i>Ponto observado</i>	<i>Possíveis consequências</i>	<i>Recomendação</i>
1	A-1	<i>Vales em poder do caixa considerados como nume- rário</i>	<i>Demonstrações contábeis incorretas</i>	<i>Revisão permanente dos itens constantes do caixa e reclassificação dos valores existentes.</i>

↑ ↑

Indicação dos Exames

Preparação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>10-2-X3</i>

Revisão	Data

Aprovação	Data

Cia. Latão
Bancos
31-12-X2

A-2

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Valor
2001	Banco Interamericano	A2-1	✓ 60.000
2002	Banco Luso-Brasileiro	A2-2	<u>30.000</u>
		A	<u>90.000</u> †

↑
Indicação dos Exames

Nota: Revisei o razão atentando que as contas bancárias acima eram as únicas existentes, as quais foram por mim confirmadas na data de 31-12-X2.

A. Reis
31-12-X2

Indicação dos Exames
↙

✓ Conferido com o Razão.
† Somado.

Preparação A. Reis	Data 10-2-X3	Revisão	Data	Aprovação	Data
-----------------------	-----------------	---------	------	-----------	------

Cia. Latão
Confirmação do Banco Luso-Brasileiro
31-12-X2

A2-2

À XYZ Auditores Associados
 Rua Dublin, 10
 São Paulo – SP

Prezados Senhores:

Atendendo à solicitação de V. S.^{as}, esclarecemos que na data de 31-12-X2 o saldo em conta corrente da Cia. Latão era de \$ 30.000.

Sendo só para o momento.

A-2

Atenciosamente
BLB
 Banco Luso-Brasileiro

Indicação dos Exames

Preparação <i>A. Reis</i>	Data <i>10-2-X3</i>	Revisão	Data	Aprovação	Data
------------------------------	------------------------	---------	------	-----------	------

Cia. Latão
Conciliação do Banco Interamericano
31-12-X2

A2-1

Descrição	Ref.	Valor
Saldo conforme banco	①	50.000
Menos: Valores não considerados pelo banco		
Cheque nº 101.202 de 31-12-X2		(5.000) ✓
Cheque nº 101.203 de 31-12-X2		<u>(3.000) ✓</u>
		<u>(8.000)</u>
		†
Mais: Valores não considerados pela Cia.		
Aviso débito 156 de 24-12-X2	ⓐ	{ 400 ✗
Aviso débito 247 de 29-12-X2		{ <u>17.600 ✗</u>
		<u>18.000</u>
		†
Saldo conforme Razão	A-2	<u>60.000</u>
		†

ⓐ Os avisos de débito correspondem a despesas de talões de cheques e juros sobre empréstimo bancário não contabilizados pela Cia. em regime de competência. Veja lançamento de ajuste nº 3 no wp 1-A e ponto de recomendação nº 2 no wp 2-A.

Indicação dos
Exames

- ✓ Conforme cheques examinados e duplicatas quitadas nas datas acima, correspondem a pagamentos a fornecedores. Os valores foram apresentados no extrato em 3-1-X3.
- ✗ Conferido com os avisos bancários.
- † Somado.

À XYZ Auditores Associados
Rua Dublin, 10
São Paulo – SP

Prezados Senhores:

Confirmamos que o saldo em conta corrente da Cia. Latão na data de 31-12-X2 era de \$ 50.000. ①

← *Indicação dos Exames*

Sendo só para o momento.

Atenciosamente

BF

Banco Interamericano

Preparação <i>A. Reis</i>	Data <i>10-2-X3</i>	Revisão	Data	Aprovação	Data
------------------------------	------------------------	---------	------	-----------	------

Cia. Latão
Lançamento de ajuste e/ou reclassificação
31-12-X2

1-A

Nº	Ref.	Descrição	Ativo D (C)	Passivo (D) C	Resultado (D) C
1	A-1	Outras contas a receber a Caixa <i>Vale em poder do caixa considerado como disponível</i>	3.000 (3.000)		
2	A-1	Despesas gerais a Provisão para despesas <i>Despesas com condução não provisionadas</i>		3.000	(3.000)
3	A2-1	Despesas gerais Despesas Financeiras a Bancos <i>Despesas com talões de cheques e juros não provisionados</i>	(18.000)		(400) (17.600)

Indicação dos
Exames

Preparação A. Reis	Data 10-2-X3	Revisão	Data	Aprovação	Data
-----------------------	-----------------	---------	------	-----------	------

Cia. Latão
Pontos p/Recomendação
31-12-X2

2-A

Nº	Ref.	Ponto observado	Possíveis consequências	Recomendação
1	A-1	Vale em poder do caixa considerado como numerário	Demonstrações contábeis incorretas	Revisão permanente dos itens constantes do caixa e reclassificação dos valores existentes.
2	A2-1	Despesas bancárias não reconhecidas em regime de competência	Demonstrações contábeis incorretas Possíveis contingências fiscais	Análise tempestiva dos itens pendentes na conciliação bancária e registro de despesas no regime de competência.

Indicação dos Exames

Preparação A. Reis	Data 10-2-X3	Revisão	Data	Aprovação	Data
-----------------------	-----------------	---------	------	-----------	------

Cia. Latão
 Lançamento de ajuste e/ou reclassificação
 31-12-X2

1-A

N ^o	Ref.	Descrição	Ativo D (C)	Passivo (D) C	Resultado (D) C
1	A-1	Outras contas a receber a Caixa Vale em poder do caixa considerado como disponível	3.000 (3.000)		
2	A-1	Despesas gerais a Provisão para despesas Despesas com condução não provisionadas		3.000	(3.000)
3	A2-1	Despesas Gerais Despesas Financeiras a Bancos Despesas com talões de cheques e juros não provisionados	(18.000)		(400) (17.600)

Nota: Discuti os ajustes com o Sr. Roberto (controller) que os aceitou. Verifiquei a adequada contabilização no razão e ajustei as folhas-mestras respectivas.

A. Reis
10-2-X3

Indicação dos
Exames

Preparação A. Reis	Data 10-2-X3	Revisão	Data	Aprovação	Data
-----------------------	-----------------	---------	------	-----------	------

Cia. Latão
Resumo das disponibilidades
31-12-X2

A

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Saldo 31-12-X2	Ajuste D (C)	Saldo Ajustado
1.000	Caixa	A-1	10.000 ✓	(3.000)	7.000
1.100	Bancos c/ movto.	A-2	90.000	(18.000)	72.000
		BLA	100.000	(21.000)	79.000 †
			†	†	†

Nota: Durante a execução do trabalho e baseado nas informações bancárias recebidas e na relação com outras áreas de trabalho, constatei a inexistência de restrições dos itens do disponível.

A. Reis
10-2-X3

Indicação dos Exames

Conclusão: Em minha opinião, o saldo de \$ 79.000 representa as disponibilidades de propriedade da Cia. em 31-12-X2, estando adequadamente classificado e demonstrado. Não há saldos bloqueados ou vinculados, estando o disponível contabilizado de acordo com os princípios e as práticas contábeis.

A. Reis
10-2-X3

✓ Conferido com o Razão.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	10-2-X3				

Cia. Latão
Balancete de Trabalho – Ativo
31-12-X2

BLA

Descrição	Ref.	Saldo 31-12-X2	Ajustes		Saldo Ajustado
			Débito	Crédito	
<i>Circulante:</i>		✓			
Disponível	A	100.000		21.000	79.000
Contas a Receber	B	500.000			
Estoques	C	800.000			
<i>Total do Circulante</i>		1.400.000			
<i>Não Circulante</i>		†			
<i>Realizável a Longo Prazo:</i>					
Depósitos Compulsórios	D	200.000			
Adiant. Coligadas	E	100.000			
		300.000			
Investimentos	F	200.000			
Imobilizado	G	1.200.000			
<i>Total Não Circulante</i>		1.700.000			
		†			
<i>Total do Ativo</i>		3.100.000			
		†			

✓ Conferido com o Razão.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	10-2-X3	Will	11-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Latão
 Lançamento de ajuste e/ou reclassificação
 31-12-X2

1-A

Nº	Ref.	Descrição	Ativo D (C)	Passivo (D) C	Resultado (D) C
1	A-1	Outras contas a receber a Caixa Vale em poder do caixa considerado como disponível	3.000 (3.000)		
2	A-1	Despesas gerais a Provisão para despesas Despesas com condução não provi- sionadas		3.000	(3.000)
3	A2-1	Despesas Gerais Despesas Financeiras a Bancos Despesas com talões de cheques e juros não provisionados	(18.000)		(400) (17.600)

Nota: Discuti os ajustes com o Sr. Roberto (controller) que os aceitou. Verifiquei a adequada contabi-
 lização no razão e ajustei as folhas-mestras respectivas.

A. Reis
 10-2-X3

Preparação A. Reis	Data 10-2-X3	Revisão Will	Data 11-2-X3	Aprovação F. Geraldo	Data 12-2-X3
-----------------------	-----------------	-----------------	-----------------	-------------------------	-----------------

Cia. Latão
Pontos p/recomendação
31-12-X2

2-A

<i>Nº</i>	<i>Ref.</i>	<i>Ponto observado</i>	<i>Possíveis consequências</i>	<i>Recomendação</i>
1	A-1	<i>Vale em poder do caixa considerado como numérico</i>	<i>Demonstrações contábeis incorretas</i>	<i>Revisão permanente dos itens constantes do caixa e reclassificação dos valores existentes.</i>
2	A2-1	<i>Despesas bancárias não reconhecidas em regime de competência</i>	<i>Demonstrações contábeis incorretas</i> <i>Possíveis contingências fiscais</i>	<i>Análise tempestiva dos itens pendentes na conciliação bancária e registro de despesas no regime de competência.</i>

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	10-2-X3	Will	11-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Latão
Resumo das disponibilidades
 31-12-X2

A

<i>Conta do Razão</i>	<i>Descrição</i>	<i>Ref.</i>	<i>Saldo 31-12-X2</i>	<i>Ajustes D (C)</i>	<i>Saldo Ajustado</i>
1.100	Caixa	A-1	10.000 ✓	(3.000)	7.000
1.200	Bancos c/ movto.	A-2	90.000	(18.000)	72.000
		BLA	100.000	(21.000)	79.000 †
			†	†	†

Nota: Durante a execução do trabalho e baseado nas informações bancárias recebidas e na relação com outras áreas de trabalho, constatei a inexistência de restrições dos itens do disponível.

A. Reis
 10-2-X3

Conclusão: Em minha opinião, o saldo de \$ 79.000 representa as disponibilidades de propriedade da Cia. em 31-12-X2, estando adequadamente classificado e demonstrado. Não há saldos bloqueados ou vinculados, estando o disponível contabilizado de acordo com os princípios e as práticas contábeis.

A. Reis
 12-2-X3

✓ Conferido com o Razão.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	10-2-X3	Will	11-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Latão
Contagem de caixa
31-12-X2

A-1

Contagem física em 31-12-X2, às 18:00 h

	Ref.	Valor
Valor em espécie		✓ 7.000
Vale em nome de Chico de Abreu de 31-12-X2 para despesa de táxi	Ⓐ	<u>3.000</u> ✓
Saldo conforme boletim de caixa	A	<u>10.000</u> ✓ †

Recibo-devolução

Recebi em devolução do Sr. Ary Reis (auditor da XYZ Auditores Associados) o valor de \$ 10.000 (dez mil) como acima demonstrado, que me foram devolvidos intactos pelo referido auditor e contados em minha presença.

Declaro, outrossim, não ter outros valores de propriedade da Cia. Latão que não tenham sido dados para a contagem.

S. Paulo, 31-12-X2
Felipe de Falado (caixa)

Ⓐ Conforme pude constatar, pela prestação de contas realizada em 2-1-X3, este vale foi integralmente gasto em despesas de condução, aprovadas pelo gerente financeiro. Tendo em vista que este vale não representa numerário, proponho um lançamento de reclassificação nº 1 no wp 1-A. Como a despesa não foi provisionada em regime de competência, proponho um lançamento de ajuste nº 2 no wp 1-A e ponto de recomendação nº 1 no wp 2-A.

✓ Vale aprovado pelo gerente financeiro.

✓ Examinados fisicamente.

† Somado.

✓ Conferido com o boletim de caixa.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	31-12-X2	Will	11-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Latão
Bancos
31-12-X2

A-2

<i>Conta do Razão</i>	<i>Descrição</i>	<i>Ref.</i>	<i>Valor</i>
			✓
2001	<i>Banco Interamericano</i>	A2-1	60.000
2002	<i>Banco Luso-Brasileiro</i>	A2-2	<u>30.000</u>
		A	<u>90.000</u> †

Nota: Revisei o razão atentando que as contas bancárias acima eram as únicas existentes, as quais foram por mim confirmadas na data de 31-12-X2.

A. Reis
31-12-X2

✓ Conferido com o Razão.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>10-2-X3</i>	<i>Will</i>	<i>11-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>12-2-X3</i>

À XYZ Auditores Associados
Rua Dublin, 10
São Paulo – SP

Prezados Senhores:

Confirmamos que o saldo em conta corrente da Cia. Latão na data de 31-12-X2 era de \$ 50.000. ①

Sendo só para o momento.

Atenciosamente,

BI

Banco Interamericano

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>10-2-X3</i>	<i>Will</i>	<i>11-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>12-2-X3</i>

Cia. Latão
Confirmação do Banco Luso-Brasileiro
31-12-X2

A2-2

À XYZ Auditores Associados
Rua Dublin, 10
São Paulo – SP

Prezados Senhores:

Atendendo à solicitação de V. S.^{as}, esclarecemos que na data de 31-12-X2 o saldo em conta corrente da Cia. Latão era de \$ 30.000.

Sendo só para o momento. A-2

Atenciosamente,
BLB
Banco Luso-Brasileiro

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>10-2-X3</i>	<i>Will</i>	<i>11-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>12-2-X3</i>



Estudo do Controle Interno

12.1 INTRODUÇÃO

Inquestionavelmente, controles internos são de interesse tanto de auditores independentes quanto de auditores internos.

Individualmente, cada um deles realiza suas tarefas consoante os objetivos a que se propõem, mas tomam por base os controles existentes para dar início a sua atividade propriamente dita.

Ao longo do tempo, as auditorias independentes e internas têm acentuado a necessidade de fortes sistemas de controle interno. Em 1949, o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto de Contadores Públicos Certificados (AICPA) identificou importante ligação entre o sistema de controle interno e os controles contábeis de uma organização. Em 1978, o Security Exchange Commission (SEC) enviou um relatório ao Congresso que estabelecia um mandato para a melhoria do acompanhamento de controles internos e sugeria a criação de comitês independentes de auditoria. As empresas têm adotado, cada vez em maior escala, fazer o acompanhamento dos controles internos por intermédio de comitês de auditoria.

A partir do momento da grandeza das empresas, sua descentralização e diversificação das atividades, a existência de controles internos adequados passa a se tornar fundamental para os negócios realizados, uma vez que as empresas passam de uma estrutura familiar para uma estrutura complexa de pessoas e atividades.

Por outro lado, a ausência de controles adequados, para as empresas de estrutura

complexa, as expõe a riscos inúmeros e infundáveis de toda espécie.

Um lançamento contábil realizado deve supor uma transação efetiva, por exemplo, uma venda realizada a terceiros. Um sistema eficiente e adequado de controle interno precisa proporcionar que tal transação esteja registrada no tempo, local e conta corretos, não dispondo de aberturas que permitam que a transação seja registrada indevidamente ou nem seja registrada. É virtualmente impossível assumir a existência de controles administrativos eficientes sem a alta qualidade dos controles contábeis, pois a ligação entre ambos é que fornece eficácia.

A forma pela qual o controle interno é examinado pelos auditores independentes e auditores internos é diferenciada em virtude dos diferentes objetivos de que cada um deles dispõe e que são tratados a seguir.

12.2 RELAÇÃO DO CONTROLE INTERNO COM A AUDITORIA INDEPENDENTE

Atualmente, já se encontra bem caracterizada a função de auditoria independente, exercida por contadores independentes ou equivalentes, conforme as particularidades da legislação de cada país.

A auditoria independente realiza o exame das demonstrações contábeis de uma empresa com o propósito de expressar uma opinião sobre a justeza com que apresentam a situação financeira e o resultado das operações para o período examinado.

Um auditor independente pode executar muitos tipos de serviços para seu cliente, mas sua função primordial é, realmente, expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis.

Dentro do objetivo da auditoria independente, consta a indicação de que seu exame deve ser efetuado de acordo com as normas de auditoria, inclusive quanto às provas nos registros contábeis e aos procedimentos de auditoria julgados necessários nas circunstâncias.

Atualmente o parecer do auditor independente faz menção específica aos controles internos:

1. Menciona que a Administração é a responsável pelas demonstrações contábeis e pelos controles internos que determinou necessário para sua elaboração;
2. Menciona que os auditores obtiveram entendimento dos controles internos relevantes e, como base a eles, determinaram os procedimentos de auditoria.

As normas de auditoria independente das demonstrações contábeis, como base para a opinião do auditor, exigem que ele obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. Asseguração razoável é um nível elevado de segurança. Esse nível é conseguido quando o auditor obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de auditoria (isto é, o risco de que o auditor expresse uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante). Contudo, asseguração razoável não é um nível absoluto de segurança porque há limitações inerentes em uma auditoria, as quais resultam do fato de que a maioria das evidências de auditoria em que o auditor baseia suas conclusões e sua opinião é persuasiva e não conclusiva.

As normas de auditoria exigem que o auditor exerça o julgamento profissional e mantenha o ceticismo profissional ao longo de todo o planejamento e na execução da auditoria e, entre outras coisas:

- identifique e avalie os riscos de distorção relevante, independentemente se causados por fraude ou erro, com base no entendimento da entidade e de seu ambiente, inclusive o controle interno da entidade;
- obtenha evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se existem distorções relevantes por meio do planejamento e aplicação de procedimentos de auditoria apropriados aos riscos avaliados;
- forme uma opinião a respeito das demonstrações contábeis com base em conclusões obtidas das evidências de auditoria obtidas.

Dessa forma, o controle interno da empresa sob exame é de fundamental importância para o trabalho do auditor independente e, por isso, a revisão do controle interno passou a ser consagrada como padrão de auditoria. Efetuar o levantamento do sistema contábil e de controle interno, avaliar o grau de confiabilidade e, com base neste, estabelecer natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria é consagrado como uma técnica eficaz e eficiente.

Embora a responsabilidade pelo estabelecimento e observância do controle interno repouse nos ombros da administração, o grau em que estes controles existem e são levados a cabo constitui grande preocupação para o auditor independente.

Do ponto de vista do auditor independente, a função do controle interno é proporcionar a segurança de que erros e irregularidades possam ser descobertos com razoável prontidão, assegurando assim a confiança e a integridade dos registros contábeis. A revisão do controle interno, pelo auditor independente, auxilia-o na aplicação de outros procedimentos de auditoria adequados à formulação do parecer sobre a correta apresentação das demonstrações contábeis.

Quando o auditor estabelece e define a extensão, a natureza e a oportunidade dos procedimentos de auditoria e o momento de sua aplicação, ele executa uma série de testes nas operações para determinar se existem ou não erros que possam distorcer as demonstrações contábeis.

Mas esses testes não são suficientes para que o auditor possa chegar à conclusão de que as demonstrações contábeis refletem adequadamente os resultados das operações. Mesmo que o auditor conte, confirme, examine e verifique 100% dos ativos, nunca poderá ter segurança completa de que as demonstrações contábeis refletem todos os ativos, a menos que o auditor tenha um grau de confiança na operação do sistema de controle interno.

A avaliação adequada de um sistema de controle interno requer conhecimento e entendimento dos procedimentos e métodos prescritos, assim como um grau de certeza de que eles estão sendo aplicados e funcionam conforme os planos. O grau de confiança no controle interno, para determinar a extensão e profundidade dos testes aos quais os procedimentos de auditoria devem restringir-se, não pode ser totalmente determinado no início de um exame, uma vez que se funda em suposições relativas ao

sistema, suposições essas que os testes posteriores, efetuados pelo auditor independente podem desmentir.

Uma revisão do programa de auditoria pode tornar-se necessária se os testes posteriores não confirmarem as suposições iniciais em relação ao grau de confiança nos controles internos. A revisão pode constituir-se em aplicação dos testes de auditoria ou em mudança de enfoque ou da época na aplicação dos procedimentos de auditoria.

Pelos comentários expostos, identifica-se que a avaliação do sistema de controle interno serve de base para o auditor determinar o grau de confiança que nele possa depositar e, a partir daí, fixar a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. Especificamente, a avaliação do controle interno permite uma seleção racional de testes. Se, após a avaliação, decidir-se que o sistema existente é bom e que se pode confiar nos resultados, tende-se a reduzir a extensão dos testes.

A existência de um bom sistema de controle interno aumenta a confiança do auditor quanto à exatidão dos registros contábeis e à veracidade de outros documentos e informações internas. Entretanto, se a avaliação apontar fraquezas no sistema, é preciso intensificar os testes nas áreas onde ocorrem tais fraquezas.

Em adição, o trabalho do auditor interno deve ser considerado pelo auditor independente como complemento e não como substituto de seu trabalho. O auditor independente deve avaliar as atividades dos auditores internos, a fim de determinar os seus efeitos na seleção que o auditor independente fizer dos procedimentos de auditoria apropriados e da extensão exigida por seus testes.

Em suma, pode-se dizer, por um lado, que o auditor independente está fundamentalmente interessado nos controles contábeis, os quais têm relação direta e importante com a confiança que se pode ter nos registros contábeis e, por isso, requerem avaliação por parte do auditor. Por outro lado, os controles administrativos relacionam-se de forma geral apenas indiretamente com os registros contábeis e, portanto, não requerem avaliação.

Entretanto, se o auditor independente entender que certos controles administrativos possam ter relação importante com a exatidão dos registros contábeis, ele deve considerar a necessidade de avaliá-los.

À medida do possível, a revisão do controle interno, pelo auditor independente, pode ser feita à parte do exame, em data intermediária ao do encaminhamento das demonstrações contábeis, aplicando-se procedimentos de auditoria apropriados, com o objetivo principal de avaliar a eficiência do sistema da empresa. Em caso contrário, a revisão precisa ser realizada juntamente com as outras áreas do programa de auditoria.

12.3 RELAÇÃO DO CONTROLE INTERNO COM A AUDITORIA INTERNA

Segundo o Instituto de Auditores Internos de Nova York, pode-se definir auditoria interna como uma atividade de avaliação independente, dentro da organização, para a revisão da contabilidade, finanças e outras operações como base para servir à Administração. É um controle administrativo que mede e avalia a eficiência de outros controles.

No Brasil, a atividade de auditoria interna ainda não possui uma estrutura bem definida e aceita pelas organizações, exceto aquelas compreendidas como grande instituição, empresas multinacionais e do segmento financeiro. Assim, a própria regulamentação e especificação ficam a mercê daquilo que a administração da organização indica que deva ser feito em termos de trabalhos do auditor interno.

Anteriormente, a Resolução CFC nº 781/95 indicava que era o contador (e nem sempre é isso o que ocorre nas instituições brasileiras), que, na função de auditor interno, deveria manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à Entidade.

De qualquer forma, entende-se que o trabalho de auditoria interna dentro do conceito correto deve ter como objetivo geral assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhe análise, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas.

As normas de auditoria relativas ao âmbito do trabalho asseguram que a

auditoria interna deve proceder ao exame e avaliação da adequação e eficácia do sistema de controle interno e da qualidade do desempenho na realização do trabalho.

A finalidade da revisão da adequação do sistema de controle interno é determinar se ele estabelece certeza razoável de que os objetivos da organização são cumpridos de maneira eficiente e econômica. A finalidade da revisão para determinar a eficácia é assegurar que o sistema de controle interno funciona como deve. A finalidade da revisão quanto à qualidade do desempenho é assegurar que os objetivos da organização foram atingidos.

Pelo exposto, vemos que, enquanto a auditoria independente se preocupa com o controle interno, quanto aos possíveis efeitos que ele pode acarretar às demonstrações contábeis, base para a emissão de seu parecer, o auditor interno tem sua ótica voltada para o que ele representa à organização, de forma a possibilitar o desenvolvimento harmônico, seguro e adequado de todas as ações e permitir o reflexo aos setores e pessoal interessado nas informações.

Para atingir este objetivo, o auditor interno, entre outras, executa as seguintes funções:

- revisa e avalia a eficiência, a adequação e a aplicação dos controles contábeis, financeiros e operacionais;
- verifica se estão sendo cumpridas, corretamente, as políticas, os procedimentos e os planos estabelecidos;
- examina o grau de confiabilidade das informações contábeis e outras obtida dentro da organização; e
- avalia a qualidade de desempenho das tarefas delegadas.

Pela simples observação dos objetivos e funções da auditoria interna mencionados, verifica-se o importante papel por ela desempenhado em termos do exame, fortalecimento e constante melhoria do controle interno.

A NBC TA 610, de 24 de janeiro de 2014, quando não for proibido por lei (vide artigos 26 a 34 desta NBC TA), também possibilita que auditores independentes e internos possam fazer trabalho conjugado quando indica que o auditor interno, quando

previamente estabelecido com a administração da Entidade em que atua, e, no âmbito de planejamento conjunto de trabalho a realizar entre auditores internos e independentes deve apresentar os seus papéis de trabalho ao auditor independente e entregar-lhe cópias, quando este entender necessário.

Vide Resolução CFC nº 986/03, que aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. (A Resolução CFC nº 1.329/11 alterou a sigla e a numeração desta Norma de NBC T 12 para NBC TI 01).

12.4 APLICAÇÃO DO ESTUDO DO CONTROLE INTERNO

Do ponto de vista da auditoria, o controle interno tem grande influência, pois é o ponto de partida dos trabalhos a serem realizados pelo auditor.

Compete ao auditor o estudo e a avaliação do controle interno como base de determinação da extensão da auditoria e para fornecer-lhe o conhecimento geral sobre a empresa, quer nos ciclos em exame, quer na empresa como um todo.

Regra geral, todo trabalho de auditoria se inicia com o conhecimento do controle interno praticado pela empresa. Todavia, a fim de conseguir o máximo proveito do trabalho a executar, é recomendável que o auditor identifique os ciclos ou áreas operacionais de maior influência ou risco na atividade global da empresa, de forma a neles concentrar sua atenção no estudo e avaliação do controle interno existente. Cada empresa, como uma entidade diferente, tem objetivos operacionais específicos de acordo com as suas atividades, e se utiliza de procedimentos de controle interno distintos em função do ramo de atividade, volumes das operações e riscos envolvidos.

A determinação dos ciclos operacionais ou áreas de maior interesse para a auditoria baseia-se na relevância e riscos das operações abrangidas e seus consequentes reflexos nas demonstrações contábeis.

A totalidade dos ciclos operacionais e áreas merecem a atenção do auditor para estudo e avaliação do controle interno, variando apenas quanto ao enfoque de acordo com os riscos envolvidos. De maneira geral, as operações praticadas de forma contínua e uniforme ao longo do tempo, com um número substancial de operações

realizadas durante um período, são examinadas de forma diferente daquelas operações ou atividades de número limitado e sem grandes reflexos nas demonstrações contábeis.

Para cada ciclo operacional, atividade ou área identificada pelo auditor como de interesse, seu trabalho será executado de forma ordenada e dirigida para a obtenção de um conhecimento abrangente que lhe permita formar uma opinião sobre a efetividade e adequação do controle interno e assegurar-se do processamento das operações, inclusive quanto à elaboração de dados contábeis confiáveis para o lançamento e registro contábil.

12.5 DETERMINAÇÃO DO ESTUDO DO CONTROLE INTERNO

A determinação do estudo do controle interno diz respeito aos controles internos que serão objeto de exame por parte do auditor. Invariavelmente, o auditor está preocupado com a empresa como um todo e adota o critério de subdividi-la em partes, de forma a facilitar a execução de sua tarefa.

Cada um dos segmentos e setores de uma empresa precisa ser olhado de acordo com o que representa para o conjunto. A forma, segundo a qual será vista, deve variar de acordo com a característica de cada caso; deve ocorrer estudo para atividades ou ciclos operacionais, atividades departamentalizadas e demonstrações contábeis observadas de forma estanque.

12.5.1 Atividades ou ciclos operacionais

O auditor deve basear sua decisão sobre o estudo de ciclos operacionais a partir da constatação de que as operações nele envolvidas geram saldos nas demonstrações contábeis, resultantes da realização de elevado número de transações, de forma contínua e uniforme durante o período abrangido nessas demonstrações. Essa característica acumulativa, própria dessas contas, impede que o auditor fundamente uma opinião sobre a adequação dos valores expressos nas demonstrações contábeis pela simples execução de testes sobre os saldos das contas que, nesse caso, demandariam dispêndio de tempo tão elevado que tornaria proibitivo seu trabalho.

Como resultado da avaliação dos controles internos existentes nos principais ciclos operacionais, o auditor determina o grau de confiança que pode ser depositado em relação aos saldos apresentados nas demonstrações contábeis, e pode definir os procedimentos de auditoria, e a extensão dos testes que realizará diretamente sobre esses saldos, a fim de fundamentar sua opinião sobre os valores expostos nas demonstrações contábeis. A título de exemplo, tomemos uma empresa cuja principal atividade esteja concentrada na comercialização de produtos, adquiridos de fornecedores diversos para pagamento a prazo, que são vendidos a grande número de pequenos clientes, também a prazo. Nesse caso, os principais ciclos operacionais decorrentes de atividade básica de comercialização de produtos são as compras efetuadas junto aos fornecedores e as vendas realizadas aos clientes.

As operações envolvidas nesses dois grandes ciclos (a saber: compras, devoluções de compras, pagamentos aos fornecedores, abatimentos, descontos obtidos, vendas, devoluções de vendas, recebimentos de clientes, abatimentos e descontos concedidos) certamente estarão relacionadas com os saldos contábeis apresentados nas demonstrações contábeis, nas contas: duplicatas a receber, provisão para créditos de liquidação duvidosa, contas a pagar, receitas por vendas e descontos ou abatimentos recebidos e despesas com devolução e descontos ou abatimentos concedidos.

Como consequência, a empresa incorrerá na necessidade de desenvolver outras operações que também podem ser configuradas em ciclos operacionais, dos quais se destacam como mais comuns os ciclos de custos e controles de estoques e pessoal e folha de pagamento, que também se relacionam com os saldos contábeis apresentados nas demonstrações contábeis.

No exemplo apresentado, a identificação dos quatro grandes ciclos operacionais e das operações neles envolvidas, que compõem a maior parte das atividades da empresa, permitirá ao auditor, como consequência da realização do estudo e avaliação dos controles internos existentes nesses ciclos, estabelecer o grau de confiança que pode ser depositado nos saldos apresentados nas demonstrações contábeis e determinar os procedimentos e testes a serem aplicados para a formação de sua opinião.

Mesmo quando houver auditoria de empresa que tenha atividade principal diferente da exemplificada, os conceitos de controle interno aqui apresentados permanecem uniformes, cabendo ao auditor, para a consecução de seu trabalho, a identificação e avaliação dos controles internos envolvidos nos principais ciclos operacionais da empresa auditada. Dessa forma, por exemplo, o ciclo de vendas em uma empresa comercial ou industrial corresponde ao ciclo de vendas em uma empresa financeira, onde o produto negociado são os empréstimos concedidos aos clientes. Em uma empresa prestadora de serviços, possivelmente o ciclo de vendas será um complemento ao ciclo de folha de pagamentos, que formará a base para o faturamento ao cliente tomador do serviço.

Tomando como exemplo uma empresa comercial, cujos ciclos operacionais já identificados, e considerando-se os riscos envolvidos em sua atividade específica, as operações nas quais o auditor deve concentrar sua atenção quando da avaliação dos controles internos são:

- ciclo de vendas: pedidos de vendas, análise de crédito, faturamento, despacho, contabilidade, contas a receber e recebimentos, devoluções e abatimentos ou descontos concedidos;
- ciclo de compras: pedido de compras, seleção do fornecedor, compra, recepção, controle físico, contabilidade, contas a pagar e pagamentos, devolução e abatimentos ou descontos obtidos; e
- ciclo de folha de pagamento: requisição de funcionário, admissão, preparação de documentação e folha, contabilidade, pagamentos e demissões.

12.5.2 Atividades departamentais

O estudo do controle interno dos ciclos operacionais visa dar configuração e conhecimento das práticas adotadas ao longo de um caminho horizontal que envolve nascimento, percurso e finalização de um evento ou transação. O estudo do controle interno das atividades departamentais tende a fechar o circuito da empresa como um todo, uma vez que são examinadas as práticas no sentido vertical dentro de uma área.

Por exemplo, todas as atividades realizadas por uma empresa têm efeito na tesouraria pelo fato de afetar uma entrada ou saída de numerário. Dessa forma, uma venda realizada a vista movimenta diretamente a disponibilidade e, na mesma linha, as compras de materiais, recebimento de contas a receber, folha de pagamento, obrigações sociais e tributárias, e assim por diante.

Entretanto, uma tesouraria, apesar de todos os pagamentos e recebimentos descritos, dispõe de outras tarefas, que são realizadas de forma departamentalizada, como a guarda de talões de cheques; numerários e valores; aplicação financeira diária; *cash-flow* ; abertura, encerramento, controle de contas bancárias; controle das pessoas autorizadas a assinar pela empresa; e várias outras funções, dependendo de sua magnitude e controles adotados pela empresa.

Pelo exemplo descrito, o trabalho de auditoria a ser considerado na tesouraria deve englobar, no caminho horizontal, o estudo do controle interno para os ciclos operacionais a ele afetos. Em adição, um trabalho relativo à atividade departamental, totalmente distinto e em momento diferenciado ao do ciclo operacional, deverá ser previsto de sorte a completar as atividades realizadas por aquele setor.

Para realizar o trabalho de estudo e avaliação dos controles internos de um ciclo operacional ou atividade departamental, o auditor deve estabelecer os objetivos que deseja atingir, com base na utilidade e proveito que possa obter do objeto em exame, do qual pretenda tirar o conhecimento que obterá em decorrência de sua avaliação, o que poderá auxiliá-lo no sentido de como agir em relação à empresa, de forma a determinar a melhor maneira de examiná-la.

O trabalho do auditor está voltado para a formação de uma opinião, e o estudo do controle interno deve levar em consideração, principalmente, a capacidade desse controle de assegurar que os dados informados para o lançamento nos registros atendam a todos os princípios de contabilidade, que são básicos para a manutenção de um sistema de contabilidade e a elaboração das demonstrações contábeis.

O auditor deve avaliar a capacidade dos controles internos para se assegurar quanto à realização das operações de forma adequada, de acordo com as políticas traçadas pela administração e dentro de uma boa técnica, sem o que, fatalmente, a empresa incorrerá em consequências que afetarão seus resultados; nessa avaliação, o

auditor deve considerar os conceitos e princípios aplicáveis aos controles internos.

12.6 METODOLOGIA DE ESTUDO DE CONTROLE INTERNO

Como em todo trabalho executado de auditoria, também no estudo do controle interno o auditor deve desenvolver um método que vise ao mesmo tempo assegurar-lhe atingir os objetivos necessários, bem como a realização do trabalho em tempo compatível com sua disponibilidade.

Dessa forma, na escolha da metodologia a ser utilizada, o auditor deve considerar os fatores tempo de execução, segurança quanto às informações obtidas e expectativa de que o trabalho realizado o levará a atingir os objetivos a que se propôs, ao iniciar seu trabalho.

A metodologia de trabalho voltada para o estudo e avaliação dos controles internos visa atender a essas considerações e está assim distribuída:

- documentação do controle interno;
- avaliação do controle interno;
- resultado da avaliação do controle interno; e
- teste de procedimentos.

12.7 DOCUMENTAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Uma vez selecionada a metodologia a ser empregada, o auditor deve documentar o controle interno, em papéis de trabalho. Os papéis de trabalho serão divididos considerando-se as necessidades do auditor, pormenorizando os procedimentos contábeis e de controle interno, em vigor na área ou no ciclo em análise.

Basicamente, a documentação envolve os critérios relativos à obtenção do conhecimento, ao registro do controle identificado e à revisão do registro efetuado.

12.7.1 Conhecimento

O conhecimento compreende a parte inicial do estudo e avaliação do controle

interno; o auditor deve familiarizar-se com os aspectos administrativos e sua influência direta com os aspectos contábeis da área ou ciclo em estudo.

É de fundamental importância para a condução efetiva da auditoria o conhecimento de cada área ou ciclo e os controles a estes incorporados para a solidificação da base de avaliação do controle interno.

A identificação prévia do objeto em estudo é fundamental para a perfeita obtenção do conhecimento e serve como auxílio em seu levantamento.

O conhecimento dos procedimentos de controle interno existentes é obtido mediante a entrevista informal com os responsáveis pela área ou com seus efetivos executores, por intermédio de uma série de perguntas sobre a matéria em estudo. No caso de os procedimentos estarem manualizados, o conhecimento é obtido por meio de sua leitura e revisão juntamente com os responsáveis pelas áreas.

O conhecimento do controle interno em estudo deve ser feito considerando o que o auditor necessita para atingir o objetivo de seu trabalho e os reflexos das informações obtidas em sua totalidade. Dessa forma, se um documento é emitido em três vias, é imprescindível que se determine, além de quem emitiu o documento, para onde as vias foram enviadas e qual a finalidade delas com relação à matéria em exame.

A determinação dos controles estabelecidos pela empresa deve proporcionar clara identificação da informação de como o sistema funciona. Essa etapa requer a leitura de manuais de organização, organogramas, manuais de procedimentos, fluxogramas, normas não incorporadas aos manuais etc. Por vezes, o manual de organização ou de procedimentos pode não conter alterações de substância em relação ao objeto em exame e, dessa forma, o auditor deve ter a preocupação de realizar perguntas principalmente aos executores quanto à autenticidade dos procedimentos ali determinados.

12.7.2 Registro

Usualmente, são três as formas utilizadas para o registro dos procedimentos de controle interno, ou seja: a descritiva, a de utilização de fluxograma e a de

questionários.

Em qualquer dos casos utilizados, o registro dos procedimentos deve ser feito de forma clara e objetiva, documentando-se adequadamente o conhecimento obtido no item anterior.

O registro é feito por assunto, com a pormenorização dos controles existentes e seus reflexos contábeis, obedecendo-se aos seguintes critérios:

- apresentação de todas as operações em forma lógica e sequencial;
- registro de todos os documentos emitidos e os controles mantidos;
- registro dos arquivos e forma de controle;
- registro dos relatórios de importância contábil preparados; e
- cargo das pessoas que praticam as operações ou os responsáveis pela área.

A forma de registro depende da preferência do auditor. Regra geral, a utilização de fluxogramas é aplicável a todos os trabalhos e tende a facilitar a compreensão da matéria em exame, sendo a forma descritiva mais aplicada onde a utilização de fluxogramas é antieconômica ou em controles que estão sendo modificados.

12.7.2.1 *Método descritivo*

Consiste na descrição detalhada das características do sistema que se está conhecendo, considerando explicações referentes às funções, aos procedimentos, registros, impressos, arquivos, empregados e departamentos envolvidos no sistema.

A aplicação desse método deve levar em conta que nem todas as pessoas têm habilidades suficientes para expressar suas ideias por escrito, de forma clara, concisa e sintética. Quando o trabalho de estudo do controle interno se torna relativamente grande ou complexo, e se usa o método descritivo, este aspecto tende a ampliar-se, uma vez que o emprego de palavras e expressões incorretas pode resultar em deficiência de entendimento, além de possibilitar falta de informações necessárias à boa compreensão do objeto em exame.

Entretanto, em trabalho de pequena escala pode esse método ser empregado a contento. Em qualquer caso, a fim de minimizar esse aspecto, é recomendável o

emprego de guias ou pontos de controle fundamentais à análise do objeto em exame.

12.7.2.2 *Método de fluxogramas*

Nos últimos anos, tem sido bastante difundido o uso de fluxogramas, como um instrumento de documentação de controle interno. Os fluxogramas permitem representar graficamente os ciclos operacionais e oferecem, em comparação com outros métodos, as seguintes vantagens:

- efetuar o levantamento numa sequência lógica e ordenada;
- visualizar, num lance de olhos, as áreas em conjunto, o que não se pode obter com o uso de questionários, normalmente divididos em seções e, muito menos, com o método descritivo;
- evitar a duplicidade de descrições que quase sempre exigem o uso de formulários quando várias áreas são alcançadas por determinada operação;
- facilitar a identificação de deficiências de controle interno em especial, pois evidenciam aspectos relacionados com a eficiência operacional, que podem passar despercebidos quando se empregam questionários (por exemplo, a duplicidade de trabalhos ou trabalhos desnecessários);
- evitar problemas de semântica, que ocorrem na utilização de métodos narrativos, desde que a simbologia utilizada seja perfeitamente definida e não suscite dúvidas.

12.7.2.3 *Método de questionários*

Comumente utilizado pelos auditores independentes, esse método baseia-se na utilização de listas de perguntas referentes a aspectos básicos do sistema. Os questionários utilizados são padronizados e contêm perguntas úteis em toda auditoria e visam fornecer ao auditor independente, além de um conhecimento genérico, uma avaliação global quanto ao funcionamento do sistema. O auditor interno pode também vir a utilizar esse método para a execução de trabalhos especiais, ou que visem configurar um trabalho semelhante ao dos auditores independentes, e que não

requeiram conhecimento profundo do sistema.

Os questionários costumam ser divididos por seções ou áreas de operações, para facilitar a administração do trabalho, e as respostas assinaladas em cada formulário devem permitir avaliar a efetividade do sistema vigente. Em circunstâncias diferentes, deve-se observar o fato de que em empresas pequenas e médias pode ser impossível o cumprimento de todos os princípios de controle interno relacionados; nesses casos, devido ao tamanho da empresa, o uso de questionário elaborado para empresas de grande porte pode-se mostrar inadequado.

De qualquer forma, a aplicação desse método deve prever o desenvolvimento de questionários destinados a avaliar o controle interno de pequenos negócios, tendo em vista os aspectos mínimos a serem considerados por toda a empresa no tocante a controle interno.

Em geral, existem diversos tipos de questionários, a saber:

- alguns exigem respostas em forma narrativa;
- outros pedem respostas simples: “sim”, “não” ou “não aplicável”. Normalmente, as perguntas são feitas de modo que uma resposta negativa denote, em princípio, deficiência;
- outros, ainda, cujas respostas devem ser uma combinação de ambos os tipos

Entre as vantagens que os questionários apresentam sobre os métodos anteriormente expostos, citam-se as seguintes:

- caso o auditor tenha muitas tarefas semelhantes, permitem redução dos custos;
- facilitam a administração do trabalho, por sistematizarem os exames;
- orientam o auditor na tarefa de conhecimentos e avaliação de sistemas simples e podem evitar omissões na consideração de algum aspecto do sistema;
- quando as perguntas devem ser respondidas com “sim”, “não” ou “não aplicável”, facilitam a identificação de deficiências.

12.7.2.4 *Seleção de métodos*

Conforme comentado, nem o método descritivo, nem o de questionários ou de fluxogramas, individualmente, permitem conhecer e avaliar suficientemente o sistema de controle interno. Por isso, dependendo das circunstâncias e das variáveis que cada caso exige, o melhor critério pode ser aquele de efetuar adequada combinação de métodos que otimizem o trabalho do auditor.

Considerando os três principais métodos mencionados e a possibilidade de combiná-los, cabe perguntar até que ponto cada um desses meios deve intervir no processo de auditoria.

Por suas desvantagens, deve-se abolir o uso do método descritivo como único sistema de avaliação. Pode-se argumentar que sua simplicidade o torna útil para a auditoria de pequenas empresas. Porém, por serem relativamente simples, os procedimentos operacionais dessas empresas podem ser rapidamente fluxografados, com aproximadamente o mesmo trabalho que se tem para descrevê-los, com as vantagens já anunciadas.

Em consequência desse aspecto e do ponto de vista da eficiência da avaliação, não resta dúvida de que os fluxogramas são instrumentos mais adequados para identificar deficiências nos sistemas e para sugerir meios de eliminá-las. Em decorrência disso, os fluxogramas deveriam ser preferidos em relação aos questionários, na realização de auditorias operacionais, e com maior intensidade ser usados pelos auditores internos.

No caso dos auditores independentes, a decisão é mais complexa, uma vez que seu objetivo principal não é a avaliação da eficiência operacional, mas o exame de determinados aspectos contábeis.

Se o auditor independente utilizar fluxogramas, possivelmente oferecerá um bom serviço à empresa, apresentando juntamente uma carta com recomendações para aprimorar os sistemas de controle interno. Mas isso, seguramente, demandará mais tempo, o que, por sua vez, implica honorários mais altos, em que nem sempre a empresa está disposta a incorrer.

Se, no entanto, o auditor externo desejar somente avaliar aqueles aspectos do

sistema cujo conhecimento é imprescindível para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, é possível que o uso de questionários lhe permita cumprir sua tarefa em menor tempo.

12.7.3 Revisão

A finalidade da revisão é assegurar que os procedimentos contábeis e de controle interno registrados reflitam com exatidão os praticados pela empresa ou atividade em exame. Para se assegurar de que o registro é adequado, deve ser selecionado um pequeno número de transações aleatórias (não confundir com teste de procedimentos) e percorridos todos os procedimentos registrados, identificando-se que o caminho registrado é o correto.

Caso ocorram divergências nessa revisão, é necessário que se faça uma análise criteriosa para a determinação de que é uma falha de registro ou de controle existente. No caso de falha de controle, deve-se estudar quais os procedimentos de auditoria aplicáveis para a cobertura dessa falha.

12.8 AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

O controle interno permanece presente em todas as áreas, e cada procedimento praticado dentro de uma área compreende uma parte do conjunto. Nem sempre as áreas ou operações estabelecem seus controles por meio de manuais de procedimentos, mas é muito comum, após a implantação de uma operação, estabelecer-se a necessidade de procedimentos específicos que acompanharão a operação até a formação final do controle interno.

Se examinarmos o controle interno amiúde, veremos que é composto de inúmeras atividades de procedimentos que envolvem aprovações, autorizações, registros, formulários e vias, *layout* da operação e do formulário, necessidades de relatórios, arquivos, capacidade técnica e outros.

Como analogia, para efeito de exemplo, comparemos o controle interno ao motor de um carro. Esse motor é composto de inúmeras peças, tais como: velas, distribuidor, cilindros, válvulas, óleo, bielas, anéis, porcas, parafusos, carcaça e

outros.

As peças soltas por si sós nada representam, porém o conjunto afinado entre si fornece a força necessária para que o carro ande, e basta que uma das peças se quebre ou deteriore para que todo o conjunto se torne inerte e inoperante. O controle interno funciona da mesma forma, pois o conjunto das operações, autorizações, registros etc. é que permite que a operação ou o sistema caminhe, e basta que um dos itens não funcione adequadamente para que todo o sistema emperre.

Permanecendo ainda no campo da analogia, façamos um comentário paradoxal sobre os antigos rádios, que funcionavam com válvulas e exclusivamente à base de energia elétrica, acondicionados em imensas caixas de madeira. Numa comparação com os atuais rádios, veremos que houve considerável avanço, pois estes são atualmente minúsculos, muito mais potentes e podem funcionar independentemente de energia elétrica; esse progresso deu-se por meio da utilização de circuitos integrados, transistores, plástico e outros.

Se fizermos uma comparação do avanço ocorrido nos rádios com os controles internos praticados pelas empresas, teremos uma decepção, naturalmente. Mesmo que estejamos comparando a mesma empresa que fabrica o rádio com seus próprios controles internos, observaremos a disparidade de avanço entre o setor de produção com o setor administrativo, onde provavelmente encontraremos o sistema de controle interno que iniciou com a empresa.

O exemplo é-nos útil para podermos avaliar o controle interno após conhecê-lo. É importante que o auditor, após conhecer e registrar o controle interno, adote uma posição crítica e independente sobre o mesmo, para que então possa estabelecer e recomendar um sistema mais ágil, econômico e funcional. Ainda que o controle interno em estudo seja bom, é inadmissível que não possa ser alterado para melhor, mesmo que a alteração seja pequena e que o todo não precise ser reformulado.

Dentro dessa linha de conduta e tendo-se em vista a filosofia do estudo do controle interno, seu levantamento e registro é inevitável para que se possa conhecer sua intensidade e suas ineficiências. O levantamento do controle interno por parte do auditor deve ser desenvolvido por meio de uma atitude mental independente, obtendo-se o conjunto das práticas e procedimentos que estejam em uso pelos executores e não

aqueles por ele julgados adequados.

À luz do conhecimento, objetivo e princípios do controle interno é que deve ser avaliado o item em exame. É nesse momento que todo o conhecimento profissional e técnico do auditor é colocado à prova e que ele pode revelar-se de utilidade e benéfico à empresa, com recomendações e sugestões feitas com bases sólidas e possíveis de ser realizadas.

Após a realização da documentação do controle interno, o auditor deve proceder à avaliação do controle documentado para determinar a existência de controles necessários e qual a confiabilidade a ser nestes depositada.

Essa avaliação é realizada mediante a aplicação dos objetivos e princípios de controle interno; envolve os controles contábeis e os controles administrativos. Usualmente, desenvolvem-se questionários que auxiliam a avaliação global do sistema ou do ciclo em estudo.

Os questionários de avaliação dos controles realizam-se após concluída a fase de revisão, uma vez que os controles internos relativos à área ou ao ciclo em estudo tenham sido conhecidos e registrados. Nessa fase, a experiência profissional adquirida pelo auditor pela execução de trabalhos anteriores torna-se de grande valia para que ele faça adequada avaliação, comparando sistematicamente os controles internos já conhecidos com aqueles utilizados pela empresa na qual esteja auditando.

Com a utilização dos questionários, a aplicação dos princípios de controle interno e a experiência profissional do auditor surgirá inevitavelmente a opinião global do auditor quanto à eficiência ou ineficiência dos controles internos em relação ao objeto em exame, o que será a base para a determinação da confiabilidade a ser neste depositada e para o estabelecimento dos procedimentos de auditoria a serem aplicados e sua extensão.

12.9 RESULTADO DA AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Por intermédio do conhecimento obtido pelo auditor, assim como pela aplicação do questionário de avaliação, o auditor pode vir a defrontar-se com os seguintes aspectos:

- o sistema de controle interno é adequado;
- o sistema de controle interno é adequado, podendo, entretanto, ser aprimorado;
- o sistema de controle interno é adequado, existindo, porém, fraquezas que deterioram e podem vir a comprometer o sistema em sua totalidade;
- o sistema de controle interno é inadequado, pois não atende aos princípios básicos vitais para a obtenção de um sistema de controle interno mínimo.

Em qualquer das hipóteses discriminadas, o auditor deve determinar quais as possíveis consequências e implicações, quais os procedimentos de auditoria a serem aplicados e em que extensão, para a cobertura dos referidos assuntos, estudando-os em toda amplitude que merecem.

12.9.1 Sistema de controle interno adequado

Se a avaliação geral do auditor acerca do sistema de controle interno constatar ser este adequado, tal fato sugere que o sistema contém todos os aspectos fundamentais, procedimentos e práticas compatíveis, de forma a possibilitar alcançar os objetivos a que se propõe.

Nesse caso, a tarefa subsequente do auditor deve incluir o exame confirmatório de que, na prática, os procedimentos instituídos encontram-se efetivados. Para tanto, o auditor deve coordenar um teste de procedimento, vislumbrando um universo que lhe assegure razoável certeza sobre a matéria.

12.9.2 Sistema de controle interno adequado, porém aprimorável

Para esse caso deve-se seguir igual critério ao comentado anteriormente, ressaltando-se os fatos em que o sistema pode ser aprimorado.

A título de exemplo, podemos verificar um sistema de controle interno qualquer, cujos procedimentos executados sejam manuais. O fato de que os procedimentos sejam executados manualmente não quer dizer que o sistema em sua totalidade seja inconsistente. Entretanto, sugere que possam ocorrer erros pelo fato de serem

manuais, o que poderia ser evitado se fossem realizados eletronicamente.

Dessa forma, é recomendável que o sistema de controle interno seja aperfeiçoado de acordo com as circunstâncias e necessidades, o que pode, inclusive, vir a torná-lo mais econômico e confiável.

12.9.3 Sistema de controle interno adequado com fraquezas

Durante o estudo do controle interno, o auditor pode vir a determinar a existência de quaisquer fraquezas que podem vir a afetar o sistema de controle como um todo para aquela operação ou atividade em exame.

No momento de sua descoberta, que se processa durante a documentação ou durante a avaliação do controle interno, é importante que ele a registre de forma que permita um acompanhamento adequado do que a fraqueza possa vir a representar em relação àquele controle interno em exame.

O acompanhamento das fraquezas constatadas deve ser realizado por intermédio de um programa específico que vise, se possível, determinar a extensão do seu efeito em relação à operação, atividade ou em relação às demonstrações contábeis. Os artifícios e procedimentos a serem seguidos pelo auditor para a descrição do programa específico são, evidentemente, aplicáveis àquele objetivo, devendo canalizar todos os esforços para sua determinação e extensão efetiva. Nesse sentido, dependendo da fraqueza observada, deve-se considerar a possibilidade de utilização do computador, se aplicável, pois é um meio ágil e rápido no processo de identificação da extensão.

Qualquer que seja a fraqueza apontada do controle interno, deve ser acompanhada pelo auditor para a determinação de suas implicações em relação ao objeto em exame e para a possível consecução de procedimentos de auditoria a serem seguidos em relação aos riscos envolvidos e sua relevância nas demonstrações contábeis.

A título de exemplo: se a avaliação tiver demonstrado a inexistência de aprovação de crédito anterior ao faturamento, embora as vendas representem a realidade das transações realizadas, o contas a receber pode indicar a possibilidade

de não recebimento. Nesse caso, um possível procedimento de auditoria a ser aplicado seria um exame com maior profundidade nas listagens de contas a receber, com vistas à efetiva realização destas e na suficiência da provisão para crédito de liquidação duvidosa.

Essas ineficiências e fraquezas devem ser reportadas à administração em conjunto com uma recomendação construtiva, para que esta, sendo a responsável pelo controle interno, procure sanar ou aprimorar o controle interno existente.

12.9.4 Sistema de controle interno inadequado

Um sistema de controle interno inadequado resulta, obviamente, na possibilidade de diversas aberturas que permitem a ocorrência de anomalias, fraudes e atos de dolo contra a empresa.

Qualquer sistema de controle interno está calcado na existência de pessoas qualificadas e aptas a desenvolver suas tarefas. Um sistema de trabalho que vislumbre e possibilite que pessoas possam controlar e serem controladas auxilia a que se tenham pessoas atentas nas atividades que executem.

A existência de pessoas honestas num sistema aumenta a confiança que se precisa ter na atividade, o que não quer dizer, entretanto, que o sistema seja confiável por causa das pessoas que ali estejam. Confiar nas pessoas não deixa de ser correto; todavia, as maiores fraudes de que se tem conhecimento foram ocasionadas por pessoas altamente confiáveis.

Podem existir sistemas totalmente inadequados que só funcionam pelo fato de ali existir uma pessoa honesta. Esse fato não pode ser considerado como determinante de um controle adequado, uma vez que o controle inexistente; ele foi substituído pela confiança.

Se considerarmos drasticamente, podemos dizer que a partir do momento em que se conclui que o sistema de controle interno é inadequado, é incompatível denominá-lo sistema de controle, pois ele inexistente. O que pode ocorrer, nesse caso, é a existência de determinados procedimentos que não chegam a compor um sistema, mas estabelecem pequenos limites e bases de rastreamento de atividades.

Ao se defrontar com uma situação dessas, deve o auditor identificar as aberturas existentes e executar um teste dirigido quanto às possibilidades que o sistema permite, para resguardar os interesses da empresa em sua amplitude.

Além disso, o auditor necessita recomendar reformulação tempestiva, introduzindo pontos críticos de controle até que se estabeleça um sistema de controle interno compatível com as necessidades da empresa.

12.10 TESTE DE PROCEDIMENTOS

A execução do teste de procedimentos tem por objetivo determinar que os procedimentos e práticas de controle interno documentados estão em vigor e são adequados para atestar a efetividade do sistema e permitir a correta apuração e o registro pertinente.

Após a consecução da documentação e avaliação do controle interno, o auditor tem condições de elaborar o programa de trabalho voltado para cobrir os pontos-chave de controle e dirigir seus testes em função destes. Note-se que o teste de transações visa cobrir os pontos considerados chaves, enquanto a revisão da documentação visa percorrer o caminho integral registrado.

O teste de procedimentos é um processo de confirmação de que os controles internos documentados são efetivamente seguidos e de forma adequada; visa, acima de tudo, determinar se os procedimentos existentes e avaliados foram praticados, ao longo do tempo, de maneira uniforme. A título de exemplo, as vendas realizadas ao longo do ano passam pelo mesmo processo de aprovação de crédito, faturamento, contabilização e baixa de estoques etc., além de influenciar a demonstração de resultados, tem seu reflexo no balanço patrimonial, na área de contas a receber. É, portanto, importante que o auditor tenha a segurança de que os processos de venda recebem o mesmo tratamento ao longo do tempo e que este seja, além de tudo, adequado para permitir seu reflexo contábil.

12.11 ESTUDO DO CONTROLE INTERNO DE SISTEMAS COMPUTADORIZADOS

Com o crescimento, a descentralização, o volume e necessidade de rapidez para efeitos de controles das empresas, tornou-se inoportuna a modernização das rotinas. Assim, em um lampejo de tempo, ocorreu a transferência de uma multiplicidade de rotinas e procedimentos manuais para sistemas computadorizados, desaparecendo uma série de dados físicos para a auditoria convencional. Papéis que anteriormente davam formalismos a transação deram lugar a operações sistêmicas realizadas diretamente em equipamentos computacionais.

O uso dos equipamentos e sistemas computacionais, em escala cada vez maior, resultou também num aumento de vulnerabilidade de controles internos, que se não adequado e eficientemente planejados resultam em válvulas de escape de grande perigo para as empresas e de consequências irreversíveis, dependendo da expressividade e da exposição que as deficiências de controle permitam.

Para efeitos de auditoria, o fato de a operação ser computadorizada não deve aliviar a carga de preocupação do auditor, a menos que ele tenha segurança nos controles internos mantidos. A avaliação dos controles internos computadorizados deve levar em consideração toda a parte de segurança dos equipamentos físicos, de todos os sistemas a eles integrados, dos arquivos de informações mantidos, das operações e vias de acesso de entrada, processamento, aprimoramento e saídas de dados.

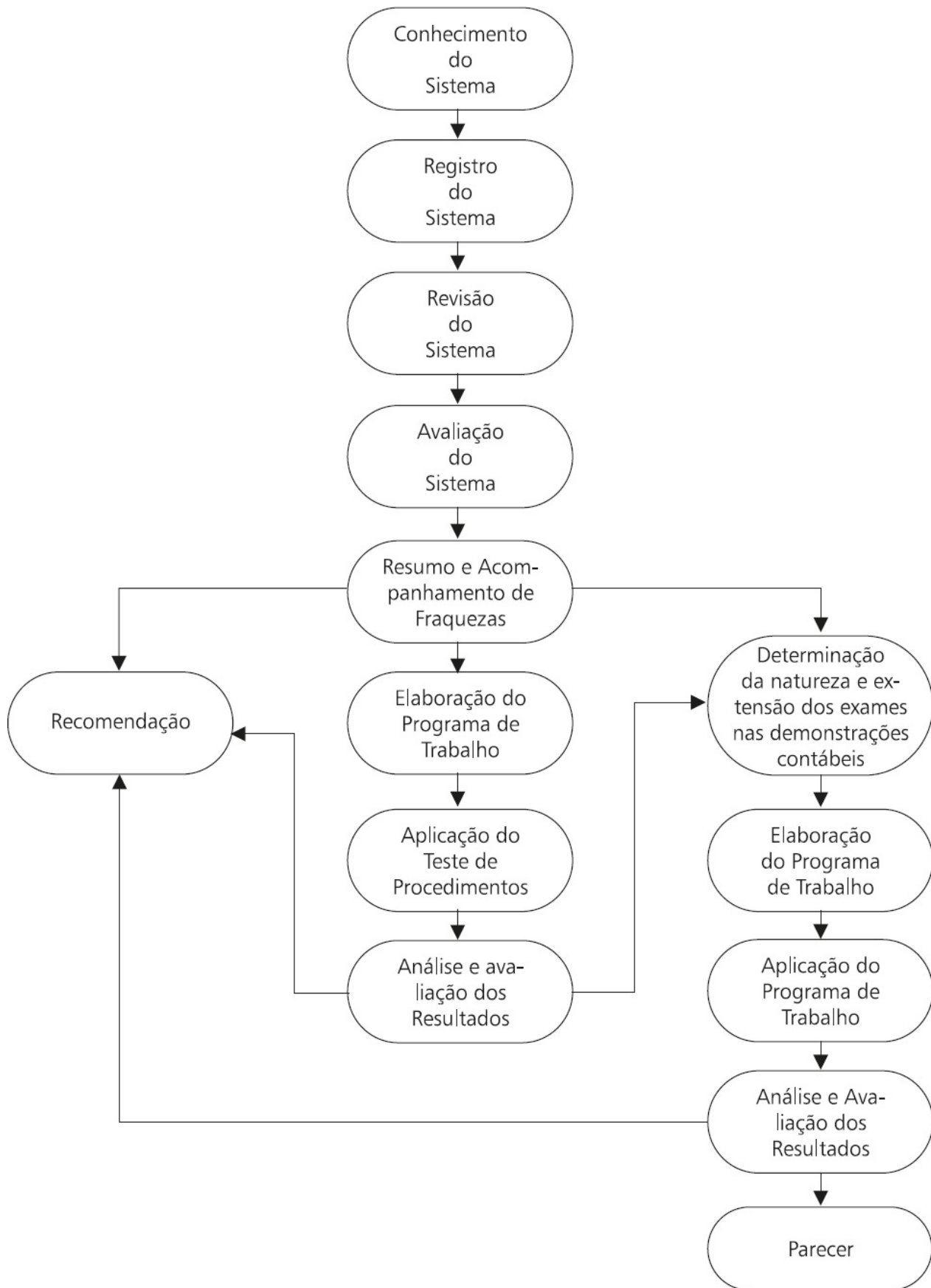
No aspecto de segurança, além de adequados elementos de controle quanto à parte física dos equipamentos, deve ser verificada a garantia de continuidade de todas as rotinas que permitem o funcionamento do sistema, assegurando a integridade de todas as informações e a proteção ao ambiente de processamento contra riscos intencionais e acessos não autorizados aos sistemas.

Oportuno estabelecimento, para efeitos de controle, de senhas de identificação e *password*, estabelecimento de níveis de autorização com segregação de funções aos usuários quanto a leitura, alteração, atualização de arquivos e de contabilização de transações.

Mecanismos de segurança que *encontram* a transmissão das informações crescem de importância em face do número cada vez mais amplo das redes de comunicação e de terminais remotos que acessam bancos de dados.

Preocupações devem chamar a atenção dos auditores, não só quanto ao desenvolvimento de sistemas, mas também quanto à segurança proveniente de alterações e manutenção desses mesmos sistemas. Alterações podem degradar a eficiência dos sistemas e diminuir sua segurança e após implantada uma nova rotina é extremamente difícil retornar-se à posição anterior, correndo-se o risco de perda de arquivos e informações vitais aos negócios. Mesmo que doloroso, é recomendável que não só o sistema, mas também toda e qualquer alteração ou manutenção, além de documentados, devem ser aprovados por pessoas que conheçam os impostos e tenham autoridade para analisar riscos e proteger os dados da empresa.

12.12 QUADRO SINÓTICO DOS REFLEXOS DO CONTROLE INTERNO COM A AUDITORIA



12.13 EXEMPLO PRÁTICO

Jogo final de papéis após cumpridos todos os procedimentos de auditoria relativos ao estudo e à avaliação do controle interno considerando-se o método de registro por fluxograma.

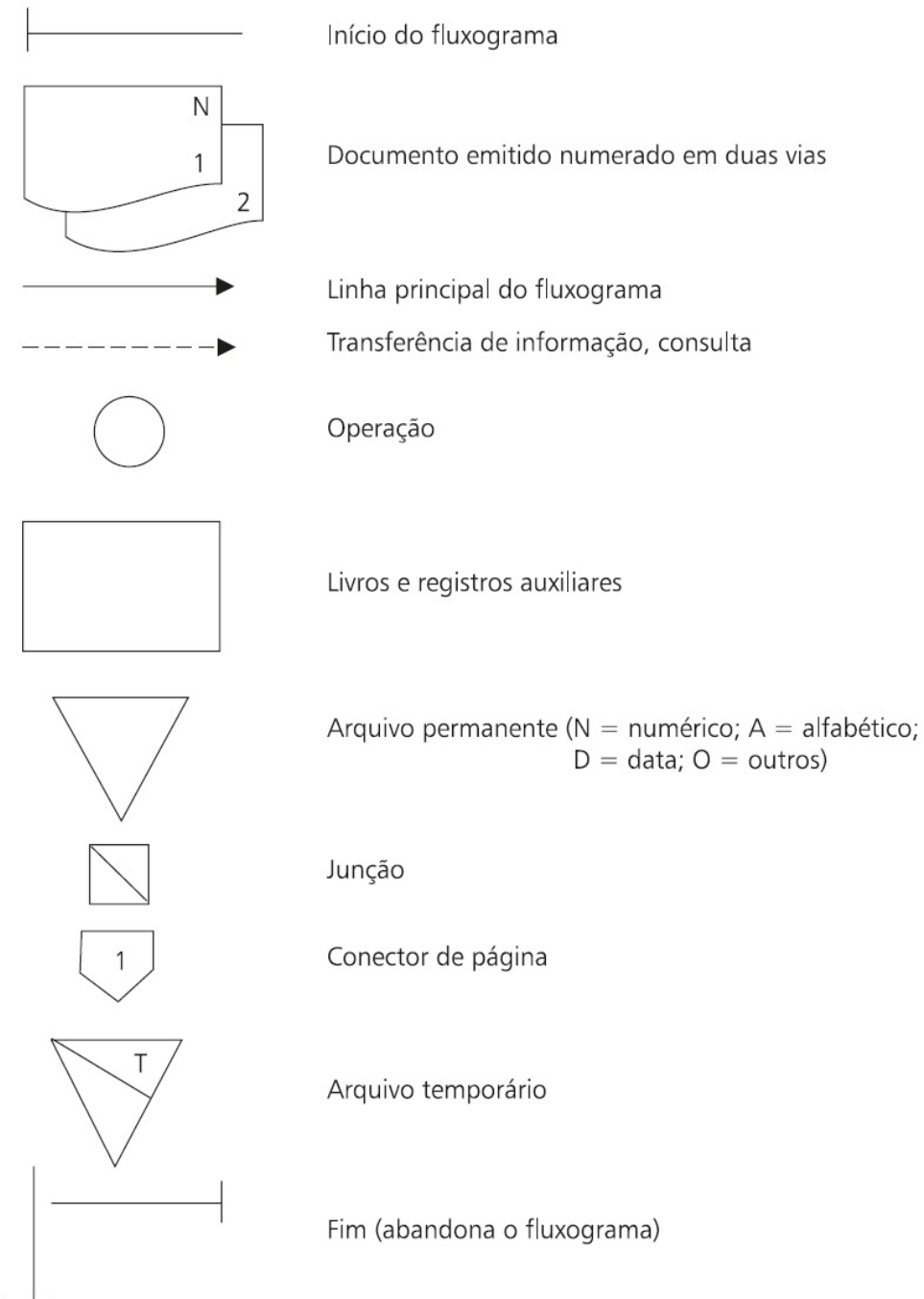
- 100 – Ciclo de vendas – Índice dos papéis de trabalho – Anexo 1.
- 101 – Ciclo de vendas – Simbologia utilizada – Anexo 2.
- 102 – Ciclo de vendas – Fluxografado – Anexo 3.
- 103 – Ciclo de vendas – Revisão do fluxograma – Anexo 4.
- 104 – Guia de avaliação do ciclo de vendas – Anexo 5.
- 105 – Ciclo de vendas – Resumo e acompanhamento de fraquezas – Anexo 6.
- 106 – Ciclo de vendas – Conclusão sobre o ciclo fluxogramado – Anexo 7.
- 110 – Programa de trabalho – Anexo 8.
- 111 – Ciclo de vendas – Itens selecionados para o teste – Anexo 9.
- 112 – Ciclo de vendas – Documentação do teste – Anexo 10.
- 113 – Ciclo de vendas – Pontos de recomendação – Anexo 11.
- 114 – Ciclo de vendas – Conclusão sobre o teste de procedimentos – Anexo

Cia. Bronze
Ciclo de vendas – Índice dos papéis de trabalho
 31-12-X2

wp 100

100	Índice dos papéis de trabalho	(Anexo 1)
101	Simbologia utilizada	(Anexo 2)
102	Ciclo de vendas fluxografado	(Anexo 3)
103	Revisão do fluxograma	(Anexo 4)
104	Guia de avaliação	(Anexo 5)
105	Resumo e acompanhamento de fraquezas	(Anexo 6)
106	Conclusão sobre o ciclo fluxografado	(Anexo 7)
110	Programa de trabalho do teste de procedimentos	(Anexo 8)
111	Itens selecionados para o teste de procedimentos	(Anexo 9)
112	Documentação do teste de procedimentos	(Anexo 10)
113	Pontos de recomendação	(Anexo 11)
114	Conclusão sobre o teste de procedimentos	(Anexo 12)

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>5-11-X2</i>	<i>Will</i>	<i>12-11-X2</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>14-11-X2</i>



Preparação <i>A. Reis</i>	Data <i>5-11-X2</i>	Revisão <i>Will</i>	Data <i>12-11-X2</i>	Aprovação <i>F. Geraldo</i>	Data <i>14-11-X2</i>
------------------------------	------------------------	------------------------	-------------------------	--------------------------------	-------------------------

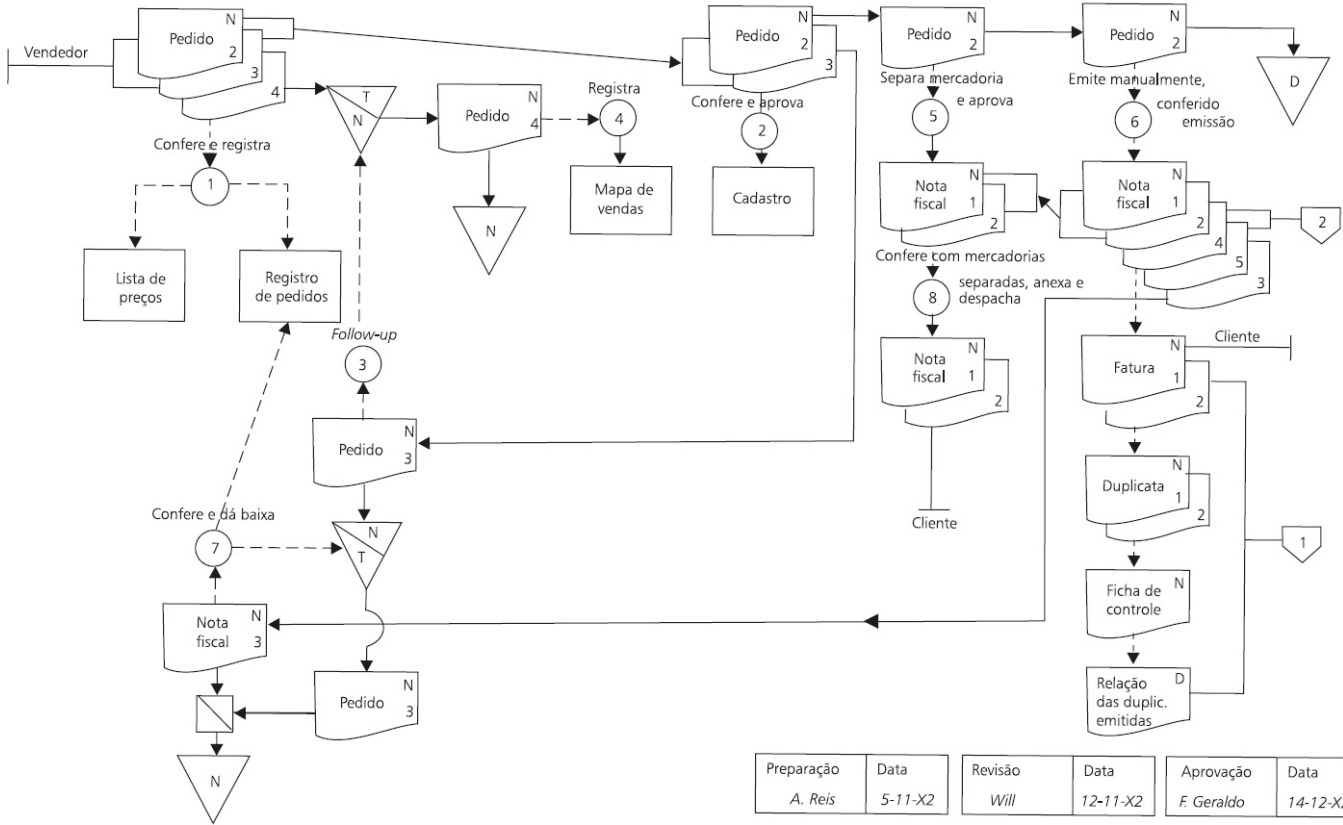
Depto. de Vendas - Sr. Álvaro

Setor de Estatíst. - Sr. Domingues

Depto. Crédito - Sr. Carlos

Depto. Exped. - Sr. Cláudio

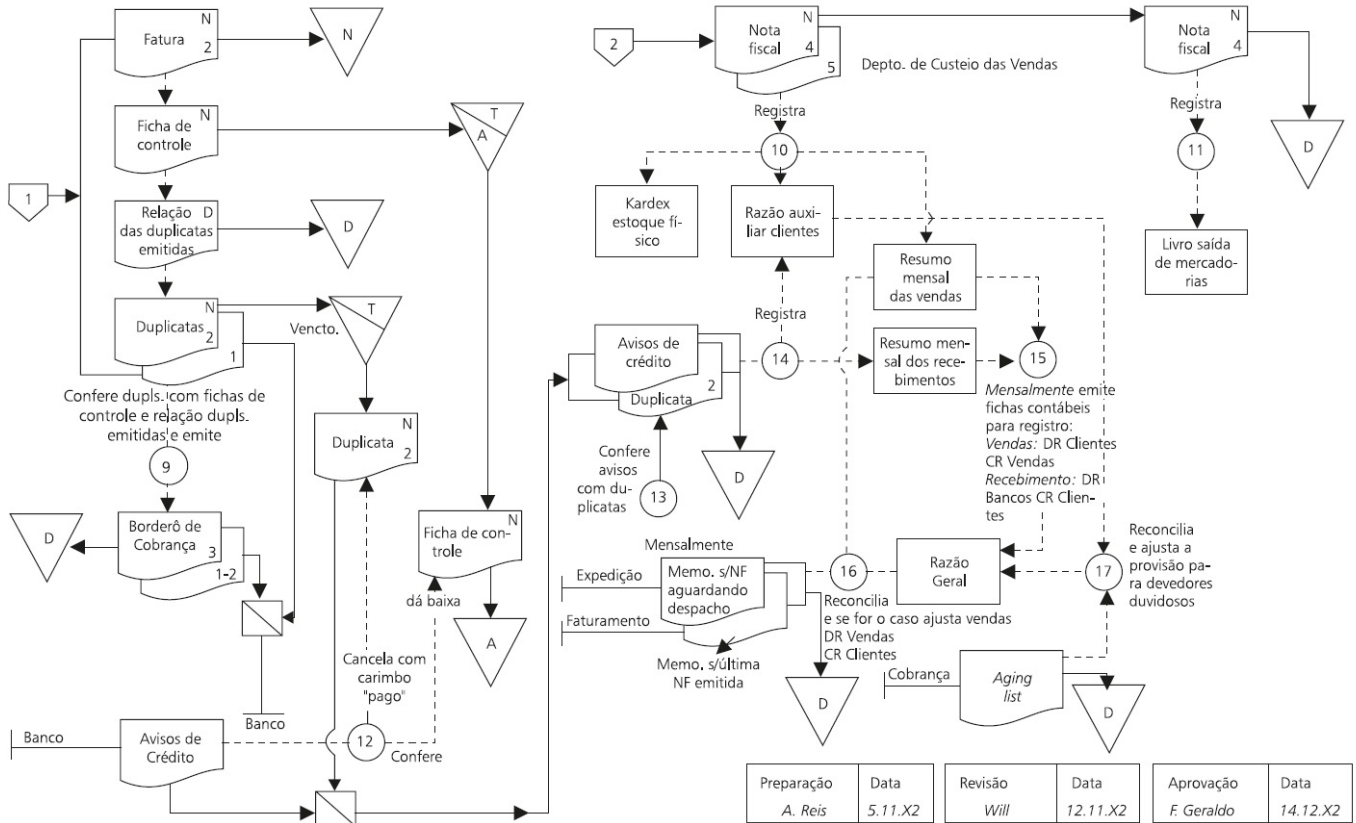
Depto. de Faturamento - Sr. Aldo



Deppto. de Cobrança - Sr. Roque

Deppto. de Contabilidade - Sr. Edison

Deppto. Fiscal - Sr. Manuel



Cia. Bronze
Ciclo de vendas – Revisão do Fluxograma
31-12-X2

wp 103

Nome do cliente	Pedido		Nº Nota Fiscal	Nº Du-plicata	Valor	Operações do ciclo de vendas																
	Nº	Data				1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
✓	✓	✓	✓	✓	✓																	
Campos Metalurgia S.A.	071	10-1-X2	6.729	6.729	5.000	✓	✓	✓	✓	✓	✓			✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Biogalenica Ltda.	152	20-2-X2	6.810	6.810	9.000	✓	✓	✓	✓	✓	✓			✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
J. S. Maranhão e Cia.	186	15-3-X2	6.844	6.844	8.500	✓	✓	✓	✓	✓	✓	ⓐ		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Roberto Maceió Ltda.	363	28-4-X2	7.021	7.021	6.200	✓	✓	✓	✓	✓	✓			✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Metalúrgica Alfa Ltda.	401	5-5-X2	7.069	7.069	9.600	✓	✓	✓	✓	✓	✓			✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Base de seleção: Baseado no conhecimento do ciclo de vendas e no sumário de volumes, seleccionei aleatoriamente 5 processos de vendas realizadas individualmente no período de janeiro a maio/X2, através do Livro de Registro de Pedidos de Posse do Departamento de Vendas.

A. Reis

ⓐ Vendas já realizadas, motivo pelo qual a operação para estes itens não foi praticável; entretanto, observei que o departamento de expedição procede de acordo com a operação fluxografada.

- ✓ Operação realizada de acordo com o fluxografado.
- ✓ Dados extraídos dos documentos originais.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	6-11-X2	Will	12-11-X2	F. Geraldo	14-11-X2

Cia. Bronze
Guia de Avaliação do Ciclo de Vendas
 31-12-X2

1/4 wp 104

Introdução	Respostas		Ref. ao Fluxograma	Observações
	Sim	Não		
1. Este questionário foi elaborado com o objetivo de avaliar a eficiência do controle interno e dos controles administrativos do ciclo em exame. As respostas obtidas ajudarão a determinar a natureza e a extensão dos procedimentos de auditoria e dos testes a serem aplicados durante o exame de auditoria.				(a) Há procedimento definido que todos pedidos devam ser assinados tanto pelo comprador quanto pelo vendedor, sem o que não serão aceitos.
2. O questionário foi elaborado de maneira que a resposta "não" indique uma fraqueza de controle.				(b) A análise de crédito é realizada observando o total de débitos em aberto, pontualidade e limite de crédito constantes do cadastro e aprovados pelo gerente de crédito.
3. Ao preencher o questionário, as respostas negativas deverão ser acompanhadas de breves comentários explicativos, em papel de trabalho específico.				(c) Nos casos de irregularidades, anota-se o motivo no campo específico do pedido e devolve-se ao Depto. de Vendas para regularização e contato com o cliente.
4. Efeitos de algumas respostas negativas podem ser contrabalançados pela existência de outros controles alternativos. Neste caso deverão ser indicados na coluna reservada para este fim, no papel de trabalho indicado acima.				
5. Ao preencher o questionário, tenha a mente aberta e seja independente. Não se deixe levar apenas e tão-somente pelas perguntas aqui colocadas, e caso você tenha sugestões, faça-as.				

Questionário

Existem controles para assegurar o adequado processamento das operações e gerar dados contábeis confiáveis, quanto a:

I – *Pedidos de venda? considerar:*

- | | | | |
|--|---|---------------|-----|
| 1. Pedidos registrados em formulários padrão e pré-numerados sequencialmente? | ✓ | | |
| 2. São assinados pelos vendedores e compradores, por ocasião da emissão? | ✓ | Depto. Vendas | (a) |
| 3. São conferidos por pessoas independentes ao vendedor, quanto a preços de venda e assinatura dos vendedores e compradores? | ✓ | OP (1) | |
| 4. Há controles que asseguram se todos os pedidos foram atendidos? | ✓ | OP (3) e (7) | |

II – *Análise de crédito? considerar:*

- | | | | |
|--|---|--------|-----|
| 1. Análise de crédito anterior ao faturamento e despacho das mercadorias? | ✓ | | |
| 2. Todos os pedidos de venda são submetidos à análise de crédito adequada, e aprovados por pessoas autorizadas? | ✓ | OP (2) | (b) |
| 3. Os pedidos não aprovados são levados ao conhecimento dos clientes e submetidos a nova análise e aprovação após regularização? | ✓ | | (c) |

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	6-11-X2	Will	12-11-X2	F. Geraldo	14-11-X2

Cia. Bronze
Guia de Avaliação do Ciclo de Vendas
 31-12-X2

2/4 wp 104

Questionário	Respostas		Ref. ao Fluxograma	Observações
	Sim	Não		
III – Processamento documental das vendas? considerar:				
1. Os pedidos de vendas são analisados e aprovados quanto à existência das mercadorias, antes de serem processados?	✓		OP 5	(d) Um funcionário do depto. de faturamento, independente das emissões das notas fiscais, confere e registra no livro de notas fiscais emitidas os dados constantes destas que devem obedecer a sequência numérica.
2. As notas fiscais, faturas, duplicatas e outros documentos de faturamento são emitidos somente com base em pedidos aprovados?	✓		OP 6	
3. Pedidos de vendas são referenciados com as duplicatas e NF?	✓		OP 7	(e) Por ocasião do despacho das mercadorias é feita a conferência na portaria quanto às quantidades embarcadas e às constantes das notas fiscais.
4. É feito o acompanhamento numérico das notas fiscais e duplicatas independente da preparação?	✓			
5. O processamento documental do faturamento é conferido com os documentos originais por pessoas independentes?	✓	(d)	OP 4	(f) A guarda das duplicatas a receber está aos cuidados do departamento de cobrança que utiliza um cofre forte para sua custódia.
6. Existem análises independentes de variações das vendas?	✓		OP 5	
IV – Guarda e despacho das mercadorias? considerar:				
1. Existe segregação entre os departamentos de almoxarifado e expedição das mercadorias?	✓		OP 5 e 8	→ Vide wp 105 item 1
2. Existem procedimentos para assegurar que mercadorias não sejam despachadas por notas fiscais diferentes daquelas a que eram destinadas?	✓		OP 8	(g) Quinzenalmente, o departamento de cobrança elabora o <i>aging</i> das duplicatas a receber e submete à apreciação e à aprovação do gerente de crédito e do diretor administrativo para as decisões a serem tomadas com relação aos devedores em atraso.
3. Por ocasião do despacho das mercadorias, estas são conferidas com as notas fiscais, por pessoas autorizadas e independentes?	✓	(e)		
V – Controle sobre duplicatas a receber? considerar:				
1. Existem controles adequados sobre a guarda das duplicatas a receber?	✓	(f)		
2. Existem controles para assegurar que todas as duplicatas emitidas foram destinadas ao departamento responsável pela guarda e controle das mesmas?	✓		OP 9	
3. São feitas reconciliações independentes entre os totais físicos e contábeis das duplicatas a receber?	✓		OP 17	
4. É feito acompanhamento periódico para assegurar a cobrança nos vencimentos adequados?	✓			
5. Esse acompanhamento é revisado e aprovado por pessoa independente de quem o prepara?	✓	(g)		
6. Quando necessário são tomadas providências adequadas sobre vencimentos em atraso?	✓			

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	6-11-X2	Will	12-11-X2	F. Geraldo	14-11-X2

Cia. Bronze
 Guia de Avaliação do Ciclo de Vendas
 31-12-X2

3/4 wp 104

Questionário	Respostas		Ref. Ao Fluxograma	Observações
	Sim	Não		
VI – <i>Recebimento de duplicatas? considerar:</i>				
1. Os avisos de recebimentos são enviados diretamente ao departamento de cobrança?	✓		Depto. Cobr.	(h) Não há uma prática formalizada para possíveis descontos, os quais são examinados individualmente. Vide wp 105 item 2. (i) O departamento de cobrança não rege um controle efetivo sobre os avisos bancários recebidos. Vide wp 105 item 3.
2. As duplicatas liquidadas são canceladas para evitar reapresentação?	✓		OP 12	
3. As baixas das duplicatas a receber são processadas com base em documentos hábeis?	✓		OP 14	
4. Há política definida para a concessão de descontos?			✓ (h)	
VII – <i>Contabilização e registros fiscais? considerar:</i>				
1. As contabilizações das vendas e recebimentos são processadas com base em documentos hábeis?	✓		OP 10 e 14	(j) O controle de qualidade demora de 15 a 20 dias para proceder ao exame dos itens devolvidos após o qual informa aos departamentos competentes. Vide wp 105 item 4.
2. Existem controles assegurando que todas as vendas e recebimentos sejam contabilizados?	✓		OP 14, 15	
3. Existem procedimentos de revisão dos registros nos controles auxiliares?	✓		16 e 17	
4. Existe revisão independente da classificação contábil dos lançamentos?	✓		OP 15 e 17	
5. É realizado o <i>cut-off</i> das vendas mensalmente, e aquelas não realizadas são estornadas?	✓		OP 16	
6. É realizado o <i>cut-off</i> mensal de recebimentos?			✓ (i)	
7. Existem reconciliações mensais entre os controles auxiliares, razão geral e posição da cobrança?	✓		OP 17	
8. Os registros fiscais são feitos com base em documentos hábeis, e prontamente, após emissão das notas fiscais?	✓		OP 11	
9. Em caso de devoluções de vendas, são estas informadas em tempo hábil?	✓		✓ (i)	

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	6-11-X2	Will	12-11-X2	F. Geraldo	14-11-X2

Cia. Bronze
Guia de Avaliação do Ciclo de Vendas
 31-12-X2

4/4 wp 104

Questionário	Respostas		Ref. ao Fluxograma	Observações
	Sim	Não		
VIII – Geral				
Tomando por base as observações durante o levantamento e a avaliação do controle interno determine:				① A companhia não dispõe de um sistema de rotação de funcionários. Vide wp 105 item 5.
1. As responsabilidades estão adequadamente determinadas?	✓			③ Atualmente encontra-se em desenvolvimento a manualização dos procedimentos. Vide wp 105 item 6.
2. Há efetiva segregação das funções operacionais e de controle?	✓			④ Não são mantidos carta-fiança ou seguro fidelidade para as pessoas que lidam com valores. Vide wp 105 item 7.
3. São utilizadas todas as provas disponíveis e preferencialmente independentes para a comprovação das operações e do controle?	✓			⑤ É utilizado o procedimento de emissão de notas fiscais e faturas por documentos independentes, as quais poderiam ser substituídas pela nota fiscal-fatura. Vide wp 105 item 8.
4. Em nenhuma hipótese existe o completo controle nas mãos de uma única pessoa pela responsabilidade integral de uma operação?	✓			
5. O pessoal executante das atividades é adequado e competente?	✓			
6. Há rotação entre os funcionários designados para cada trabalho?		✓	①	
7. Todas as instruções e informações são dadas por escrito?		✓	③	
8. Os funcionários que lidam com valores possuem carta de fiança?		✓	④	
9. Os lançamentos contábeis são realizados com bases e em quantidades adequadas?	✓			
10. São utilizadas pela contabilidade contas de controle, e por sistema mecanizado?	✓			
11. As informações fluem por processo adequado, em tempo hábil e sem desperdícios?	✓			
12. A documentação é adequada, inclusive quanto ao número de vias e aprovação?	✓		⑤	

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	6-11-X2	Will	12-11-X2	F. Geraldo	14-11-X2

Ref. 104	Ponto Observado	Possível Consequência	Recomendação	Programa de Trabalho
1	Falta de segregação de funções entre o almoxarifado e a expedição	Possíveis diferenças de estoques geradas por manipulação	Segregação de funções entre as referidas áreas	Acompanhamento do inventário físico e exame das diferenças de estoques
2	O departamento de cobrança não rege controle efetivo sobre os avisos bancários de cobrança	Distorções nas demonstrações financeiras e pendências bancárias indevidas	Acompanhamento efetivo dos avisos bancários recebidos e contabilização tempestiva	Revisar as conciliações bancárias de 31-12-X2 e confirmação de clientes
3	Inexistência de prática geral para concessão de descontos	Manipulação de numerários	Formalização de procedimentos para concessão de descontos	Revisar a conta de descontos concedidos quanto a aprovações
4	Atraso na informação contábil para vendas devolvidas	Demonstrações contábeis irreais	Exame tempestivo das vendas devolvidas pelo controle de qualidade e contabilização em tempo hábil	Acompanhamento do inventário físico para os materiais constantes do controle de qualidade e tratamento contábil dispensado a esses itens
5	Falta de rotação de funcionários	Possíveis tentativas fraudulentas e não evolução de sistemas	Rotação de funcionários frequente e obrigatória para pessoas de cargos importantes	–
6	O manual relativo ao ciclo de vendas encontra-se em desenvolvimento	Inobservância dos sistemas, normas e políticas e possibilidade de erros	Desenvolvimento e implantação do manual de forma tempestiva	–
7	Inexistência de carta de fiança ou seguro de fidelidade para as pessoas que lidam com valores	Possíveis tentativas fraudulentas	Pessoas que lidam com valores sejam obrigadas a manter carta de fiança ou seguro de fidelidade	Contagem física de valores
8	Emissão de notas fiscais e faturas por documentos independentes	Custos desnecessários	Emissão de um único documento de nota fiscal/fatura	–

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	7-11-X2	Will	12-11-X2	F. Geraldo	14-11-X2

*Cia. Bronze
Ciclo de Vendas – Conclusão s/o Ciclo Fluxogramado
31-12-X2*

Em minha opinião, os procedimentos contábeis e de controle interno praticados no ciclo de vendas da companhia são adequados para assegurar o correto processamento das vendas, contas a receber e recebimentos, incluindo sua contabilização.

As fraquezas do sistema estão contidas no resumo e acompanhamento de fraquezas descritas no wp 105, que não são significativos a ponto de alterar uma opinião global sobre o sistema.

A. Reis

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>7-11-X2</i>	<i>Will</i>	<i>12-11-X2</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>14-11-X2</i>

<i>Programa de Trabalho</i>	<i>Tempo Estimado</i>	<i>Ref.</i>	<i>Indicação dos Exames</i>
<p>I – OBJETIVO DE AUDITORIA</p> <p>Os objetivos de auditoria relativos ao ciclo de vendas são: determinar que os controles internos sejam efetivos, funcionem corretamente e, baseados em procedimentos contábeis, forneçam informações corretas e apropriadas para permitir correta apuração – das vendas, das contas a receber, dos recebimentos, dos descontos e da apropriação das receitas nas respectivas demonstrações contábeis.</p> <p>II – ESCOPO DE AUDITORIA</p> <p>O programa de trabalho está encaminhado para verificar a aderência dos pontos fortes do sistema, descritos na guia de avaliação do controle interno do ciclo, como controles praticados durante o processamento do sistema, e determinar a ocorrência de erros originados pelos pontos fracos ou falta de controles.</p> <p>Com base no conhecimento do sistema e resultado da avaliação do controle interno, que indicam a adequação do sistema, o escopo básico de nosso teste será o exame das principais operações fluxografadas, isto é, daquelas operações que foram base para a avaliação do sistema e demais procedimentos nelas compreendidos.</p> <p>Quanto à extensão de nossos testes, selecionaremos aleatoriamente 30 processos de vendas ocorridos durante o período de janeiro a outubro de 19X2.</p> <p>III – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA</p> <p><i>Nota</i> – Qualquer verificação de erros ocorridos nas operações examinadas deve ser imediatamente comunicada ao encarregado do trabalho, para análise dos riscos envolvidos e determinação de procedimentos alternativos.</p> <p>01. Conforme definição no escopo de auditoria, selecione 30 processos de vendas com base no arquivo do Depto. de Vendas, relacionando-os em papel específico com os seguintes dados:</p> <ul style="list-style-type: none"> – nome do cliente, número, data e valor do pedido; número, data e valor da nota fiscal e número, valor e vencimento da duplicata. <p>02. Verifique se os pedidos estão assinados pelos compradores, conferindo a assinatura destes com o cadastro de clientes.</p>	<p>2</p> <p>1/2</p>	<p>111 (Anexo 9)</p> <p>112 (Anexo 10)</p>	<p>Base de Seleção</p> <p>✓</p>

<i>Programa de Trabalho</i>	<i>Tempo Estimado</i>	<i>Ref.</i>	<i>Indicação dos Exames</i>
03. Confira os cálculos do pedido e preços das mercadorias com a tabela de preços vigente na época.	1/2	112 (Anexo 10)	✓
04. Examine o registro e baixa dos pedidos, no registro de pedidos, do Depto. de Vendas, atentando para a adequacidade dos dados.	1	112 (Anexo 10)	✓
05. Verifique se os pedidos de vendas foram aprovados quanto ao crédito, para faturamento.	1/2	112 (Anexo 10)	✓ [○] a
06. Obtenha a 2ª via dos pedidos de vendas no Depto. de Faturamento e verifique se estão aprovados pelo Depto. de Expedição, quanto a existência de mercadorias para faturamento.	1/2	112 (Anexo 10)	✓
07. Confira as notas fiscais, faturas e duplicatas com os pedidos de venda.	1/2	112 (Anexo 10)	✓
08. Verifique o lançamento das notas fiscais no livro de registro de notas fiscais emitidas, do Depto. de Faturamento.	1	112 (Anexo 10)	✓
09. Confira as duplicatas com a relação de duplicatas emitidas pelo Depto. de Cobrança.	1/2	112 (Anexo 10)	✓
10. Obtenha a 3ª via dos borderôs de cobrança bancária em poder do Depto. de Cobrança, conferindo-os com as duplicatas e atentando para o protocolo do Banco.	1/2	112 (Anexo 10)	✓
11. Confira o lançamento das notas fiscais no kardex razão auxiliar de clientes e resumo das vendas.	1	112 (Anexo 10)	✓
12. Confira os registros do livro saída de mercadorias com as notas fiscais.	1/2	112 (Anexo 10)	✓
13. Obtenha os avisos de crédito bancário relativos à liquidação das duplicatas, e confira os dados dos mesmos com as respectivas duplicatas, atentando para o cancelamento destas através do carimbo "pago".	1/2	112 (Anexo 10)	✓ [○] b
14. Confira os registros contábeis de liquidação das duplicatas no razão auxiliar de clientes e controle diário de recebimentos, com os respectivos avisos de crédito bancário.	1	112 (Anexo 10)	✓ [○]
15. Confira a soma dos controles de vendas e recebimentos, confrontando o total destes com as fichas de lançamentos contábeis.	1	112 (Anexo 10)	✓
16. Examine a adequacidade da classificação contábil das fichas de lançamentos, conferindo-as com os registros no razão geral.	1	112 (Anexo 10)	✓
17. Obtenha o memorando do faturamento informando à contabilidade sobre a última nota fiscal emitida em maio de X2 e:	1/2	112 (Anexo 10)	Passo 17

<i>Programa de Trabalho</i>	<i>Tempo Estimado</i>	<i>Ref.</i>	<i>Indicação dos Exames</i>
a. confira os dados deste com o registro de notas do faturamento;			
b. verifique o registro desta nota fiscal no resumo de vendas.			
18. Obtenha o memorando da expedição informando à contabilidade sobre as notas fiscais pendentes de despacho em maio X2 e verifique se foi efetuado o ajuste contábil no razão geral, atentando para a adequacidade do lançamento.	1/2	112 (Anexo 10)	Passo 18
19. Confira o saldo a receber, conforme <i>aging</i> da cobrança, com o razão auxiliar de clientes e razão geral.	–	112 (Anexo 10)	Passo 19
20. Obtenha explicações sobre os itens em atraso no <i>aging</i> .	1	112 (Anexo 10)	Passo 20
21. Revise os lançamentos de ajustes contábeis das contas a receber e da provisão para devedores duvidosos, quanto à sua adequacidade.	1/2	112 (Anexo 10)	Passo 21
22. Revise a conta de descontos concedidos quanto aos aprovantes na data de 31-10-X2.	1	112 (Anexo 10)	Passo 22
<i>Geral</i>			
01. Registre os pontos de recomendações em papel de trabalho específico.	1	113 (Anexo 11)	
02. Liquide os pontos de revisão levantados pelo supervisor do trabalho.	1	–	
03. Dê sua conclusão sobre os exames, atentando para os objetivos do trabalho.	1/2	114 (Anexo 12)	

A. Reis

Feito

Will

Revisado

F. Geraldo

Aprovado

Cia. Bronze
Ciclo de vendas – Itens selecionados p/ o teste
31-12-X2

wp 111

Ref. ao 112	Nome do cliente ✓	Pedido de Venda ✓		Nota Fiscal ✓		Duplicata ✓		Valor ✓
		Nº	Data	Nº	Data	Nº	Data	
1	Metalúrgica Alfa Ltda.	067	5-1-X2	6.725	6-1-X2	6.725	6-2-X2	5.000
2	ABC Comércio de Produtos Metalúrgicos	084	14-1-X2	6.742	15-1-X2	6.742	15-2-X2	7.000
3	Máquinas Pesadas Ltda.	110	20-1-X2	6.768	21-1-X2	6.768	21-2-X2	8.000
4	Máquinas Pesadas Ltda.	119	2-2-X2	6.777	3-2-X2	6.777	3-3-X2	12.000
5	Campos Metalurgia S.A.	132	8-2-X2	6.790	10-2-X2	6.790	10-3-X2	17.000
6	Anacleto Piauí e Cia.	147	10-2-X2	6.805	11-2-X2	6.805	11-3-X2	8.000
7	Roberto Maceió Ltda.	162	10-3-X2	6.820	11-3-X2	6.820	11-4-X2	5.000
8	ABC Comércio de Produtos Metalúrgicos	184	15-3-X2	6.842	16-3-X2	6.842	16-4-X2	1.000
9	J. S. Maranhão e Cia.	210	20-3-X2	6.868	21-3-X2	6.868	21-4-X2	2.000
10	Campos Metalurgia S.A.	243	27-4-X2	6.901	28-4-X2	6.901	28-5-X2	3.000
11	Cia. M. R. Amazonas	365	28-4-X2	7.023	29-4-X2	7.023	29-5-X2	2.500
12	Máquinas Pesadas Ltda.	384	29-4-X2	7.042	30-4-X2	7.042	30-5-X2	19.500
13	Cia. Super Ltda.	422	15-5-X2	7.080	17-5-X2	7.080	17-6-X2	7.000
14	Souza Reis Indústria e Comércio Ltda.	451	20-5-X2	7.109	22-5-X2	7.109	22-6-X2	4.000
15	Biogalenica Ltda.	522	25-5-X2	7.180	27-5-X2	7.180	27-6-X2	3.000
16	Cia. de Ferro e Aço	584	15-6-X2	7.242	16-6-X2	7.242	16-7-X2	1.500
17	Metalúrgica Alfa Ltda.	632	20-6-X2	7.290	21-6-X2	7.290	21-7-X2	5.000
18	ABC Comércio de Produtos Metalúrgicos	698	29-6-X2	7.356	30-6-X2	7.356	30-7-X2	8.000
19	José da Silva Ltda.	725	6-7-X2	7.383	8-7-X2	7.383	8-8-X2	12.000
20	Zebedeu e Cia. Ltda.	743	7-7-X2	7.401	9-7-X2	7.401	9-8-X2	13.000
21	Fulano e Sicrano S.A.	768	8-7-X2	7.426	10-7-X2	7.426	10-8-X2	16.000
22	Zebedeu e Cia. Ltda.	919	8-8-X2	7.577	10-8-X2	7.577	10-9-X2	8.000
23	Roberto Maceió Ltda.	937	9-8-X2	7.595	11-8-X2	7.595	11-9-X2	6.000
24	Fulano e Sicrano S.A.	952	10-8-X2	7.610	12-8-X2	7.610	12-9-X2	17.500
25	José da Silva Ltda.	1.121	14-9-X2	7.779	16-9-X2	7.779	16-10-X2	18.000
26	Máquinas Pesadas Ltda.	1.189	16-9-X2	7.847	18-9-X2	7.847	18-10-X2	6.000
27	Zebedeu e Cia. Ltda.	1.320	21-9-X2	7.978	23-9-X2	7.978	23-10-X2	15.000
28	Souza Reis Indústria e Comércio Ltda.	1.760	23-10-X2	8.418	25-10-X2	8.418	25-11-X2	5.500
29	Fulano e Sicrano S.A.	1.811	25-10-X2	8.469	27-10-X2	8.469	27-11-X2	19.600
30	José da Silva Ltda.	1.942	27-10-X2	8.600	29-10-X2	8.600	29-11-X2	21.300

Base de Seleção: *Selecionei aleatoriamente 30 processos de venda para o período de janeiro a outubro/X2, conforme escopo do programa, para a execução do teste de procedimentos descritos no wp 110.*

A. Reis

✓ *Dados extraídos dos documentos originais.*

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	8-11-X2	Will	12-11-X2	F. Geraldo	14-11-X2

Ref.ao	Passos do Programa Definidos em T.P.110																
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16		
111																(a)	Não consta nos pedidos a aprovação do crédito para o faturamento. Vide wp 113 nº 1
1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	(b)	Não consta destas duplicatas o cancelamento através do carimbo "Pago". Vide wp 113 nº 2
2	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	(c)	Estes avisos de crédito foram contabilizados no mês subsequente ao de competência. Vide wp 113 nº 3
3	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
4	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
5	✓	✓	✓	(a)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
6	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		Passo 17: Obtive o memorando do faturamento sobre a última nota fiscal emitida em maio/X2, constatando os dados com o registro de notas emitidas e no resumo de vendas quanto a sua adequada inclusão e em regime de competência.
7	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
8	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
9	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	(c)	
10	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		Passo 18: Passo não aplicável em virtude da inexistência de notas fiscais pendentes de despacho em maio/X2, entretanto foi emitido o memorando informativo sobre o assunto.
11	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
12	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
13	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	(b)	
14	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	(c)	Passos 19, 20 e 21: Obtive o aging emitido pela cobrança, o qual confere com o razão auxiliar e o razão geral; não há itens em atraso que mereçam discussão e/ou ajuste a provisão para devedores duvidosos.
15	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
16	✓	✓	✓	(a)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
17	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		Passo 22: Revisei a conta de descontos concedidos, cujo saldo em 31-10-X2 é de \$ 13.220, constatando terem sido aprovados pela diretoria, os quais são imateriais (menos de 1% sobre as vendas). A. Reis
18	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
19	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
21	✓	✓	✓	(a)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
22	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
23	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
24	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	(b)	
25	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
26	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	(c)	
27	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
28	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
29	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
30	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓		

✓ Passo cumprido satisfatoriamente

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	8-11-X2	Will	12-11-X2	F. Geraldo	14-11-X2

Cia. Bronze
Ciclo de vendas – Pontos de recomendação
31-12-X2

Ref.	<i>Descrição</i>
112	

1. Os procedimentos ora em uso indicam a necessidade da aprovação de crédito para o faturamento, o que não foi observado para os itens abaixo:

<i>Cliente</i>	<i>Nº Pedido</i>	<i>Valor</i>
<i>Campos Metalurgia S.A.</i>	<i>132</i>	<i>17.000</i>
<i>Cia. Ferro e Aço</i>	<i>584</i>	<i>1.500</i>
<i>Fulano e Sicrano S.A.</i>	<i>768</i>	<i>16.000</i>

2. Os procedimentos ora em uso indicam a necessidade de cancelamento das duplicatas recebidas com a aposição do carimbo "pago", o que não foi seguido para os itens abaixo:

<i>Cliente</i>	<i>Duplicata</i>	<i>Valor</i>
<i>Máquinas Pesadas Ltda.</i>	<i>6.777</i>	<i>12.000</i>
<i>Souza Reis Indústria e Comércio Ltda.</i>	<i>7.109</i>	<i>4.000</i>
<i>Fulano e Sicrano S.A.</i>	<i>7.610</i>	<i>17.500</i>

3. Os recebimentos dos casos abaixo não foram contabilizados em seu período de competência, em virtude da falta de controle efetivo do departamento de cobrança sobre os avisos bancários.

<i>Cliente</i>	<i>Duplicata</i>	<i>Valor</i>	<i>Data</i>	
			<i>Aviso banc.</i>	<i>Contabiliz.</i>
<i>J. S. Maranhão e Cia.</i>	<i>6.868</i>	<i>2.000</i>	<i>21-4-X2</i>	<i>1-5-X2</i>
<i>Biogalenica Ltda.</i>	<i>7.180</i>	<i>3.000</i>	<i>27-6-X2</i>	<i>2-7-X2</i>
<i>Máquinas Pesadas Ltda.</i>	<i>7.847</i>	<i>6.000</i>	<i>18-10-X2</i>	<i>1-10-X2</i>

Vide demais pontos de recomendação com relação ao ciclo de vendas referentes a fraquezas de sistemas descritos no wp 105.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>8-11-X2</i>	<i>Will</i>	<i>12-11-X2</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>14-11-X2</i>

Cia. Bronze
Ciclo de vendas – Conclusão s/ o teste de procedimentos
31-12-X2

wp 114

Em minha opinião, os controles internos relativos ao ciclo de vendas são efetivos, funcionam corretamente e, com base em procedimentos contábeis, fornecem informações corretas e apropriadas para permitir a correta apuração de vendas, contas a receber, recebimentos, descontos e apropriação das receitas nas respectivas demonstrações contábeis.

Durante a execução do teste de procedimentos foram notadas algumas falhas de descumprimento, as quais não são materiais em relação ao ciclo examinado e que estão reportados no wp 113.

A. Reis

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>8-11-X2</i>	<i>Will</i>	<i>12-11-X2</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>14-11-X2</i>

A large, light gray magnifying glass icon is centered on the page. The text 'Parte IV' is centered within the lens of the magnifying glass.

Parte IV

EXECUÇÃO DAS AUDITORIAS



Execução da Auditoria das Demonstrações Contábeis

13.1 INTRODUÇÃO

A execução da auditoria das demonstrações contábeis envolve não só o conhecimento dos fundamentos, objeto e técnicas de auditoria, como exposto nos capítulos anteriores, mas também a colocação em prática de todo o aprendizado obtido pela feitura de trabalhos anteriores e a aplicação destes conhecimentos pelos diversos segmentos auditados.

O trabalho de auditoria não necessariamente envolve a participação de uma única pessoa, mas provavelmente o concurso de uma equipe de trabalho coordenada por pessoas experientes, com habilidades específicas, e outras em processo de aprendizado no ramo auditado ou iniciantes da carreira de auditor.

Todo o embasamento técnico do auditor junta-se ao gerencial e administrativo de uma equipe de trabalho, a qual, tanto quanto possível, precisa estar consciente de suas responsabilidades, adequadamente treinada e capacitada para realizar o trabalho esperado e supervisionada por pessoas experientes.

A execução da auditoria no chamado serviço de campo envolve uma série de fatores técnicos e pessoais que auxiliam o auditor no desenvolvimento de suas atividades. Cumprir um programa de trabalho pode ser difícil se não houver um esforço conjunto em que os envolvidos da equipe de auditores saibam o que, como, onde e por que o fazem. Experiência profissional ajuda; conhecimentos de problemas passados anteriormente e a forma de solucioná-los auxiliam; treinamentos técnicos de difíceis matérias interpretativas e de legislação contam. Entrementes, o auditor, como

um bom escoteiro, deve estar sempre alerta, não só na descoberta de problemas, mas sobretudo na descoberta de alternativas de como solucioná-los ou de atingir objetivos traçados. Imaginação e criatividade, além da experiência, permitem trabalhos de maior profundidade, abrangência e qualitativos.

13.2 PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA

O trabalho de auditoria implica a realização de diversas etapas, cujo desenvolvimento requer ordenação e planejamento de o que, como, quanto e quando fazer, e quem o fará. Planejamento é um compromisso para a ação ordenada, realística e sistemática de uma escolha racional, determinando o curso da ação do trabalho a realizar.

O planejamento do trabalho, embora em alguns casos não exista de forma explícita e formal, sempre existe, mesmo que somente na mente da pessoa que o executa, e se assim não fosse, o trabalho não teria consistência. Assim, o planejamento em auditoria consiste na determinação antecipada de quais procedimentos serão aplicados, na extensão e na distribuição desses procedimentos no tempo e nas pessoas que realizarão essas tarefas.

Por planejamento deve-se entender uma metodologia de preparação de um serviço, que compreende os objetivos definidos, o roteiro, os métodos, planos e programas a serem observados por etapas e os processos de avaliação de que se atingiram as metas programadas.

13.2.1 Objetivos do planejamento do trabalho de auditoria

Os objetivos do planejamento do trabalho de auditoria são:

- permitir a realização de um exame adequado e eficiente que facilite o atingimento dos objetivos do auditor em um prazo razoável de tempo;
- facilitar o controle sobre o desenvolvimento do trabalho e sobre o tempo que nele se gasta;
- estabelecer racionalmente a extensão dos diversos procedimentos de

auditoria;

- evitar a sobrecarga de trabalho.

Um planejamento só tem efetividade a partir do momento em que se toma o projeto e o leva a bom termo, como foi concebido. Isso não ocorre se durante o transcurso do trabalho houver circunstâncias que devam ser reconsideradas para a consecução das metas. O planejamento visa à construção de um projeto por intermédio de parâmetros definidos e procedimentos endereçados aos objetivos traçados.

À medida que tais objetivos são atingidos, o planejamento evita também que se faça o remanejamento de pessoal de última hora ou que se realize a distribuição de tarefas incompatíveis com a capacidade e a experiência dos auditores.

13.2.2 Assistência e colaboração da empresa em auditoria

Na medida do possível, a assistência e a colaboração da empresa em auditoria permitem que o auditor possa concentrar-se em trabalhos mais profundos e que exijam maior poder de julgamento e análise, conquanto haja tarefas que possam ser singularmente praticadas por outras pessoas.

É indispensável que haja um contínuo processo educativo das empresas em auditoria para exercerem determinadas tarefas, pois assim o auditor poderá aprimorar a qualidade de seu serviço e reduzir o tempo gasto na auditoria. Uma vez que a empresa se predisponha a auxiliar, cabe ao auditor controlar e supervisionar as tarefas para que estas sejam atendidas nos prazos e na forma esperada sem perda de tempo e de eficiência por parte dos auxiliares.

Imbuído desse espírito, o auditor pode solicitar e obter a ajuda necessária, o que contribui para a redução de seu trabalho, ele planeja adequadamente o que irá necessitar durante seu trabalho e as datas críticas em que tais itens devam estar concluídos.

13.2.3 Orçamento de horas

O orçamento de horas assume fundamental importância a um planejamento de trabalho, uma vez que estabelece um patamar de volume de tempo a ser despendido, a possibilidade do controle do andamento do trabalho e o acompanhamento da confecção do serviço.

É evidente que o orçamento de horas é apenas uma estimativa do tempo a ser despendido em um serviço, em condições normais. Entretanto, caso o auditor vislumbre a possibilidade de anormalidade decorrente de alguns fatores, é de vital importância que esse fato seja considerado para efeito de orçamento de horas.

O orçamento de horas observado em um trabalho realizado anteriormente pode servir de base para a preparação de novo orçamento; é indispensável observar que não se terá a medida exata em volumes atuais, pois vários fatores podem concorrer para modificar substancialmente aquela situação: pode ter ocorrido a reestruturação dos aspectos fundamentais de controle, o acréscimo ou decréscimo de operações, a utilização de sistemas computadorizados e outros.

É recomendável que o auditor mantenha um controle rígido e permanente do andamento do trabalho, das horas efetivamente gastas, tendo em mente ainda os trabalhos concluídos e os pendentes de realização.

13.2.4 Período de execução

O período de execução compreende o intervalo de tempo de quando o serviço de auditoria será realizado, desde o momento em que se concebe o planejamento do trabalho até sua concretização e a finalização dos papéis de trabalho que contêm apontamento do serviço e as conclusões do auditor.

O período de execução, na medida do possível, deve satisfazer tanto o auditor quanto a empresa em auditoria, levando-se em consideração que tanto as empresas quanto a auditoria dispõem de picos de trabalho ou de datas limite de observação e de informação, que podem impedir ou resultar em mau atendimento, e de dificuldades de realização dos trabalhos. Torna-se importante que a definição do período de execução seja conjugada com os interesses de ambas as partes, exceto quanto ao trabalho julgado prioritário ou o que envolva contingências físicas, os quais precisam ser

concretizados nas datas aprazadas.

A programação da execução dos trabalhos deve ser sempre comunicada, ajustando-se os períodos com antecedência e as possibilidades de alterações. Antecipadamente ao início das tarefas, a confirmação de datas torna-se oportuna e evita desperdício de tempo.

13.2.5 Pessoal envolvido

A determinação de pessoal a ser envolvido no trabalho faz parte do processo de planejamento, uma vez que possibilita, conhecendo-se as dificuldades e complexidades dos negócios da empresa em auditoria, definir a experiência necessária do pessoal que será utilizado no trabalho em si.

É de fundamental importância que todo o pessoal em auditoria seja treinado e capacitado profissionalmente para produzir o resultado esperado tecnicamente. Assim, a realização de um serviço de auditoria com a utilização única e exclusiva de auditores ainda não capacitados por um programa de formação técnica, ou a execução de um trabalho com a participação de auditores inexperientes de acordo com as dificuldades esperadas do trabalho, apresenta fortes indícios de que os objetivos do trabalho não sejam alcançáveis, inclusive com exames inconsequentes por falta da experiência desses auditores. A equipe de trabalho deve estar, portanto, solidariamente treinada e capacitada para desenvolver as atividades e, principalmente, para manter a continuidade; deve haver uma mescla de pessoal experiente e em formação para permitir o treinamento continuado (receber e dar treinamento) e a orientação da execução do trabalho.

13.3 TRABALHO DE CAMPO

O trabalho de campo implica levar a cabo o planejamento inicialmente previsto que, se seguido a risca, com bom-senso e lógica, deveria levar ao atingimento dos objetivos traçados.

Uma vez que esteja entendido o serviço planejado, este, colocado em processo de produção, se transforma em algo palpável e real pelo conhecimento, interpretação,

e documentação em papéis de trabalho de todas as informações de substância obtidas em contato direto e pessoal com a empresa em auditoria.

É o momento efetivo em que o auditor dá prosseguimento e forma ao trabalho, por intermédio da execução dos procedimentos de auditoria no exame da documentação comprobatória, na investigação minuciosa, no inquérito, na participação, na contagem de inventários, no exame de conciliações bancárias, enfim em todos os ambientes, reunindo as provas cabais para fortalecimento e base para a definição de sua opinião.

Cada exame que o auditor realiza revela uma conclusão individual que terá de ser juntada a outras tantas já formadas ou a formar para que se tenha, como num quebra-cabeças, a figura das demonstrações contábeis montada, inclusive na representatividade em termos de fidelidade e veracidade do estado patrimonial e financeiro do objeto em análise.

13.4 AUDITORIA DAS CONTAS PATRIMONIAIS

A demonstração contábil representada pelo balanço patrimonial enseja uma variedade de contas de controle que abrange uma série de bens, direitos e obrigações decorrentes das operações da empresa. Cada uma destas contas de controle possui natureza própria e, pela característica da contabilidade, espelha reflexos em variadas outras contas, inclusive de apuração de resultado das operações, que acabam interinfluenciando-se.

Assim, por exemplo, as disponibilidades representadas pelos valores em mãos dispostas no caixa da empresa ou em contas bancárias de livre movimentação indicam, por sua própria natureza, o ativo convertido em seu estado mais líquido possível de realização. A menos que as contas bancárias se apresentem bloqueadas de movimentação por garantia concedida a empréstimos tomados ou em caução a que título seja, trata-se de elementos realizados.

Uma duplicata a receber, por sua vez, representa ainda um valor realizável, produto de uma transação comercial de bens ou serviços que depende de esforços de cobrança e recebimento para transformá-la em valor realizado.

Um financiamento bancário obtido para possibilitar a aquisição de mercadorias a prazo ou a compra de estoques a prazo representa uma obrigação a ser honrada e pode revelar a existência de bens ou de garantias dadas para honrar as operações.

Cada conta patrimonial tem sua característica própria e deve ser levada em consideração quanto a sua representatividade, a sua importância, a sua exposição de realização e de riscos envolvidos.

O balanço patrimonial contém uma série infundável de afirmações, que o auditor deverá comprovar atestando a legitimidade de cada um dos dados individualmente e os possíveis reflexos que possam advir da natureza das contas e exames. Levantamentos minuciosos têm de ser feitos com o intuito de atestar ou não a veracidade de cada informação; revisões e discussões precisam basear os exames e a suficiência dos saldos existentes; análises e conciliações com o intuito de reunir provas cabais da razoabilidade tem de ser praticadas. Enfim, a profundidade e a extensão de cada trabalho podem variar de acordo com o tipo de empresa, os riscos envolvidos e as provas que se quer obter, segundo os reflexos que cada conta tenha em relação aos demonstrativos da empresa.

Como regra geral da conduta do auditor quanto à fidedignidade das demonstrações contábeis, é importante a verificação dos seguintes aspectos:

- ⇒ propriedade;
- ⇒ existência física;
- ⇒ aplicação adequada e consistente dos princípios contábeis;
- ⇒ existência ou não de riscos e contingências;
- ⇒ existência ou não de restrição de uso e vinculações em garantia; e
- ⇒ correta exposição dos dados nas demonstrações contábeis.

13.4.1 Propriedade

Cada um dos itens constantes das demonstrações contábeis expostos nas contas ativas e passivas estão representados por elementos comprobatórios decorrentes das operações de acordo com sua própria característica e substância.

Para efeitos legais e jurídicos, há uma documentação hábil que comprova a quem legitimamente este elemento pertence, não podendo a propriedade ser confundida com a posse. A propriedade trata da legitimidade relativa a quem juridicamente determinado dado pertence; a posse indica a transitoriedade do uso, sem configurar que quem está de posse do dado seja em verdade seu legítimo dono.

Uma empresa “A” adquire a propriedade de determinados bens de um fornecedor “B” e entra na posse dos mesmos. A propriedade é transmitida por intermédio de uma documentação emitida por “B”, que lastreia os bens adquiridos e que se tornam de posse de “A” à medida que ingressam na empresa compradora. Supondo-se que haja uma liquidação financeira, a empresa compradora “A” torna-se sua legítima proprietária e possuidora, para poder transformá-los e repassá-los a outros compradores, estabelecendo um novo círculo de propriedade e posse.

No exemplo anterior, no primeiro momento, a empresa “A” torna-se legítima proprietária de uma dívida junto à empresa “B”, que é a legítima proprietária dos bens vendidos. Por ocasião da liquidação financeira, repassando-se da mesma forma a propriedade dos ativos representados pela emissão do cheque da empresa “A”, esta se torna a legítima proprietária dos bens adquiridos e entra na posse plena dos mesmos.

Assim, todos os elementos do ativo e do passivo constantes dos demonstrativos da empresa precisam ser examinados à luz de seus documentos hábeis que atestem a veracidade de cada um deles. O saldo das disponibilidades, via de regra, encontra-se depositado nas instituições financeiras, constituindo-se que, embora a propriedade seja de uma empresa, a posse encontra-se no banco depositário ou tomador dos recursos. No outro lado da questão, encontram-se os empréstimos contraídos nas instituições financeiras.

As contas a receber de clientes estão representadas pelas notas fiscais emitidas e pelos canhotos de entrega, comprovantes da recepção e das duplicatas emitidas; dependendo do tipo de produto ou serviço, podem estar fundamentadas em contratos firmados entre as partes. Imóveis dispõem de escrituras de compra e venda e registro em cartórios de imóveis. Veículos têm sua propriedade representada por certificados de propriedade. Impostos a pagar decorrem de fatos geradores das obrigações ou de

apuração de resultado tributável, como é o caso do imposto de renda.

Enfim, a confirmação quanto à propriedade dos elementos ativos e passivos deve ser analisada caso a caso, revendo-se todos os fatores idôneos que os comprovem.

13.4.2 Existência efetiva

A existência efetiva dos ativos e passivos corresponde a uma complementação dos elementos de propriedade identificados por intermédio da documentação hábil e idônea dos ativos e passivos examinados, pois além da propriedade deve existir a posse de ativos realizáveis contra terceiros ou pelo uso nas operações, assim como de passivos gerados por fatores externos decorrentes das operações intimamente ligadas a elementos do ativo, ou por fatos geradores das operações.

A existência física dos ativos pode ser analisada sumariamente como, por exemplo: a vistoria do inventário dos produtos em estoque para venda; as duplicatas a receber de clientes em poder da própria empresa ou junto às instituições financeiras; as cautelas de investimento ou de aplicações financeiras realizadas; os elementos componentes do ativo imobilizado configurados por máquinas, equipamentos, móveis, utensílios etc.

Em adição, a existência física dos ativos deve atestar não só a correta compilação de quantidades disponíveis como também a qualidade de cada item, de forma a permitir a correta avaliação a ser dada a cada bem. Exemplificando: numa empresa industrial, o processo de fabricação precisa atestar a confecção de produtos que possam ser negociados a valores que, além da absorção de custos inerentes, retornem com uma margem de lucro que permita a continuidade da operação. Todo e qualquer item produzido que não atenda a essa especificação implica problemas de realização, pois ou não será negociado a aquele preço de venda determinado ou não poderá ser negociado no mercado, ocasionando um assunto específico de valorização normal dos estoques de produtos para venda.

A existência física dos elementos do ativo pode também estar em locais distintos dos pertencentes à empresa, sua proprietária. Há itens dos estoques que se encontram depositados com fornecedores ou prestadores de serviço, em consignação e

aguardando um processamento industrial qualquer. Duplicatas a receber, por sua vez, podem estar em cobrança bancária e em caução de empréstimos tomados. Saldos de conta corrente bancária estão junto às instituições financeiras. Assim, cada elemento precisa ser identificado e atestado de forma diferente.

A existência física dos passivos, a seu turno, requer procedimentos análogos aos utilizados para os itens do ativo, pois a existência de um passivo pressupõe a contraposição a um dado gerado nos elementos do ativo. Se uma empresa contrai um empréstimo bancário, recebe o recurso que está espelhado na conta corrente bancária, o qual será, com certeza, aplicado nas operações ou na expansão dos negócios. Uma obrigação gerada por um imposto a pagar terá tido em contrapartida uma conta a receber de cliente ou por resultados auferidos no negócio, e assim por diante, de acordo com a origem e a correspondência que cada caso requer.

13.4.3 Aplicação adequada dos princípios e das práticas contábeis

Os dados componentes das demonstrações contábeis devem obedecer aos critérios aceitos pela doutrina contábil e interpretar as ocorrências da empresa em bases de sustentação que deem a noção exata e padronizada da natureza das contas patrimoniais. O uso de princípios e práticas contábeis objetiva padronizar os critérios de registro dos eventos e transações da empresa e permitir que cada conta patrimonial represente, apropriadamente, posição correta em relação ao conjunto das demonstrações contábeis em concordância com a metodologia e os critérios definidos para cada evento e transação e, no conjunto, que não ocorra distorções quanto à aplicabilidade dos próprios princípios e das práticas contábeis.

A empresa é formada por um conjunto de pessoas, seja de proprietários, administradores, seja de funcionários. Quanto mais o conjunto de pessoas conheça os critérios contábeis instituídos, mais consistente em termos de procedimentos contábeis será a organização. Oportuno a supervisão e a observação permanente de todo o conjunto de pessoas. A participação das informações e dos resultados apurados nos trabalhos é elemento importante de observação quanto aos critérios

contábeis instituídos, o qual será verificado pelos funcionários quanto mais cada elemento organizacional souber acerca dos critérios determinados e a importância destes em relação às operações da empresa.

Objetivamente, os dados espelhados nas demonstrações contábeis resultam do sistema de informação e avaliação destinado pela contabilidade a prover uma metodologia articulada, com todas as técnicas cumulativas. As informações que ocorrem de maneira repetitiva realizam-se com a melhor eficiência, dado que, sendo de igual natureza, o critério utilizado padroniza o processo e, assim, impossibilita variações de entendimento e de valores que dificultam a análise e a leitura das ocorrências demonstradas por intermédio dos valores expressos nas demonstrações contábeis.

A utilização de critérios contábeis e de controle, que são de uso contínuo pelas empresas, auxilia o perfeito entendimento dos valores expressos nas demonstrações, cujos critérios traduzem fatos heterogêneos realizados pelas diferentes áreas e departamentos, homogêneos em valores correspondentes às transações da empresa. Critérios bem definidos corroboram para que os executantes saibam o que, quando e como fazer com relação aos eventos por que sejam responsáveis.

13.4.4 Existência de riscos e contingências

As demonstrações contábeis, quando elaboradas com critérios e cuidados, devem espelhar informações consistentes e, na medida do possível, precisam considerar valores estimados de assuntos pelos quais haja qualquer fator de exposição que pode afetar e influenciar a situação patrimonial e até promover desequilíbrios na posição financeira que esteja sendo divulgada pela empresa.

A empresa, em sua amplitude, está exposta a fatores que necessitam de conhecimento e competência por parte de todos seus colaboradores. É esperado que as pessoas que realizam suas funções estejam preparadas em todos os âmbitos de atuação, principalmente naqueles que muitas vezes dependem de um conhecimento técnico aprofundado. A empresa está sujeita a obedecer a toda a legislação e regulamentação legal, fiscal, social e societária, que inclui a abertura da empresa, a

autorização de funcionamento, a manutenção de suas atividades, as informações e informações sociais, impostos, taxas, contribuições, encargos sociais etc. de ordem municipal, federal e estadual, sem contar com os riscos e problemas advindos do âmbito comercial e de concorrência de toda ordem, inclusive pela globalização do mercado.

Pelos atos realizados e pelas decisões tomadas, a empresa assume um grau de risco e de contingência no pressuposto de que cada um de seus colaboradores na organização conhece o que faz e que cada pessoa responsável pela confecção de seu trabalho tem o conhecimento técnico e a competência técnica necessária. Assim, uma metodologia de trabalho que considere a independência nas funções operacionais e que tenha um sistema de revisão eficaz auxilia a empresa na diminuição de exposição a riscos e contingências, mas não é suficiente por si só, dada a variedade de atividades, regulamentações e legislações detalhadas e inclusive a rotatividade de pessoal. Por outro lado, quando a empresa passa por um efeito de fiscalização pública, podem ocorrer diferentes formas de entendimento e interpretação por parte de auditores e fiscais, que podem ocasionar riscos e contingências de toda ordem, fiscal, legal, trabalhista, jurídica e até ambiental.

13.4.5 Existência de restrição de uso e de vinculação em garantia

A operacionalidade de uma empresa envolve enorme série de detalhes de toda ordem, principalmente decorrentes da atividade operacional e dos fluxos financeiros que permitem a continuidade da empresa em qualquer situação.

Por vezes, a falta de recursos financeiros próprios remete a empresa a buscar produtos financeiros para fazer face à necessidade de recursos que financiem as operações de curto, médio e longo prazos. Projetos de desenvolvimento de novas atividades fabris, construção de imóveis e fábricas, financiamentos para a aquisição de veículos automotivos que permitam a entrega dos produtos fabricados e outros motivos fazem com que a empresa busque alternativas financeiras, que somente são liberadas uma vez que exista uma garantia de bens do imobilizado, duplicatas a receber, estoques, avais e fianças etc.

Disputas em que porventura a empresa esteja envolvida, na defesa de seus interesses, pela contestação de medidas judiciais, de ordem econômico-fiscal, de ordem trabalhista, entre outras, podem também indicar que valores e bens sejam depositados em juízo ou dados em garantia, e até que estejam impossibilitados de serem utilizados nas operações enquanto não houver julgamento definitivo acerca do assunto.

13.4.6 Correta exposição nas demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis devem ser suficientemente claras, de forma a exprimir a correta situação patrimonial e financeira da empresa naquele determinado momento, levando em conta todos os critérios, princípios e práticas contábeis e as legislações e regulamentos que regem o tipo de atividade em apreciação.

Há vários critérios que influenciam as demonstrações contábeis, de caráter técnico-profissional, decorrentes de eventos econômicos, por planos estratégicos, em função da globalização da economia e da concorrência, que podem afetar a própria continuidade da empresa e causar impactos de diversas naturezas e amplitudes.

As demonstrações contábeis não se restringem aos demonstrativos contábeis, mas ao conjunto de todas as informações contidas, inclusive em suas notas explicativas, e aos comentários da diretoria. Assim, todo e qualquer assunto ou detalhe que implique o adequado entendimento do conjunto das demonstrações contábeis deve ser considerado, inclusive aqueles que sejam advindos de eventos subsequentes ao da data de encerramento das respectivas demonstrações e que podem afetá-las positiva ou negativamente.

13.5 AUDITORIA DAS CONTAS DE RESULTADO

Fundamentalmente, as contas de resultado retratam a ocorrência de todas as transações operacionais que têm o reconhecimento de forma cumulativa para espelhar todas as transações de receitas, motivo de sobrevivência e continuidade da empresa, e todos os custos e despesas aplicados na obtenção daquelas receitas.

Procedimentos de controle e de registro permanente organizam as transações que

ocorrem de forma repetitiva, permitindo idêntico tratamento e critério a todos os casos, independentemente de valor e local.

A apuração de resultados deve ser aquela que registra a transação da receita, custo ou despesa em regime de competência, sabendo-se que o registro acontecerá independentemente da data do evento financeiro de recebimento ou pagamento. A partir do momento em que a empresa estabeleça o compromisso com terceiros ou emita um documento comprobatório, terá de existir uma correspondência patrimonial que afetará o conjunto patrimonial.

A demonstração do resultado é o reflexo de todos os acontecimentos operacionais de uma organização e deve ser factual no sentido de evidenciar todos os eventos do período que se queira demonstrar. Assim, as receitas provenientes das operações de vendas de produtos e serviços fundamentadas na documentação fiscal competente encontram-se evidenciadas cumulativamente, representando a multiplicidade de todas as vendas ocorridas naquele período. Da mesma forma, todos os custos e despesas incorridos na obtenção daquelas receitas, de maneira a corresponder às realizações do exercício, e no final demonstrar-se o resultado de lucro ou prejuízo auferido.

Em adição, todas as demais ocorrências que tenham ou possam ter impactos em relação ao balanço patrimonial necessitam estar correspondidas no resultado auferido. Ao final do exercício, a parte remanescente de valores a receber e a pagar necessita ser analisada quanto aos aspectos de realização e de compromissos assumidos que podem causar impacto nas contas de resultado, por exemplo, as duplicatas a receber de clientes, se são factíveis de transformação em disponibilidades; os impostos decorrentes das transações de compras e vendas e dos resultados auferidos, se estão adequadamente contabilizados; demais componentes de obrigações trabalhistas, depreciações e amortizações etc.

Os trabalhos de auditoria fazem-se oportunos para atestar a autenticidade, a correta apuração de todos os gastos por intermédio de exames de controles internos, testes de procedimentos de acumulação dos valores e testes de saldos para determinados grupos de receitas, despesas e custos e de correspondência dos valores ainda presentes no balanço patrimonial, como uma extensão das informações,

atestando a veracidade dos informativos e dos resultados apurados naquele período.

13.6 OBSERVÂNCIA ÀS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

A Resolução CFC nº 1.328/11 atualizou a CFC nº 1.298/10, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, resolveu:

Art. 1º As Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) devem seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais e compreendem as Normas propriamente ditas, as Interpretações Técnicas e os Comunicados Técnicos.

Art. 2º As Normas Brasileiras de Contabilidade classificam-se em Profissionais e Técnicas.

Parágrafo único. As Normas Brasileiras de Contabilidade, sejam elas Profissionais ou Técnicas, estabelecem preceitos de conduta profissional e padrões e procedimentos técnicos necessários para o adequado exercício profissional.

Art. 3º As Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais se estruturam conforme segue:

I – Geral – NBC PG– são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas indistintamente a todos os profissionais de Contabilidade;

II – do Auditor Independente – NBC PA– são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas, especificamente, aos contadores que atuam como auditores independentes;

III – do Auditor Interno – NBC PI– são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas especificamente aos contadores que atuam como auditores internos;

IV – do Perito – NBC PP– são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas especificamente aos contadores que atuam como peritos contábeis.

Art. 4º As Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas se estruturam conforme segue:

I – Geral – NBC TG – são as Normas Brasileiras de Contabilidade convergentes com as Normas Internacionais emitidas pelo International Federation of Accountants (IFAC) e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais;

II – do Setor Público – NBC TSP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC); e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais;

III – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – NBC TA – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente emitidas pela IFAC;

IV – de Revisão de Informação Contábil Histórica – NBC TR – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Revisão convergentes com as Normas Internacionais de Revisão emitidas pela IFAC;

V – de Asseguração de Informação Não Histórica – NBC TO – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Asseguração convergentes com as Normas Internacionais de Asseguração emitidas pela IFAC;

VI – de Serviço Correlato – NBC TSC – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos Serviços Correlatos convergentes com as Normas Internacionais para Serviços Correlatos emitidas pela IFAC;

VII – de Auditoria Interna – NBC TI – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Auditoria Interna;

VIII – de Perícia – NBC TP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Perícia;

IX – de Auditoria Governamental – NBC TAG – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria Governamental convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Governamental emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Parágrafo único. As normas de que trata o inciso I do *caput* são segregadas em:

a) Normas completas, que compreendem as normas editadas pelo CFC a partir

dos documentos emitidos pelo CPC que estão convergentes com as normas do IASB numeradas de 00 a 999;

b) Normas simplificadas para PMEs, que compreendem a norma de PME editada pelo CFC a partir do documento emitido pelo IASB, bem como as ITs e os CTs editados pelo CFC sobre o assunto, numerados de 1.000 a 1.999;

c) Normas específicas, que compreendem as ITs e os CTs editados pelo CFC sobre entidades, atividades e assuntos específicos, numerados de 2.000 a 2.999.

Art. 5º A Interpretação Técnica tem por objetivo esclarecer a aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade, definindo regras e procedimentos a serem aplicados em situações, transações ou atividades específicas, sem alterar a substância dessas normas.

Art. 6º O Comunicado Técnico tem por objetivo esclarecer assuntos de natureza contábil, com a definição de procedimentos a serem observados, considerando os interesses da profissão e as demandas da sociedade.

Art. 7º As Normas são identificadas conforme segue:

I – a Norma Brasileira de Contabilidade é identificada pela sigla NBC, seguida das letras conforme disposto nos arts. 3º e 4º, numeração específica em cada agrupamento, seguido de hífen e denominação. Por exemplo: NBC PA 01 – “Denominação”; NBC TG 01 – “Denominação”;

II – a Interpretação Técnica é identificada pela sigla IT, seguida da letra ou letras e numeração do grupo a que pertence, conforme disposto nos arts. 3º e 4º, e de traço e denominação. Por exemplo: ITG 01 – “Denominação”; ITSP 01 – “Denominação”.

III – o Comunicado Técnico é identificado pela sigla CT, seguida da letra ou letras e da numeração do grupo a que pertence, conforme disposto nos arts. 3º e 4º, e de traço e denominação. Por exemplo: CTSP 01 – “Denominação”.

IV – As Normas, as Interpretações e os Comunicados alterados devem ser identificados pela letra “R” de revisão, seguida do número da revisão realizada. (Incluído pela Resolução CFC nº 1.443/13.)

Art. 8º As Normas Brasileiras de Contabilidade, com exceção dos Comunicados Técnicos, devem ser submetidas à audiência pública com duração mínima de 30 (trinta) dias.

Art. 9º A inobservância às Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar sujeita às penalidades previstas nas alíneas de *c* a *g* do art. 27 do Decreto-lei nº 9.295/46, alterado pela Lei nº 12.249/10, e ao Código de Ética Profissional do Contador.

Art. 10. As Normas Brasileiras de Contabilidade, tanto as Profissionais quanto as Técnicas, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade continuarão vigindo com a identificação que foi definida nas Resoluções CFC nº 751/93, nº 1.156/09 e nº 1.298/10 até serem alteradas ou revogadas mediante a emissão de novas normas em conformidade com as disposições previstas nesta Resolução.

Art. 11. Fica revogada a Resolução CFC nº 1.298/10, publicada no *DOU*, Seção 1, de 21-09-2010.

Art. 12. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Observação: Nas divisões a seguir, encontram-se as principais Resoluções vigentes em abril de 2017, emitidas pelo CFC e sujeitas ainda a alterações e com aplicação direta à contabilidade e aos auditores independentes. Para os demais casos, vide site do CFC.

13.6.1 Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais

13.6.1.1 Geral NBC PG

As normas brasileiras de contabilidade aplicáveis a todos os profissionais de contabilidade, são:

1. NBC PG 100	NBC PG 100 – Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade
2. NBC PG 12	Aprova a NBC PG 12, que dispõe sobre Educação Profissional Continuada
3. NBC PG 200	NBC PG 200 – Contadores que Prestam Serviços (Contadores Externos)

4. NBC PG 300	NBC PG 300 – Contadores Empregados (Contadores Internos)
5. NBC PG 12 (R1)	Altera a NBC PG 12, que dispõe sobre Educação Profissional Continuada
6. NBC PG 12 (R2)	Altera a NBC PG 12, (R1) que dispõe sobre Educação Profissional Continuada

13.6.1.2 Do Auditor Independente – NBC PA

As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas especificamente aos contadores que atuam como auditores independentes no momento são que se seguem:

1. NBC PA 01 = Res. CFC nº 1.201/09 trata do Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes.

2. NBC PA 290 (R1) publicada no *DOU* 28-05-2014 = Res. CFC nº 1.311/10 trata da Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão.

3. NBC PA 291 (R1) publicada no *DOU* 28-05-2014 = Res. CFC nº 1.312/10 trata da Independência – Outros Trabalhos de Asseguração.

4. NBC PA 11 (antiga numeração NBC PA 03) Res. CFC nº 1.323/11 trata da Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.

5. NBC PA 13 (R2) (antiga numeração NBC P 5) publicada nº *DOU* 02-09-2015 trata do Exame de Qualificação Técnica.

6. Res. CFC nº 1.019/05 trata do Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI).

7. NBC P1 = Res. CFC nº 821/97 trata das Normas Profissionais de Auditor Independente.

8. NBC P 1 – IT 1 = Res. CFC nº 851/99 trata da Regulamentação do item 1.9 da NBC P 1.

9. Res. CFC nº 1325/11 altera a data de aplicação das NBC PA, NBCs TA e NBCs TR, aprovadas pelas Resoluções CFC nº 1.201/09 a 1.238/09; 1.274/10 e

1.275/10 e, no que for pertinente, os CTs aprovados pelas Resoluções CFC nºs 1.320/11 a 1.322/11, para os trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas não reguladas.

13.6.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas

13.6.2.1 Geral – NBC TG

As Normas Brasileiras de Contabilidade convergentes com as Normas Internacionais emitidas pelo IASB são:

Res. CFC nº	Descrição
001138	NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado
001150	NBC TG 11 – Contratos de Seguro
001151	NBC TG 12 – Ajuste a Valor Presente
001152	NBC TG 13 – Adoção Inicial da Lei 11.638/07 e MP 449/08
001170	NBC TG 16 – Estoques
001172	NBC TG 20 – Custos de Empréstimos
001174	NBC TG 21 – Demonstração Intermediária
001176	NBC TG 22 – Informações por Segmento
001177	NBC TG 27 – Ativo Imobilizado
001178	NBC TG 28 – Propriedade para Investimento
001179	NBC TG 23 – Políticas Cont., Mud. de Estimativa e Retif. de Erro

001180	NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
001184	NBC TG 24 – Evento Subsequente
001185	NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis
001186	NBC TG 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola.
001188	NBC TG 31 – Ativo Não Circ. Mantido para Venda e Oper. Descont.
001189	NBC TG 32 – Tributos sobre o Lucro
001197	NBC TG 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação
001198	NBC TG 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação
001255	NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas
001287	NBC TG 41 – Resultado por Ação
001292	NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos
001295	NBC TG 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio
001296	NBC TG 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa
001297	NBC TG 05 – Divulgação sobre Partes Relacionadas
001303	NBC TG 04 – Ativo Intangível
001304	NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil
001305	NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais
001306	NBC TG 37 – Adoção Inicial das Normas Intern. de Contabilidade
001313	NBC TG 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos

001314	NBC TG 10 – Pagamento Baseado em Ações
001315	NBC TG 43 – Adoção Inicial das NBC Ts Convergadas em 2009
001350	Nova redação à NBC TG 15 – Combinação de Negócios
001359	Altera a NBC TG 20 – Cust de Empr. e a NBC TG 21 – Demonstr.
001374	NBC TG Estrutura Conceitual
001376	Altera a NBC TG 26 e a ITG 01
001387	CTA 12 – Emissão do Relatório do Auditor Independente
001399	NBC TG 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação
001413	NBC TG 35 – Demonstrações Separadas
001415	NBC TG 19 – Negócios em Conjunto
001424	NBC TG 18 – Invest. em Coligada, em Controlada e em Empreend.
001425	NBC TG 33 – Benefícios a Empregados
001426	NBC TG 36 – Demonstrações Consolidadas
001427	NBC TG 45 – Divulgação de Participações em Outras Entidades
001428	NBC TG 46 – Mensuração do Valor Justo
CTG1000	CTG 1000 – Adoção plena da NBC TG 1000
NBC TG01(R1)	Altera a NBC TG 01
NBC	

TG02(R1)	Alterar a NBC TG 02
NBC TG03(R1)	Alterar a NBC TG 03
NBC TG04(R1)	Alterar a NBC TG 04
NBC TG05(R1)	Alterar a NBC TG 05
NBC TG06(R1)	Alterar a NBC TG 06
NBC TG07(R1)	Alterar a NBC TG 07
NBC TG10(R1)	Alterar a NBC TG 10
NBC TG11(R1)	Alterar a NBC TG 11
NBC TG15(R1)	Alterar a NBC TG 15
NBC TG16(R1)	Alterar a NBC TG 16
NBC TG19(R1)	Alterar a NBC TG 19
NBC TG21(R1)	Alterar a NBC TG 21

NBC TG23(R1)	Alterar a NBC TG 23
NBC TG24(R1)	Alterar a NBC TG 24
NBC TG26(R1)	Alterar a NBC TG 26
NBC TG27(R1)	Alterar a NBC TG 27
NBC TG28(R1)	Alterar a NBC TG 28
NBC TG29(R1)	Alterar a NBC TG 29
NBC TG31(R1)	Alterar a NBC TG 31
NBC TG32(R1)	Alterar a NBC TG 32
NBC TG36(R1)	Alterar a NBC TG 36
NBC TG37(R1)	Alterar a NBC TG 37
NBC TG38(R1)	Alterar a NBC TG 38
NBC	

TG39(R1)	Altera a NBC TG 39
NBC TG41(R1)	Altera a NBC TG 41
NBC TG01(R2)	Altera a NBC TG 01 (R1)
NBC TG03(R2)	Altera a NBC TG 03 (R1)
NBC TG04(R2)	Altera a NBC TG 04 (R1)
NBC TG05(R2)	Altera a NBC TG 05 (R1)

13.6.2.2 De Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – NBC TA

As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à auditoria convergentes com as normas internacionais de auditoria independente emitidas pelo IFAC são:

Res. CFC nº	Descrição
001208	NBC TA 250 – Consideração de leis e regulamentos na auditoria das demonstrações contábeis
001210	NBC TA 265 – Comunicação de deficiências de controle interno
001215	NBC TA 402 – Considerações de auditoria para entidade que utiliza organização prestadora de serviços
001219	NBC TA 505 – Confirmações externas

001221	NBC TA 521 – Procedimentos analíticos
001222	NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria
001223	NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis
001224	NBC TA 550 – Partes Relacionadas
001225	NBC TA 560 – Eventos Subsequentes
001227	NBC TA 580 – Representações Formais
001228	NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonst. Cont.
001230	NBC TA 620 – Utilização do Trabalho de Especialistas
001234	NBC TA 710 – Informações Comparativas
001279	Altera a data de aplicação das NBC TAs e das NBC TRs
NBC TA220(R1)	Altera a NBC TA 220
NBC TA315	NBC TA 315 – Identificação, avaliação dos riscos
NBC TA610	NBC TA 610 – Utilização do trabalho de auditoria interna
NBC TA ESTRUTURAC	Dá nova redação à NBC TA Estrutura Conceitual
NBC TA200(R1)	Altera a NBC TA 200
NBC	Altera a NBC TA 210

TA210(R1)	
NBC TA220(R2)	Altera a NBC TA 220 (R1)
NBC TA230(R1)	Altera a NBC TA 230
NBC TA240(R1)	Altera a NBC TA 240
NBC TA260(R2)	Dá nova redação à NBC TA 260 (R1) e dispõe sobre a comunicação com os responsáveis pela governança
NBC TA300(R1)	Altera a NBC TA 300
NBC TA315(R1)	Altera a NBC TA 315
NBC TA320(R1)	Altera a NBC TA 320
NBC TA330(R1)	Altera a NBC TA 330
NBC TA450(R1)	Altera a NBC TA 450
NBC TA500(R1)	Altera a NBC TA 500
NBC TA510(R1)	Altera a NBC TA 510

NBC TA540(R1)	Altera a NBC TA 540
NBC TA560(R1)	Altera a NBC TA 560
NBC TA570	Dá nova redação à NBC TA 570 que dispõe sobre a continuidade operacional
NBC TA580(R1)	Altera a NBC TA 580
NBC TA600(R1)	Altera a NBC TA 600
NBC TA700	Dá nova redação à NBC TA 700
NBC TA701	Aprova a NBC TA 701
NBC TA705	Dá nova redação à NBC TA 705
NBC TA706	Dá nova redação à NBC TA 706
NBC TA710(R1)	Altera a NBC TA 710
NBC TA720	Dá nova redação à NBC TA 720
NBC TA800	Dá nova redação à NBC TA 800
NBCTA805	Dá nova redação à NBC TA 805
NBC TA810	Dá nova redação à NBC TA 810

RESOLUÇÃO CFC Nº1.203/09 = Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

Esta Norma de Auditoria trata das responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nesta Norma e em outras, elas estão substancialmente apresentadas pela sua sigla “NBC TA”. Especificamente ela expõe os objetivos gerais do auditor independente e explica a natureza e o alcance da auditoria para possibilitar ao auditor independente o cumprimento desses objetivos. Ela também explica o alcance, a autoridade e a estrutura das NBC TAs e inclui requisitos estabelecendo as responsabilidades gerais do auditor independente aplicáveis em todas as auditorias, inclusive a obrigação de atender todas as NBC TAs. Doravante, o “auditor independente” é denominado o “auditor”.

RESOLUÇÃO CFC Nº1.204/09 = Aprova a NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria.

O objetivo do auditor independente é aceitar ou continuar um trabalho de auditoria somente quando as condições em que esse trabalho deve ser realizado foram estabelecidas por meio de:

- a) Determinação da existência das condições prévias a um trabalho de auditoria; e
- b) Confirmação de que há um entendimento comum entre o auditor independente e a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança sobre os termos do trabalho de auditoria.

RESOLUÇÃO CFC Nº1.205/09 = Aprova a NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis.

Esta Norma trata das responsabilidades específicas do auditor em relação aos

procedimentos de controle de qualidade da auditoria de demonstrações contábeis. Trata também, quando aplicável, das responsabilidades do revisor do controle de qualidade do trabalho. Esta Norma deve ser lida juntamente com as exigências éticas relevantes.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.206/09 = Aprova a NBC TA 230 – Documentação de Auditoria.

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor na elaboração da documentação de auditoria para a auditoria das demonstrações contábeis. O Apêndice relaciona outras normas que contêm exigências de documentação e orientações específicas. As exigências específicas de documentação de outras normas não limitam a aplicação desta Norma. Leis ou regulamentos podem estabelecer exigências adicionais de documentação.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.207/09 = Aprova a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis.

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.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.208/09 = Aprova a NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis.

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor pela consideração de leis e regulamentos ao executar a auditoria de demonstrações contábeis. Ela não se aplica a outros trabalhos de assecuração em que o auditor seja especificamente contratado para testar e relatar separadamente sobre a conformidade com leis ou regulamentos específicos.

RESOLUÇÃO CFC Nº1.210/09 = Aprova a NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno.

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor de comunicar apropriadamente, aos responsáveis pela governança e à administração, as deficiências de controle interno que foram identificadas na auditoria das demonstrações contábeis. Esta Norma não impõe responsabilidades adicionais ao auditor na obtenção de entendimento do controle interno, assim como no planejamento e na execução de testes de controle além dos requisitos da NBC TA 315, itens 4 e 12, e da NBC TA 330. A NBC TA 260 estabelece requisitos adicionais e fornece orientação sobre a responsabilidade do auditor na comunicação com os responsáveis pela governança em relação à auditoria de demonstrações contábeis.

RESOLUÇÃO CFC Nº1.211/09 = Aprova a NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis.

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor no planejamento da auditoria das demonstrações contábeis. Esta Norma está escrita no contexto de auditorias recorrentes. Outras considerações da auditoria inicial são apresentadas separadamente.

RESOLUÇÃO CFC Nº1.213/09 = Aprova a NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria.

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente de aplicar o conceito de materialidade no planejamento e na execução de auditoria de demonstrações contábeis. A NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria explica como a materialidade é aplicada na avaliação do efeito de distorções identificadas durante a auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações contábeis.

RESOLUÇÃO CFC Nº1.214/09 = Aprova a NBC TA 330 – Resposta do Auditor

aos Riscos Avaliados.

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor ao planejar e implementar respostas aos riscos de distorção relevante, identificados e avaliados pelo auditor de acordo com a NBC TA 315 na auditoria de demonstrações contábeis.

RESOLUÇÃO CFC N1.215/09 = Aprova a NBC TA 402 – Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços.

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor da usuária dos serviços em obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quando a entidade utiliza os serviços de uma ou mais organizações prestadoras de serviços. Especificamente, esta Norma expande a explicação de como o auditor da usuária dos serviços aplica as NBC TAs 315 e a 330 na obtenção do entendimento da entidade que utilizar uma organização prestadora de serviços, incluindo o entendimento do controle interno que seja relevante para a auditoria, suficiente para identificar e avaliar os riscos de distorção significativa, e no planejamento e na execução de procedimentos adicionais de auditoria que respondam a esses riscos.

RESOLUÇÃO CFC N1.216/09 = Aprova a NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria.

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente em avaliar o efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações contábeis. A NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis trata da responsabilidade do auditor, ao formar opinião sobre as demonstrações contábeis, para concluir se foi obtida segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes. A conclusão do auditor requerida pela NBC TA 700 leva em consideração a avaliação do auditor de distorção não corrigida, se houver, nas demonstrações contábeis, de acordo com esta Norma, itens 10 e 11. A NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na

Execução da Auditoria trata da responsabilidade do auditor independente de aplicar apropriadamente o conceito de materialidade no planejamento e na execução de auditoria de demonstrações contábeis.

RESOLUÇÃO CFC N 1.217/09 = Aprova a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria.

Esta Norma define o que constitui evidência de auditoria na de demonstrações contábeis e trata da responsabilidade do auditor na definição e execução de procedimentos de auditoria para conseguir evidência de auditoria apropriada e suficiente que permita a obtenção de conclusões razoáveis para fundamentar a opinião do auditor.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.218/09 = Aprova a NBC TA 501 – Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados.

Esta Norma trata das considerações específicas do auditor para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, em conformidade com a NBC TA 330, a NBC TA 500 e outras normas relevantes com relação a certos aspectos da conta “Estoque” do ativo, assim como aos litígios e reclamações, envolvendo a entidade, e informações por segmentos na auditoria das demonstrações contábeis.

RESOLUÇÃO CFC N 1.219/09 = Aprova a NBC TA 505 – Confirmações Externas.

Esta Norma trata do uso de procedimentos de confirmação externa pelo auditor de acordo com os requisitos da NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados e da NBC TA 500 – Evidência de Auditoria. Ela não aborda indagações relativas a litígio e reclamações que são tratadas na NBC TA 501 – Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados.

RESOLUÇÃO CFC N1.220/09 = Aprova a NBC TA 510 – Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais.

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente em relação aos saldos iniciais em um trabalho de auditoria inicial (primeira auditoria). Além dos valores das demonstrações contábeis, saldos iniciais incluem assuntos que precisam ser divulgados e que existiam no início do período, tais como contingências e compromissos. Quando as demonstrações contábeis incluem informações comparativas, as exigências e orientações da NBC TA 710 se aplicam. A NBC TA 300 abrange exigências e orientações adicionais referentes a atividades antes de começar uma auditoria inicial.

RESOLUÇÃO CFC N 1.221/09 = Aprova a NBC TA 520 – Procedimentos Analíticos.

Esta Norma trata do uso de procedimentos analíticos pelo auditor como procedimentos substantivos (procedimentos analíticos substantivos). Esta Norma também trata da responsabilidade do auditor em realizar procedimentos próximos do final da auditoria que o auxiliam formar uma conclusão geral sobre as demonstrações contábeis. A NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente, item 6(b), trata do uso de procedimentos analíticos como procedimentos de avaliação de risco.

RESOLUÇÃO CFC N 1.222/09 = Aprova a NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria.

Esta Norma se aplica quando o auditor independente decide usar amostragem na execução de procedimentos de auditoria. Esta Norma trata do uso de amostragem estatística e não estatística na definição e seleção da amostra de auditoria, na execução de testes de controles e de detalhes e na avaliação dos resultados da amostra.

RESOLUÇÃO CFC N 1.223/09 = Aprova a NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas.

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente em relação a estimativas contábeis, incluindo estimativas contábeis do valor justo e respectivas divulgações em auditoria de demonstrações contábeis. Especificamente, ela discorre sobre 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, além de outras normas de auditoria, devem ser aplicadas em relação a estimativas contábeis. Inclui, também, requisitos e orientação sobre distorção de estimativas contábeis individuais e indicadores de possível tendenciosidade da administração.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.224/09 = Aprova a NBC TA 550 – Partes Relacionadas.

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor no que se refere ao relacionamento e às transações com partes relacionadas durante a execução da auditoria de demonstrações contábeis. Especificamente, ela amplia a maneira como a NBC TA 315, a NBC TA 330 e a NBC TA 240 devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção relevante associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.225/09 = Aprova a NBC TA 560 – Eventos Subsequentes.

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente em relação a eventos subsequentes na auditoria de demonstrações contábeis.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.227/09 = Aprova a NBC TA 580 – Representações Formais.

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor na obtenção de representações formais (por escrito) da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, na auditoria de demonstrações contábeis.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.228/09 = Aprova a NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, incluindo o Trabalho

dos Auditores dos Componentes.

As Normas de Auditoria aplicam-se a auditorias de grupos. Esta Norma trata das considerações especiais aplicáveis às auditorias de grupos, em particular aquelas que envolvem auditores de componente.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.230/09 = Aprova a NBC TA 620 – Utilização do Trabalho de Especialistas.

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor em relação ao trabalho de pessoa ou organização em área de especialização que não contabilidade ou auditoria, quando esse trabalho é utilizado para ajudar o auditor a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.234/09 = Aprova a NBC TA 710 – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas.

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente relacionadas às informações comparativas na auditoria de demonstrações contábeis. Quando as demonstrações contábeis do período anterior forem ou não auditadas por auditor independente antecessor, os requisitos e a orientação da NBC TA 510 referentes a saldos iniciais também se aplicam.

NBC TG Estrutura Conceitual

Esta Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos. A finalidade desta Estrutura Conceitual é:

- (a) dar suporte ao desenvolvimento de novas normas, interpretações e comunicados técnicos e à revisão dos já existentes, quando necessário;
- (b) dar suporte à promoção da harmonização das regulações, das normas contábeis e dos procedimentos relacionados à apresentação das

- demonstrações contábeis, provendo uma base para a redução do número de tratamentos contábeis alternativos permitidos pelas normas, pelas interpretações e pelos comunicados técnicos;
- (c) dar suporte aos órgãos reguladores nacionais;
 - (d) auxiliar os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis na aplicação das normas, nas interpretações e nos comunicados técnicos e no tratamento de assuntos que ainda não tenham sido objeto desses documentos;
 - (e) auxiliar os auditores independentes a formar sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com as normas, as interpretações e os comunicados técnicos;
 - (f) auxiliar os usuários das demonstrações contábeis na interpretação de informações nelas contidas, elaboradas em conformidade com as normas, as interpretações e os comunicados técnicos; e
 - (g) proporcionar aos interessados informações sobre o enfoque adotado na formulação das normas, das interpretações e dos comunicados técnicos.

NBC TA 260 (R2) – Comunicação com os Responsáveis pela Governança

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente na comunicação com os responsáveis pela governança na auditoria de demonstrações contábeis. Embora esta Norma se aplique independentemente da estrutura de governança ou do tamanho da entidade, considerações específicas se aplicam quando todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade e quanto às companhias abertas. Esta Norma não estabelece requisitos relacionados à comunicação do auditor com a administração ou os proprietários da entidade, a menos que eles também sejam responsáveis pela governança.

NBC TA 315 (R1) – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por Meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor na identificação e avaliação dos

riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade.

NBC TA 570 – Continuidade Operacional

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente, na auditoria de demonstrações contábeis, em relação ao uso do pressuposto de continuidade operacional, pela administração, na elaboração das demonstrações contábeis.

NBC TA 610 – Dispõe sobre a utilização do trabalho de auditoria interna.

Esta Norma trata da responsabilidade do auditor externo (doravante auditor independente), quando ele utilizar o trabalho dos auditores internos. Isso inclui: (a) utilizar o trabalho da função de auditoria interna na obtenção de evidência de auditoria e (b) utilizar os auditores internos para prestar assistência direta ao auditor independente, fazendo parte da equipe e trabalhando sob a direção, supervisão e revisão do auditor independente.

NBC TA 701 – Dispõe sobre a comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente.

Esta norma trata da responsabilidade do auditor de comunicar os principais assuntos de auditoria em seu relatório sobre as demonstrações contábeis. Ela visa abordar o julgamento exercido pelo auditor sobre o que comunicar em seu relatório e também a forma e o conteúdo de tal comunicação.

NBC TA 705 – Dispõe sobre modificações na opinião do auditor independente.

Esta norma trata da responsabilidade do auditor de emitir um relatório apropriado nas circunstâncias em que, ao formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis de acordo com a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, o auditor conclui que é necessária uma modificação em sua opinião sobre as demonstrações

contábeis. Esta norma também trata de como a forma e o conteúdo do relatório do auditor são afetados quando o auditor expressa uma opinião modificada. Em todos os casos, os requisitos de apresentação de relatórios referidos na NBC TA 700 se aplicam e não estão repetidos nesta norma a menos que estejam explicitamente tratados ou sejam alterados pelos requisitos desta norma.

NBC TA 706 – Dispõe sobre parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente.

Esta norma trata de comunicações adicionais incluídas no relatório do auditor independente, quando este as considerar necessárias para:

- i. chamar a atenção dos usuários para um assunto ou assuntos apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis, de tal importância que sejam fundamentais para o entendimento das demonstrações contábeis; ou
- ii. chamar a atenção dos usuários para quaisquer assuntos que não os apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis e que sejam relevantes para os usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório.

NBC TA 720 – Dispõe sobre a responsabilidade do auditor em relação a outras informações.

Esta Norma trata das responsabilidades do auditor relacionadas com as outras informações, sejam elas financeiras ou não financeiras (que não as demonstrações contábeis e o relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis), incluídas no relatório anual da entidade. Esse relatório pode ser um único documento ou um conjunto de documentos que servem à mesma finalidade.

NBC TA 800 – Auditorias de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais.

As Normas de Auditoria (NBCs TA) da série 200-700 se aplicam à auditoria de

demonstrações contábeis. A NBC TA 800 trata das considerações especiais na aplicação dessas normas à auditoria de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais.

NBC TA 805 – Auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis.

As normas de auditoria (NBCs TA) da série 200-700 se aplicam à auditoria de demonstrações contábeis e devem ser adaptadas, conforme necessário nas circunstâncias, quando aplicadas a auditorias de outras informações financeiras históricas. Esta Norma trata das considerações especiais para a auditoria de quadros isolados da demonstração contábil ou de elemento, conta ou item específico da demonstração contábil. Os quadros isolados das demonstrações contábeis e os elementos, as contas ou os itens específicos das demonstrações contábeis podem ser elaborados de acordo com a estrutura conceitual para fins gerais ou propósitos especiais. No caso de serem elaborados de acordo com a estrutura conceitual de contabilidade para propósitos especiais, a NBC TA 800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com as Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais também se aplica à auditoria.

NBC TA 810 – Trabalhos para a emissão de relatório sobre demonstrações contábeis condensadas.

Esta norma trata das responsabilidades do auditor independente relacionadas com o trabalho para a emissão de relatório sobre demonstrações contábeis condensadas derivadas de demonstrações contábeis auditadas de acordo com as normas de auditoria pelo mesmo auditor.

13.6.2.3 *De revisão de informação contábil histórica – NBC TR*

As normas brasileiras de contabilidade aplicadas à revisão convergentes com as normas internacionais de revisão emitidas pelo IFAC são:

--	--

Res. CFC nº	Descrição
001274	NBC TR 2410 – Revisão de Informações Intermediárias
001279	Altera a data de aplicação das NBC TAs e das NBC TRs

13.6.2.4 De asseguaração de informação não histórica – NBC TO

As normas brasileiras de contabilidade aplicadas à asseguaração convergentes com as normas internacionais de revisão emitidas pelo IFAC são:

Res. CFC nº	Descrição
001354	NBC TO 3402 – Relatórios de Asseguaração Contábil em Organização prestadora de serviços
NBCTO3000	Dá nova redação à NBC TO 3000
NBCTO3420(R1)	Altera a NBC TO 3420, que dispõe sobre trabalhos asseguaração

13.6.2.5 Normas técnicas ainda vigentes segundo CFC não incluídas nas anteriores

1. RESOLUÇÃO CFC Nº 986/03 = Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna.

Conceituação e Objetivos da Auditoria Interna.

2. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.133/08 = Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis.

Esta Norma estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.

3. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.134/08 = Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das

Demonstrações Contábeis.

Esta Norma estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público. A consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.

4. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.135/08 = Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno.

Esta Norma estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

5. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.136/08 = Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação Amortização e Exaustão.

Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.

6. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.138/08 = Aprova a NBC T 3.7 – Demonstração de Valor Adicionado.

O objetivo desta Norma é estabelecer critérios para elaboração e apresentação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), a qual representa um dos elementos componentes do Balanço Social e tem por finalidade evidenciar a riqueza criada pela entidade e sua distribuição, durante determinado período.

7. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.139/08 = Aprova a NBC T 19.8 – Ativo Intangível.

O objetivo da presente Norma é o de definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outra norma. Esta Norma

estabelece que uma entidade deve reconhecer um ativo intangível apenas se determinados critérios especificados nesta Norma forem atendidos. A Norma também especifica como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.

8. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.151/09 = Aprova a NBC T 19.17 – Ajuste a Valor Presente.

O objetivo desta Norma é estabelecer os requisitos básicos a serem observados quando da apuração do Ajuste a Valor Presente de elementos do ativo e do passivo quando da elaboração de demonstrações contábeis, dirimindo algumas questões controversas advindas de tal procedimento.

9. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.170/09 = Aprova a NBC T 19.20 – Estoques.

O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Esta Norma proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

10. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.172/09 = Aprova a NBC T 19.22 – Custos de Empréstimos.

Custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável formam parte do custo de tal ativo. Outros custos de empréstimos devem ser reconhecidos como despesas.

11. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.177/09 = Aprova a NBC T 19.1 – Ativo Imobilizado.

O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações. Os principais pontos a serem considerados na contabilização do ativo imobilizado são o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação aos mesmos.

12. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.178/09 = Aprova a NBC T 19.26 – Propriedade para Investimento.

O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil de propriedades para investimento e respectivos requisitos de divulgação.

13. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.179/09 = Aprova a NBC T 19.11 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

O objetivo desta Norma é definir critérios para a seleção e a mudança de políticas contábeis, juntamente com o tratamento contábil e a divulgação de mudança nas políticas contábeis, a mudança nas estimativas contábeis e a retificação de erro. A Norma tem como objetivo melhorar a relevância e a confiabilidade das demonstrações contábeis da entidade, bem como permitir sua comparabilidade ao longo do tempo com as demonstrações contábeis de outras entidades.

14. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.180/09 = Aprova a NBC T 19.7 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

O objetivo desta Norma é estabelecer que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

15. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.184/09 = Aprova a NBC T 19.12 – Eventos

Subsequente.

O objetivo desta Norma é determinar:

- a) quando a entidade deve ajustar suas demonstrações contábeis com respeito : eventos subsequentes ao período contábil a que se referem essas demonstrações; e
- b) as informações que a entidade deve divulgar sobre a data em que é concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis e sobre os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem essas demonstrações.

16. RESOLUÇÃO CFC Nº1.185/09 = Aprova a NBC T 19.27 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

O objetivo desta Norma é definir a base para a apresentação das demonstrações contábeis, para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades. Nesse cenário, esta Norma estabelece requisitos gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes para a sua estrutura e os requisitos mínimos para seu conteúdo.

17. RESOLUÇÃO CFC Nº1.189/09 = Aprova a NBC T 19.2 – Tributos sobre o Lucro.

O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil para os tributos sobre o lucro. A questão principal na contabilização dos tributos sobre o lucro é como contabilizar os efeitos fiscais atuais e futuros de:

- a) futura recuperação (liquidação) do valor contábil dos ativos (passivos) que são reconhecidos no balanço patrimonial da entidade; e
- b) operações e outros eventos do período atual que são reconhecidos nas

demonstrações contábeis da entidade.

18. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.255/09 = Aprova a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emite suas normas, interpretações e comunicados técnicos de forma convergente com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB e promoção do uso dessas normas em demonstrações contábeis para fins gerais no Brasil e outros relatórios financeiros. Outros relatórios financeiros compreendem informações fornecidas fora das demonstrações contábeis que auxiliam na interpretação do conjunto completo de demonstrações contábeis ou melhoram a capacidade do usuário de tomar decisões econômicas eficientes.

19. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.273/10 = Altera as NBC T 3.8, 7, 10.23, 19.20, 19.27 e 19.36.

As filiais, as agências, as sucursais ou as dependências, e mesmo uma controlada no exterior, as quais não se caracterizam como entidades independentes mantidas por investidoras brasileiras no exterior, por não possuírem, por exemplo, corpo gerencial próprio, autonomia administrativa, não contratarem operações próprias, utilizarem a moeda da investidora como sua moeda funcional e funcionarem, na essência, como extensão das atividades da matriz, devem normalmente ser consideradas para fins do reconhecimento das variações cambiais de investimento no exterior como extensão das atividades da investidora. Nesse caso, é provável que a moeda funcional dessa atividade no exterior seja a mesma da investidora.

20. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.287/10 = Aprova a NBC T 19.42 – Resultado por Ação.

O objetivo desta Norma é estabelecer princípios para a determinação e a apresentação do resultado por ação, a fim de melhorar as comparações de

desempenho entre diferentes companhias (sociedades por ações) no mesmo período, bem como para a mesma companhia em períodos diferentes. Mesmo que os dados do resultado por ação tenham limitações por causa das diferentes políticas contábeis que podem ser usadas para determinar resultados, um denominador determinado consistentemente melhora os relatórios financeiros. O foco desta Norma está no denominador do cálculo do resultado por ação.

13.6.3 Comunicados técnicos

Os comunicados técnicos vigentes nessa data são:

Resolução	Descrição do comunicado
001155	Aprova o Comunicado Técnico CTA 01
001320	CTA 02 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas
001321	CTA 03 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Instituições Financeiras e Demais Instituições Autorizadas a Funcionar pelo Banco Central do Brasil (BCB)
001322	CTA 04 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Entidades Supervisionadas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP)
001331	CTA 05 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Fundos de Investimento
001332	CTA 06 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Companhias Abertas, conforme facultado pela Deliberação CVM nº 656/11

001333	CTA 07 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Entidades Supervisionadas pela ANS
001334	CTA 08 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC)
001335	CTA 09 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Entidades de Incorporação Imobiliária
001336	CTA 10 – Emissão do Relatório (Parecer) do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Pequenas e Médias Empresas
001338	CTA 11 – Emissão de Relatórios de Revisão das Informações Trimestrais do ano de 2010
001378	Altera anexos dos CTAs 02, 03, 04, 08, 09 e CTRs 01, 02
001386	CTA 09 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis do exercício social encerrado em, ou a partir de, 31 de dezembro de 2010 de entidades de incorporação imobiliária
001387	CTA 12 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis de Grupo Econômico
001388	CTA 13 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas de Entidades Supervisionadas pela ANS
	CTA 14 – Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis de Instituições Autorizadas a Funcionar

001393	pele BCB, em decorrência da opção facultada para diferimento do resultado líquido negativo
001405	CTA 15 – Emissão de Relatório de Auditoria sobre as Demonstrações Contábeis Intermediárias Individuais de Entidades Supervisionadas pela SUSEP, referentes ao semestre findo em 30 de junho de 2012
001410	CTA 16 – Emissão de Relatório de Auditoria sobre a Base de Contribuições dos Agentes Financeiros ao Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS)
CTA 17	Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas em decorrência de alterações introduzidas para o Teste de Adequação de Passivos pela SUSEP
CTA 18	Emissão do Relatório do Auditor Independente e procedimentos de auditoria requeridos quando da reapresentação de demonstrações contábeis ou informações intermediárias
CTA 19	Orientação aos auditores independentes sobre o entendimento a respeito dos procedimentos adotados, ou a serem adotados, pela administração das entidades na avaliação dos assuntos contidos na Medida Provisória 627/13
CTA 20	Orientação aos auditores independentes sobre os padrões técnicos e profissionais a serem observados para emissão de laudo de avaliação dos ativos líquidos a valor contábil ou dos ativos líquidos contábeis ajustados a preços de mercado
	Orientação para emissão de relatório do auditor independente sobre as Demonstrações Contábeis Consolidadas do Conglomerado

CTA 21	Prudencial das instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, exceto cooperativas de crédito, a que se refere a Resolução no 4.280 do Conselho Monetário Nacional (CMN), de 31 de outubro de 2013 e regulamentações complementares
CTA 22	Procedimentos de auditoria a serem considerados para aplicação do CTG 08
CTA 23	Dispõe sobre procedimentos que devem ser observados quando o auditor independente for contratado para emitir Carta-Conforto em conexão com processo de oferta de títulos e valores mobiliários



Auditoria das Disponibilidades

14.1 OBJETIVO DE AUDITORIA

A auditoria do disponível tem a finalidade de:

- a) determinar sua existência, que poderá estar na empresa, em bancos ou com terceiros;
- b) determinar se é pertencente à empresa;
- c) determinar se foram utilizados os princípios e as práticas usuais de contabilidade;
- d) determinar a existência de restrições de uso ou de vinculações em garantia;
- e) determinar se está corretamente classificado no balanço patrimonial e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.

14.2 NORMAS E PROCEDIMENTOS DE CONTABILIDADE

I – Disponibilidades (Caixa e Equivalentes de caixa)

1. Disponibilidade são recursos de propriedades da entidade, representadas por caixa e equivalentes de caixa, à disposição para uso imediato e irrestrito.

2. Caixa ou equivalente de caixa: na movimentação dos recursos financeiros, incluem-se não somente saldo de moeda em caixa ou depósito em conta bancária, mas, também, outros tipos de contas que tenham as mesmas características de liquidez e de disponibilidade imediata. Como equivalentes de caixa, devem ser consideradas as

aplicações financeiras com características de liquidez imediata.

3. São consideradas como disponibilidades:

- a) o numerário em mãos, em trânsito e os saldos bancários que possam ser livremente utilizados;
- b) os cheques à vista em poder da entidade;
- c) as aplicações em título negociáveis com conversibilidade imediata; e
- d) as aplicações em ouro.

4. Não são considerados como disponibilidades:

- a) o numerário cuja utilização seja limitada ou imediata por restrição de qualquer natureza;
- b) os saldos credores representados por saques e descoberto, que devem ser apresentados como parcela do passivo circulante. Quando a entidade opera com mais de uma conta no mesmo estabelecimento bancário, é admissível a prática de compensar um saldo bancários credor contra os saldos devedores das demais contas, apresentando o resultado líquido no ativo ou passivo circulante conforme seja ele devedor ou credor;
- c) os cheques emitidos e entregue aos beneficiários, mesmo que ainda não sacados dos estabelecimentos bancários;
- d) as cauções em dinheiro para garantia de concorrências ou contrato de fornecimento de mercadorias ou serviços, mesmo que no futuro o reembolso seja efetuado em numerário;
- e) as aplicações em título negociáveis, que não tenham conversibilidade imediata;
- f) os títulos de crédito endossados para cobrança através de estabelecimento bancário, enquanto o crédito não for efetivamente registrado na conta bancária da entidade. O valor líquido das duplicatas, letras de câmbio e promissórias descontadas passam a construir disponibilidade bancária somente quando é concluída a operação de desconto; e

g) as aplicações temporárias em ação.

II – Critérios de Avaliação

1. Como as contas do disponível são representadas, na maioria das vezes, pelo seu valor nominal, geralmente não existe dificuldade de avaliação.

2. As disponibilidades em moeda estrangeira devem ser convertidas na data do balanço em moeda corrente do País, à taxa vigente naquela data.

3. As aplicações em títulos negociáveis com conversibilidade imediata devem ser avaliadas pelo custo de aquisição, acrescidos dos rendimentos calculados proporcionalmente ao período decorrido desde a data de aquisição e deduzido, se necessário, da provisão para ajuste ao valor de mercado.

4. As aplicações temporárias em ouro e em ações (na forma de ativo financeiro) devem ser avaliadas a valor de mercado.

III – Apresentação nas Demonstrações Contábeis

1. Os saldos em caixa e em bancos com destinação específica, seja para atender à liquidação de passivos, seja para constituição de fundos de aquisição de títulos, investimentos ou bens para o ativo permanente, devem ser, preferencialmente, excluídos do disponível e reclassificados para o grupo do balanço a que se refere a destinação específica de tais recursos. Se houver razões justificadas que não recomendem sua reclassificação, tal vinculação específica deve ser revelada no próprio balanço ou em notas explicativas.

2. Havendo no disponível valores relativos na aplicação em títulos de conversibilidade imediata, os seguintes dados devem ser divulgados em notas explicativas:

- a) a modalidade de aplicação;
- b) a base de avaliação dos títulos; e
- c) o valor de mercados dos títulos, caso seja superior ao valor de mercado apresentado no balanço.

14.3 REVISÃO DO CONTROLE INTERNO

A revisão do controle tem a finalidade de determinar qual a confiabilidade depositada no controle interno, para que se possam definir quais e quando os procedimentos de auditoria serão utilizados e em qual extensão.

Como cada companhia é uma entidade diferente, os controles internos nem sempre se equivalem, pois dependem dos valores envolvidos, do pessoal existente ou da quantidade de contas existentes. Muito embora isto seja variável de empresa para empresa, é conveniente que o estabelecimento do controle interno envolva pontos fortes que auxiliem e que concedam alguma segurança à administração.

Entre os vários tipos de controle, podemos citar alguns que servem de fortalecimento de controle interno para a área do disponível e que podem ser utilizados de forma quase padrão pelas diversas empresas:

- segregação de funções entre a custódia de valores e a contabilização;
- sistema de autorização e aprovação para pagamento;
- conciliações bancárias periódicas e revisadas por pessoa independente da s preparação;
- utilização de fichas de razão individuais para as diversas contas do disponível;
- utilização de duas pessoas independentes para a assinatura de cheques;
- abertura de contas bancárias pela administração;
- sistema de fundo fixo para os valores mantidos em mãos;
- cancelamento de documentação comprobatória após o pagamento;
- controle de pagamentos para evitar atrasos e, conseqüentemente, multas ou juros de mora; e
- controle diário dos recebimentos e acompanhamento entre o valor depositado e o efetivamente recebido.

Há que se ter em mente que os controles citados não são os únicos existentes e que, quando o auditor efetuar a avaliação do controle interno, deverá atentar

especialmente, verificando se os controles existentes realmente funcionam, medir as possíveis deficiências de controle para determinar qual o risco envolvido e quais os procedimentos de auditoria a serem praticados para conseguir formar sua opinião adequadamente.

14.4 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria são as ferramentas que o auditor utiliza para a realização de seus trabalhos. Os procedimentos de auditoria que serão utilizados para o auditor atingir os objetivos previamente delineados são vários, dependendo das circunstâncias, da efetividade de controle interno e da materialidade envolvida.

Entretanto, podemos citar, entre outros, alguns procedimentos ilustrativos que poderão ser utilizados durante a execução dos trabalhos de auditoria:

- a) Exame físico { contagem de caixa ou fundo fixo;
contagem de aplicações financeiras.
- b) Confirmação { confirmação de saldos bancários;
confirmação das pessoas autorizadas a assinar;
confirmação de aplicações financeiras.
- c) Documentos originais { exame documental dos cheques pagos;
exame documental dos avisos bancários;
exame documental de aplicações financeiras;
exame de atas de assembleias ou de reunião;
exame de contratos.
- d) Cálculos { soma das conciliações;
soma do razão auxiliar de bancos;
cálculos de juros pagos ou recebidos.
- e) Escrituração { exame de conta de razão de bancos;
exame de conta de razão de caixa;
exame de conta de aplicações financeiras.
- f) Investigação { exame detalhado da documentação de pagamento ou recebimento;
exame detalhado de aplicações financeiras adquiridas ou resgatadas.
- g) Inquérito { variação do saldo do disponível;
explicação para a documentação examinada.
- h) Registros auxiliares { exame do razão analítico de bancos;
exame do diário auxiliar de bancos;
exame do registro de recebimentos;
exame do registro de pagamentos.
- i) Correlação { relacionamento de recebimentos com as contas a receber;
relacionamento dos pagamentos com as contas a pagar;
relacionamento dos juros pagos com a despesa.
- j) Observação { classificação adequada das contas;
observação dos princípios de contabilidade;
manutenção de volume alto de contas não movimentadas.

14.5 ORIENTAÇÃO PARA A AUDITORIA

O exame da auditoria efetuado na área do disponível tem por finalidade atingir objetivos previamente determinados. Definido isso, o programa de auditoria deve ser considerado para evitar trabalhos desnecessários ou enfoque incorreto. Entretanto, o auditor deve ter a mente aberta para não se guiar cegamente pelo programa, e não deixar de observar fatos importantes não previstos no programa original inclusive valores e transações ora compatíveis com as operações da empresa. Caso isto ocorra, o programa original deve ser modificado para atingir os itens não programados originalmente.

A seleção e a data de aplicação dos procedimentos de auditoria devem estar definidas com base na eficiência dos controles e na materialidade envolvida.

Quando os controles internos sobre o disponível forem considerados adequados, os exames de auditoria podem ser realizados em data anterior à do encerramento das demonstrações financeiras, executando procedimentos alternativos entre a data auditada e a de final de ano, para certificar-se da veracidade do saldo final.

No caso de os controles internos serem considerados deficientes, é preferível que os exames de auditoria sejam realizados na data de encerramento das demonstrações contábeis.

Na auditoria do disponível, deve-se levar em conta a possibilidade de irregularidades, pois é mais vulnerável do que os outros ativos. Portanto, o auditor, ao realizar o trabalho do disponível, deve levar em consideração os seguintes aspectos:

- verificação das disponibilidades;
- contagem física de caixa;
- dissimulação de faltas de caixa; e
- exame de pagamentos e recebimentos.

14.6 VERIFICAÇÃO DAS DISPONIBILIDADES

A verificação das disponibilidades envolve os requisitos básicos para a

constatação da existência das disponibilidades quanto ao saldo existente e ao saldo com base nos registros contábeis, determinando se todas as operações foram registradas.

Quando da verificação das disponibilidades, o auditor deve determinar:

- a) *existência de vários caixas*: para programação de seus trabalhos, se os caixas serão contados ao mesmo tempo, de acordo com a materialidade, ou ainda em bases rotativas;
- b) *fundo fixo ou caixa*: para identificação da data para contagem, uma vez que o fundo fixo é composto de numerário imutável e o caixa engloba todas as operações de dinheiro;
- c) *existência de várias contas bancárias*: para identificação das contas mantidas pela empresa e procedimentos que serão utilizados;
- d) *manutenção de contas especiais*: para programação dos procedimentos a serem seguidos com relação a estas. Por exemplo: *overdraft* (limite de crédito), dividendos, salários etc.;
- e) *contas bancárias encerradas*: para identificação de que realmente as contas foram encerradas formalmente e de que não houve operações após o encerramento.

14.7 CONTAGEM DE CAIXA

Para a realização de contagem de caixa, o auditor deve tomar os cuidados necessários para que esta tenha realmente validade. Entre os cuidados, o auditor deve preocupar-se com os seguintes:

- a) *contagem surpresa*: para evitar possíveis manipulações ou artifícios que vislumbrem encobrir falta de numerário;
- b) *número de caixas existentes*: para evitar a manipulação e transferência de fundos entre estas. Neste caso, o auditor deve julgar se todas serão contadas ao mesmo tempo ou se serão realizadas contagens rotativas;

- c) *presença do responsável*: a contagem do caixa deve ser realizada com a presença do responsável pelo numerário. Na entrega do numerário contado, deve ser obtido o recibo de entrega assinado pelo responsável para isentar o auditor de quaisquer diferenças porventura existentes ou reclamações posteriores;
- d) *papel de trabalho*: ao realizar a contagem, o auditor deve preencher seu papel de trabalho a tinta, observando os seguintes aspectos:
- nome do fundo ou do caixa;
 - nome do responsável pelo numerário;
 - data e hora da realização da contagem;
 - listagem de todos os itens constantes do caixa; e
 - recibo de devolução de numerário contado.

Se durante a contagem forem observados outros itens que não numerário, o auditor deve efetuar uma listagem dos itens observados, reunindo todos os possíveis subsídios de forma clara. Como exemplo: cheques, vales, despesas etc. Para esses casos, o auditor deve obter as explicações de imediato e proceder ao acompanhamento subsequente da resolução desses itens, uma vez que podem envolver possíveis dissimulações de numerário, como:

- utilização de numerário de outros fundos;
- descontos de cheques de terceiros;
- empréstimos temporários;
- comprovantes falsificados; e
- cheques de realização duvidosa.

14.8 CONTAS BANCÁRIAS

Na verificação das contas bancárias, o auditor pode valer-se de vários procedimentos para atingir seus objetivos. Entretanto, quando de sua verificação, o auditor deve preocupar-se com os seguintes aspectos:

- a) *conciliações bancárias*: obter as conciliações bancárias e certificar-se de que as pendências são decorrentes de operações normais. As pendências, dependendo de sua materialidade, devem ser cuidadosamente examinadas para evitar possíveis ativos, passivos ou despesas não contabilizadas em seu período de competência;
- b) *confirmação*: obter confirmação independente sobre os saldos bancários e, dependendo da confiabilidade do controle interno, também o extrato bancário;
- c) *extrato bancário*: selecione um período para exame no extrato bancário, contendo um período imediatamente anterior e um período imediatamente subsequente à data-base examinada, para determinar que:
 - todos os débitos e créditos são normais e foram contabilizados em tempo hábil;
 - todos os débitos e créditos pendentes de conciliações são comprovados no período subsequente; e
 - as transferências de fundos são completadas em tempo hábil.

14.9 APLICAÇÕES FINANCEIRAS

As aplicações financeiras são aplicações temporárias de numerário com prazo de resgate de curtíssimo prazo.

Geralmente, a sobra de numerário é utilizada pela companhia para aplicação no mercado aberto como forma de obter retorno financeiro utilizando eficazmente todos os valores disponíveis.

A verificação do auditor para as aplicações é quase idêntica à do caixa, devendo prever os procedimentos de auditoria aplicáveis às circunstâncias que podem ser de contagem física ou de confirmação com os custodiantes, exame da documentação comprobatória das aplicações e resgastes, diferenciando-se apenas quanto à apuração da receita pertinente ao exercício auditado, que deve ser contabilizada em seu período de competência.

14.10 EXEMPLO PRÁTICO

Jogo de papéis de trabalho final após cumpridos todos os procedimentos do programa de trabalho, exceto quanto à parte de encerramento do trabalho, que está contida no Capítulo 25.

Programa de trabalho – Anexo 1.

BLA – Balancete de Trabalho-Ativo – Anexo 2.

1-A – Lançamentos de ajuste e/ou reclassificação – Anexo 3.

2-A – Pontos de recomendação – Anexo 4.

A – Disponível – Anexo 5.

A-1 – Caixa – Anexo 6.

A-2 – Bancos conta movimento – Anexo 7.

A2-1 – Banco Paulista – Anexo 8.

A2-2 – Banco Carioca – Anexo 9.

A2-3 – Banco Capixaba – Anexo 10.

*Cia. Bronze
Disponibilidades
31-12-X2*

<i>Programa de Trabalho</i>	<i>Tempo Estimado</i>	<i>Ref.</i>	<i>Indicação dos Exames</i>
I – OBJETIVOS DE AUDITORIA			
<ol style="list-style-type: none"> 1. A disponibilidade registrada existe, isto é, encontra-se nos bancos ou em poder da empresa. 2. A disponibilidade de propriedade da empresa está integralmente incluída no balanço patrimonial e a de terceiros, excluída do mesmo. 3. A disponibilidade está contabilizada de acordo com os princípios e as práticas usuais de contabilidade. 4. A disponibilidade está livre de restrições de uso, penhoras e vinculações em garantia. 5. A disponibilidade está corretamente descrita e classificada no balanço patrimonial, e as divulgações cabíveis foram feitas no balanço ou em notas explicativas. 			
II – DETERMINAÇÃO DO ESCOPO DO TRABALHO			
Baseado na revisão do controle interno realizado (vide pontos fracos descritos no wp 2-A – Anexo 4, nºs 1 e 2) e na materialidade envolvida, determinamos que o escopo do disponível será o de contagem de caixa e seu <i>follow-up</i> , confirmação e exame das conciliações bancárias na data-base de 31-12-X2.			
III – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA			
<i>Preliminar</i>			
1. Revise as contas do razão para determinar os bancos em que a companhia possui contas bancárias e “circularize-as” na data de 31-12-X2.	1/2	A-2 (Anexo 7)	Nota
2. Compareça ao escritório da companhia na data de 31-12-X2, às 18 horas, e proceda à contagem física como segue:	1	A-1 (Anexo 6)	✓ T –
a) conte os valores e documentos em poder do caixa;			
b) some a contagem física realizada;			
c) confira o saldo apurado com o boletim de caixa.			
3. Ao devolver os itens contados fisicamente, obtenha do caixa o recibo de devolução devidamente assinado.	1/2	A-1 (Anexo 6)	Recibo de devolução
4. Revise o papel de trabalho de contagem atentando para os itens que lhe pareçam anormais.		A-1 (Anexo 6) 2-A (Anexo-4)	Nº 3

Final

5. Obtenha a composição do disponível e execute os seguintes procedimentos:
- a) soma;
 - b) confira o saldo em 31-12-X1 com os papéis de trabalho do ano anterior;
 - c) confira o saldo em 31-12-X2 com o razão;
 - d) cruze referências com as folhas subsidiárias ao balanço.

1/2

A
(Anexo 5)

†
✓
✓
REF.

Caixa

6. Tendo em vista a contagem de caixa realizada na data de 31-12-X2, proceda como segue:
- a) cruze referência com a posição do disponível;
 - b) caso a contagem física tenha revelado outros itens que não numerário, observe qual o tratamento contábil dispensado a estes, e, caso aplicáveis, proponha ajustes ou recomendações.

1/2

A-1
(Anexo 6)

REF.
(a) (b) (c)
Nº 1 a 4
Nº 3 e 4

1-A
(Anexo 3)
2-A
(Anexo 4)

Bancos

7. De posse da composição dos bancos conta movimento, faça:
- a) soma;
 - b) cruze referência com as conciliações do disponível;
 - c) confira os saldos com o razão.
8. Para os bancos cujo saldo confirmado esteja em desacordo com o saldo contábil, obtenha a conciliação bancária e efetue os seguintes procedimentos:
- a) soma;
 - b) cruze referência entre a resposta e o saldo constante da conciliação;
 - c) cruze referência entre o saldo do razão constante da conciliação com a composição dos bancos conta movimento;
 - d) para os valores não considerados pelo banco, examine-os documentalmente e constate que tenham sido apresentados no extrato do período subsequente;
 - e) para os valores não considerados pela companhia, constantes da conciliação bancária, examine os documentos comprobatórios. Caso contrário, obtenha explicações necessárias.
- Atenção deve ser dada ao tratamento contábil dispensado a esses itens.

1/2

A-2
(Anexo 7)

†
REF.
✓

2

A2-1
A2-2
A2-3
(Anexos 8,
9, 10)

†
(I)
REF.

A2-1
A2-2
A2-3

✓
✓ ^
✓ x ✕

A2-1
A2-2
A2-3
1-A
(Anexo 3)
2-A
(Anexo 4)

(a)
(a) (b)
(a) (b) (c)
Nº 5 a 7
Nº 5 e 6

<i>Geral</i>			
9. Revise seu trabalho, verificando se ele contém todas as evidências necessárias e se todos os objetivos de auditoria foram cumpridos.	1	A (Anexo 5)	Nota
10. Revisão do supervisor.	2		Revisão
11. Revisão do gerente.	2	–	Aprovação
<i>Encerramento do trabalho</i>			
12. Discussão com o cliente quanto aos lançamentos de ajustes e/ou reclassificações apurados no transcórrer do trabalho.	1		
13. Discussão com o cliente quanto aos pontos de recomendação apurados no transcórrer do trabalho.	1		
14. Conclusão atendendo aos objetivos da área.	1		

A. Reis

FEITO

Will

REVISADO

F. Geraldo

APROVADO

Cia. Bronze
Balancete de Trabalho – Ativo
31-12-X2

BLA

Descrição	Ref.	Saldo		Ajustes		Saldo Ajustado
		31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
<i>Circulante:</i>		✓	✓			
Disponibilidades	A	78.400	104.250			
Contas a receber		707.940	780.080			
Estoques		1.026.600	1.543.650			
Despesas antecipadas		82.400	89.380			
		1.895.340	2.517.360			
<i>Não circulante:</i>		†	†			
Realizável a longo prazo		242.400	292.900			
Investimentos		240.000	326.800			
<i>Imobilizado:</i>						
Bens em operação		2.451.300	2.980.000			
Depreciações acumuladas		(638.190)	(689.780)			
		1.813.110	2.290.220			
		†	†			
		4.190.850	5.427.280			
		†	†			

- ✓ Conforme balancete do Razão.
- ✓ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3	Will	9-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Bronze
 Lançamento de ajuste e/ou reclassificação
 31-12-X2

1-A

Nº	Ref.	Descrição	Ativo D (C)	Passivo (D) C	Resultado (D) C
1	A-1	Despesas administrativas			
		Materiais de escritório			(3.500)
		Outras despesas			(2.800)
		a Caixa			
		Despesas não contabilizadas em regime de competência	(6.300)		
2	A-1	Outras contas a receber	7.100		
		a Caixa	(7.100)		
		Vale e diferença de caixa			
3	A-1	Outras despesas administrativas			(1.500)
		a Outras contas a pagar		1.500	
		Contabilização de despesa de táxi em regime de competência			
4	A-1	Outras contas a receber	1.500		
		a Caixa	(1.500)		
		Adiantamento de despesa			
5	A2-1	Despesas bancárias			(100)
		Despesas de juros s/ empréstimo			(12.370)
		a Bancos	(12.470)		
		Despesas constantes da conciliação bancária			
6	A2-3	Despesas bancárias			(1.200)
		a Bancos	(1.200)		
		Despesas de comissões bancárias			
7	A2-3	Bancos	12.400		
		a Duplicatas a receber	(12.400)		
		Duplicata recebida e não baixada contabilmente			

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	8-2-X3	Will	9-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Bronze
Pontos de recomendação
1-12-X2

2-A

<i>Nº</i>	<i>Ref.</i>	<i>Ponto observado</i>	<i>Possível consequência</i>	<i>Recomendação</i>
1	CI	<i>Não é utilizado o sistema de fundo fixo</i>	<i>Utilização indevida de numerário</i>	<i>Adoção do sistema de fundo fixo</i>
2	CI	<i>Os documentos não são cancelados após o pagamento</i>	<i>Reapresentação dos documentos</i>	<i>Cancelamento da documentação comprobatória de pagamento</i>
3	A-1	<i>Existência de vales em poder do caixa há longa data</i>	<i>Utilização indevida de numerário</i>	<i>Descontinuação da prática da utilização de vales e contagens periódicas por pessoa independente</i>
4	A-1	<i>Existência de despesas em poder do caixa e não contabilizadas</i>	<i>Demonstrações contábeis incorretas e não reconhecimento de despesas em regime de competência</i>	<i>Informação tempestiva de todas as despesas para o reconhecimento contábil imediato</i>
5	A2-2	<i>Lançamentos incorretos entre as contas bancárias</i>	<i>Possibilidade de emissão de cheque de valor superior ao disponível em banco</i>	<i>Revisão permanente dos lançamentos contábeis por pessoa independente</i>
6	A2-2	<i>Despesas bancárias pendentes há longa data nas conciliações</i>	<i>Demonstrações contábeis incorretas</i>	<i>Regularização tempestiva de todas as pendências constantes das conciliações bancárias</i>

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	10-11-X2 8-2-X3	Will	19-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Bronze
Disponível
31-12-X2

A

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
1001	Caixa	A-1	✓ 20.200	✓ 27.500			
1002	Bancos conta movimento	A-2	58.200	76.750			
		BLA	78.400	104.250			
			†	†			

Nota: Durante o transcorrer do trabalho, baseado nas confirmações recebidas e no relacionamento com outros anos de trabalho, constatei a inexistência de restrições às contas bancárias da companhia.

A. Reis

- ✓ Conferido com o Razão.
- ✓ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	8-2-X3	Will	9-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Bronze
Caixa
31-12-X2

A-1

Contagem de caixa em 31-12-X2 às 18h

	Ref.	Valor
Saldo em dinheiro		12.600 ✓
N.F. 640 de João da Silva – compra de açúcar	(a)	2.800 ✓
N.F. do Bazar S. José – Material de papelaria		3.500 ✓
Recibo de adiantamento a Antônio Manoel para despesa de táxi	(c)	1.500 ✓
Vale nominal a Francisco Pereira de 8-6-X1	(b)	<u>7.000</u> ✓
		27.400
Diferença de falta do numerário no caixa	(b)	<u>100</u>
Saldo conforme boletim do caixa	A	<u>27.500</u> ✓
		†

Recibo-devolução

Recebi do Sr. Ary Reis (auditor da XYZ Auditores Associados) a quantia de \$ 27.400 (vinte e sete mil e quatrocentos), os quais me foram devolvidos como acima demonstrado.

Declaro ter presenciado a contagem e não dispor de outros valores da Cia. Bronze que não tenham sido entregues para a contagem do Sr. Ary Reis.

SBC 31-12-X2
Francisco Pereira (caixa)

- (a) Valores correspondentes a despesas e não classificáveis como disponível. Ver ponto de ajuste nº 1 no wp 1-A e ponto de recomendação nº 4 no wp 2-A.
- (b) Vale datado de 8-6-X1 do caixa, que afirmou que seria devolvido de imediato. Ver ponto de recomendação nº 3 no wp 2-A. Como o valor não foi reembolsado. Ver ponto de reclassificação nº 2 no wp 1-A em conjunto com a diferença de caixa.
- (c) Examinei a prestação de contas de 2-1-X3; valor integralmente gasto em despesas de táxi em 31-12-X2. Ver ponto de ajuste nº 3 e de reclassificação nº 4 no wp 1-A.

✓ Conferido com o boletim de caixa.

✗ Inspeccionado fisicamente.

† Somado

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	31-12-X2 8-2-X3	Will	9-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Bronze
Bancos c/ movimento
31-12-X3

A-2

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Saldo conforme extrato	Valores não considerados				Saldo conforme razão
				Pelo Banco		Pela Cia.		
				Débito	Crédito	Débito	Crédito	
1002-1	Banco Paulista	A2-1	85.400	(65.000)	-	12.470	-	32.870 ✓
2	Banco Carioca	A2-2	82.939	(17.494)	9.052	1.893	(45.000)	31.390
3	Banco Capixaba	A2-3	276.600	(298.110)	45.000	1.400	(12.400)	12.490
		A	444.939	(380.604)	54.052	15.763	(57.400)	76.750 †
			†	†	†	†	†	

Nota: Revisei as contas do razão, constatando que as três contas bancárias acima eram as únicas existentes, as quais foram por mim confirmadas na data-base de 31-12-X2.

A. Reis

✓ Conferido com o Razão.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	8-2-X3	Will	9-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Bronze
Banco Paulista
31-12-X2

A2-1

Conciliação Bancária			
Saldo pelo extrato bancário	①	85.400	Srs. Auditores:
Valores não considerados pelo banco:			Confirmamos que o saldo em conta corrente da Cia. Bronze em 31-12-X2 é de \$ 85.400. ①
Cheque nº 15 – 29-12-X2	6.800 ✓		Sem mais, firmamo-nos
Cheque nº 16 – 29-12-X2	35.000 ✓		
Cheque nº 17 – 30-12-X2	10.400 ✓		
Cheque nº 18 – 31-12-X2	<u>12.800</u> ✓	(65.000)	
Valores não considerados pela Cia.:			Atenciosamente
Aviso de débito nº 485372	100		<i>BP</i>
Aviso de débito nº 497811	① { <u>12.370</u>	<u>12.470</u>	
Saldo conforme Razão	A-2	<u>32.870</u>	Banco Paulista
		†	

- ① Conforme avisos, os débitos examinados correspondem a despesa de talões de cheques e juros sobre empréstimos não contabilizados em regime de competência. Ver ponto de ajuste nº 5 no w/p 1-A.
- ✓ Conferido com as cópias de cheques e duplicatas quitadas nas datas acima, tratando-se de operações normais (pagamento a fornecedores), que foram apresentadas no extrato de 5-1-X3.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	8-2-X3	Will	9-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Bronze
Banco Carioca
31-12-X2

A2-2

Conciliação Bancária		
Saldo pelo extrato bancário	①	82.939
Valores não considerados pelo banco:		
Cheque nº 78122801		(17.494) ✓
Aviso de crédito nº 485		9.052 ^
Valores não considerados pela Cia.:		
Depósito nº 001	A2-3	(45.000) (a)
Aviso de débito de 02-01-X1.	(b)	<u>1.893</u>
Saldo conforme razão	A-2	<u>31.390</u> †

Srs. Auditores:
Confirmamos que o saldo em conta corrente da Cia. Bronze em 31-12-X2 é de \$ 82.939. ①
Sem mais, firmamo-nos

Atenciosamente
BE

Banco Carioca

- (a) Examinei o slip de depósito autenticado e o slip de lançamento contábil, observando ter sido incorretamente lançado no Banco Capixaba, pois foi efetivamente depositado no Banco Carioca. Como não há efeito nas demonstrações contábeis, proponho um ponto de recomendação nº 5 no wp 2-A.
- (b) O aviso de débito não foi recebido até a presente data; portanto, somente examinei o extrato bancário desta data (2-1-X1). Vide ponto de recomendação nº 6 no wp 2-A.
- ✓ Examinei cópia de cheque e duplicata quitada do fornecedor de 28-12-X2. Apresentada no extrato subsequente em 3-1-X3.
- ^ Examinei a ordem de pagamento da filial do Paraná de 31-12-X2. Somente foi creditada pelo banco em 2-1-X3.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	8-2-X3	Will	9-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Bronze
Banco Capixaba
31-12-X2

A2-3

Conciliação Bancária			
Saldo pelo extrato bancário	①	276.600	
Valores não considerados pelo banco:			
Cheque nº 403 – 27-12-X2		270.000 ✓	
Cheque nº 404 – 31-12-X2		23.010 ✗	
AL 743 – Despesas bancárias		<u>5.100</u> ✗	(298.110)
Depósito nº 001		A2-2	45.000
Valores não considerados pela Cia.:			
Aviso de débito nº 4606	Ⓐ	1.200	
Aviso de débito nº 4532	Ⓑ	<u>200</u>	1.400
Aviso de crédito nº 3907	Ⓒ		(12.400)
Saldo conforme Razão	A-2	<u>12.490</u>	<u>†</u>

Srs. Auditores:

Confirmamos que o saldo em conta corrente da Cia. Bronze em 31-12-X2 é de \$ 276.600. ①

Sem mais, firmamo-nos

Atenciosamente

B. Ca

Banco Capixaba

- Ⓐ Despesa de comissão bancária pelo recebimento de duplicatas em cobrança não reconhecida pela Cia.: Ver ponto de ajuste nº 6 no wp 1-A.
- Ⓑ Aviso estornado pelo banco em 2-1-X3 e correspondente a engano cometido pelo banco.
- Ⓒ Corresponde ao recebimento de duplicatas em cobrança bancária, sendo que o aviso de crédito foi recebido pela Cia. em 3-1-X3, data em que foi contabilizado. Ver ponto de reclassificação nº 7 no wp 1-A.
- ✗ Examinei o borderô de desconto de duplicata constatando o valor acima, que somente foi considerado pelo banco em 2-1-X3.
- ✓ Examinei a cópia de cheque e o aviso bancário da data que se refere; o débito no extrato ocorreu em 4-1-X3.
- ✓ Examinei a cópia de cheque e a duplicata quitada do fornecedor na data que se refere. O débito no extrato ocorreu em 2-1-X3.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	8-2-X3	Will	9-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3



Auditoria das Contas a Receber

15.1 OBJETIVO DA AUDITORIA

A auditoria das contas a receber tem a finalidade de:

- a) determinar sua existência e representatividade contra os devedores envolvidos;
- b) determinar se é de propriedade da empresa;
- c) determinar se foram utilizados os princípios e as práticas usuais de contabilidade;
- d) determinar a existência de restrições de uso, de vinculações em garantia ou de contingências; e
- e) determinar que está corretamente classificada no balanço patrimonial e que as divulgações aplicáveis foram expostas por notas explicativas.

15.2 NORMAS E PROCEDIMENTOS DE CONTABILIDADE

I – Contas a Receber

1. As entidades realizam operações de venda de suas mercadorias, produtos ou serviços. Quando essas vendas são efetuadas para posterior recebimento, ou seja, a prazo, geram para a entidade um direito. Esse é registrado no ativo como contas a receber. Portanto, as contas a receber referem-se aos direitos de que a entidade é titular, decorrente dos eventos econômicos de venda a prazo de mercadorias, produtos

e serviços relativos ao seu objeto social.

2. Normalmente, as vendas são registradas no momento que ocorre a transferência de propriedades da mercadoria ou, ainda, no momento da emissão de nota fiscal ou documento equivalente, desde que esse último procedimento seja consistentemente aplicado e que a defasagem entre a data de emissão do documento fiscal e o da entrega da mercadoria seja pequena. Em algumas situações, contudo, isso não é possível, como nos casos de serviços executados ou materiais já entregues aguardando montagem, e que ainda serão faturados.

Nessas ocasiões, normalmente existe um contrato que determina as condições em que a transação será realizada, a forma de seu pagamento e ainda, as condições da emissão da fatura, vinculadas à efetiva aceitação do serviço pela entidade, ou da montagem da máquina, o que pode vir a ocorrer posteriormente. Nessas situações, o registro deverá ser feito mesmo com a ausência de nota fiscal, desde que a transição tenha efetivamente sido realizada.

3. Existem, também, serviços prestados regularmente, cujas notas fiscais/faturas são emitidas em datas programadas ou negociadas com os clientes, que é o caso de serviços públicos: energia elétrica, telefone, água e gás, entre outros. No final de cada mês deve ser feito um cálculo para estimar a receita auferida entre a data da última medição até a data do balanço, receita essa que será incluída na fatura a ser emitida posteriormente. O saldo a receber decorrente dessa receita ainda não faturada faz parte do ativo circulante. Quando da elaboração desse cálculo, os impostos incidentes devem ser considerados e provisionados.

4. As entidades realizam, ainda, outras operações que resultam em valores a receber e que, não necessariamente, se originam de suas operações normais, ou seja, relativas ao seu objeto social. Nesses casos, a classificação apropriada é em “outros créditos”.

5. Contas a receber em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, devem ser convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço.

6. Contas a receber em moeda estrangeira ou em moeda nacional, com encargos pós-fixados, devem ser avaliados na data do balanço com base no valor nominal

acrescidos dos rendimentos calculados proporcionalmente até o final do período.

7. A avaliação dos direitos incluídos em contas a receber deve ser sempre pelo efetivo valor líquido realizável.

8. Esse tipo de avaliação deve levar em conta uma das características do próprio ativo, que é a sua capacidade de gerar benefícios futuros para a entidade. Dessa forma, qualquer crédito cuja capacidade de se transformar em numerário seja duvidoso, ou seja, não haja certeza quanto ao seu recebimento, ou haja indícios de que seu valor líquido realizável será menor do que o valor nominal, deve-se constituir provisão para eventual perda em conta retificadora do ativo.

9. Como nem sempre é possível determinar com precisão as perdas prováveis na realização de créditos resultantes de operações mercantis, é costume estabelecer o montante da provisão para créditos de liquidação duvidosa em bases estatísticas, fundamentadas na experiência acumulada e em análise das tendências. Os métodos mais comuns para a determinação das perdas calculadas são:

a) fixação de uma porcentagem das vendas totais ou do valor total a receber como representativa de crédito de difícil realização;

b) análise individual das contas a receber, considerando-se seus vencimentos, o histórico dos devedores, as conjunturas global e setorial etc. Obviamente, esse critério sofre a influência de outros elementos subjetivos de avaliação que não podem e nem devem ser ignorados.

10. A determinação do montante da provisão para créditos de liquidação duvidosa não deve estar vinculadas a critérios de avaliação baseados estritamente em fatores de natureza fiscal.

11. Tendo em vista as condições de venda e a natureza das operações, devem ser constituídas provisões para devoluções, abatimentos, descontos e fretes para atender a condições específicas que possam surgir por ocasião da cobrança.

12. Os valores a receber de entidades controladas e coligadas, se representados por duplicatas emitidas em decorrência de transações regulares, devem ser incluídos em contas a receber no ativo circulante ou no ativo realizável a longo prazo.

13. Os montantes de duplicatas descontadas e de operações de “vendedor” também devem ser apresentados no balanço patrimonial como redução de saldos das contas a

receber. Deve ser divulgado em nota explicativa eventual compromisso da entidade de reembolsar as instituições financeiras, caso os devedores não efetuem o pagamento na data do vencimento.

14. As notas explicativas devem conter também os critérios adotados para o cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa e da provisão para perdas que tenham sido constituídas quando da preparação das demonstrações contábeis.

15. As contas a receber que forem dadas em garantia de empréstimo, cauções e depósitos judiciais devem ser objeto de nota explicativa, indicando essa situação.

16. Em casos de exportação, é comum utilização das denominadas Adiantamento sobre Contrato de Câmbio (ACC) e Adiantamentos sobre Cambiais Entregues (ACE), cujos valores devem ser apresentados nas demonstrações contábeis de acordo com o prazo de realização (curto ou longo prazo) e observado o disposto no item 18 abaixo.

17. O Adiantamento sobre Contrato de Câmbio (ACC) representa uma obrigação da entidade exportadora junto à instituição financeira, considerando que o contrato é firmado antes da entrega dos documentos de embarque e, portanto, até a sua entrega, deve ser classificada no passivo circulante.

18. O Adiantamento sobre Cambiais Entregues (ACE) ocorre depois do embarque da mercadoria, quando, então, a obrigação principal de pagar passa a ser do importador. Com isso a obrigação de pagar passa a ser do importador. Assim, a operação assume característica similar à de desconto de duplicata, devendo ser classificada como redutora dos saques de exportação, no ativo circulante ou no ativo realizável a longo prazo, conforme o caso.

II – Outros Créditos

1. Classificam-se neste grupo todos os títulos, valores e outras contas a receber não originados das atividades principais da entidade, nem de crédito tributário.

2. As contas incluídas no subgrupo “outros créditos”, devem figurar no ativo circulante, quando realizáveis dentro do próximo exercício social ou do ciclo operacional (se maior) ou no ativo realizável a longo prazo, quando ultrapassaram aqueles prazos.

3. No ativo circulante, as principais contas contempladas no âmbito de “outros

créditos”:

- a) títulos a receber;
- b) cheques em cobrança;
- c) dividendos a receber;
- d) bancos contas vinculadas;
- e) juros a receber;
- f) créditos a receber;
- g) outras.

15.3 REVISÃO DO CONTROLE INTERNO

A revisão do controle interno tem a finalidade de determinar qual a confiabilidade depositada pelo auditor no controle interno, para que este possa determinar quais os procedimentos a serem utilizados, o momento propício de sua realização e em qual extensão.

Entrementes, cada companhia, como uma entidade diferente, utiliza os controles internos que julga importante, dependendo da materialidade, número de pessoas disponíveis, bem como número de contas a receber. Muito embora o controle interno seja variável de empresa para empresa, é desejável que a administração estabeleça o controle interno voltado para lhe dar a segurança necessária.

Dessa forma, o fortalecimento do controle interno é necessário, desenvolvendo a administração a utilização de vários procedimentos que lhe concedam tranquilidade. Entre outros, poderiam ser assim exemplificados:

- segregação de funções entre a custódia das contas a receber e a de contabilização;
- conciliação periódica entre a custódia e a contabilidade;
- autorização para descontos por pessoa independente de sua guarda;
- análise permanente das contas a receber atrasadas e esforço para seu recebimento;

- utilização de recebimentos por via bancária; e
- confirmação dos devedores, por pessoa independente da custódia.

15.4 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria a serem utilizados para a obtenção dos objetivos determinados são dependentes da avaliação do controle interno e da materialidade envolvida.

Para efeito ilustrativo, seguem alguns procedimentos que poderão ser utilizados durante a execução dos trabalhos de auditoria:

- | | | |
|--------------------------------|---|--|
| a) <i>Exame físico</i> | { | contagem das duplicatas a receber;
contagem dos títulos a receber. |
| b) <i>Confirmação</i> | { | confirmação das duplicatas a receber;
confirmação dos títulos a receber;
confirmação dos adiantamentos concedidos;
confirmação dos adiantamentos a funcionários. |
| c) <i>Documentos originais</i> | { | exame documental das vendas realizadas;
exame documental dos recebimentos das contas a receber;
exame de atas de assembleias e de reuniões;
exame de contratos;
exame alternativo das respostas não obtidas. |
| d) <i>Cálculos</i> | { | soma das duplicatas a receber;
cálculo dos juros a receber;
soma dos adiantamentos concedidos. |
| e) <i>Escrituração</i> | { | exame da conta de razão de duplicatas a receber;
exame da conta de razão de adiantamentos a empregados;
exame da conta de razão de títulos a receber;
exame da contabilização no período de competência. |

- | | | |
|--------------------------------|---|---|
| f) <i>Investigação</i> | { | exame detalhado da documentação de venda;
exame detalhado dos contratos de venda;
exame detalhado das aprovações de venda;
exame detalhado das aprovações de baixas de duplicatas incobráveis. |
| g) <i>Inquérito</i> | { | variação do saldo de contas a receber;
explicação para as duplicatas incobráveis ou em atraso. |
| h) <i>Registros auxiliares</i> | { | exame do Razão analítico de contas a receber;
exame do diário auxiliar das contas a receber;
exame do registro de recebimentos. |
| i) <i>Correlação</i> | { | relacionamento das contas a receber com as vendas;
relacionamento dos recebimentos com o disponível;
relacionamento das provisões constituídas para devedores duvidosos com o resultado;
relacionamento dos juros a receber com o resultado. |
| j) <i>Observação</i> | { | classificação adequada das contas;
observação aos princípios de contabilidade;
observação do volume de contas a receber atrasadas. |

15.5 ORIENTAÇÃO PARA A AUDITORIA

O exame de auditoria efetuado na área de contas a receber tem por finalidade atingir os objetivos previamente determinados. Dessa forma, o programa de auditoria deve ser desenhado com o intuito de evitar trabalhos desnecessários ou que não atendam aos objetivos definidos.

Uma vez definido o programa de auditoria durante a execução do trabalho, o auditor deve estar alerta para evitar possíveis trabalhos desnecessários ou deixar de realizar trabalhos não programados, porém importantes. Caso isto venha a ocorrer, o programa deverá ser modificado para atender a eventuais trabalhos não programados.

A seleção e a data de aplicação dos procedimentos de auditoria devem ser definidas com vista na efetividade do controle interno e na materialidade envolvida. Assim sendo, uma vez que o controle interno tenha sido julgado como adequado, os exames de auditoria podem ser realizados em data intermediária à do encerramento,

bastando para isto que o auditor execute procedimentos alternativos que atestem o valor do encerramento. Caso contrário, a preferência deve recair na data de encerramento.

A terminologia de contas a receber é utilizada em sentido amplo, uma vez que inclui todos os valores a receber da companhia, que podem ser, entre outros, duplicatas a receber por vendas, adiantamentos concedidos a terceiros ou a empregados, cheques e notas promissórias etc.

A determinação dos procedimentos de auditoria em cada um dos casos deverá ser feita de tal sorte que se obtenham resultados satisfatórios de acordo com cada uma das circunstâncias. Dessa forma, dependendo da materialidade envolvida, o auditor poderá utilizar-se de procedimentos específicos em cada natureza de contas a receber e decidir sobre seus exames em função do procedimento que lhe traga maiores benefícios com menos esforço. Por exemplo: adiantamentos a funcionários podem ser concluídos satisfatoriamente utilizando o procedimento de confirmação, recebimento subsequente, exame do documento original, exame da conta de razão etc.

15.6 PROCEDIMENTO DE CONFIRMAÇÃO

O procedimento de confirmação já foi explicado no capítulo relativo aos procedimentos de auditoria. Entretanto, este procedimento é um dos mais utilizados para a determinação de que o ativo decorrente de contas a receber é real e pertencente à companhia.

Uma vez determinada a utilização do procedimento de confirmação para as contas a receber, devem-se levar em consideração:

- data-base de confirmação;
- amplitude do teste de confirmação; e
- tipo de confirmação a ser empregado.

As considerações referentes à data-base e à amplitude do teste de confirmação são dependentes da avaliação e efetividade dos controles internos.

O tipo de confirmação a ser empregado é algo pertinente aos desejos de

evidências do auditor para subsidiar sua conclusão acerca das contas a receber. Usualmente, tem-se determinado que a confirmação positiva traz maiores subsídios, sendo recomendada para os devedores dos quais o auditor deseja obter resposta formal. A confirmação negativa é usualmente utilizada como complemento da amplitude do teste de confirmação e geralmente envolve valores pequenos e antigos.

É recomendável que o auditor determine adequadamente o tipo de confirmação necessária, podendo inclusive mesclar os pedidos de confirmação.

Com respeito à confirmação positiva, o auditor deve carrear todos os esforços para a obtenção de uma resposta, utilizando o primeiro pedido de confirmação, o segundo pedido de confirmação ou a confirmação pessoal junto ao devedor.

Entretanto, nem sempre todos os pedidos de confirmação serão efetivamente recebidos, uma vez que envolvem companhias externas àquela auditada. Após esgotados os recursos disponíveis para a obtenção da resposta, o auditor, dependendo do resultado obtido daquelas respostas efetivamente recebidas, pode proceder ao exame alternativo, que engloba:

- a) exame documental que comprove a existência da conta a receber. Exemplo: nota fiscal de venda;
- b) exame documental que comprove por parte do devedor sua dívida junto à companhia. Exemplo: canhoto de entrega;
- c) exame documental de realização da conta a receber. Exemplo: aviso bancário de recebimento.

O exame alternativo é uma das formas com que o auditor comprova eficazmente a conta a receber, porém deve ser utilizado após esgotados todos os recursos disponíveis para a obtenção de resposta. É dependente do resultado obtido das respostas efetivamente recebidas, pois a utilização dessa prática somente envolve documentação interna que é de propriedade da companhia. Ao executar essa prática, o auditor está utilizando nada mais do que outros procedimentos de auditoria.

Com relação às respostas recebidas, o auditor deve estar atento para quaisquer informações apostas nas confirmações pelos devedores. Essas informações

denominadas gratuitas devem ser minuciosamente examinadas, pois podem revelar a existência de desvios, apropriações indebitas, contas a receber irreais ou incorreções.

15.7 REALIZAÇÃO

A realização das contas a receber envolve o processo de auditoria voltado para a determinação de que as contas a receber estão demonstradas por seu valor líquido realizável.

Neste caso, o auditor, ao determinar que as contas a receber são direitos efetivos contra os devedores e são reais, precisa certificar-se de que, embora estas se constituam direitos efetivos contra os devedores, serão realmente recebidas.

Usualmente, as companhias utilizam-se da prática fiscal da constituição de uma provisão para perdas, por meio de utilização de um percentual fixo calculado sobre as contas a receber, sem se importar quanto à suficiência dessa provisão.

O auditor, ao verificar a realização das contas a receber, deve programar seu trabalho de forma a cobrir as contas a receber de difícil realização, após o qual deve confrontar com a provisão constituída pela companhia, para determinar sua razoabilidade.

Um possível encaminhamento para a determinação da suficiência de provisão poderia estar calcado em:

- a) obtenção da listagem das contas a receber por idade (*aging*), determinando os clientes em atraso ou os de difícil realização;
- b) discussão com a gerência encarregada das contas a receber para explicação dos atrasos e identificação dos clientes de difícil realização;
- c) obtenção de resposta de advogados externos com a situação dos processos movidos contra os clientes e suas possibilidades de recebimentos;
- d) discussão com a gerência jurídica da companhia; e
- e) utilização dos eventos subsequentes que suportem os recebimentos.

15.8 AJUSTE A VALOR PRESENTE

Vide também Deliberação CVM nº 564 de 17-12-2008, que aprova o pronunciamento técnico CPC 12 que trata de Ajuste a valor presente.

15.9 EXEMPLO PRÁTICO

Jogo final de papéis de trabalho após cumpridos todos procedimentos do programa de trabalho, exceto quanto à parte de Finalização do Trabalho, que está contida no Capítulo 25.

Programa de trabalho – Anexo 1.

BLA – Balancete de Trabalho-Ativo – Anexo 2.

1-B – Lançamentos de ajuste e/ou reclassificação – Anexo 3.

2-B – Pontos de recomendação – Anexo 4.

B – Contas a receber – Anexo 5.

B-1 – Duplicatas a receber – Anexo 6.

B1-1 – José da Silva Ltda. – Anexo 7.

B1-2 – Zebedeu e Cia. Ltda. – Anexo 8.

B1-3 – Fulano e Sicrano S.A. – Anexo 9.

B1-4 – Campos Metalurgia S.A. – Anexo 10.

B1-5 – Máquinas Pesadas Ltda. – Anexo 11.

B-2 – Duplicatas descontadas – Anexo 12.

B-3 – Provisão para crédito de liquidação duvidosa – Anexo 13.

B3-1 – *Aging* das duplicatas a receber – Anexo 14.

B3-2 – Confirmação de advogados – Anexo 15.

*Cia. Bronze
Contas a receber
31-12-X2*

<i>Programa de Trabalho</i>	<i>Tempo Estimado</i>	<i>Ref.</i>	<i>Indicação dos Exames</i>
<p><i>I – OBJETIVOS DE AUDITORIA</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. As contas a receber são reais e representam direitos efetivos da empresa contra os devedores. 2. As contas a receber estão contabilizadas de acordo com os princípios e as práticas usuais de contabilidade. 3. Foram feitas provisões adequadas para fazer face a possíveis perdas. 4. Foram feitas todas as divulgações cabíveis para as duplicatas caucionadas ou dadas em garantia. 5. As contas a receber estão corretamente classificadas e demonstradas no balanço patrimonial. <p><i>II – DETERMINAÇÃO DO ESCOPO DO TRABALHO</i></p> <p>Baseado na revisão do controle interno realizada (vide pontos fracos descritos no wp 2-B – Anexo 4, nºs 1 e 2) e na materialidade envolvida, determinamos que o escopo do trabalho das contas a receber será a circularização dos principais clientes, advogados e duplicatas descontadas na data-base de 31-12-X2 e o exame do <i>aging</i> por meio de discussões com os responsáveis.</p>			

III – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Preliminar

1. Obtenha a composição das duplicatas a receber na data-base de 31-12-X2 e execute como segue:
 - a) conferência com o razão;
 - b) Soma;
 - c) solicite o preparo das contas de confirmação na data de 31-12-X2 para os clientes de valor superior a \$ 80.000 e efetue o despacho.
2. Providencie o preparo e despacho dos pedidos de confirmação para as duplicatas descontadas e de advogados.

2

B-1
(Anexo 6)✓
†
Nota

Final

3. Obtenha a composição das contas a receber e faça:
 - a) soma;
 - b) conferência do saldo em 31-12-X1 com os papéis de trabalho do ano anterior;
 - c) conferência do saldo em 31-12-X2 com o Razão;
 - d) cruze referências com as folhas subsidiárias e com o balanço.

1/2

B
(Anexo 5)†
✓
✓
Ref.

Duplicatas a receber

4. Cruze referência da composição das duplicatas a receber com as respostas recebidas e a composição das contas a receber.
5. Anexe as respostas recebidas das confirmações das duplicatas a receber e:
 - a) some;
 - b) referencie as respostas recebidas com a posição das duplicatas a receber.
6. Com relação às respostas recebidas, atenção deve ser dada a quaisquer informações fornecidas pelos clientes. Examine todas as informações apostas nas respostas atentando para suas implicações contábeis.

-

B-1
(Anexo 6)

Ref.

1/2

B1-1 a B1-5
(Anexos 7 a 11)†
Ref.

1

B1-2
B1-3
(Anexos 8 e 9)
1-B
(Anexo 3)ⓐ
N^{os} 1 e 2

Duplicatas descontadas

7. Anexe as respostas recebidas de confirmação de duplicatas descontadas e:
 - a) some;
 - b) cruze referência com a composição das contas a receber;
 - c) observe a existência de informações nas respostas e obtenha explicações necessárias.

-

B-2
(Anexo 12)†
Ref.

Provisão para créditos de liquidação duvidosa

- | | | | |
|--|-----|--|--|
| 8. Obtenha a movimentação da provisão para créditos de liquidação duvidosa ocorrida no período e:
a) some;
b) referencie a movimentação da provisão para créditos de liquidação duvidosa com a composição das contas a receber;
c) referencie o complemento da provisão com o resultado. | 1/2 | B-3
(Anexo 13) | †

B
M-3 |
| 9. Determine que a provisão para créditos de liquidação duvidosa tenha sido calculada pela companhia de forma consistente com a do ano anterior. | – | B-3
(Anexo 13) | ✓
✓
✓ |
| 10. Com relação a quaisquer baixas ocorridas contra a provisão, constate se as aprovações foram dadas por pessoal adequado. | – | B-3
(Anexo 13) | Ⓐ |
| 11. Solicite a composição analítica das duplicatas a receber por cliente e por idade de vencimento (<i>aging</i>) e:
a) some;
b) confira sua distribuição entre vencidos e a vencer em base de teste;
c) discuta com o responsável da cobrança de atrasados, atentando para a possibilidade de realização das duplicatas a receber. | 2 | 2-B
(Anexo 4)
B3-1
(Anexo 14) | Nº 3

†
✓
✗
Ⓐ
Ⓑ
Ⓒ |
| 12. Anexe as respostas recebidas de advogados atentando para quaisquer informações apostas e suas implicações contábeis. | | B3-2
(Anexo 15) | Nota |
| 13. Tendo em vista as informações obtidas do responsável pela cobrança e as respostas recebidas de advogados, determine a razoabilidade da provisão para devedores duvidosos constituída pela companhia. | 1/2 | B3-1
(Anexo 14)

1-B
(Anexo 3) | Razoabilidade da provisão

Nos 3 e 4 |

Outras contas a receber

- | | | | |
|--|-----|----------------|---|
| 14. Examine a composição das outras contas a receber quanto à realização no período subsequente. | 1/2 | B
(Anexo 5) | Ⓐ |
|--|-----|----------------|---|

Geral

- | | | | |
|--|---|----------------|-----------|
| 15. Revise seu trabalho verificando se ele contém todas as evidências necessárias e que todos os objetivos de auditoria foram cumpridos. | 1 | B
(Anexo 5) | Nota |
| 16. Revisão do supervisor. | 1 | – | Revisão |
| 17. Revisão do gerente. | 1 | – | Aprovação |

Encerramento do trabalho

- | | | | |
|--|---|--|--|
| 18. Discussão com o cliente quanto aos lançamentos de ajuste e/ou reclassificação apurados no transcorrer do trabalho. | 1 | | |
| 19. Discussão com o cliente quanto aos pontos de recomendação apurados no transcorrer do trabalho. | 1 | | |
| 20. Conclusão atendendo aos objetivos da área. | 1 | | |

A. Reis

FEITO

Will

REVISADO

F. Geraldo

APROVADO

Cia. Bronze
Balancete de Trabalho – Ativo
31-12-X2

BLA

Descrição	Ref.	Saldo		Ajustes		Saldo Ajustado
		31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
<i>Circulante:</i>						
		✓	✓			
Disponibilidades	A	78.400	104.250			
Contas a receber	B	707.940	780.080			
Estoques		1.026.600	1.543.650			
Despesas antecipadas		82.400	89.380			
		1.895.340	2.517.360			
<i>Não circulante:</i>						
		†	†			
Realizável a longo prazo		242.400	292.900			
		240.000	326.800			
<i>Investimentos</i>						
		†	†			
Imobilizado:						
Bens em operação		2.451.300	2.980.000			
Depreciações acumuladas		(638.190)	(689.780)			
		1.813.110	2.290.220			
		†	†			
		4.190.850	5.427.280			
		†	†			

✓ Conforme balancete do Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3	Will	6-2-X3	F. Geraldo	7-2-X3

Cia. Bronze
 Lançamento de ajuste e/ou reclassificação
 31-12-X2

1-B

<i>Nº</i>	<i>Ref.</i>	<i>Descrição</i>	<i>Ativo</i> <i>D (C)</i>	<i>Passivo</i> <i>(D) C</i>	<i>Resultado</i> <i>(D) C</i>
1	B1-2	<i>Abatimentos e devoluções a Duplicatas a receber Mercadoria devolvida em 5-12-X2 e não contabilizada</i>	(10.000)		(10.000)
2	B1-3	<i>Bancos a Duplicatas a receber Duplicata quitada em 28-12-X2 e não contabilizada</i>	12.400 (12.400)		
3	B3-1	<i>Devedores duvidosos a Provisão p/ créditos de liquidação duvidosa Para ajustar a provisão ao valor da provável perda</i>	(9.580)		(9.580)
4	B3-1	<i>Outras contas a receber a Receitas financeiras Juros auferidos sobre contas a receber em atraso</i>	4.640		4.640

Preparação <i>A. Reis</i>	Data <i>5-2-X3</i>	Revisão <i>Will</i>	Data <i>6-2-X3</i>	Aprovação <i>F. Geraldo</i>	Data <i>7-2-X3</i>
------------------------------	-----------------------	------------------------	-----------------------	--------------------------------	-----------------------

Cia. Bronze
Pontos para recomendação
31-12-X2

2-B

<i>Nº</i>	<i>Ref.</i>	<i>Ponto observado</i>	<i>Possível consequência</i>	<i>Recomendação</i>
1	CI	<i>Inexistência de prática geral para a concessão de descontos</i>	<i>Manipulação de numerários</i>	<i>Formalização de procedimentos para a concessão de descontos</i>
2	CI	<i>Atraso na informação contábil para vendas devolvidas</i>	<i>Demonstrações contábeis irreais</i>	<i>Exame tempestivo de vendas devolvidas pelo controle de qualidade e contabilização em tempo hábil</i>
3	B-3	<i>Baixa de duplicatas incobráveis autorizadas pelo setor de cobrança</i>	<i>Manipulação de numerários</i>	<i>Autorização para baixas de duplicatas incobráveis por pessoal independente</i>

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>5-2-X3</i>	<i>Will</i>	<i>6-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>7-2-X3</i>

Cia. Bronze
Contas a Receber
31-12-X2

B

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
1100	Duplicatas a receber	B-1	✓ 765.200	✓ 847.300			
1200	Duplicatas descontadas	B-2	(56.000)	(65.000)			
1300	Provisão para créditos						
1400	de liquidação duvidosa	B-3	(22.960)	(25.420)			
	Outras contas a receber	Ⓐ	21.700	23.200			
		BLA	707.940	780.080			
			†	†			

- Ⓐ Examinei a listagem de outras contas a receber observando que os itens aí constantes eram normais e que foram integralmente realizados no período subsequente.

Nota: Durante o transcorrer dos trabalhos e baseado nas informações obtidas com confirmações e relacionamento com outras áreas, constatei a inexistência de restrições às contas a receber.

A. Reis

- ✓ Conferido com o Razão.
 ✓ Conferido com os wps do ano anterior.
 † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3	Will	6-2-X3	F. Geraldo	7-2-X3

Cia. Bronze
Duplicatas a Receber
 31-12-X2

B-1

<i>Contas do razão</i>	<i>Descrição</i>	<i>Ref.</i>	<i>Valor</i>
			✓
1111	<i>José da Silva Ltda.</i>	B1-1	200.000
1115	<i>Zebedeu e Cia. Ltda.</i>	B1-2	250.000
1117	<i>Fulano e Sicrano S.A.</i>	B1-3	120.000
1120	<i>Campos Metalurgia S.A.</i>	B1-4	85.000
1125	<i>Máquinas Pesadas S.A.</i>	B1-5	81.300
	<i>Outros menores de \$ 80.000</i>		<u>111.000</u>
		B	<u>847.300</u>
			†

Nota: Solicitei o preparo das confirmações das duplicatas a receber, acima de \$ 80.000 e as despachei na data-base de 31-12-X2. Igualmente procedi para a confirmação de duplicatas descontadas e de advogados.

A. Reis
 10-1-X3

✓ *Conferido com o Razão.*

† *Somado.*

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>5-2-X3</i>	<i>Will</i>	<i>6-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>7-2-X3</i>

Cia. Bronze
José da Silva Ltda.
 31-12-X2

B1-1

José da Silva Ltda.
 Rua Manoel Coelho, 25
 São Caetano do Sul – SP

Favor informar diretamente a nossos auditores, XYZ Auditores Associados, Rua Dublin, 10, o saldo de nossas contas a receber de V. S.^{as} na data-base de 31-12-X2, no montante de \$ 200.000 como abaixo demonstrado. ①

Se for encontrada alguma divergência entre o valor acima e o constante dos livros de V. S.^{as}, pedimos a fineza de fornecer informações detalhadas aos auditores.

Atenciosamente,
 CIA. BRONZE

<i>Duplicata</i>	<i>Vencimento</i>	<i>Valor</i>	<i>OBS.</i>
9.700	15-1-X3	23.500	
9.800	15-1-X3	65.900	
10.101	22-1-X3	30.600	
10.200	25-1-X3	20.000	
10.400	30-1-X3	<u>60.000</u>	
		B-1 <u>200.000</u> ①	
		†	

De acordo
J. Silva
 José da Silva Ltda.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	5-2-X3	<i>Will</i>	6-2-X3	<i>F. Geraldo</i>	7-2-X3

Cia. Bronze
Zebedeu e Cia. Ltda.
 31-12-X2

B1-2

Zebedeu e Cia. Ltda.
 R. Carlos José, 45
 São Bernardo do Campo – SP

Favor informar diretamente a nossos auditores, XYZ Auditores Associados, Rua Dublin, 10, o saldo de nossas contas a receber de V. S.^{as} na data-base de 31-12-X2, no montante de \$ 250.000 como abaixo demonstrado. ①

Se for encontrada alguma divergência entre o valor acima e o constante dos livros de V. S.^{as}, pedimos a fineza de fornecer informações detalhadas aos auditores.

Atenciosamente,
 CIA. BRONZE

<i>Duplicata</i>	<i>Vencimento</i>	<i>Valor</i>	<i>OBS.</i>
9.602	15-12-X2	ⓐ 10.000 xx	Mercadoria devolvida
9.945	15-1-X3	84.000	
10.207	17-1-X3	100.000	
10.401	30-1-X3	<u>56.000</u>	
		B-1 <u>250.000</u> ①	
		†	

xx Mercadoria devolvida por nossa N. Fiscal 420 em 5-12-X2 por não atender às especificações. Dessa forma, nosso saldo a pagar nesta data é de \$ 240.000.

De acordo
Leb. Cia
 Zebedeu e Cia. Ltda.

ⓐ De acordo com exames efetuados, esta mercadoria foi efetivamente devolvida em 5-12-X2, a qual estava em poder do controle de qualidade para testes. O controle de qualidade somente enviou à contabilidade a aprovação em 3-1-X3, porém o material foi incluído no inventário físico de 31-12-X2. Ver ponto de ajuste nº 1 no wp 1-B.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3	Will	6-2-X3	F. Geraldo	7-2-X3

Cia. Bronze
Fulano e Sicrano S.A.
 31-12-X2

B1-3

Fulano e Sicrano S.A.
 R. Dom José, 25
 Diadema – SP

Favor informar diretamente a nossos auditores, XYZ Auditores Associados, Rua Dublin, 10, o saldo de nossas contas a receber de V. S.^{as} na data-base de 31-12-X2, no montante de \$ 120.000, como abaixo demonstrado. ①

Se for encontrada alguma divergência entre o valor acima e o constante dos livros de V. S.^{as}, pedimos a fineza de fornecer informações detalhadas aos auditores.

Atenciosamente,
 CIA. BRONZE

<i>Duplicata</i>	<i>Vencimento</i>		<i>Valor</i>	<i>OBS.</i>
9.620	28-12-X2	ⓐ	12.400 xx	Paga em 28-12-X2
9.969	22-1-X3		65.600	
10.402	30-1-X3		<u>42.000</u>	
		B-1	<u>120.000</u> ①	
			†	

xx Esta duplicata foi por nós quitada em 28-12-X2 no Banco Capixaba. Nosso saldo nesta data é de \$ 107.600.

De acordo
Fuil Sic
 Fulano e Sicrano S.A.

ⓐ *Conforme aviso bancário examinado, essa duplicata foi quitada em 28-12-X2; porém, o aviso bancário só deu entrada na Cia. em 3-1-X3, data em que foi contabilizado. Ver ponto de reclassificação nº 2 no wp 1-B.*

† *Somado.*

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	5-2-X3	<i>Will</i>	6-2-X3	<i>F. Geraldo</i>	7-2-X3

Cia. Bronze
Campos Metalurgia S.A.
 31-12-X2

B1-4

Campos Metalurgia S.A.
 Rua José Antônio, 45
 São Paulo – SP

Favor informar diretamente a nossos auditores, XYZ Auditores Associados, Rua Dublin, 10, o saldo de nossas contas a receber de V. S.^{as} na data-base de 31-12-X2, no montante de \$ 85.000, como abaixo demonstrado. ①

Se for encontrada alguma divergência entre o valor acima e o constante dos livros de V. S.^{as}, pedimos a fineza de fornecer informações detalhadas aos auditores.

Atenciosamente,
 CIA. BRONZE

<i>Duplicata</i>	<i>Vencimento</i>	<i>Valor</i>	<i>OBS.</i>
10.000	27-1-X3	85.000 ① B-1	

De acordo
Campos
 Campos Metalurgia S.A.

Preparação <i>A. Reis</i>	Data 5-2-X3	Revisão <i>Will</i>	Data 6-2-X3	Aprovação <i>F. Geraldo</i>	Data 7-2-X3
------------------------------	----------------	------------------------	----------------	--------------------------------	----------------

Cia. Bronze
Máquinas Pesadas Ltda.
 31-12-X2

B1-5

Máquinas Pesadas Ltda.
 Rua Riachuelo, 125
 São Paulo – SP

Favor informar diretamente a nossos auditores, XYZ Auditores Associados, Rua Dublin, 10, o saldo de nossas contas a receber de V. S.^{as} na data de 31-12-X2, no montante de \$ 81.300, como abaixo demonstrado. ①

Se for encontrada alguma divergência entre o valor acima e o constante dos livros de V. S.^{as}, pedimos a fineza de fornecer informações detalhadas aos auditores.

Atenciosamente,
 CIA. BRONZE

<i>Duplicata</i>	<i>Vencimento</i>	<i>Valor</i>	<i>OBS.</i>
10.000	28-1-X3	81.300 ① B-1	

De acordo
Mag. Pes.
 Máquinas Pesadas Ltda

Preparação <i>A. Reis</i>	Data 5-2-X3	Revisão <i>Will</i>	Data 6-2-X3	Aprovação <i>F. Geraldo</i>	Data 7-2-X3
------------------------------	----------------	------------------------	----------------	--------------------------------	----------------

Cia. Bronze
Duplicatas descontadas
 31-12-X2

B-2

XYZ Auditores Associados
 Rua Dublin, 10
 São Paulo – SP

Prezados senhores:

Confirmamos que, em 31-12-X2, os saldos relativos a duplicatas descontadas pela Cia. Bronze em nossos registros era de \$ 65.000, como abaixo demonstrado:

1

<i>Duplicata</i>	<i>Vencimento</i>	<i>Valor</i>	<i>OBS.</i>
9.300	31-12-X2	10.900	
9.700	15-1-X3	23.500	
10.101	22-1-X3	<u>30.600</u>	
		B <u>65.000</u>	① †

Sendo só para o momento, firmamo-nos

Atenciosamente,
B Ca
 Banco Capixaba S.A.

† Somado.

Preparação <i>A. Reis</i>	Data <i>5-2-X3</i>	Revisão <i>Will</i>	Data <i>6-2-X3</i>	Aprovação <i>F. Geraldo</i>	Data <i>7-2-X3</i>
------------------------------	-----------------------	------------------------	-----------------------	--------------------------------	-----------------------

Cia. Bronze
Provisão para créditos de liquidação duvidosa
31-12-X2

B-3

<i>Descrição</i>	<i>Ref.</i>	<i>Valor</i>
<i>Saldo em 31-12-X1</i>	B	22.960
<i>Menos: duplicata 5602 considerada como incobrável</i>	(a)	(1.960)
<i>Complemento da provisão</i>	M-3	<u>4.420</u>
<i>Saldo em 31-12-X2</i>	B	① <u>25.420</u>
<u><i>Cálculo da Cia.</i></u>		†
<i>Duplicatas a receber</i>	<u>847.300</u> ✓	
<i>Percentual utilizado pela Cia.</i>	<u>3%</u> ✓	
<i>Provisão</i>	B3-1 ① <u>25.420</u> ✓	

- Ⓐ *Conforme autorização examinada, a presente baixa da duplicata foi aprovada pelo chefe do setor de cobrança. Ver ponto de recomendação nº 3 no wp 2-B.*

- ✓ *Obtido no wp B.*
 ✓ *Taxa consistente e de acordo com a política da Cia.*
 ✓ *Calculado.*
 † *Somado.*

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>5-2-X3</i>	<i>Will</i>	<i>6-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>7-2-X3</i>

Cia. Bronze
Aging das Duplicatas a Receber
31-12-X2

B3-1

	Vencidas				A Vencer		Cálculo dos juros devidos	☑
	Até 30 dias	31 a 60 dias	61 a 90 dias	+ 91 dias	Até 30 dias	Total		
José da Silva Ltda.					200.000 ✓	200.000 ✗	Até 30 dias ① 18.000 x 2%	360 ✓
Zebedeu e Cia. Ltda.	10.000 ✓				240.000 ✓	250.000 ✗	Até 60 dias ② 38.000 x 6%	2.280 ✓
Fulano e Sicrano S.A.	① 12.400 ✓				107.600 ✓	120.000 ✗	Até 90 dias ③ 20.000 x 10%	2.000 ✓
Campos Metalurgia S.A.					85.000 ✓	85.000 ✗	Vide ajuste nº 4 no wp 1-B	4.640 †
Máquinas Pesadas S.A.					81.300 ✓	81.300 ✗		
Pedro e Fonseca e Cia.		20.000	20.000					
Antônio Marechal Ltda.	② 18.000	18.000						
Suprema S.A.	③			④ 35.000				
	40.400	② 38.000	③ 20.000	35.000	713.900	847.300 ✗		
	†	†	†	†	†	†		

① De acordo com informações obtidas do responsável de cobrança, esses são clientes tradicionais e pagam seus compromissos em dia e não são esperadas perdas com esses clientes. Examinei os recebimentos ocorridos no período subsequente, verificando terem sido integralmente quitados, exceção feita aos valores de \$ 10.000 e \$ 12.400, que se encontram explicados nos wps B1-2 e B1-3, respectivamente.

② Esses são clientes novos e estão em atraso com autorização concedida pelo diretor-presidente. Ambos quitaram seus compromissos em 31-1-X3, com juros de 4% ao mês, sem que, entretanto, a receita tivesse sido contabilizada em seu período de competência. Ver cálculo dos juros e ponto de ajuste nº 4 no wp 1-B.

③ O responsável de cobrança entende que o valor será realizado integralmente, porém a longo prazo. Por outro lado, de acordo com carta de advogado arquivada no wp B3-2, o recebimento desta é remoto uma vez que a Cia. está falida e os sócios não são encontrados.

Razoabilidade da provisão

Perda provável

Provisão pela Cia.

Insuficiência – Ajuste nº 3 no wp 1-B

④ 35.000
B-3 25.420
9.580
†

✓ Conferido com os wps B1-1 a B1-5.

✗ Conferido com o wp B-1.

☑ Assumido 2% no primeiro mês e 4% nos meses subsequentes.

✓ Calculado.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3	Will	6-2-X3	F. Geraldo	7-2-X3

Cia. Bronze
Confirmação de advogados
31-12-X2

B3-2

XYZ Auditores Associados
Rua Dublin, 10
São Paulo – SP

Prezados Senhores:

Em atendimento à solicitação da *Cia. Bronze*, informamos a V. S.^{as} que na data de 31-12-X2 tínhamos sob nossa responsabilidade a *ação pendente da Suprema S.A.* no valor de \$ 35.000, cuja *companhia se encontra em estado falimentar*. Apesar de nossos esforços, o recebimento dessa ação é *remoto*, uma vez que os sócios dela não são encontrados.

Sem mais, firmamo-nos,

Atenciosamente,
Advog. Ad.
Advogados e Advogados S/C

Nota: Ver exames em B3-1.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>5-2-X3</i>	<i>Will</i>	<i>6-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>7-2-X3</i>



Auditoria dos Estoques

16.1 OBJETIVO DE AUDITORIA

A auditoria dos estoques tem a finalidade de:

- a) determinar sua existência, que poderá estar na empresa, em custódia com terceiros ou em trânsito;
- b) determinar se é pertencente à empresa;
- c) determinar se foram aplicados os princípios e as práticas usuais de contabilidade;
- d) determinar a existência de estoques penhorados ou dados em garantia; e
- e) determinar se estão corretamente classificados no balanço patrimonial e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.

16.2 NORMAS E PROCEDIMENTOS DE CONTABILIDADE – NBC T 16 (R1) – ESTOQUES (VIDE TAMBÉM DELIBERAÇÃO CVM Nº 575 CONSOLIDADA)

Esta Norma, atualizada em 11 de dezembro de 2013, aprovou o pronunciamento técnico CPC 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de estoques.

I – Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil para os estoques.

Uma questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como um ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Este Pronunciamento proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

II – Escopo

2. Esta Norma aplica-se a todos os estoques, com exceção dos seguintes:

- a) produção em andamento proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados (ver a NBC TG 17 - Contratos de Construção);
- b) instrumentos financeiros (ver as NBC TG 38, 39 e 40 sobre Instrumentos Financeiros); e
- c) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita – (ver a NBC TG 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola).

3. Este Pronunciamento não se aplica também à mensuração dos estoques mantidos por:

- a) produtores de produtos agrícolas e florestais, produtos agrícolas após o ponto da colheita, minerais e produtos minerais, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas já bem estabelecidas nesses setores. Quando tais estoques são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor são reconhecidas nos resultados do período em que se tenha verificado a alteração;
- b) comerciantes de *commodities* que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda. Nesse caso, as alterações desse valor são

reconhecidas no resultado do período em que se tenha verificado a alteração.

4. Os estoques referidos no item 3(a) são mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isso ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada pelos termos de um contrato futuro ou por garantia governamental ou quando exista um mercado ativo e haja um risco baixo de fracasso de venda. Esses estoques são excluídos apenas dos requisitos de mensuração desta Norma.

5. Os operadores (*broker-traders*) de *commodities* são aqueles que compram ou vendem *commodities* para outros ou por sua própria conta. Os estoques referidos no item 3(b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de venda no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos operadores. Quando esses estoques são mensurados pelo valor justo menos os custos de venda, eles são excluídos apenas dos requisitos de mensuração desta Norma.

III – Definições

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

Estoques são ativos:

- a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
- b) em processo de produção para essa venda; ou
- c) na forma de materiais ou suprimentos, a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria

pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração. (Alterada pela NBC TG 16 – R1.)

7. O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que a entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios. O valor justo reflete o preço pelo qual uma transação ordenada para a venda do mesmo estoque no mercado principal (ou mais vantajoso) para esse estoque ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração. O primeiro é um valor específico para a entidade, ao passo que o segundo já não é. Por isso, o valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para a respectiva venda. (Alterado pela NBC TG 16 – R1.)

8. Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados a venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo. No caso de um prestador de serviços, os estoques incluem os custos do serviço, tal como descrito no item 19, para os quais a entidade ainda não tenha reconhecido a respectiva receita (ver a NBC TG 30 – Receitas).

IV – Mensuração de estoques

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

V – Custos dos estoques

10. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

VI – Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco),

bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (*Redação dada pela Resolução CFC nº 1.273/10.*)

VII – Custos de transformação

12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, tais como mão de obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão de obra indireta.

13. A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas é baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; com isso, leva-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não alocados aos produtos são reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos. Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida é diminuído, de maneira que os estoques não sejam mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis são alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos

insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada.

14. Um processo de produção pode resultar em mais de um produto fabricados simultaneamente. Este é, por exemplo, o caso quando se fabricam produtos em conjunto ou quando há um produto principal e um ou mais subprodutos. Quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, eles são atribuídos aos produtos, numa base racional e consistente. Essa alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo da receita de venda de cada produto, seja na fase do processo de produção em que os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja no final da produção, conforme o caso. A maior parte dos subprodutos, em razão de sua natureza, geralmente é imaterial. Quando for esse o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.

VIII – Outros custos

15. Outros custos que não de aquisição nem de transformação são incluídos nos custos dos estoques somente na medida em que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais. Por exemplo, poderá ser apropriado incluir no custo dos estoques gastos gerais que não sejam da produção ou os custos de desenho de produtos para clientes específicos.

IX – Exemplos de itens não computados no custo dos estoques

16. Exemplos de itens não incluídos do custo dos estoques e reconhecidos como despesa do período em que são incorridos:

- a) valor anormal de desperdício de materiais, mão de obra ou outros insumos de produção;
- b) gastos com armazenamento, a menos que sejam necessários ao processo produtivo, como entre uma ou outra fase de produção;
- c) despesas administrativas que não contribuem para trazer os estoques ao seu local e condição atuais; e

d) despesas de comercialização, incluindo a venda e a entrega dos bens e serviços aos clientes.

17. A NBC TG 20 – Custos de Empréstimos identifica as circunstâncias específicas em que os encargos financeiros de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos estoques.

18. Uma entidade geralmente compra estoques com condição para pagamento a prazo. Quando a negociação contém efetivamente um elemento de financiamento, esse elemento, por exemplo, uma diferença entre o preço de aquisição em condição normal de pagamento e o valor pago, deve ser reconhecido como despesa de juros durante o período do financiamento.

X – Custos de estoques de prestador de serviços

19. Na medida em que os prestadores de serviços tenham estoques de serviços em andamento, eles os mensuram pelos custos da sua produção. Esses custos consistem principalmente em mão de obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação dos serviços, incluindo o pessoal de supervisão, o material utilizado e os custos indiretos atribuíveis. Os salários e outros gastos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não são incluídos no custo, mas reconhecidos como despesas do período em que são incorridos. O custo dos estoques de um prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

XI – Custo do produto agrícola colhido a partir de ativos biológicos

20. Segundo a NBC TG 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, os estoques que compreendam o produto agrícola que uma entidade tenha colhido, proveniente dos seus ativos biológicos, são mensurados no reconhecimento inicial pelo seu valor justo deduzido dos gastos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Esse é o custo dos estoques naquela data para aplicação desta Norma.

XII – Outras formas para a mensuração do custo

21. Outras formas para mensuração do custo de estoques, tais como o custo-padrão ou o método de varejo, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. O custo-padrão leva em consideração os níveis normais de utilização dos materiais e bens de consumo, da mão de obra e da eficiência na utilização da capacidade produtiva. Ele é regularmente revisto à luz das condições correntes.

22. O método de varejo é muitas vezes usado no setor de varejo para mensurar estoques de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, itens que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio. O custo do estoque é determinado pela redução do seu preço de venda na percentagem apropriada da margem bruta. A percentagem usada leva em consideração o estoque que tenha tido seu preço de venda reduzido abaixo do preço de venda original. É usada muitas vezes uma percentagem média para cada departamento de varejo.

XIII – Critérios de valoração de estoques

23. O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

24. A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens identificados do estoque. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de estoque que sejam geralmente intercambiáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, um critério de valoração dos itens que permanecem nos estoques deve ser usado.

25. O custo dos estoques, que não sejam os tratados nos itens 23 e 24, deve ser atribuído pelo uso do critério *Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair* (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. Uma entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham uma natureza e um uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, poderão justificar-se

diferentes critérios de valoração.

26. Por exemplo, os estoques usados num segmento de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de estoques usados num outro segmento de negócio. Porém, uma diferença na localização geográfica dos estoques (ou nas respectivas normas fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de valoração dos estoques.

27. O critério PEPS (*primeiro a entrar, primeiro a sair*) pressupõe que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e, conseqüentemente, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos. Pelo critério do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.

XIV – Valor realizável líquido

28. O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (*write down*) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

29. Os estoques são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de estoque relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado

reduzir o valor dos estoques com base numa classificação de estoques, como, por exemplo, bens acabados, ou em todos os estoques de um determinado setor ou segmento operacional. Os prestadores de serviços normalmente acumulam custos relacionados a cada serviço para o qual será cobrado um preço de venda específico. Portanto, cada um destes serviços é tratado como um item em separado.

30. As estimativas do valor realizável líquido são baseadas nas evidências mais confiáveis disponíveis no momento em que são feitas as estimativas do valor dos estoques que se espera realizar. Estas estimativas levam em consideração variações nos preços e nos custos diretamente relacionados com eventos que ocorram após o fim do período, à medida que tais eventos confirmem as condições existentes no fim do período.

31. As estimativas do valor realizável líquido também levam em consideração a finalidade para a qual o estoque é mantido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de estoque mantido para atender contratos de venda ou de prestação de serviços é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda dizem respeito a quantidades inferiores às quantidades de estoque possuídas, o valor realizável líquido do excesso baseia-se em preços gerais de venda. Podem surgir provisões resultantes de contratos firmes de venda superiores às quantidades de estoques existentes ou de contratos firmes de compra em andamento se as aquisições adicionais a serem feitas para atender a esses contratos de venda forem previstas com base em valores estimados que levem à situação de prejuízo no atendimento desses contratos de venda. Tais provisões são tratadas de acordo com a NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

32. Os materiais e outros bens de consumo mantidos para uso na produção de estoques ou na prestação de serviços não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados ou os serviços em que serão utilizados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando uma diminuição no preço dos produtos acabados ou no preço dos serviços prestados indicar que o custo de elaboração desses produtos ou serviços excederá seu valor realizável líquido, os materiais são reduzidos ao valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor medida

disponível do seu valor realizável líquido.

33. Em cada período subsequente é feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente provocaram a redução dos estoques abaixo do custo deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias econômicas, a quantia da redução é revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo a que o novo montante registrado dos estoques seja o menor valor entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isto ocorre, por exemplo, com um item de estoque registrado pelo valor realizável líquido, porque o seu preço de venda havia sido reduzido, e que ainda está mantido em período posterior e tiver o seu preço de venda aumentado.

XV – Reconhecimento no resultado

34. Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como uma despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou perda ocorrer. A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada, como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer.

35. Alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria. Os estoques alocados a um outro ativo são reconhecidos como uma despesa durante a vida útil desse ativo.

XVI – Divulgações

36. As demonstrações contábeis devem divulgar:

- a) as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo formas e critérios de valoração utilizados;

- b) o valor total escriturado em estoques e o valor registrado em classificações apropriadas para a entidade;
- c) o valor de estoques escriturado pelo justo valor menos os custos de venda;
- d) o valor de estoques reconhecido como uma despesa durante o período;
- e) o valor de qualquer redução de estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 34;
- f) o valor de toda reversão de qualquer redução do valor dos estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 34;
- g) as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de uma redução de estoques de acordo com o item 34; e
- h) o montante escriturado de estoques dados como penhor de garantia a passivos.

37. A informação relativa a valores contábeis registrados nas diferentes classificações de estoques e a proporção de alterações nesses ativos é útil para os usuários das demonstrações contábeis. As classificações comuns de estoques são: mercadorias, bens de consumo de produção, materiais, produto em elaboração e produtos acabados. O prestador de serviços pode ter trabalhos em andamento classificáveis como estoques em elaboração.

38. O valor do estoque baixado, reconhecido como uma despesa durante o período, o qual é denominado frequentemente como custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos, consiste nos custos que estavam incluídos na mensuração do estoque que agora é vendido. Os custos indiretos de produção eventualmente não alocados aos produtos e os valores anormais de custos de produção são reconhecidos como despesas do período em que ocorrem, sem transitar pelos estoques, dentro desse mesmo grupo, mas de forma identificada. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outros valores, tais como custos de distribuição, se eles adicionarem valor aos produtos; por exemplo, uma mercadoria tem valor de venda maior na prateleira do supermercado do que no depósito de distribuição dessa entidade; assim, o custo do transporte do centro de

distribuição à loja de venda é considerado como parte integrante do custo de colocar o estoque em condições de venda; conseqüentemente, afeta o custo da mercadoria.

39. Algumas entidades adotam um formato para a demonstração de resultados que resulta na divulgação de valores que não sejam os custos dos estoques reconhecidos como uma despesa durante o período. De acordo com este formato, a entidade apresenta uma demonstração do custo das vendas usando uma classificação baseada na natureza desses custos, elemento a elemento. Nesse caso, a entidade divulga os custos reconhecidos como despesas item a item, por natureza: matérias-primas e outros materiais, evidenciando o valor das compras e da alteração líquida nos estoques iniciais e finais do período; mão de obra e outros custos de transformação etc.

Em razão dessas alterações, as disposições não alteradas desta Norma são mantidas e a sigla da NBC TG 16, publicada no *DOU*, Seção I, de 12-062009, passa a ser NBC TG 16 (R1).

As alterações desta Norma entram em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2013.

16.3 REVISÃO DO CONTROLE INTERNO

A revisão do controle tem por objetivo fornecer ao auditor a base para a determinação do escopo de trabalho, os procedimentos a utilizar, a data e a extensão dos trabalhos.

Cada companhia como uma entidade diferente estabelece o controle interno de acordo com suas reais necessidades e baseada na materialidade envolvida, pessoal existente e número de itens em estoque. Muito embora isto seja variável de empresa para empresa, a administração deve estabelecer os controles internos que lhe concedam alguma segurança para efeito de sua gestão.

Entre outros, seguem alguns exemplos de fortalecimento de controle interno que podem ser utilizados pelas companhias:

- segregação de funções entre a guarda física dos estoques e a de contabilização;

- autorização de compra por pessoa de nível;
- utilização de coleta de preços para compras;
- utilização de requisição de materiais para produção;
- apontamentos das horas trabalhadas na produção;
- registro perpétuo do estoque;
- determinação de ponto mínimo de estoque;
- conciliação periódica entre o registro perpétuo e o razão sintético de estoques;
- contagens rotativas de estoques;
- sistema de custo integrado à contabilidade;
- segregação de funções entre o setor de compras e o de recebimento; e
- contagem física quando da recepção e emissão de documento comprobatório

16.4 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria a serem utilizados são dependentes da efetividade do controle interno e da materialidade envolvida.

Seguem abaixo alguns procedimentos ilustrativos que poderão ser utilizados durante a execução dos trabalhos de auditoria:

- a) *Exame físico* { contagem de estoques de matérias-primas, processo, acabados e materiais em consignação ou com terceiros.
- b) *Confirmação* { confirmação de estoques com terceiros;
confirmação de estoques de terceiros;
confirmação de estoques em consignação.
- c) *Documentos originais* { exame documental das notas fiscais por compra e pagamentos;
exame de contratos de compra e venda;
exame documental das apropriações de matérias-primas e mão de obra;
exame de atas e assembleias.
- d) *Cálculos* { soma da contagem de estoques;
cálculos das quantidades pelo preço unitário;
cálculos dos impostos;
apropriação das despesas gerais de fabricação.
- e) *Escrituração* { exame da conta de razão de produtos acabados;
exame da conta de razão de importações em trânsito;
exame das ordens de fabricação;
follow-up das contagens físicas.
- f) *Investigação* { exame detalhado da documentação de compra;
exame minucioso das ordens de fabricação em aberto;
exame minucioso do registro perpétuo;
exame do *cut-off* de compras e vendas.
- g) *Inquérito* { variação do saldo de estoque;
inquérito sobre a existência de produtos morosos ou obsoletos.
- h) *Registros auxiliares* { exame do registro perpétuo de estoques;
exame das ordens de produção/fabricação.
- i) *Correlação* { relacionamento das vendas com a baixa de estoques;
relacionamento das compras com os fornecedores.
- j) *Observação* { classificação adequada das contas;
observação dos princípios de contabilidade;
observação de estoques morosos ou obsoletos.

16.5 ORIENTAÇÃO PARA A AUDITORIA

O exame de auditoria efetuado na área de estoques tem por finalidade atingir os objetivos previamente determinados. Definido isto, o programa de auditoria deve ser considerado para evitar trabalhos desnecessários ou enfoque incorreto. Entretanto, o auditor deve ter a mente aberta para não se guiar cegamente pelo programa e deixar passar assuntos e problemas importantes não previstos no programa. Caso isto ocorra, o programa original deve ser modificado para atingir os itens não programados inicialmente.

A seleção e a data de aplicação dos procedimentos de auditoria devem estar definidas com base na eficiência dos controles internos e na materialidade envolvida.

Quando os controles internos sobre os estoques forem considerados adequados, os exames de auditoria podem ser realizados em data anterior à do encerramento das demonstrações financeiras, executando-se procedimentos alternativos entre a data auditada e a de final de ano, para certificar-se da veracidade do saldo final.

A área de estoques, em verdade, constitui o maior desafio ao auditor, pois geralmente envolve o ativo circulante de maior importância, e qualquer erro influi diretamente no resultado. Muito embora esse erro seja compensável quase de imediato, o exercício em exame estará incorreto, prejudicando o princípio de competência de exercícios e, conseqüentemente, o resultado do ano e patrimônio líquido.

Entre os cuidados que o auditor deve tomar em relação à área de estoques, existem alguns itens que merecem particular atenção e podem ser assim considerados:

- contagem física de estoques;
- avaliação dos estoques;
- realização dos estoques; e
- *cut-off* de contabilização.

16.6 CONTAGEM FÍSICA DOS ESTOQUES

A contagem física é o meio pelo qual o auditor se satisfaz quanto à existência efetiva dos estoques. Não importa quão eficiente é o sistema de registro contábil dos

estoques empregado pela companhia, a contagem física faz-se necessária para assegurar que o registro contábil reflita com propriedade a existência física.

A responsabilidade pela contagem física é da companhia, cabendo ao auditor a responsabilidade pelo acompanhamento e pela observação do levantamento físico dos estoques.

Para a obtenção de melhores resultados é recomendável ao auditor dispor de conhecimento prévio dos itens componentes do inventário, critérios de avaliação dos estoques, sistema de armazenamento, locais de estocagem, existência de materiais em poder de terceiros ou de terceiros em poder da companhia etc.

As razões do acompanhamento e observação do auditor ao inventário físico podem ser assim resumidas:

- a) determinação da efetiva existência física dos estoques;
- b) observação quanto aos métodos seguidos para a correta apuração do inventário; e
- c) teste de contagens para verificação de que os estoques estão sendo corretamente levantados.

Os aspectos essenciais que devem ser observados pelo auditor para o levantamento dos estoques podem ser assim resumidos:

- a) revisão das instruções de contagens para determinar quais os métodos e critérios a serem seguidos pela companhia. Essa revisão deve ser feita com antecedência, cabendo ao auditor formular possíveis sugestões de melhorias ou de controles necessários.
- b) observação da contagem física quanto à:
 - obediência do pessoal participante do inventário quanto às instruções de contagem;
 - inclusão de todos os itens de estoque;
 - constatação de que os estoques de propriedade de terceiros estão sendo incluídos da contagem;

- existência de estoques considerados como morosos ou obsoletos, para posterior *follow-up* quanto ao tratamento contábil a ser destinado a esses itens; e
 - correta emissão de etiquetas dos itens contados fisicamente;
- c) execução de testes de contagens para certificar-se da correta apuração dos estoques;
 - d) solicitação do pedido de confirmação de estoques em poder de terceiros ou de terceiros em poder da companhia; e
 - e) elaboração do *cut-off* de entradas, saídas e etiquetas.

A contagem física dos itens de estoque é tarefa do pessoal da companhia, cabendo ao auditor o acompanhamento do inventário, a execução de contagem em base de testes, tantas quantas forem necessárias para convencer-se da diligência e exatidão daquelas realizadas pelo pessoal da companhia.

A extensão das observações e testes de contagem do auditor são dependentes de vários fatores, inclusive da adequação das instruções de contagem, experiência, atitude e independência do pessoal envolvido na contagem de estoques. O auditor deve concentrar seus esforços nos locais ou itens de inventário que representem a parte mais significativa e realizar testes limitados em outros itens ou áreas, de forma a se assegurar de maneira global da efetividade da contagem. Para tanto, o auditor deve basear-se nas fontes possíveis para selecionar testes, tais como registro perpétuo, etiquetas de contagem e itens de inventário.

Quando da utilização de etiquetas, é necessário que o auditor conheça previamente o número de etiquetas disponíveis para a contagem física. Durante o inventário, o auditor deve acompanhar a emissão e o controle das etiquetas distribuídas e devolvidas e, ao final do inventário, efetuar o *cut-off* das etiquetas utilizadas ou não no inventário físico.

Esse acompanhamento da utilização das etiquetas baseia o auditor na propriedade e veracidade das contagens realizadas, para posterior *follow-up* de que elas estão efetivamente expostas na listagem final do inventário.

16.7 AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES

O princípio de contabilidade indica o custo como base de valor para a efetiva avaliação dos estoques, ou seja, entre o custo ou mercado, dos dois o menor. Dessa forma, o auditor deve apurar se a base que a companhia se propôs utilizar está realmente sendo seguida e corretamente aplicada.

Os critérios de avaliação aceitos são do preço médio, Fifo (primeiro a entrar, primeiro a sair) e Lifo (último a entrar, primeiro a sair). Para efeitos locais, o critério comumente utilizado é o do preço médio. Não é aceito para efeitos fiscais o Lifo (último a entrar, primeiro a sair).

Como regra geral, os estoques envolvem as contas de matérias-primas, produtos em processo, produtos acabados e materiais em trânsito ou importações em andamento.

16.7.1 Matérias-primas

Para as matérias-primas, o exame de avaliação é razoavelmente simples, recorrendo o auditor às compras realizadas durante o exercício e verificando o cômputo da avaliação dos itens individuais de matérias-primas. No caso de utilização de registros perpétuos, o auditor identificará a documentação comprobatória da aquisição, a correspondente inclusão no registro perpétuo e o cômputo no novo preço estabelecido pela movimentação. Se utilizado o critério de preço médio, a acumulação do médio deverá ser conferida pela nova entrada ocorrida. As saídas devem ser realizadas ao novo preço médio computado. Se utilizado o Fifo (primeiro a entrar, primeiro a sair), o estoque final deverá obviamente estar avaliado segundo as últimas aquisições realizadas.

16.7.2 Produtos acabados e em processo

O critério de acumulação de custos para a produção ou elaboração de produtos é variável de companhia para companhia, dependendo do tipo de produto fabricado por ela. Muito embora haja diferenças de procedimentos, a avaliação dos produtos

acabados e em processo deverá estar carregada dos três itens básicos, quais sejam: matérias-primas, mão de obra direta e despesas gerais de fabricação.

O exame do auditor nesse caso deverá cobrir alguns itens a serem testados quanto à correta apropriação das matérias-primas por meio das requisições de materiais, à apropriação de mão de obra direta por meio dos apontamentos de mão de obra direta e aos critérios utilizados para a alocação das despesas gerais de fabricação.

Para o caso de produtos em processo, caberá a identificação de seu estágio de fabricação, percentual de conclusão ou efetiva acumulação dos custos já incorridos.

Antes de quaisquer exames com respeito à avaliação dos estoques de produtos acabados ou em processo, é necessário que o auditor identifique os procedimentos utilizados pela companhia para avaliação desses itens, dirigindo seu trabalho para o cumprimento desses procedimentos e verificação de que são os mais adequados.

Se a companhia dispuser de registro de acumulação de custos, o trabalho do auditor poderá estar voltado para o exame das folhas de custo de mão de obra, relação descritiva ou requisições de materiais empregados na produção e despesas gerais de fabricação.

A análise demonstrativa das despesas gerais de fabricação deve ser cuidadosamente examinada com o intuito de verificar que realmente todos os custos indiretos relacionados com a produção e somente estes estão ali incluídos.

Se a companhia utilizar o custo padrão, cabe ao auditor analisar as contas de variação, uma vez que saldos elevados de variação indicam incorreções na utilização dos padrões ou falta de alocação correta de custos.

16.7.3 Materiais em trânsito ou importações em andamento

O exame de avaliação para os materiais em trânsito ou importações em andamento é tão simples quanto o de matérias-primas, pois nos materiais em trânsito ou importações em andamento estarão indicados os valores desembolsados antecipadamente e ainda não recebidos fisicamente. Para este caso, a documentação comprobatória do desembolso ou a confirmação obtida diretamente do fornecedor são

os elementos aplicáveis para a constatação da correta avaliação desses itens.

Saldos antigos de materiais em trânsito ou de importações em andamento devem ser criteriosamente analisados, pois podem indicar itens recebidos fisicamente e não transferidos para as contas definitivas, inclusive de materiais consumidos e não levados ao resultado.

16.8 REALIZAÇÃO DOS ESTOQUES

O trabalho do auditor na área de estoques deve envolver procedimentos voltados para a determinação de quaisquer problemas com a realização dos estoques, quer sejam com perdas potenciais em relação ao mercado, quer com prazos além do normalmente realizável.

Durante a contagem física, o auditor tem poder de observação quanto à qualidade e quantidade dos estoques existentes. Muito embora o auditor não seja um perito em relação aos materiais, a observação é um dos procedimentos utilizados para a identificação de materiais em condições invendáveis ou em quantidades excessivas em relação ao poder de colocação no mercado pela companhia. O auditor deve estar alerta quanto à possibilidade de existência de materiais morosos, obsoletos, deteriorados, não devendo vacilar em fundamentar seu trabalho inclusive com inquirições ao pessoal responsável sobre as condições dos materiais que lhe pareçam anormais.

Outra fonte de determinação de estoques com problemas de realização é a do exame dos registros perpétuos analíticos, quanto à data de sua movimentação.

O exame da situação dos compromissos de compras e vendas assumidos pode evidenciar quaisquer alterações nas tendências dos negócios da companhia, que, por sua vez, podem fornecer indícios de que os materiais existentes em estoque somente poderão ser realizados a preços inferiores aos registros contabilmente.

Para efeito ilustrativo, o trabalho de auditoria voltado para a realização dos estoques deve cobrir:

- observação do inventário físico quanto à existência de itens morosos ou obsoletos;

- revisão dos registros perpétuos quanto à data de movimentação dos itens e obtenção de explicações para os itens julgados anormais;
- discussão com a gerência da companhia ou pessoal qualificado para a determinação dos estoques consideráveis como morosos ou obsoletos;
- para as matérias-primas: comparação com os preços de mercado e inclusão das matérias-primas no consumo da produção subsequente;
- para os produtos acabados: comparação com as tabelas de preços vigentes, diminuídos das despesas para vender e margem de lucro esperada; exame de mercado quanto à possibilidade de colocação dos produtores; e
- para os produtos em processo: idem aos produtos acabados, incluídos os custos a incorrer para a elaboração do produto final.

16.9 **CUT-OFF** CONTABILIZAÇÃO

O *cut-off* visa identificar a correta contabilização das transações em seus períodos de competência.

Um dos problemas para o qual o auditor deve manter-se alerta é o de constatar que todos os estoques existentes de propriedade da companhia foram apropriadamente incluídos nos estoques, e aqueles não mais pertencentes à companhia foram apropriadamente excluídos. O *cut-off* relaciona-se com a independência de dois exercícios sociais separados apenas pela mudança cronológica de uma data previamente definida pela administração, como sendo a de encerramento do exercício social daquela companhia.

Dessa forma, poderão ocorrer casos em que mercadorias tenham sido incluídas no estoque físico sem que tenha havido a consequente contabilização, ou então de vendas realizadas em períodos inadequados. Muito embora ao longo do tempo esses efeitos se compensem, o exercício social ora auditado terá sido influenciado pelos erros cometidos de contabilização em exercícios indevidos, aumentando ou reduzindo o resultado do exercício encerrado. Exemplificando:

- a) *Compras recebidas em um exercício e contabilizadas em outro*

	\$
Estoque físico (inclui as compras recebidas e não contabilizadas)	3.000
Estoque contábil (não inclui as compras recebidas)	<u>2.900</u>
Diferença	<u>100</u>

Como o estoque contábil deve ser ajustado ao estoque físico, a companhia efetua o lançamento contábil:

D. Estoques

C. Custos das vendas 100

No exercício subsequente, ocorrerá o inverso da situação ora demonstrada.

b) *Vendas realizadas em um exercício e contabilizadas em outro*

	\$
Vendas	200
Custo das vendas	<u>(180)</u>
Efeito no lucro bruto	<u>20</u>

c) *Vendas e custos das vendas realizadas em um exercício e contabilizadas em exercícios diferentes*

	<i>Exercício 1</i>	<i>Exercício 2</i>
Vendas	200	–
Custo das vendas	=	<u>(180)</u>
Efeito no lucro bruto	<u>200</u>	<u>(180)</u>

Os efeitos demonstrados, se realizados durante um mesmo exercício, não influenciarão o resultado, porém com o *cut-off* determina-se a segregação de dois exercícios distintos.

Atenção especial deve ser dada às transações de compras e vendas realizadas ao final de um exercício e ao início do exercício seguinte. Essa é a época propícia em que erros de contabilização ou considerações indevidas podem ser notados e cabe ao auditor assegurar-se de que essas falhas podem ser eliminadas com a observância dos seguintes aspectos:

- anotar as últimas entradas e saídas do período auditado e as primeiras entradas e saídas do exercício subsequente, identificando a correta classificação contábil nos períodos de competência; e
- observação da área de expedição e da área de recepção de materiais no momento do inventário físico, identificando a existência de materiais recebidos ou a expedir e o tratamento contábil dispensado a esses itens.

Se o inventário físico for realizado em data anterior à do encerramento do exercício social, idêntico procedimento deve ser realizado na data de encerramento do exercício social.

16.10 EXEMPLO PRÁTICO

Jogo final de papéis de trabalho após cumpridos todos os procedimentos do programa de trabalho, exceto quanto à parte de finalização do trabalho, que está contida no Capítulo 25.

Programa de trabalho – Anexo 1.

BLA – Balancete de Trabalho-Ativo – Anexo 2.

1-C – Lançamentos de ajuste e/ou reclassificação – Anexo 3.

2-C – Pontos de recomendação – Anexo 4.

C – Estoques – Anexo 5.

C-1 – Resumo das matérias-primas – Anexo 6.

C1-1 – Contagem física de matérias-primas – Anexo 7.

C1-2 – Teste de avaliação de matérias-primas – Anexo 8.

C-3 – Resumo dos produtos em processo – Anexo 15.

C3-1 – Contagem física de produtos em processo – Anexo 16.

C-2 – Resumo dos produtos acabados – Anexo 9.

C2-1 – Contagem física dos produtos acabados – Anexo 10.

C2-2 – Avaliação do produto A – Anexo 11.

- C2-3 – Avaliação do produto B – Anexo 12.
- C2-4 – Avaliação do produto C – Anexo 13.
- C2-5 – Realização dos produtos acabados – Anexo 14.
- C-4 – Importações em andamento – Anexo 17.
- C-5 – Memo sobre contagem física – Anexo 18.
- C5-1 – *Cut-off* de entradas – Anexo 19.
- C5-2 – *Cut-off* de saídas – Anexo 20.
- C5-3 – *Cut-off* de etiquetas – Anexo 21.

Cia. Bronze
Estoque
31-12-X2

<i>Programa de Trabalho</i>	<i>Tempo Estimado</i>	<i>Ref.</i>	<i>Indicação dos Exames</i>
<p>I – OBJETIVOS DE AUDITORIA</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Os estoques existem, e estão em mãos, em trânsito, ou custódia de terceiros. 2. Os estoques estão contabilizados de acordo com princípios e práticas usuais e aceitáveis de contabilidade: <ol style="list-style-type: none"> a) as operações de custo são adequadas; b) as apurações ao valor de mercado são adequadas; c) foi feita provisão adequada para obsolescência, ou para perdas oriundas de compromissos ligados à compra e venda. 3. Os estoques são de propriedade da empresa e estão totalmente contabilizados. 4. Existência de ônus, penhora ou garantia e, se houver, se foram feitas as divulgações cabíveis no balanço. 5. Os estoques estão corretamente descritos e classificados no balanço patrimonial. <p>II – DETERMINAÇÃO DO ESCOPO DO TRABALHO</p> <p>Com base na revisão do controle interno realizado (vide pontos fracos descritos no wp 2-C – Anexo 4, nºs 1 e 2) e na materialidade envolvida, determinamos que o escopo do trabalho dos estoques será de contagem física e <i>follow-up</i> dos principais itens de estoques, valorização, realização e <i>cut-off</i> de entradas, saídas e etiquetas.</p> <p>III – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA</p> <p>Contagem Física</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Na data de 31-12-X2, compareça à fábrica da Cia. Bronze para levantamento físico dos estoques e anote, para subsequente <i>follow-up</i>, alguns testes de contagem, atentando para que sejam os principais itens em estoque de: <ul style="list-style-type: none"> 8 itens de matérias-primas 3 itens de produtos em processo 2 itens de produtos acabados 2. Durante a contagem, constate que as operações físicas estejam totalmente paralisadas (fábrica, expedição e recebimento) e certifique-se de que o pessoal esteja contando e emitindo adequadamente as etiquetas de contagem. 	<p>5</p> <p>–</p>	<p>C1-1 (Anexo 7) C3-1 (Anexo 16) C2-1 (Anexo 10)</p> <p>C5 (Anexo 18)</p>	<p>Memo</p>

3. Observe a existência de materiais que possam ser considerados como morosos ou obsoletos e quaisquer itens que possam ter problemas de realização.	–	C1-1 (Anexo 7)	Ⓐ Ⓑ
4. Anote, para subsequente <i>follow-up</i> , as últimas entradas ocorridas em 31-12-X2.	1/2	C2-1 (Anexo 10)	Nota
5. Anote, para subsequente <i>follow-up</i> , as últimas saídas ocorridas em 31-12-X2.	1/2	C5-1 (Anexo 19)	Última X2
6. Efetue o <i>cut-off</i> das etiquetas emitidas no inventário físico e examine-as por ocasião do encerramento do inventário.	1	C5-2 (Anexo 20)	Nota
		C5-3 (Anexo 21)	Nota 1
7. Escreva um memorando comentando os procedimentos utilizados pela companhia e suas observações e conclua sobre a adequação do inventário físico.	1	C-5 (Anexo 18)	Memo Conclusão
<i>Final</i>			
8. Obtenha o resumo dos estoques e execute como segue:	1	C (Anexo 5)	
a) some;			†
b) confira o saldo de 31-12-X1 como os papéis de trabalho do ano anterior;			✓
c) confira o saldo de 31-12-X2 com o Razão;			✓
d) cruze referência com as folhas subsidiárias e com o balanço.			REF.
<i>Matérias-primas</i>			
9. De posse do resumo das matérias-primas, faça os seguintes exames:	2	C-1 (Anexo 6)	
a) somas;			†
b) referencie o total como resumo dos estoques;			C
c) confira a quantidade, o preço unitário e o total com o kardex;			✓
d) efetue os cálculos de todos os itens constantes da listagem de matérias-primas.		1-C (Anexo 3)	Nº 1
10. Verifique que os itens anotados por ocasião da contagem física estejam adequadamente refletidos na listagem de matérias-primas.	1/2	C-1 C1-1 (Anexos 6, 7)	✓ REF.
11. Para os itens não contados por ocasião do inventário físico, confira as quantidades com as etiquetas de contagem.	1	C-1 (Anexo 6)	^
12. Se, por ocasião do inventário físico, tiverem sido constatados alguns itens de matéria-prima com aparente problema de realização, verifique qual o tratamento contábil dispensado a esses itens.	1/2	C1-1 (Anexo 7)	Ⓐ Ⓑ
		1-C (Anexo 3)	Nºs 2 e 3

13. Para as principais matérias-primas, determine a correta avaliação utilizando-se das primeiras compras ocorridas no período subsequente.	1	C1-2 (Anexo 8)	✓ ✗ ⓐ
14. Discuta com a gerência da fábrica com relação à existência de materiais morosos ou obsoletos e examine as ordens de produção do período subsequente para identificar se as matérias-primas estão sendo requisitadas regularmente.	1/2	C-1 (Anexo 6)	Nota
<i>Produtos acabados</i>			
15. Obtenha o resumo dos produtos acabados e: a) some; b) efetue os cálculos de todos os itens dos produtos acabados; c) confira os dados constantes do resumo dos produtos acabados com o kardex; d) referencie o total com o resumo dos estoques.	1/2	C-2 (Anexo 9)	† ✓ ✓ C
16. Verifique se os itens anotados por ocasião da contagem física estão adequadamente refletidos na listagem de produtos acabados.	1/2	C-2 C2-1 (Anexos 9 e 10)	REF.
17. Para os itens não contados por ocasião do inventário físico, confira as quantidades com as etiquetas de contagem.	1/2	C-2 (Anexo 9)	^
18. Se, por ocasião do inventário físico, tiver sido constatado algum item com aparente problema de realização, verifique qual o tratamento contábil dispensado a esse item.	1/2	C-2 (Anexo 9) 1-C (Anexo 3)	ⓐ Nº 5
19. Para os três principais itens em estoque, determine a correta avaliação, utilizando-se de: a) informações do <i>standard</i> de fabricação; b) valor da MOD, conforme folha de pagamento; c) valorização de matérias-primas. Teste os cálculos obtidos nessa avaliação, inclusive quanto a D.G.F, e, em comparação ao custo unitário obtido pela companhia, verifique se os produtos estão adequadamente avaliados.	1/2	C2-2 C2-3 C2-4 (Anexos 11, 12 e 13)	✗ ⊗ ^ ✓ † Nº 4
20. Verifique para os três principais itens em estoque se eles serão realizados com lucro, utilizando-se das seguintes informações: a) tabela de preço vigente no período subsequente; b) margem de despesa para vender; c) comparação ao custo de estoque.	1/2	1-C (Anexo 3) C2-5 (Anexo 14)	✓ ✓ ^

Produtos em processo

21. Obtenha o resumo dos produtos em processo, e:
- a) some;
 - b) efetue o cálculo de todos itens de produtos acabados;
 - c) referencie o total com o resumo dos estoques.
22. Verifique se os itens anotados por ocasião da contagem física estão adequadamente refletidos na listagem de produtos em processo.
23. Com base na avaliação realizada para produtos acabados conforme passo 19, certifique-se de que os produtos em processo estão adequadamente avaliados, utilize inclusive as informações obtidas durante a contagem física.

1/2

C-3
(Anexo 15)

†
✓

C

REF.

C-3
C3-1
(Anexos 15
e 16)

✓

Aval. ^

✓

Nº 6

C-3
(Anexo 15)
1-C
(Anexo 3)

Importações em andamento

24. Obtenha a composição das importações em andamento e execute como segue:
- a) some;
 - b) examine a documentação comprobatória quanto à sua autenticidade;
 - c) cruze referência para o resumo dos estoques.

1/2

C-4
(Anexo 17)

†

✓

C

Cut-off

25. Complemente o *cut-off* de entradas para as primeiras aquisições ocorridas em X3, e:
- a) determine se as últimas aquisições de X2 estão contabilizadas em seu período de competência, mediante o exame de contabilização a estoques e fornecedores;
 - b) constate se as primeiras aquisições de X3 estão contabilizadas no período subsequente.
26. Complemente o *cut-off* de saídas para as primeiras vendas realizadas em X3, e:
- a) determine se as últimas saídas de X2 têm sido contabilizadas em seu período de competência, mediante a contabilização de contas a receber e vendas e de baixa de estoque;
 - b) igualmente proceda para as primeiras saídas ocorridas em X3.

1

C5-1
(Anexo 19)
1-C
(Anexo 3)

✓

✗

ⓐ

Nº 7

^

1

C5-2
(Anexo 20)

✓

✗

^

27. Verifique se o *cut-off* de etiquetas realizado ao final do inventário está adequadamente refletido nas listagens de estoques. Para as etiquetas não anotadas como teste de contagem, certifique-se de que foram adequadamente emitidas e de que se encontram apropriadas as listagens de estoques.

1

C5-3
(Anexo 21)

✓ ✗ ^

Nota 2

<i>Geral</i>			
28. Cruze referência dos ajustes de estoques com o custo das vendas.	-	C-1 (Anexo 6)	Ajustes de inventário
29. Revise seu trabalho verificando se ele contém todas as evidências e se todos os objetivos foram cumpridos.	1/2	C (Anexo 5)	Nota
30. Revisão do supervisor.	3	-	Revisão
31. Revisão do gerente.	2	-	Aprovação
<i>Encerramento do trabalho</i>			
32. Discussão com o cliente quanto aos lançamentos de ajustes e/ou reclassificações apurados no transcorrer do trabalho.	1		
33. Discussão com o cliente quanto aos pontos de recomendação apurados no transcorrer do trabalho.	1		
34. Conclusão atendendo aos objetivos da área.	1		

A. Reis

FEITO

Will

REVISADO

F. Geraldo

APROVADO

Cia. Bronze
Balancete de Trabalho – Ativo
31-12-X2

BLA

Descrição	Ref.	Saldo		Ajustes		Saldo Ajustado
		31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
<i>Circulante:</i>						
Disponibilidades	A	✓ 78.400	✓ 104.250			
Contas a receber	B	707.940	780.080			
Estoques	C	1.026.600	1.543.650			
Despesas antecipadas		82.400	89.380			
		1.895.340	2.517.360			
<i>Não circulante</i>						
Realizável a longo prazo		† 242.400	† 292.900			
Investimentos		240.000	326.800			
<i>Imobilizado:</i>						
Bens em operação		2.451.300	2.980.000			
Depreciações acumuladas		(638.190)	(689.780)			
		1.813.110	2.290.220			
		† 4.190.850	† 5.427.280			

✓ Conforme balancete do Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3				

Cia. Bronze
Lançamento de ajuste e/ou reclassificação
31-12-X2

1-C

Nº	Ref.	Descrição	Ativo D (C)	Passivo (D) C	Resultado (D) C
1	C-1	Matérias-primas a Ajustes de inventário Ajuste relativo a erros aritméticos na listagem de matérias-primas	30.132		30.132
2	C1-1	Ajustes de inventário a Matérias-primas Ajuste relativo a caixas de papêlo encharcadas	(3.840)		(3.840)
3	C1-1	Ajustes de inventário a Provisão para perdas Ajuste para a realização de matérias-primas em retalhos não aproveitáveis na produção	(18.810)		(18.810)
4	C2-2	Produtos acabados a Custos não absorvidos na produção Subavaliação de produtos acabados	167.400		167.400
5	C-2	Ajustes de inventário a Provisão para perdas Ajuste relativo a realização do Produto D descontinuado	(11.496)		(11.496)
6	C-3	Produto em processo a Custos não absorvidos na produção Subavaliação dos produtos em processo	60.598		60.598
7	C5-1	Ajustes de inventário a Fornecedores Contabilização em regime de competência		63.000	(63.000)

Preparação A. Reis	Data 15-2-X3	Revisão Will	Data 17-2-X3	Aprovação F. Geraldo	Data 18-2-X3
-----------------------	-----------------	-----------------	-----------------	-------------------------	-----------------

Cia. Bronze
Pontos para Recomendação
31-12-X2

2-C

<i>N^o</i>	<i>Ref.</i>	<i>Ponto observado</i>	<i>Possível consequência</i>	<i>Recomendação</i>
1	C.I.	<i>Não é mantido o sistema de coleta de preços</i>	<i>Aquisição de mercadorias a preços nem sempre melhores</i>	<i>Formalização de procedimentos de coleta de preços</i>
2	C.I.	<i>As diferenças decorrentes das entradas de mercadorias são apontadas após 20 dias</i>	<i>Possível pagamento a fornecedores sem o devido desconto</i>	<i>Apontamento imediato de quaisquer sobras ou faltas observadas na recepção de mercadorias</i>
3	C-1	<i>Erros aritméticos observados na listagem de estoques</i>	<i>Ocorrência de demonstrações contábeis incorretas</i>	<i>Revisão por pessoas independentes à preparação das listagens de estoques</i>
4	C1-1	<i>Existência de materiais encharcados e de retalhos não aproveitáveis na produção</i>	<i>Estoques custeados ao valor contábil e não ao de realização e estoques quantitativos irreais</i>	<i>Segregação física de estoques não aproveitáveis na produção e informação imediata à contabilidade e aos departamentos competentes</i>
5	C5-1	<i>Inobservância de procedimentos definidos de cut-off</i>	<i>Demonstrações contábeis inadequadas</i>	<i>Formalização de procedimentos definidos para cut-off mensais</i>

Preparação A. Reis	Data 28-11-X2 15-2-X3	Revisão Will	Data 17-2-X3	Aprovação F. Geraldo	Data 18-2-X3
-----------------------	-----------------------------	-----------------	-----------------	-------------------------	-----------------

Cia. Bronze
Estoque
31-12-X2

C

Conta do razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo Ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
1510	Matérias-primas	C-1	502.800	620.450			
1520	Produtos acabados	C-2	303.500	597.950			
1530	Produtos em processo	C-3	120.000	230.930			
1540	Provisão para perdas		-	-			
1550	Importações em andamento	C-4	100.300	94.320			
		BLA	1.026.600	1.543.650			
			†	†			

Nota: Relacionei os exames executados na área de estoques com outras áreas, onde identifiquei a existência de estoques dados em garantia de empréstimos no montante de \$ 200.000. Vide H1-1.

A. Reis

- ✓ Conferido com o razão.
- ↘ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	15-2-X3	Will	17-2-X3	F. Geraldo	18-2-X3

Cia. Bronze
Resumo das matérias-primas
31-12-X2

C-1

Código	Descrição	Ref.	Quantidade	Custo Unitário	Total
1001	Tubo de aço 40 x 320		1500 kg [^]	6,20	9.300 [✓]
2	Rolamentos FSK 30		800 pç [^]	8,40	6.720 [✓]
3	Tubo de ferro 2 x 4	C1-1	2000 kg	3,80	(a) 76.000
4	Parafusos sextavados 6 x 9		3620 pç [^]	2,10	7.602 [✓]
5	Caixas de embalagens 30 x 24	C1-1	4600 cx	3,20	14.720 [✓]
6	Solda em barra 100		3410 kg	4,80	16.368 [✓]
7	Tubos de aço 20 x 160		8680 kg [^]	4,00	34.720 [✓]
8	Rolamentos FSK 15	C1-1	5620 pç	5,80	32.596 [✓]
9	Tubo de ferro 1 x 2		6000 kg [^]	2,10	12.600 [✓]
1010	Parafusos sextavados 3 x 4		7800 pç [^]	1,80	10.040 [✓]
11	Caixas de embalagens 15 x 12		9200 cx [^]	2,40	22.080 [✓]
12	Solda em barra 200		7820 kg	14,00	(a) 10.948
13	Tubo de aço 10 x 80		12320 kg	5,20	64.064 [✓]
14	Rolamentos FSK 12	C1-1	14380 pç	8,50	122.230 [✓]
15	Tubo de ferro 6 x 9		12940 kg	10,50	135.870 [✓]
16	Parafusos oitavados 2 x 3		10148 pç [^]	4,00	40.592 [✓]
		C			<u>620.450</u>

Ajustes do inventário

Erro de cálculo	①	(30.132)
Compra não contabilizada	C5-1	63.000
Diferença não examinada		<u>576</u>
Ajustes de inventário	M-2	<u>33.444</u>

(a) As operações aritméticas estão incorretas, sendo os valores corretos de \$ 7.600 e \$ 109.480, respectivamente. Como consequência, o estoque de matérias-primas está a menor em \$ 30.132. ① Vide ajuste nº 1 no wp 1-C e ponto de recomendação nº 3 no wp 2-C.

Nota: Discuti com o gerente da fábrica a respeito de materiais morosos ou obsoletos, a ser informado da inexistência destes.

Examinei também as ordens de fabricação do período subsequente, constatando que as matérias-primas estavam sendo requisitadas regularmente.

A. Reis

[^] Conferido com as etiquetas de contagem.

[✓] Conferido com o kardex.

[✓] Calculado.

[†] Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	15-2-X3	Will	17-2-X3	F. Geraldo	18-2-X3

Cia. Bronze
Contagem física de matérias-primas
31-12-X2

C1-1

Nº eti- queta	Código	Descrição	Ref.	Quantidade
✓	✓	✓		✓
001	1003	Tubo de ferro 2 x 4		1.000 kg
002	1003	Tubo de ferro 2 x 4		1.000 kg
			C-1	<u>2.000 kg</u> †
008	1005	Cx. embalagem 30 x 24	Ⓐ	3.100 pç
010	1005	Cx. embalagem 30 x 24		1.500 pç
			C-1	<u>4.600 pç</u> †
020	1006	Solda em barra 100	C-1	<u>3.410 kg</u>
019	1008	Rolamento FSK 15	C-1	<u>5.620 pç</u>
021	1013	Tubo de aço 10 x 80	C-1	<u>12.320 kg</u>
022	1012	Solda em barra 200	C-1	<u>7.820 kg</u>
026	1014	Rolamento FSK 12		6.420 pç
027	1014	Rolamento FSK 12		<u>7.960 pç</u>
			C-1	<u>14.380 pç</u> †
005	1015	Tubo de ferro 6 x 9	Ⓑ	3.420 kg
006	1015	Tubo de ferro 6 x 0		4.240 kg
007	1015	Tubo de ferro 6 x 9		<u>5.280 kg</u>
			C-1	<u>12.940 kg</u>
				†

Ⓐ Conforme constatado fisicamente, nessa etiqueta estão contidas 1.200 cxs. de papelão total-
mente encharcadas e de difícil aproveitamento. Pude constatar que elas foram incluídas no in-
ventário final como normais, para o que proponho o ajuste nº 2 no wp 1-C de 1.200 cxs. x 3,20
= \$ 3.840 – Ponto de recomendação nº 4 no wp 2-C.

Ⓑ Nessa etiqueta, foram incluídos retalhos de difícil aproveitamento na produção. O preço de
venda a título de sucata é de \$ 5,00 o kg, conforme cotação, conquanto o valor de estoque é
de \$ 10,50. Ver ajuste nº 3 no wp 1-C 3.420 kg x (10,50 – 5,00) = \$ 18.810. ✓

✓ Conforme contagem física e etiqueta examinada.

† Somado.

✓ Calculado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	31-12-X2 15-2-X3	Will	17-2-X3	F. Geraldo	18-2-X3

Cia. Bronze
 Teste de avaliação de matérias-primas
 31-12-X2

C1-2

Código	Descrição	Custo unitário	1 ^{as} Compras de X3			Preço unitário
			Nota fiscal		Fornecedores	
			N ^o	Data		
✓	✓	✓	✗	✗	✗	✗
1007	Tubo de aço 20 x 160	4,00	847	5-1-X3	Indústria de Aço Forte	4,10
1008	Rolamento FSK 15	5,80	1015	4-1-X3	Rolamento FSK	5,85
1012	Solda em barra 200	14,00	8614	8-1-X3	S.A. Soldas Soldado	Ⓐ 13,50
1013	Tubo de aço 10 x 80	5,20	8020	2-1-X3	Indústria Aço Forte	5,30
1014	Rolamento FSK 12	8,50	6094	12-1-X3	Rolamento FSK	8,50
1015	Tubo de Ferro 6 x 9	10,50	2765	15-1-X3	Imp. Comercial Ferro Duro	10,60
1016	Parafuso oitavado 2 x 3	4,00	1420	6-11-X3	Ind. Parafusos Para Fuso	4,05

Ⓐ A nota fiscal 8.614 de Soldas Soldado não inclui o custo do frete. Conforme nota fiscal de frete examinada, da Transportadora Transporta Tudo, de 12-1-X3, o frete é de \$ 0,50 por kg.

✗ Dados obtidos das notas fiscais dos fornecedores são habituais.

✓ Dados obtidos do wp C-1.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	15-2-X3	Will	17-2-X3	F. Geraldo	18-2-X3

Cia. Bronze
Resumo dos produtos acabados
31-12-X2

C-2

Código	Descrição	Ref.	Quantidade	Custo unitário	Total
2001	Produto A	C2-1	✓ 480 pç	✓ 268,73	✓ 128.990 ✓
2	Produto B	C2-1	840 pç	394,00	330.960 ✓
3	Produto C		120 pç ^	604,20	72.504 ✓
4	Produto D	ⓐ C	1.200 pç ^	54,58	<u>65.496</u> ✓
					<u>597.950</u> ✓ †

- ⓐ Durante a contagem física (ver wp C2-1), constatei que esse produto seria descontinuado. Conforme pude observar, esse produto foi efetivamente descontinuado, sendo as quantidades e os valores idênticos aos do ano anterior. Examinei a nota fiscal 1461 de 26-1-X3 emitida para o Depósito de Ferro Velho S. José ao preço de \$ 45,00 a unidade, recebido a vista conforme slip de depósito autenticado.

Ver ajuste n° 5 no wp 1-C.

$$\$ 54,58 - \$ 45,00 = \$ 9,58 \times 1.200 = \$ 11.496 \checkmark$$

^ Conferido com as etiquetas de contagem.

✓ Conferido com o kardex.

✓ Calculado.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	15-2-X3	Will	17-2-X3	F. Geraldo	18-2-X3

Cia. Bronze
Contagem física dos produtos acabados
31-12-X2

C2-1

N ^o etiqueta	Código	Descrição	Ref.	Quantidade
		✓		✓
009	3001	Produto A		20 pç
011	3001	Produto A		120 pç
024	3001	Produto A		40 pç
025	3001	Produto A		220 pç
023	3001	Produto A		<u>80 pç</u>
			C-2	<u>480 pç</u> †
003	3002	Produto B		30 pç
004	3002	Produto B		40 pç
012	3002	Produto B		50 pç
013	3002	Produto B		60 pç
014	3002	Produto B		70 pç
015	3002	Produto B		80 pç
016	3002	Produto B		240 pç
017	3002	Produto B		110 pç
018	3002	Produto B		<u>160 pç</u>
			C-2	<u>840 pç</u> †

Nota: Observei a existência de 1.200 pçs. do Produto D intactas desde o ano anterior. Segundo informações do gerente de produção, é intenção da Cia. descontinuar produção delas. Ver follow-up realizado em C-2.

A. Reis

✓ Conforme contagem física e etiqueta examinada.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	31-12-X2 15-2-X3	Will	17-2-X3	F. Geraldo	18-2-X3

Cia. Bronze
Avaliação do Produto A
31-12-X2

C2-2

Código	Descrição	Quantidade	Custo unitário	Total
✓	✓	✓		
1001	Tubo de aço 40 x 320	10 kg	6,20 ^	62,00 ✓
1002	Rolamento FSK 30	4 pç	8,40 ^	33,60 ✓
1004	Parafuso sextavado 6 x 9	10 pç	2,10 ^	21,00 ✓
1006	Solda em barra 100	5 kg	4,80 ^	24,00 ✓
1003	Tubo de ferro 2 x 4	10 kg	3,80 ^	38,00 ✓
1005	Caixa de embalagem 30 x 24	1/24	3,20 ^	0,13 ✓
				178,73 †
	Mão de obra direta	20 H	6,00 ☑	120,00 ✓
	Despesas gerais de fabricação	50% DA MOD	-	60,00 ✓
	Custo de fabricação			358,73 †
	Avaliação conforme a Cia.			268,73 ✓
	Diferença unitária			90,00 †
	Quantidade em estoque			480 ✓
	Subavaliação do Produto A			43.200 ✓
	Subavaliação do Produto B		C2-3	113.400
	Subavaliação do Produto C		C2-4	10.800
	Ajuste nº 4 no wp 1-C			167.400
				†

- ✓ Dados obtidos no wp C-2.
- ☑ Conforme folha de pagamento examinada.
- ^ Dados obtidos no wp C-1.
- ✗ Conforme standard de fabricação examinado.
- ✓ Calculado.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	16-2-X3	Will	17-2-X3	F. Geraldo	18-2-X3

Cia. Bronze
Avaliação do Produto B
31-12-X2

C2-3

Código	Descrição	Quantidade	Custo unitário	Total
✓	✓	✓		
1007	Tubo de aço 20 x 160	15 kg	4,00 ^	60,00 ✓
1008	Rolamentos FSK 15	8 pç	5,80 ^	46,40 ✓
1009	Tubo de ferro 1 x 2	12 kg	2,10 ^	25,20 ✓
1010	Parafuso sextavado 3 x 4	24 pç	1,80 ^	43,20 ✓
1012	Solda em barra 200	6 kg	14,00 ^	84,00 ✓
1011	Caixa de embalagem 15 x 12	1/12	2,40 ^	<u>0,20</u> ✓
				259,00 †
	Mão de obra direta	30 H	6,00 ✓	180,00 ✓
	Despesas gerais de fabricação	50% da MOD		<u>90,00</u> ✓
	Custo de fabricação			529,00 †
	Avaliação conforme a Cia.			<u>394,00</u> ✓
	Diferença unitária			<u><u>135,00</u></u> †
	Quantidade em estoque			<u>840</u> ✓
	Subavaliação do Produto B		C2-2	<u><u>113.400</u></u> ✓

Ver explicações dos tiques em C2-2

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	16-2-X3	Will	17-2-X3	F. Geraldo	18-2-X3

Cia. Bronze
Avaliação do Produto C
31-12-X2

C2-4

Código	Descrição	Quantidade	Custo unitário	Total
✓	✓	✓		
1013	Tubo de aço 10 x 80	15 kg	5,20 ^	78,00 ✓
1014	Rolamento FSK 12	12 pç	8,50 ^	102,00 ✓
1015	Tubo de ferro 6 x 9	12 kg	10,50 ^	126,00 ✓
1016	Parafuso oitavado 2 x 3	24 pç	4,00 ^	96,00 ✓
1012	Solda em barra 200	8 kg	14,00 ^	112,00 ✓
1011	Caixa de embalagem 15 x 12	1/12	2,40 ^	<u>0,20</u> ✓
				514,20 †
	Mão de obra direta	20 H	6,00 Ⓞ	120,00 ✓
	Despesas gerais de fabricação	50% MOD	-	<u>60,00</u> ✓
	Custo de fabricação			694,20 †
	Avaliação conforme a Cia.			<u>604,20</u> ✓
	Diferença unitária			<u>90,00</u> †
	Quantidade em estoque			<u>120</u> ✓
	Subavaliação do Produto C		C2-2	<u>10.800</u> ✓

Ver explicações dos tiques em C2-2

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	16-2-X3	Will	17-2-X3	F. Geraldo	18-2-X3

Cia. Bronze
Realização dos produtos acabados
 31-12-X2

C2-5

<i>Código</i>	<i>Produto</i>	<i>Preço de venda</i>	<i>Desconto</i>	<i>Despesas p/ vendas</i>	<i>Custo de estoque</i>	<i>Realização</i>
		✓	✓	✓	^	†
3001	A	1200	(120)	(180)	(359)	541
3002	B	1400	(140)	(210)	(529)	521
3003	C	2100	(210)	(315)	(694)	881

^ *Custo real de estoque, conforme avaliação realizada nos wps C2-2, C2-3 e C2-4.*

✓ *Despesas calculadas a 15% sobre o valor de vendas, obtido do resultado do exercício.*

✓ *Conforme tabela de preço vigente em 2-1-X3.*

† *Somado.*

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	16-2-X3	Will	17-2-X3	F. Geraldo	18-2-X3

Cia. Bronze
Resumo dos produtos em processo
31-12-X2

C-3

Código	Descrição	Ref.	Quantidade	Custo Unitário	Total
3001	Produto A – CC 710		100 pç	215,00	21.500 ✓
3002	Produto B – CC 720	C3-1	500 pç	236,40	118.200 ✓
3003	Produto C – CC 730	C	300 pç	304,10	91.230 ✓
					<u>230.930</u>
					†

Avaliação dos produtos em processo

Produto	Custo de Fabricação Acabado	Percentual de Conclusão	Avaliação		Diferença	Quantidade Estoque	Ajuste
			Correta	Pela Cia.			
	✓	^	✓	†	†		
A	358,73	80	286,98	215,00	71,98	100	7.198
B	529,00	60	317,40	236,40	81,00	500	40.500
C	694,20	50	347,10	304,10	43,00	300	12.900
							<u>60.598</u>
							†

Vide ajuste nº 6 no wp 1-C

- ^ Informações obtidas durante o inventário. Ver wp C3-1.
 ✓ Obtido das avaliações realizadas em C2-2, C2-3 e C2-4, respectivamente.
 ✓ Calculado.
 † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	16-2-X3	Will	17-2-X3	F. Geraldo	18-2-X3

Cia. Bronze
Contagem física de produtos em processo
31-12-X2

C3-1

Nº etiqueta	Código	Descrição	Ref.	Quantidade
✓ 028	✓ 2001	✓ Produto A – CC 710		✓ 20 pç
029	2001	(Neste centro de custo, significa que		10
030	2001	80% estão concluídos) ^		30
031	2001			20
032	2001			<u>20</u>
			C-3	<u>100 pç</u>
				†
033	2002	Produto B – CC 720		100 pç
034	2002	(Neste centro de custo, significa que		100
035	2002	60% estão concluídos) ^		100
036	2002			100
037	2002			50
038	2002			<u>50</u>
			C-3	<u>500 pç</u>
				†
039	2003	Produto C – CC 730		80 pç
040	2003	(Neste centro de custo, significa que		70
041	2003	50% estão concluídos) ^		120
042	2003			10
043	2003			<u>20</u>
			C-3	<u>300 pç</u>
				†

^ Informações obtidas do setor de engenharia da fábrica e confirmadas com o gerente da fábrica que pareceram razoáveis em função de inspeção física.

✓ Conforme contagem física e etiqueta examinada.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	31-12-X2 16-2-X3	Will	17-2-X3	F. Geraldo	18-2-X3

Cia. Bronze
Importações em Andamento
 31-12-X2

C-4

<i>Nº da importação</i>	<i>Descrição</i>	<i>Ref.</i>	<i>Valor</i>
			✓
098/X2	<i>Despesas de alfândega</i>		35.320
102/X2	<i>Serviços aduaneiros</i>		45.000
110/X2	<i>Adiantamento a despachantes</i>		<u>14.000</u>
		C	<u>94.320</u>
			†

✓ *Examinei os documentos comprobatórios (nota de serviço, recibos e despesas alfandegárias), constatando tratar-se de importações de matérias-primas.*

† *Somado.*

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>16-2-X3</i>	<i>Will</i>	<i>17-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>18-2-X3</i>

Cia. Bronze
Memo s/ contagem física
31-12-X2

C-5

Estive presente à contagem física dos estoques realizada na fábrica da Cia. Bronze em 31-12-X2 às 8:00 horas da manhã (início).

Constatei que todas as operações estavam totalmente paralisadas e não ocorreu nenhuma movimentação de material durante todo o período de contagem.

Durante o transcorrer da contagem, constatei que o pessoal estava contando e emitindo as etiquetas de contagem de forma adequada.

Efetuei as anotações para o subseqüente follow-up, atentando que estes eram os principais itens em estoque de:

- a) oito produtos de matéria-prima (Ver wp C1-1)*
- b) três produtos em processo (Ver wp C3-1)*
- c) dois produtos acabados (Ver wp C2-1)*

Anotei as últimas entradas (Ver wp C5-1), as últimas saídas (Ver wp C5-2) ocorridos no exercício, bem como o cut-off de etiquetas emitidas (Ver wp C5-3).

Conclusão: Em minha opinião, os procedimentos utilizados pela companhia foram adequados de forma que permitem o correto levantamento físico dos estoques.

A. Reis

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>31-12-X2</i>	<i>Will</i>	<i>17-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>18-2-X3</i>

Cia. Bronze
Cut-off de entradas
31-12-X2

C5-1

Relat. Nº	Recebto. data	Nota Fiscal		Fornecedor	Produto	Valor
		Nº	Data			
✓						
<u>Últimas de X2</u>						
1.050	31-12-X2	6.500	30-12-X2	Indústria de Aço Forte Ltda.	200 kg tubo de aço 20 x 160	800 ✗
1.051	31-12-X2	420	31-12-X2	Rolamentos FSK Ltda.	2000 pç rolamentos FSK 15	11.600 ✗
1.052	31-12-X2	8.200	31-12-X2	Imp. Comercial Ferro Duro	6000 kg tubo de ferro 6 x 9	ⓐ 63.000 C-1
<u>Primeiras de X3</u>						
1.053	4-1-X3	1.015	4-1-X3	Rolamentos FSK Ltda.	200 pç rolamentos FSK 15	1.170 ^
1.054	4-1-X3	8.020	2-1-X3	Indústria Aço Forte Ltda.	1000 kg tubo de aço 10 x 80	5.300 ^
1.054	5-1-X3	847	5-1-X3	Indústria Aço Forte Ltda.	1000 kg tubo de aço 20 x 160	4.100 ^

ⓐ De acordo com os exames efetuados, esse material foi incluído no inventário físico e, portanto, o saldo em estoque está correto. Conforme documentação examinada, o lançamento a crédito de fornecedores somente ocorreu no período subsequente; portanto, o resultado do exercício está aumentado por esse valor. Ver ajuste nº 7 no wp 1-C e ponto de recomendação nº 5 no wp 2-C.

Nota: Observei que, em 31-12-X2, o relatório de recebimento nº 1.053 estava em branco. A. Reis

- ^ Examinei a contabilização a débito de estoques e crédito a fornecedores posterior a 31-12-X2.
- ✗ Examinei a contabilização a débito de estoques e crédito a fornecedores anterior a 31-12-X2.
- ✓ Conforme relatório de recebimentos examinados.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	31-12-X2 16-2-X3	Will	17-2-X3	F. Geraldo	18-2-X3

Cia. Bronze
Cut-off de saídas
31-12-X2

C5-2

<i>Nota fiscal</i>				
Nº	Data	Cliente	Produto	Valor
✓				
<i>Últimas de X2</i>				
		✓	✓	✓
10.400	31-12-X2	José da Silva Ltda.	50 pç produto A	60.000 ✗
10.401	31-12-X2	Zebedeu e Cia. Ltda.	40 pç produto B	56.000 ✗
10.402	31-12-X2	Fulano e Sicrano S.A.	20 pç produto C	42.000 ✗
<i>Primeiras de X3</i>				
10.403	2-1-X3	Mário e Mário Ltda.	50 pç produto A	60.000 ^
10.404	2-1-X3	Castro e Silveira S.A.	50 pç produto B	70.000 ^
10.405	2-1-X3	Beltrano Manoel Ltda.	50 pç produto C	105.000 ^

Nota: Observei que, em 31-12-X2, a nota fiscal nº 10.403 estava em branco.

A. Reis

- ^ *Examinei a contabilização a débito de clientes e crédito a vendas e baixa de estoques posterior a 31-12-X2.*
- ✓ *Examinei contabilização a débito de clientes e crédito a vendas e baixa de estoques anterior a 31-12-X2.*
- ✓ *Conforme notas fiscais examinadas.*

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>31-12-X2</i> <i>16-2-X3</i>	<i>Will</i>	<i>17-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>18-2-X3</i>

Cia. Bronze
Cut-off de etiquetas
31-12-X2

C5-3

Numeração das etiquetas utilizadas					
001 ✓	011 ✗	021 ✓	031 ^	041 ^	051
002 ✓	12 ✗	22 ✓	32 ^	42 ^	52
003 ✗	13 ✗	23 ✗	33 ^	43 ^	53
004 ✗	14 ✗	24 ✗	34 ^	44	54
005 ✓	15 ✗	25 ✗	35 ^	45	55
006 ✓	16 ✗	26 ✓	36 ^	46	56
007 ✓	17 ✗	27 ✓	37 ^	47	57
008 ✓	18 ✗	28 ^	38 ^	48	58
009 ✗	19 ✓	29 ^	39 ^	49	59
010 ✓	20 ✓	30 ^	40 ^	50	60

Nota: 1. Conforme etiquetas examinadas ao final do inventário físico, foram emitidas as etiquetas mencionadas de nº 001 a 060.

2. Para as etiquetas não relacionadas em nosso acompanhamento da contagem física, examinei a adequada emissão e correta apropriação aos inventários (etiquetas 44 a 60).

A. Reis

- ✗ Incluídos no inventário de produtos acabados (Ver C2-1).
- ^ Incluídos no inventário de produtos em processo (Ver C3-1).
- ✓ Incluídos no inventário de matérias-primas (Ver C1-1).

Preparação A. Reis	Data 31-12-X2 16-2-X3	Revisão Will	Data 17-2-X3	Aprovação F. Geraldo	Data 18-2-X3
-----------------------	-----------------------------	-----------------	-----------------	-------------------------	-----------------



Auditoria das Despesas Antecipadas

17.1 OBJETIVO DE AUDITORIA

A auditoria das despesas antecipadas, classificáveis como ativo circulante, tem a finalidade de:

- a. determinar que representam gastos efetivos da empresa que irão beneficiar o período subsequente;
- b. determinar se foram utilizados os princípios e as práticas usuais de contabilidade;
- c. determinar se estão corretamente classificadas no balanço patrimonial e se as divulgações cabíveis foram expostas em suas notas explicativas.

17.2 NORMAS E PROCEDIMENTOS DE CONTABILIDADE

I – Pagamentos antecipados

1. Integram o ativo circulante os pagamentos antecipados de despesas operacional cujos benefícios somente se efetivam no período/exercício seguintes. Neste grupo incluem-se, exemplo, os prêmios de seguro, aluguéis, honorários decorrentes de serviços técnico-profissionais, agenciamento de propaganda e publicidade, bilhetes de empresas transportadoras, impostos, juros sobre empréstimos pagos antecipadamente e outros. Por se tratar de aplicação antecipada de recursos financeiros em despesas a serem incorridas no período/exercício seguinte, a sua

apropriação às contas de resultados devem ser feita à medida que os benefícios sejam auferidos.

2. Não se incluem neste grupo as despesas classificáveis no ativo intangível, tais como despesas pré-operacionais, despesas como desenvolvimento de tecnologia, despesas com exploração e prospecção de riquezas do solo, as quais estão vinculadas à geração de receitas e benefícios em exercícios futuros.

Vide mais informações na NBC TG 04 (R3) – Ativo Intangível.

3. As despesas operacionais pagas antecipadamente são consignadas no balanço pelo seu valor efetivamente amortizável no período/exercício seguinte, a fim de que sejam observados os critérios que caracterizam o regime de competência.

4. As despesas incorridas na emissão das debêntures, inclusive a comissão de “underwriting” e custo de distribuição, bem como o deságio, se houver, devem ser ativadas para apropriação às operações durante o prazo de vigência dos títulos.

5. Os prêmios recebidos ou a receber, por ocasião da colocação, ou os pagos ou a pagar, por ocasião de repactuação, se houver, a título de prêmio de continuidade, deverão ser apropriados ao resultado até a data do vencimento do título ou até a data da próxima repactuação, no caso de prêmio de continuidade.

6. A apropriação às operações referidas nos parágrafos 4 e 5 acima devem ser calculadas com base no tempo transcorrido e no montante dos recursos disponíveis na data resultantes da emissão das debêntures. Assim, o método linear não será adequado na eventualidade de amortizações periódicas das debêntures.

17.3 REVISÃO DO CONTROLE INTERNO

A revisão do controle tem a finalidade de determinar qual a confiabilidade depositada no controle interno, para que se possam definir quais e quando os procedimentos de auditoria serão utilizados e em qual extensão.

Como cada companhia é uma entidade diferente, os controles internos nem sempre se equivalem, pois dependem dos valores envolvidos, do pessoal existente ou da quantidade de contas existentes. Muito embora isto seja variável de empresa para empresa, é conveniente que o estabelecimento do controle interno envolva pontos

fortes que auxiliem, que concedam alguma segurança à administração.

Entre os vários tipos de controle, podemos citar alguns que servem de fortalecimento do controle interno para a área das despesas antecipadas e que podem ser utilizados de forma quase padrão pelas diversas empresas:

- mapa de apropriação mensal das despesas antecipadas;
- sistema de autorização e aprovação para pagamentos;
- estabelecimento de política e critérios contábeis definidos para as despesas antecipadas; e
- estabelecimento de política definida para a contratação de seguro para seus ativos.

Há de se ter em mente que os controles citados não são os únicos existentes e que, quando o auditor efetuar a avaliação do controle interno, deverá ter atenção especial de que os controles existentes realmente funcionam e medir as possíveis deficiências de controle para determinar qual o risco envolvido e quais os procedimentos de auditoria a serem praticados para conseguir formar sua opinião adequadamente.

17.4 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria são as ferramentas que o auditor utiliza para a realização de seus trabalhos. Os procedimentos de auditoria que serão utilizados para o auditor atingir os objetivos previamente delineados são vários, dependendo das circunstâncias, da efetividade do controle interno e da materialidade envolvida.

Os procedimentos de auditoria comumente utilizados na auditoria das despesas antecipadas não envolvem o exame físico e são os que seguem:

- a) Confirmação { confirmação com as empresas de seguros quanto às apólices vigentes.
- b) Documentos originais { exame documental de faturas, notas fiscais e comprovantes relativos às adições;
{ exame das apólices de seguros.
- c) Cálculo { cálculo da amortização mensal das despesas antecipadas.
- d) Escrituração { exame da conta de razão das despesas antecipadas.
- e) Investigação { exame minucioso da documentação de pagamento.
- f) Inquérito { obtenção de explicação para as despesas realizadas e para aquelas julgadas anormais;
- g) Correlação { relacionamento das contas a pagar com as despesas antecipadas;
{ relacionamento das despesas antecipadas com o resultado.
- h) Observação { classificação adequada das contas;
{ observação dos princípios de contabilidade;
{ observação da obediência aos controles internos.

17.5 ORIENTAÇÃO PARA A AUDITORIA

O exame da auditoria efetuado na área de despesas antecipadas tem por finalidade atingir os objetivos previamente determinados. Definido isto, o programa de auditoria deve ser considerado para evitar trabalhos desnecessários ou enfoque incorreto. Entretanto, o auditor deve ter a mente aberta para não se guiar cegamente pelo programa e deixar passar coisas importantes não previstas no programa original. Caso isto ocorra, o programa original deve ser modificado para atingir os itens não programados originalmente.

A seleção e a data de aplicação dos procedimentos de auditoria devem estar definidas com base na eficiência dos controles internos e na materialidade envolvida.

Quando os controles internos das despesas antecipadas forem considerados adequados, os exames de auditoria podem ser realizados em data anterior à de encerramento das demonstrações contábeis, executando procedimentos alternativos entre a data auditada e a de final de ano, para certificar-se da veracidade do saldo final.

No caso de os controles internos serem considerados deficientes, é preferível que os exames de auditoria sejam realizados na data de encerramento das demonstrações financeiras.

Frequentemente, os saldos das contas de despesas antecipadas não são substanciais em relação ao ativo total ou a outros valores em termos comparativos. Portanto, é necessário, em primeiro lugar, a avaliação de sua substância para evitar gasto de tempo excessivo em relação a sua materialidade. Se a empresa dispuser de controles detalhados, o auditor pode deles se utilizar para evitar papéis e movimentações desnecessários, realizando seu exame de forma descritiva e concluindo quanto aos resultados obtidos em seu trabalho.

O exame de auditoria das despesas antecipadas deve ser feito por meio de uma revisão dos itens que a compõem e determinar que estão de acordo com os princípios contábeis, observando-se:

- a) a despesa é real e está contabilizada por seu valor correto, o que pode ser confirmado por intermédio do exame documental;
- b) a despesa é realmente ativável e merece ser amortizada ao longo do tempo, não se justificando sua contabilização diretamente à despesa;
- c) os valores amortizados no período são adequados e naturalmente envolvem todos aqueles que deveriam ter sido levados à despesa no período em exame.

17.6 REVISÃO DA COBERTURA DE SEGUROS

Um dos mais importantes itens classificados como despesas antecipadas é representado pelos seguros contratados pela empresa para a proteção de seus ativos. Geralmente, o período de uma apólice de seguros é de um ano, nada impedindo, entretanto, que se estenda por mais de um exercício. Neste caso, a parte que exceder ao exercício seguinte deve ser considerada nas demonstrações contábeis como realizável a longo prazo.

O exame de auditoria com respeito aos seguros objetiva determinar que o valor constante das demonstrações contábeis é adequado, assim como que a cobertura de seguros de seus ativos é razoável. Não se pretende, nem deve ser assim considerado, que o auditor seja um *expert* em seguros, porém dele se espera que disponha de

razoável conhecimento dos tipos de seguros existentes e quais seriam os mais adequados à empresa auditada.

Como regra geral, cada empresa dispõe de uma política definida em relação aos seguros a serem contratados; nesse caso, ao revisar essa política, o auditor pode realizar recomendações valiosas às empresas com relação aos riscos envolvidos e ao tipo de atividade exercida pela empresa.

A título exemplificativo, no caso de empresas que possuem eficiente sistema de irrigação automática contra incêndios, deve também ser considerada a possibilidade de segurar os possíveis danos causados pela água nos estoques e equipamentos. Caso ocorra a atribuição de numerários ou valores a funcionários, o seguro fidelidade há de ser considerado. Se os estoques dispõem de valores flutuantes, é recomendável a existência de apólice flutuante no valor do estoque segurado, e qualquer risco envolvendo a paralisação das atividades operacionais e comerciais da empresa deve ser considerado seguro contra lucros cessantes.

17.7 EXEMPLO PRÁTICO

Jogo final de papéis de trabalho após cumpridos todos os procedimentos do programa de trabalho, exceto quanto à parte de finalização de trabalho que está contida no Capítulo 25.

Programa de trabalho – Anexo 1.

BLA – Balancete de Trabalho-Ativo – Anexo 2.

D – Despesas antecipadas – Anexo 3.

D-1 – Seguros – Anexo 4.

Cia. Bronze
Despesas Antecipadas
31-12-X2

<i>Programa de Trabalho</i>	<i>Tempo Estimado</i>	<i>Ref.</i>	<i>Indicação dos Exames</i>
I – OBJETIVOS DE AUDITORIA			
<ol style="list-style-type: none"> 1. Determinar que as despesas antecipadas representam gastos efetivos da empresa que irão beneficiar o período subsequente. 2. Determinar se foram utilizados os princípios e as práticas de contabilidade. 3. Determinar que as despesas antecipadas estejam corretamente classificadas no balanço patrimonial e que as divulgações foram realizadas por meio de notas explicativas. 			
II – DETERMINAÇÃO DO ESCOPO DO TRABALHO			
Tendo em vista a revisão do controle interno, que não revelou pontos deficientes de controle interno, bem como que o valor classificado nas despesas antecipadas não é relevante, nosso trabalho será voltado à verificação da razoabilidade da cobertura de seguros e da amortização realizada no exercício.			
III – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA			
<i>Final</i>			
<ol style="list-style-type: none"> 1. Obtenha a movimentação das despesas antecipadas ocorridas no exercício e proceda como segue: <ol style="list-style-type: none"> a) some; b) confira o saldo em 31-12-X1 com os papéis de trabalho do ano anterior; c) confira o saldo em 31-12-X2 com o razão; d) cruze referência do total com o balanço; e) cruze referência das adições de seguros com o papel de trabalho subsidiário. 	1/2	D (Anexo 3)	† ✓ BLA D-1
<i>Seguros</i>			
<ol style="list-style-type: none"> 2. De posse do mapa de resumo das apólices de seguros vigentes, proceda aos seguintes itens: <ol style="list-style-type: none"> a) some; b) confira o prêmio pago no exercício com a documentação pertinente; c) confronte o mapa-resumo com as apólices vigentes; d) cruze referência do prêmio pago com a movimentação das despesas antecipadas. 	1	D-1 (Anexo 4)	† ^ ✓ D

3. Determine a suficiência da cobertura de seguros mediante o confronto com o saldo contábil dos ativos e obtenha explicações julgadas necessárias.	1/2	D-1 (Anexo 4)	✗ ✓ a b
<i>Imposto predial</i>			
4. Confira documentalmente o imposto predial pago no exercício e determine sua vigência.	–	D (Anexo 3)	✗
<i>Amortização</i>			
5. Teste globalmente a amortização do ano de seguros e imposto predial, determinando sua razoabilidade.	1/2	D (Anexo 3)	Cálculo da amortização
6. Referencie a amortização do exercício com o resultado, verificando se é uniforme em relação à depreciação.	–	D (Anexo 3)	Cálculo da amortização Ref.
<i>Geral</i>			
7. Revise seu trabalho, verificando se ele contém todas evidências necessárias e se todos objetivos de auditoria foram cumpridos.	1/2	D	–
8. Revisão do supervisor.	1/2	–	Revisão
9. Revisão do gerente.	1/2	–	Aprovação
<i>Encerramento do trabalho</i>			
10. Discussão com o cliente quanto aos lançamentos de ajuste e/ou reclassificação apurados no transcorrer do trabalho.	1/2		
11. Discussão com o cliente quanto aos pontos de recomendação apurados no transcorrer do trabalho.	1/2		
12. Conclusão atendendo aos objetivos da área.			

A. Reis

Will

F. Geraldo

FEITO

REVISADO

APROVADO

Cia. Bronze
Balancete de Trabalho – Ativo
31-12-X2

BLA

Descrição	Ref.	Saldo		Ajustes		Saldo Ajustado
		31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
<i>Circulante:</i>						
Disponibilidades	A	✓ 78.400	✓ 104.250			
Contas a receber	B	707.940	780.080			
Estoques	C	1.026.600	1.543.650			
Despesas antecipadas	D	82.400	89.380			
		1.895.340	2.517.360			
<i>Não circulante:</i>						
<i>Realizável a longo prazo</i>						
		† 242.400	† 292.900			
Investimentos		240.000	326.800			
<i>Imobilizado:</i>						
Bens em operação		2.451.300	2.980.000			
Depreciações acumuladas		(638.190)	(689.780)			
		1.813.110	2.290.220			
		† 4.190.850	† 5.427.280			
		†	†			

✓ Conforme balancete do Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3				

Cia. Bronze
Despesas antecipadas
31-12-X2

D

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Saldo		Amortizações	Saldo	Ajustes		Saldo Ajustado
			31-12-X1	Adições			31-12-X2	Débito	
1601	Seguros		46.000 ✓	72.000	(64.000) ①	54.000 ✓			
				D-1					
1602	Imposto Predial		36.400	45.000 ✗	(46.020) ②	35.380			
		BLA	82.400	117.000	(110.020)	89.380			
			†	†	†	†			

Cálculo da amortização

	Seguros	Imposto Predial
Saldo de abertura – integral	46.000	36.400
3/12 das adições do ano	18.000 ✓	11.250 ✓
Diferença não investigada	-	(1.630)
Amortização do ano	① 64.000	② 46.020
	†	†

A amortização é rateada em função do espaço utilizado e das máquinas envolvidas na produção de forma idêntica à de depreciação, como segue:

		Seguros	Imp. Predial	
Fabricação	50%	32.000 ✓	23.010 ✓	M2-1
Vendas	20%	12.800 ✓	9.200 ✓	M-3
		19.200 ✓	13.810 ✓	M-4
Administração	30%	① 64.000	② 46.020	
		†	†	

✓ Calculado.

✗ Conforme guia de recolhimento quitada com vigência de 1-10-X2 a 30-9-X3.

✓ Conforme Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	6-2-X3	Will	7-2-X3	F. Geraldo	7-2-X3

Cia. Bronze
Seguros
31-12-X2

D-1

Vigência		Nº das apólices	Cia. Emitente	Tipo Seguro	Valor Segurado						Prêmio	
De	A				Edifícios	Máq. Equip.	Mov. Utens.	Veículos	Estoques	Outros		
✓	✓	✓	✓	✓								
1-10-X2	30-9-X3	425847	Seguradora Geral	Incêndio	750.000 ✓	1.300.000 ✓	500.000 ✓	750.000 ✓	-	-	44.000 ^	
1-10-X2	30-9-X3	425848	Seguradora Geral	Incêndio	-	-	-	-	1.600.000 ✓	-	26.000 ^	
1-10-X2	30-9-X3	425849	Seguradora Geral	Fidelidade	-	-	-	-	-	50.000 ✓	2.000 ^	
					750.000	1.300.000	500.000	750.000	1.600.000	50.000	72.000	
										(a)	D †	
Saldo contábil					589.680 ✓	955.540 ✗	327.015 ✗	444.575 ✗	1.449.330 ✓			
Suficiência					(b) 160.320	344.460	172.985	305.425	150.670			
					†	†	†	†	†			

(a) Segundo informações do diretor administrativo, o valor de \$ 50.000 é suficiente para prevenir quaisquer perdas, uma vez que os estudos realizados pela Cia., conforme pude observar, indicam um risco por volta de \$ 40.000.

(b) É política da Cia. segurar seus ativos ao valor próximo de reposição, para prevenir quaisquer perdas advindas de sinistro.

✓ Obtido do wp C.

✗ Obtido do wp G (custo atualizado menos depreciação).

^ Examinado o recibo quitado do prêmio pago.

✓ Conforme apólices examinadas.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	6-2-X3	Will	7-2-X3	F. Geraldo	7-2-X3



Auditoria do Realizável a Longo Prazo (Não Circulante)

18.1 ORIENTAÇÃO PARA A AUDITORIA

Os objetivos de auditoria, a revisão do controle interno e os procedimentos de auditoria relacionados com o realizável a longo prazo são os mesmos que os descritos nos Capítulos 14 a 17, uma vez que as contas classificadas no realizável a longo prazo são da mesma natureza daquelas, diferenciando-se apenas quanto à realização, visto que ocorre em prazo superior a um exercício da data de encerramento das demonstrações contábeis.

A Lei das Sociedades por Ações determina a classificação como realizável a longo prazo para os direitos após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia.

Por essa definição, e tendo-se em vista os Capítulos 14 a 17, onde tratamos sobre os itens classificáveis como ativo circulante, podemos ter em mente que serão destacados como realizável a longo prazo dependendo do prazo de realização, com exceção dos créditos de acionistas, diretores e sociedades coligadas ou controladas e dos empréstimos compulsórios à Eletrobras que serão tratados a seguir.

18.2 CRÉDITOS DE ACIONISTAS, DIRETORES E SOCIEDADES COLIGADAS OU CONTROLADAS

Consoante o disposto na Lei das Sociedades por Ações, a classificação nc

realizável a longo prazo dos créditos de acionistas, diretores e sociedades coligadas ou controladas oriundas de negociação não usual ou inerentes ao objeto social da empresa é obrigatória, independentemente do prazo de vencimento. Entretanto, aqueles créditos decorrentes de operações normais com as mesmas pessoas devem ser considerados como ativo circulante, a menos que sejam realizáveis a longo prazo.

Um possível encaminhamento do trabalho de auditoria para esses créditos estaria calcado no suporte documental dessas transações que poderia envolver a confirmação independente dos devedores, o exame minucioso de possíveis contratos existentes e a movimentação ocorrida nesses ativos quanto a possíveis reembolsos ou novas antecipações. No caso de esses créditos serem significativos, é importante seu relato por intermédio de notas explicativas, indicando sua origem e exame de liquidação.

18.3 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS À ELETROBRAS

Os empréstimos compulsórios à Eletrobras são derivados de adiantamentos realizados à Eletrobras cobrados nas contas de consumo de energia. Esses empréstimos dispõem de prazo normal de resgate a longo prazo e rendimento de juros e correção monetária que devem ser reconhecidos por regime de competência.

O encaminhamento do trabalho de auditoria dos empréstimos compulsórios à Eletrobras deveria cobrir a contagem física das cautelas de obrigações existentes ou das contas de consumo de energia que as evidenciou e o exame de avaliação com o cálculo da correção monetária e os juros incorridos.

18.4 OUTROS ASSUNTOS E TEMAS QUE PODEM ESTAR RELACIONADOS AOS ATIVOS REALIZÁVEIS A LONGO PRAZO

- a. Vide capítulo 6 item 6.5.1.2, que trata de classificação entre circulante e não circulante descrito na Deliberação CVM nº 676 itens 60 a 65;
- b. Vide NBC TG 31, que trata de ativo não circulante mantido para a venda e operação descontinuada;

- c. Vide NBC TG 40, que trata de instrumentos financeiros: evidenciação;
- d. Vide NBC TG 48, que trata sobre instrumentos financeiros.

18.5 EXEMPLO PRÁTICO

Jogo final de papéis de trabalho após cumpridos todos procedimentos do programa de trabalho, exceto quanto à parte de encerramento de trabalho que está contida no Capítulo 25.

Programa de trabalho – Anexo 1.

BLA – Balancete de Trabalho-Ativo – Anexo 2.

1-E – Lançamentos de ajuste e/ou reclassificação – Anexo 3.

E – Realizável a longo prazo – Anexo 4.

E-1 – Adiantamentos a coligadas – Anexo 5.

E-2 – Empréstimos compulsórios à Eletrobras – Anexo 6.

Cia. Bronze
Realizável a Longo Prazo
31-12-X2

<i>Programa de Trabalho</i>	<i>Tempo Estimado</i>	<i>Ref.</i>	<i>Indicação dos Exames</i>
I – OBJETIVOS DE AUDITORIA			
<ol style="list-style-type: none"> 1. Os adiantamentos a coligadas e os empréstimos compulsórios são reais e pertencentes à empresa. 2. As receitas porventura existentes, decorrentes dos ativos, foram reconhecidas adequadamente. 3. O realizável a longo prazo está contabilizado de acordo com os princípios e as práticas de contabilidade. 4. Os ativos a longo prazo estão livres de restrições ou vínculos. 5. O realizável a longo prazo está corretamente descrito e classificado e as divulgações cabíveis foram expostas no balanço patrimonial ou em suas notas explicativas. 			
II – DETERMINAÇÃO DO ESCOPO DO TRABALHO			
Tendo em vista que a revisão do controle interno nada revelou em termos de fraquezas e na materialidade envolvida, o escopo de trabalho dessa área será confirmar os adiantamentos a coligadas e o exame documental dos empréstimos compulsórios à Eletrobras na data-base de 31-12-X2.			
III – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA			
<i>Final</i>			
<ol style="list-style-type: none"> 1. Obtenha o resumo do realizável a longo prazo e: <ol style="list-style-type: none"> a) some; b) confira o saldo em 31-12-X1 com os papéis de trabalho do ano anterior; c) confira o saldo de 31-12-X2 com o Razão; d) cruze referência com as folhas subsidiárias e o balanço. 		E (Anexo 4)	† ✓ Ref.
<i>Adiantamentos a coligadas</i>			
<ol style="list-style-type: none"> 2. Providencie a obtenção da confirmação da Cia. Prata em 31-12-X2 e referencie a resposta obtida com a folha mestra. 	–	E-1 (Anexo 5)	Ref.
<ol style="list-style-type: none"> 3. Determine a existência de quaisquer indícios de informações gratuitas que tenham efeito sobre as demonstrações financeiras. 	–	E-1 (Anexo 5)	–

<i>Empréstimos compulsórios à Eletrobras</i>			
4. De posse da movimentação dos empréstimos compulsórios ocorridos no exercício, proceda como segue: a) some; b) confira o saldo de abertura com os papéis de trabalho do ano anterior; c) confronte documentalmente as adições com as contas quitadas; d) certifique-se de que o tratamento contábil quanto ao período de competência dado tanto às despesas quanto aos empréstimos compulsórios seja adequado.	-	E-2 (Anexo 6)	† ✓ ✓
5. Verifique se o rateio das despesas de luz é idêntico ao da depreciação e face a referência cruzada com o resultado.	-	1-E (Anexo 3) E-2 (Anexo 6)	Nº 1 Nota 1 ✓
6. Verifique se as receitas provenientes de juros e atualização monetária tenham sido adequadamente contabilizadas em período de competência.	1/2	E-2 (Anexo 6) 1-E (Anexo 3)	Nota 2 Nº 2
<i>Geral</i>			
7. Revise seu trabalho, observando se ele contém todas as evidências necessárias e se todos os objetivos de auditoria foram cumpridos.	-	E (Anexo 4)	Nota
8. Revisão do supervisor.	1/2	-	Revisão
9. Revisão do gerente.	1/2	-	Aprovação
<i>Encerramento do trabalho</i>			
10. Discussão com o cliente quanto aos lançamentos de ajuste e/ou reclassificação apurados no transcorrer do trabalho.			
11. Discussão com o cliente quanto aos pontos de recomendação apurados no transcorrer do trabalho.			
12. Conclusão atendendo aos objetivos da área.			

A. Reis

FEITO

Will

REVISADO

F. Geraldo

APROVADO

Cia. Bronze
Balancete de trabalho – ativo
31-12-X2

BLA

Descrição	Ref.	Saldo		Ajustes		Saldo Ajustado
		31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
<i>Circulante:</i>						
Disponibilidades	A	78.400	104.250			
Contas a receber	B	707.940	780.080			
Estoques	C	1.026.600	1.543.650			
Despesas antecipadas	D	82.400	89.380			
		1.895.340	2.517.360			
<i>Não circulante:</i>						
Realizável a longo prazo	E	242.400	292.900			
Investimentos		240.000	326.800			
<i>Imobilizado:</i>						
Bens em operação		2.451.300	2.980.000			
Depreciações acumuladas		(638.190)	(689.780)			
		1.813.110	2.290.220			
		4.190.850	5.427.280			

- ✓ Conforme balancete do Razão.
- ↘ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação A. Reis	Data 5-2-X3	Revisão	Data	Aprovação	Data
-----------------------	----------------	---------	------	-----------	------

Cia. Bronze
 Lançamentos de ajuste e/ou reclassificação
 31-12-X2

1-E

<i>Nº</i>	<i>Ref.</i>	<i>Descrição</i>	<i>Ativo</i> <i>D (C)</i>	<i>Passivo</i> <i>(D) C</i>	<i>Resultado</i> <i>(D) C</i>
1	E-2	<i>Custos não absorvidos na produção</i>			
		<i>Despesas de vendas</i>			<i>(14.550)</i>
		<i>Despesas administrativas</i>			<i>(5.820)</i>
		<i>Empréstimos compulsórios</i>	<i>2.900</i>		<i>(8.730)</i>
		<i>a Outras contas a pagar</i>		<i>32.000</i>	
		<i> Conta de luz de dezembro</i>			
		<i> não provisionada</i>			
2	E-2	<i>Outras contas a receber</i>	<i>7.340</i>		
		<i>Empréstimos compulsórios</i>	<i>36.720</i>		
		<i>a Receitas financeiras</i>			<i>7.340</i>
		<i>a Rendas não operacionais</i>			<i>36.720</i>
		<i>Juros e atualização monetária s/</i>			
		<i>empréstimos compulsórios</i>			
		<i>não reconhecidos</i>			

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>7-2-X3</i>	<i>Will</i>	<i>8-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>8-2-X3</i>

Cia. Bronze
Realizável a longo prazo
31-12-X2

E

Conta do razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo Ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
1710	Adiantamentos a coligadas	E-1	✓	✓			
1720	Empréstimos compulsórios à Eletrobras	E-2					
		BLA	<u>242.400</u>	<u>292.900</u>			
			†	†			

Nota: De acordo com os exames realizados e o relacionamento com outras áreas de trabalho, constatei a inexistência de restrições às contas aqui relacionadas.

A. Reis

- ✓ Conferido com o razão.
- ✓ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	7-2-X3	Will	8-2-X3	F. Geraldo	8-2-X3

Cia. Bronze
Adiantamentos a coligada
31-12-X2

E-1

XYZ AUDITORES ASSOCIADOS
R. Dublin, 10
São Paulo – SP

Prezados Senhores:

Em atenção à solicitação da Cia. Bronze, informamos que em 31-12-X2 dispúnhamos de adiantamentos realizados por esta no montante de \$ 145.000, e vencíveis em 30-9-X4 ou conversíveis em ações naquela data, e não sujeitos a juros ou atualização cambial.

E

Atenciosamente,
Cia. Prata

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>7-2-X3</i>	<i>Will</i>	<i>8-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>8-2-X3</i>

Cia. Bronze
Empréstimos compulsórios à Eletrobras
31-12-X2

E-2

Descrição	Consumo Energia	Eletrobras	Total da Conta
Saldo de abertura	✓ -	② 122.400 ✓	✓ -
Janeiro	24.960	2.300	27.620
Fevereiro	26.050	2.400	28.450
Março	23.880	2.200	26.080
Abril	22.790	2.100	24.890
Mai	24.420	2.250	26.670
Junho	25.500	2.350	27.850
Julho	26.050	2.400	28.450
Agosto	25.180	2.320	27.500
Setembro	23.660	2.180	25.840
Outubro	24.630	2.270	26.900
Novembro	29.620	2.730	32.350
Dezembro	(a)	(a)	-
	① 276.740	147.900	302.240
	†	E †	†

(a) A conta de luz do mês de dezembro não foi provisionada. De acordo com a conta quitada em janeiro X3, por mim examinada, o valor é de \$ 32.000 dos quais \$ 2.900 referentes à empréstimos empresariais Eletrobras. Ver ponto de ajuste nº 1 no wp 1-E.

Nota: 1. O consumo de energia é rateado de forma idêntica à utilizada para a depreciação, qual seja:

Fabricação	50%	138.370	M2-1
Vendas	20%	55.350	M-3
Administração	30%	<u>83.020</u>	M-4
		① <u>276.740</u>	

Nota: 2. De acordo com os exames efetuados, não foram registrados em regime de competência os juros (6%) e a atualização monetária (30%) sobre o saldo de abertura. Ver ponto de ajuste nº 2 no wp 1-E.

	Juros		Atualização Monetária
②	<u>122.400</u>	②	<u>122.400</u>
	6%		30%
	<u>7.340</u> ✓		<u>36.720</u> ✓

✓ Conforme contas quitadas por mim examinadas.

✓ Calculado.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	7-2-X3	Will	8-2-X3	F. Geraldo	8-2-X3



Auditoria dos Investimentos

19.1 OBJETIVO DE AUDITORIA

A auditoria dos investimentos classificáveis no ativo não circulante tem a finalidade de:

- a) determinar sua existência em poder da empresa ou em custódia com terceiros;
- b) determinar se é de propriedade da empresa;
- c) determinar se foram utilizados os princípios e práticas usuais de contabilidade;
- d) determinar a existência de vinculações em garantia;
- e) determinar se a receita ou o prejuízo apropriável ao período foram adequadamente contabilizados; e
- f) determinar se estão corretamente classificados no balanço patrimonial e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.

19.2 NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

A RESOLUÇÃO CFC Nº1.241/09 que aprovou a NBC T 19.37 – Investimentos em Coligada e em Controlada foi alterada pela NBC TG 18 (R2) – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto, que passa a determinar a atual norma aplicável a esta questão.

I. Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer a contabilização de investimentos em coligadas e em controladas e definir os requisitos para a aplicação do método da equivalência patrimonial quando da contabilização de investimentos em coligadas, em controladas e em empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*).

II. Alcance

2. Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades que sejam investidoras com o controle individual ou conjunto de investida ou com influência significativa sobre ela.

III. Definições

3. Os termos a seguir são utilizados nesta Norma com os seguintes significados:

Coligada é a entidade sobre a qual o investidor tem influência significativa.

Controle conjunto é o compartilhamento, contratualmente convencionado, do controle de negócio, que existe somente quando decisões sobre as atividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que compartilham o controle.

Demonstrações consolidadas são as demonstrações contábeis de um grupo econômico, em que ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da controladora e de suas controladas são apresentados como se fossem uma única entidade econômica.

Empreendimento controlado em conjunto (joint venture) é um acordo conjunto por meio do qual as partes, que detêm o controle em conjunto do acordo contratual, têm direitos sobre os ativos líquidos desse acordo.

Influência significativa é o poder de participar das decisões sobre políticas financeiras e operacionais de uma investida, mas sem que haja o controle individual ou conjunto dessas políticas.

Investidor conjunto (joint venturer) é uma parte de um empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*) que tem o controle conjunto desse empreendimento.

Método da equivalência patrimonial é o método de contabilização por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e, a partir daí, é ajustado para refletir a alteração pós-aquisição na participação do investidor sobre os ativos líquidos da investida. As receitas ou as despesas do investidor incluem sua participação nos lucros ou prejuízos da investida, e os outros resultados abrangentes do investidor incluem a sua participação em outros resultados abrangentes da investida.

Negócio em conjunto é um negócio do qual duas ou mais partes têm controle conjunto.

4. Os termos a seguir estão definidos no item 4 da NBC TG 35 – Demonstração Separadas e no Apêndice A da NBC TG 36 – Demonstrações Consolidadas e são usados nesta Norma com os significados especificados nas normas, nas interpretações e nos comunicados técnicos do CFC em que forem definidos:

- controle de investida;
- grupo econômico;
- controladora;
- demonstrações separadas;
- controlada.

IV. Influência significativa

5. Se o investidor mantém, direta ou indiretamente (por meio de controladas, por exemplo), vinte por cento ou mais do poder de voto da investida, presume-se que ele tenha influência significativa, a menos que possa ser claramente demonstrado o contrário. Por outro lado, se o investidor detém, direta ou indiretamente (por meio de controladas, por exemplo), menos de vinte por cento do poder de voto da investida, presume-se que ele não tenha influência significativa, a menos que essa influência possa ser claramente demonstrada. A propriedade substancial ou majoritária da investida por outro investidor não necessariamente impede que um investidor tenha influência significativa sobre ela.

6. A existência de influência significativa por investidor geralmente é

evidenciada por uma ou mais das seguintes formas:

- (a) representação no conselho de administração ou na diretoria da investida;
- (b) participação nos processos de elaboração de políticas, inclusive em decisões sobre dividendos e outras distribuições;
- (c) operações materiais entre o investidor e a investida;
- (d) intercâmbio de diretores ou gerentes;
- (e) fornecimento de informação técnica essencial.

7. A entidade pode ter em seu poder direitos de subscrição, opções não padronizadas de compras de ações (*warrants*), opções de compra de ações, instrumentos de dívida ou patrimoniais conversíveis em ações ordinárias ou outros instrumentos semelhantes com potencial de, se exercidos ou convertidos, conferir à entidade poder de voto adicional ou reduzir o poder de voto de outra parte sobre as políticas financeiras e operacionais da investida (isto é, potenciais direitos de voto). A existência e a efetivação dos potenciais direitos de voto prontamente exercíveis ou conversíveis, incluindo os potenciais direitos de voto detidos por outras entidades, devem ser consideradas na avaliação de a entidade possuir ou não influência significativa ou controle. Os potenciais direitos de voto não são exercíveis ou conversíveis quando, por exemplo, não podem ser exercidos ou convertidos até uma data futura ou até a ocorrência de evento futuro.

8. Ao avaliar se os potenciais direitos de voto contribuem para a influência significativa ou para o controle, a entidade deve examinar todos os fatos e circunstâncias (inclusive os termos do exercício dos potenciais direitos de voto e quaisquer outros acordos contratuais considerados individualmente ou em conjunto) que possam afetar os direitos potenciais, exceto a intenção da administração e a capacidade financeira de exercê-los ou convertê-los.

9. A entidade perde a influência significativa sobre a investida quando ela perde o poder de participar nas decisões sobre as políticas financeiras e operacionais daquela investida. A perda da influência significativa pode ocorrer com ou sem mudança no nível de participação acionária absoluta ou relativa. Isso pode ocorrer,

por exemplo, quando uma coligada torna-se sujeita ao controle de governo, tribunal, órgão administrador ou entidade reguladora. Isso pode ocorrer também como resultado de acordo contratual.

9A. Aplicam-se à perda de controle de controlada, disciplinada nos itens 25 e 26 da NBC TG 36, todas as disposições cabíveis desta Norma relativas à perda de influência significativa sobre a investida.

V. Método da equivalência patrimonial

10. Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento em coligada, em empreendimento controlado em conjunto e em controlada (neste caso, no balanço individual) deve ser inicialmente reconhecido pelo custo e o seu valor contábil será aumentado ou diminuído pelo reconhecimento da participação do investidor nos lucros ou prejuízos do período, gerados pela investida após a aquisição. A participação do investidor no lucro ou prejuízo do período da investida deve ser reconhecida no resultado do período do investidor. As distribuições recebidas da investida reduzem o valor contábil do investimento. Ajustes no valor contábil do investimento também são necessários pelo reconhecimento da participação proporcional do investidor nas variações de saldo dos componentes dos outros resultados abrangentes da investida, reconhecidos diretamente em seu patrimônio líquido. Tais variações incluem aquelas decorrentes da reavaliação de ativos imobilizados, quando permitida legalmente, e das diferenças de conversão em moeda estrangeira, quando aplicável. A participação do investidor nessas mudanças deve ser reconhecida de forma reflexa, ou seja, em outros resultados abrangentes diretamente no patrimônio líquido do investidor (ver NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis), e não no seu resultado.

11. O reconhecimento do resultado com base nas distribuições recebidas sobre o mesmo pode não ser uma mensuração adequada da receita auferida pelo investidor no investimento em coligada, em controlada e em empreendimento controlado em conjunto, em função de as distribuições recebidas terem pouca relação com o desempenho da investida. Em decorrência de o investidor possuir o controle individual ou conjunto, ou exercer influência significativa sobre a investida, ele tem

interesse no desempenho da investida e, como resultado, interesse no retorno de seu investimento. O investidor deve reconhecer contabilmente esse interesse por meio da extensão do alcance de suas demonstrações contábeis com a inclusão de sua participação nos lucros ou prejuízos da investida. Como resultado, a aplicação do método da equivalência patrimonial proporciona relatórios com maior grau de informação acerca dos ativos líquidos do investidor e acerca de suas receitas e despesas.

12. Quando existirem potenciais direitos de voto ou outros derivativos que contenham potenciais direitos de voto, os interesses da entidade na investida devem ser determinados exclusivamente com base nos interesses de propriedade existentes e não devem refletir o possível exercício ou conversão dos potenciais direitos de voto ou de outros instrumentos derivativos, a menos que o item 13 seja aplicado ao caso.

13. Em algumas circunstâncias, a entidade tem, na essência, interesses de propriedade decorrentes do resultado de transação que lhe dê, no momento corrente, acesso aos retornos associados aos interesses de propriedade. Nessas circunstâncias, a proporção alocada à entidade deve ser determinada levando em consideração o eventual exercício de direitos potenciais de voto e outros instrumentos derivativos que no momento corrente dê à entidade acesso aos retornos.¹

14. A NBC TG 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração não deve ser aplicada aos interesses (participações ou outros benefícios econômicos) na investida que sejam contabilizados por meio do método da equivalência patrimonial. Quando houver instrumentos contendo potenciais direitos de voto que, na essência, possibilitam, no momento corrente, acesso aos retornos associados aos interesses de propriedade na investida, tais instrumentos não estão sujeitos à NBC TG 38. Em todos os demais casos, instrumentos contendo potenciais direitos de voto em uma investida devem ser contabilizados em consonância com a NBC TG 38.

15. A menos que um investimento ou parcela desse investimento em uma investida seja classificado como “mantido para venda”, em consonância com a NBC TG 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, o investimento, e qualquer interesse retido no investimento não classificado como mantido para venda, deve ser classificado como ativo não circulante.

VI. Aplicação do método da equivalência patrimonial

16. A entidade com o controle individual ou conjunto (compartilhado), ou com influência significativa sobre uma investida, deve contabilizar esse investimento utilizando o método da equivalência patrimonial, a menos que o investimento se enquadre nas exceções previstas nos itens 17 a 19 desta Norma.

a. Exceções à aplicação do método da equivalência patrimonial

17. A entidade não precisa aplicar o método da equivalência patrimonial aos investimentos em que detenha o controle individual ou conjunto (compartilhado), ou exerça influência significativa, se a entidade for uma controladora, que, se permitido legalmente, estiver dispensada de elaborar demonstrações consolidadas por seu enquadramento na exceção de alcance do item 4(a) da NBC TG 36, ou se todos os seguintes itens forem observados:

- (a) a entidade é controlada (integral ou parcial) de outra entidade, a qual, em conjunto com os demais acionistas ou sócios, incluindo aqueles sem direito a voto, foram informados a respeito e não fizeram objeção quanto à não aplicação do método da equivalência patrimonial;
- (b) os instrumentos de dívida ou patrimoniais da entidade não são negociados publicamente (bolsas de valores domésticas ou estrangeiras ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);
- (c) a entidade não arquivou e não está em processo de arquivamento de suas demonstrações contábeis na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ou outro órgão regulador, visando à emissão e/ou distribuição pública de qualquer tipo ou classe de instrumentos no mercado de capitais; e
- (d) a controladora final ou qualquer controladora intermediária da entidade disponibiliza ao público suas demonstrações contábeis, elaboradas em conformidade com as normas, interpretações e comunicados do CFC, em que as controladas são consolidadas ou são mensurados ao valor justo por meio do resultado de acordo com a NBC TG 36. (Alterada pela NBC TG 18 – R2.)

18. Quando o investimento em coligada e em controlada, ou em empreendimento controlado em conjunto, for mantido direta ou indiretamente por uma entidade que seja uma organização de capital de risco, essa entidade pode adotar a mensuração ao valor justo por meio do resultado para esses investimentos, em consonância com a NBC TG 38.

19. Quando a entidade possuir investimento em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto, cuja parcela da participação seja detida indiretamente por meio de organização de capital de risco, a entidade pode adotar a mensuração ao valor justo por meio do resultado para essa parcela da participação no investimento, em consonância com a NBC TG 38, independentemente de a organização de capital de risco exercer influência significativa sobre essa parcela da participação. Se a entidade fizer essa escolha contábil, deve adotar o método da equivalência patrimonial para a parcela remanescente da participação que detiver no investimento em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto que não seja detida indiretamente por meio de uma organização de capital de risco.

b. Classificação como mantido para venda

20. A entidade deve aplicar a NBC TG 31 em investimento, ou parcela de investimento, em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto que se enquadre nos critérios requeridos para sua classificação como “mantido para venda”. Qualquer parcela retida de investimento em coligada ou em controlada, ou em empreendimento controlado em conjunto, que não tenha sido classificada como “mantido para venda”, deve ser contabilizada por meio do uso do método da equivalência patrimonial até o momento da baixa efetiva da parcela classificada como mantido para venda. Após a baixa efetiva, a entidade deve contabilizar qualquer interesse remanescente no investimento em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto, em consonância com a NBC TG 38, a menos que o interesse remanescente qualifique-se para a aplicação do método da equivalência patrimonial, o qual deverá ser adotado nesse caso.

21. Quando o investimento, ou parcela de investimento, em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto, previamente classificado como “mantido para venda”, não mais se enquadrar nas condições requeridas para ser classificado como tal, a ele deve ser aplicado o método da equivalência patrimonial de modo retrospectivo, a partir da data de sua classificação como “mantido para venda”. As demonstrações contábeis para os períodos abrangidos desde a classificação do investimento como “mantido para venda” deverão ser ajustadas de modo a refletir essa informação.

c. Descontinuidade do uso do método da equivalência patrimonial

22. A entidade deve descontinuar o uso do método da equivalência patrimonial a partir da data em que o investimento deixar de se qualificar como coligada, controlada ou como empreendimento controlado em conjunto, conforme a seguir orientado:

- (a) (Eliminado.)
- (b) Se o interesse remanescente no investimento, antes qualificado como coligada, controlada, ou empreendimento controlado em conjunto, for um ativo financeiro, a entidade deve mensurá-lo ao valor justo. O valor justo do interesse remanescente deve ser considerado como seu valor justo no reconhecimento inicial tal qual um ativo financeiro, em consonância com a NBC TG 38. A entidade deve reconhecer na demonstração do resultado do período, como receita ou despesa, qualquer diferença entre:
 - (i) o valor justo de qualquer interesse remanescente e qualquer contraprestação advinda da alienação de parte do interesse no investimento; e
 - (ii) o valor contábil líquido de todo o investimento na data em que houve a descontinuidade do uso do método da equivalência patrimonial.
- (c) Quando a entidade descontinuar o uso do método da equivalência patrimonial, deve contabilizar todos os montantes previamente

reconhecidos em seu patrimônio líquido em rubrica de outros resultados abrangentes, e que estejam relacionados com o investimento objeto da mudança de mensuração contábil, na mesma base que seria requerido caso a investida tivesse diretamente se desfeito dos ativos e passivos relacionados.

23. Desse modo, assim como a receita ou a despesa previamente reconhecida em outros resultados abrangentes pela investida seria reclassificada para a demonstração do resultado do período como receita ou despesa quando da baixa e da liquidação de ativos e passivos relacionados, a entidade deve reclassificar a receita ou a despesa reconhecida no seu patrimônio líquido para a demonstração do resultado (como ajuste de reclassificação) quando o método da equivalência patrimonial for descontinuado. Por exemplo, se a coligada, controlada ou o empreendimento controlado em conjunto tiver diferenças de conversão acumuladas relacionadas à entidade no exterior e a investidora decidir descontinuar o uso do método da equivalência patrimonial, a investidora deve reclassificar para a demonstração do resultado do período, como receita ou despesa, a receita ou a despesa previamente reconhecida de forma reflexa em outros resultados abrangentes relacionada à entidade no exterior.

24. Se o investimento em coligada tornar-se investimento em controlada ou em controlada em conjunto (de modo compartilhado), a entidade deve continuar adotando o método da equivalência patrimonial e não proceder à remensuração do interesse retido.

d. Mudanças na participação societária

25. Se a participação societária de entidade em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto for reduzida, porém o investimento continuar a ser classificado como em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, respectivamente, a investidora deve reclassificar para a demonstração do resultado, como receita ou despesa, a proporção da receita ou despesa previamente reconhecida em outros resultados abrangentes que esteja relacionada com a redução na participação societária, caso referido ganho ou perda tivesse que ser reclassificado

para a demonstração do resultado, como receita ou despesa, na eventual baixa e liquidação dos ativos e passivos relacionados. (Alterado pela NBC TG 18 (R1))

e. Procedimentos para o método da equivalência patrimonial

26. Muitos dos procedimentos que são apropriados para a aplicação do método da equivalência patrimonial são similares aos procedimentos de consolidação, descritos na NBC TG 36. Além disso, os conceitos que fundamentam os procedimentos utilizados para contabilizar a aquisição de controlada devem ser também adotados para contabilizar a aquisição de investimento em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto.

27. A participação de grupo econômico em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto é dada pela soma das participações mantidas pela controladora e suas outras controladas no investimento. As participações mantidas por outras coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto do grupo devem ser ignoradas para essa finalidade. Quando a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto tiver investimentos em controladas, em coligadas ou em empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*), o resultado, os outros resultados abrangentes e os ativos líquidos considerados para aplicação do método da equivalência patrimonial devem ser aqueles reconhecidos nas demonstrações contábeis da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto (incluindo a participação detida pela coligada ou pelo empreendimento controlado em conjunto no resultado, nos outros resultados abrangentes e nos ativos líquidos de suas coligadas e de seus empreendimentos controlados em conjunto), após a realização dos ajustes necessários para uniformizar as práticas contábeis (ver itens 35 a 36A). Esse mesmo procedimento deve ser aplicado à figura da controlada no caso das demonstrações contábeis individuais. (Alterado pela NBC TG 18 – R2.)

28. Os resultados decorrentes de transações ascendentes (*upstream*) e descendentes (*downstream*), envolvendo ativos que não constituam um negócio, conforme definido pela NBC TG 15, entre o investidor (incluindo suas controladas consolidadas) e a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis do investidor somente na extensão da

participação de outros investidores sobre essa coligada ou empreendimento controlado em conjunto, desde que esses outros investidores sejam partes independentes do grupo econômico ao qual pertence a investidora. As transações ascendentes são, por exemplo, vendas de ativos da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto para o investidor. A participação da entidade no resultado de coligada ou empreendimento controlado em conjunto resultante dessas transações deve ser eliminada. As transações descendentes são, por exemplo, vendas de ativos do investidor para a coligada ou para o empreendimento controlado em conjunto. (Alterado pela NBC TG 18 – R2.)

28A. Os resultados decorrentes de transações descendentes (*downstream*) entre a controladora e a controlada não devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis individuais da controladora enquanto os ativos transacionados estiverem no balanço de adquirente pertencente ao mesmo grupo econômico. O disposto neste item deve ser aplicado inclusive quando a controladora for, por sua vez, controlada de outra entidade do mesmo grupo econômico.

28B. Os resultados decorrentes de transações ascendentes (*upstream*) entre a controlada e a controladora e de transações entre as controladas do mesmo grupo econômico devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis da vendedora, mas não devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis individuais da controladora enquanto os ativos transacionados estiverem no balanço de adquirente pertencente ao grupo econômico.

28C. O disposto nos itens 28A e 28B deve produzir o mesmo resultado líquido e o mesmo patrimônio líquido para a controladora que são obtidos a partir das demonstrações consolidadas dessa controladora e suas controladas. Devem também, para esses mesmos itens, ser observadas as disposições contidas na Interpretação Técnica ITG 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método da Equivalência Patrimonial.

29. Quando transações descendentes (*downstream*) fornecerem evidência de redução no valor realizável líquido dos ativos a serem vendidos ou integralizados, ou de perda por redução ao valor recuperável desses ativos, referidas perdas devem ser reconhecidas integralmente pela investidora. Quando transações ascendentes

(*upstream*) fornecerem evidência de redução no valor realizável líquido dos ativos a serem adquiridos ou de perda por redução ao valor recuperável desses ativos, o investidor deve reconhecer sua participação nessas perdas.

30. O ganho ou a perda resultante da integralização por meio de ativo não monetário, que não constitui um negócio, tal como definido na NBC TG 15, de participação patrimonial subscrita em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto deve ser contabilizada em consonância com o previsto no item 28, exceto se a transação não tiver natureza comercial, conforme aplicação dada ao termo pela NBC TG 27 – Ativo Imobilizado. Se tal transação não tiver natureza comercial, o ganho ou a perda deve ser considerado como não realizado e não deve ser reconhecido, a menos que o item 31 também seja aplicável. O ganho ou a perda não realizado deve ser eliminado contra o investimento contabilizado de acordo com o método da equivalência patrimonial e não deve ser apresentado como ganho ou perda diferido no balanço patrimonial consolidado ou no balanço patrimonial individual da entidade em que os investimentos são contabilizados com base no método da equivalência patrimonial. Tratamento análogo deve ser dispensado à participação patrimonial subscrita em controlada, em linha com o previsto nos itens 28A e 28C. (Alterado pela NBC TG 18 – R2.)

31. Se adicionalmente à participação patrimonial recebida em coligada, controlada ou em empreendimento controlado em conjunto, a entidade também receber ativos monetários e não monetários, a entidade deve reconhecer na sua totalidade, na demonstração do resultado do período, como receita ou despesa, a parcela do ganho ou da perda do ativo não monetário integralizado com relação ao ativo monetário ou não monetário recebido.

31A. O ganho ou a perda resultante de operação descendente envolvendo ativos que constituem um negócio, tal como definido na NBC TG 15, entre a entidade (incluindo suas controladas consolidadas) e sua coligada ou empreendimento controlado em conjunto deve ser reconhecido integralmente nas demonstrações contábeis do investidor. (Incluído pela NBC TG 18 – R2.)

31B. A entidade pode vender ou entregar ativos como pagamento em dois ou mais acordos (transações). Ao determinar se os ativos que são vendidos ou entregues

como pagamento constituem um negócio, tal como definido na NBC TG 15, a entidade deve considerar se a venda ou a entrega como pagamento desses ativos faz parte de vários acordos que devem ser contabilizados como uma única transação, de acordo com os requisitos do item B97 da NBC TG 36. (Incluído pela NBC TG 18 – R2.)

32. O investimento em coligada, em controlada e em empreendimento controlado em conjunto deve ser contabilizado pelo método da equivalência patrimonial a partir da data em que o investimento se tornar sua coligada, controlada ou empreendimento controlado em conjunto. Na aquisição do investimento, quaisquer diferenças entre o custo do investimento e a participação do investidor no valor justo líquido dos ativos e passivos identificáveis da investida devem ser contabilizadas como segue:

- (a) o ágio fundamentado em rentabilidade futura (*goodwill*) relativo a uma coligada, a uma controlada ou a um empreendimento controlado em conjunto (neste caso, no balanço individual da controladora) deve ser incluído no valor contábil do investimento e sua amortização não é permitida;
- (b) qualquer excedente da participação do investidor no valor justo líquido dos ativos e passivos identificáveis da investida sobre o custo do investimento (ganho por compra vantajosa) deve ser incluído como receita na determinação da participação do investidor nos resultados da investida no período em que o investimento for adquirido.

Ajustes apropriados devem ser efetuados após a aquisição, nos resultados da investida, por parte do investidor, para considerar, por exemplo, a depreciação de ativos com base nos respectivos valores justos da data da aquisição. Da mesma forma, retificações na participação do investidor nos resultados da investida devem ser feitas, após a aquisição, por conta de perdas reconhecidas pela investida em decorrência da redução ao valor recuperável (*impairment*) de ativos, tais como, por exemplo, para o ágio fundamentado em rentabilidade futura (*goodwill*) ou para o ativo imobilizado. Devem ser observadas, nesses casos, as disposições da Interpretação Técnica ITG 09.

33. Deve ser utilizada a demonstração contábil mais recente da coligada, da controlada ou do empreendimento controlado em conjunto para aplicação do método da equivalência patrimonial. Quando o término do exercício social do investidor for diferente daquele da investida, esta deve elaborar, para utilização por parte do investidor, demonstrações contábeis na mesma data das demonstrações do investidor, a menos que isso seja impraticável.

34. De acordo com o disposto no item 33, quando as demonstrações contábeis da investida utilizadas para aplicação do método da equivalência patrimonial forem de data diferente da data usada pelo investidor, ajustes pertinentes devem ser feitos em decorrência dos efeitos de transações e eventos significativos que ocorrerem entre aquela data e a data das demonstrações contábeis do investidor. Independentemente disso, a defasagem máxima entre as datas de encerramento das demonstrações da investida e do investidor não deve ser superior a dois meses. A duração dos períodos abrangidos nas demonstrações contábeis e qualquer diferença entre as respectivas datas de encerramento devem ser as mesmas de um período para outro.

35. As demonstrações contábeis do investidor devem ser elaboradas utilizando práticas contábeis uniformes para eventos e transações de mesma natureza em circunstâncias semelhantes.

36. Exceto pelo descrito no item 36A, se a investida utilizar práticas contábeis diferentes daquelas adotadas pelo investidor em eventos e transações de mesma natureza em circunstâncias semelhantes, devem ser efetuados ajustes necessários para adequar as demonstrações contábeis da investida às práticas contábeis do investidor quando da utilização destas para aplicação do método da equivalência patrimonial. (Alterado pela NBC TG 18 – R2.)

36A. Sem prejuízo do disposto no item 36, se a entidade, que não é por si mesma entidade de investimento, tem participação em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, que é entidade de investimento, a entidade pode, na aplicação do método da equivalência patrimonial, manter a mensuração ao valor justo aplicada pela coligada ou pelo empreendimento controlado em conjunto em suas controladas. (Incluído pela NBC TG 18 – R2.)

37. Se a investida tiver ações preferenciais com direito a dividendo cumulativo

em circulação que estiverem em poder de outras partes que não o investidor, as quais são classificadas como parte integrante do patrimônio líquido, o investidor deve calcular sua participação nos resultados do período da investida após ajustá-lo pela dedução dos dividendos pertinentes a essas ações, independentemente de eles terem sido declarados ou não.

38. Quando a participação do investidor nos prejuízos do período da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto se igualar ou exceder o saldo contábil de sua participação na investida, o investidor deve descontinuar o reconhecimento de sua participação em perdas futuras. A participação na investida deve ser o valor contábil do investimento nessa investida, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, juntamente com alguma participação de longo prazo que, em essência, constitui parte do investimento líquido total do investidor na investida. Por exemplo, um componente, cuja liquidação não está planejada, nem tampouco é provável que ocorra num futuro previsível, é, em essência, uma extensão do investimento da entidade naquela investida. Tais componentes podem incluir ações preferenciais, bem como recebíveis ou empréstimos de longo prazo, porém não incluem componentes como recebíveis ou exigíveis de natureza comercial ou quaisquer recebíveis de longo prazo para os quais existam garantias adequadas, tais como empréstimos garantidos. O prejuízo reconhecido pelo método da equivalência patrimonial que exceda o investimento em ações ordinárias do investidor deve ser aplicado aos demais componentes que constituem a participação do investidor na investida em ordem inversa de interesse residual – *seniority* (isto é, prioridade na liquidação).

39. Após reduzir, até zero, o saldo contábil da participação do investidor, perdas adicionais devem ser consideradas, e um passivo deve ser reconhecido, somente na extensão em que o investidor tiver incorrido em obrigações legais ou construtivas (não formalizadas) ou tiver feito pagamentos em nome da investida. Se a investida subsequentemente apurar lucros, o investidor deve retomar o reconhecimento de sua participação nesses lucros somente após o ponto em que a parte que lhe cabe nesses lucros posteriores se igualar à sua participação nas perdas não reconhecidas.

39A. O disposto nos itens 38 e 39 não é aplicável a investimento em controlada no balanço individual da controladora, devendo ser observada a prática contábil que

produzir o mesmo resultado líquido e o mesmo patrimônio líquido para a controladora que são obtidos a partir das demonstrações consolidadas do grupo econômico, para atendimento ao requerido quanto aos atributos de relevância e de representação fidedigna (o que já inclui a primazia da essência sobre a forma), conforme dispõem a NBC TG Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual par Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro e a NBC TG 26.

f. Perdas por redução ao valor recuperável

40. Após a aplicação do método da equivalência patrimonial, incluindo o reconhecimento dos prejuízos da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto em conformidade com o disposto no item 38, o investidor deve aplicar os requisitos da NBC TG 38 para determinar a necessidade de reconhecer alguma perda adicional por redução ao valor recuperável do investimento líquido total desse investidor na investida.

41. O investidor, em decorrência de sua participação na coligada ou no empreendimento controlado em conjunto, também deve aplicar os requisitos da NBC TG 38 para determinar a existência de alguma perda adicional por redução ao valor recuperável (*impairment*) em itens que não fazem parte do investimento líquido nessa coligada ou empreendimento controlado em conjunto para determinar o montante dessa perda.

41A. No caso do balanço individual da controladora, o reconhecimento de perdas adicionais por redução ao valor recuperável (*impairment*) com relação ao investimento em controlada deve ser feito com observância ao disposto no item 39A.

42. Em função de o ágio fundamentado em rentabilidade futura (*goodwill*) integrar o valor contábil do investimento na investida (não deve ser reconhecido separadamente), ele não deve ser testado separadamente com relação ao seu valor recuperável, observado o contido no item 43A. Em vez disso, o valor contábil total do investimento é que deve ser testado como um único ativo, em conformidade com o disposto na NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, pela comparação de seu valor contábil com seu valor recuperável (valor justo líquido de despesa de venda ou valor em uso, dos dois, o maior), sempre que os requisitos da

NBC TG 38 indicarem que o investimento possa estar afetado, ou seja, que indicarem alguma perda por redução ao seu valor recuperável. A perda por redução ao valor recuperável reconhecida nessas circunstâncias não deve ser alocada a qualquer ativo que constitui parte do valor contábil do investimento na investida, incluindo o ágio fundamentado em rentabilidade futura (*goodwill*). Consequentemente, a reversão dessas perdas deve ser reconhecida de acordo com a NBC TG 01, na extensão do aumento subsequente no valor recuperável do investimento. Na determinação do valor em uso do investimento, a entidade deve estimar:

- (a) sua participação no valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera que sejam gerados pela investida, incluindo os fluxos de caixa das operações da investida e o valor residual esperado com a alienação do investimento; ou
- (b) o valor presente dos fluxos de caixa futuros esperados em função do recebimento de dividendos provenientes do investimento e o valor residual esperado com a alienação do investimento.

Sob as premissas adequadas, os métodos acima devem produzir o mesmo resultado.

43. O valor recuperável de investimento em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto deve ser determinado para cada investimento, a menos que a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto não gerem entradas de caixa de forma contínua que sejam em grande parte independentes daquelas geradas por outros ativos da entidade.

43A. O ágio fundamentado em rentabilidade futura (*goodwill*) também deve integrar o valor contábil do investimento na controlada (não deve ser reconhecido separadamente) na apresentação das demonstrações contábeis individuais da controladora. Mas, nesse caso, esse ágio, no balanço individual da controladora, para fins de teste para redução ao valor recuperável (*impairment*), deve receber o mesmo tratamento contábil que é dado a ele nas demonstrações consolidadas. Devem ser observados os requisitos da NBC TG 36 e da Interpretação Técnica ITG 09.

VII. Demonstrações separadas

44. O investimento em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto deve ser contabilizado nas demonstrações contábeis separadas do investidor em conformidade com o disposto no item 10 da NBC TG 35.

Em razão dessas alterações, as disposições não alteradas desta norma são mantidas e a sigla da NBC TG 18 (R1), publicada no *DOU*, Seção 1, de 26-12-2014, passa a ser NBC TG 18 (R2).

As alterações desta norma entram em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2016.

19.3 CLASSIFICAÇÃO

De acordo com a Lei das Sociedades por Ações, classificam-se como investimentos as *participações permanentes* em outras sociedades e os *direitos de qualquer natureza*, não classificáveis no ativo circulante e no realizável a longo prazo, que não se destinem à manutenção das atividades da companhia.

Entendem-se como participações permanentes as aplicações de capital de maneira não temporária ou especulativa e na forma de ações ou quotas, podendo ser voluntárias ou compulsórias.

Investimentos voluntários são as aplicações de capital de livre e espontânea vontade, representando uma participação em outra companhia ou uma extensão da atividade econômica da própria investidora.

Investimentos compulsórios são as aplicações de capital de natureza obrigatória, representados tradicionalmente por investimentos em incentivos fiscais.

Entende-se como direitos de quaisquer natureza os investimentos com características de permanente, não destináveis a negociação e sem definição quanto a seu uso na manutenção das atividades da companhia.

19.4 CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO

A Lei das Sociedades por Ações define que os *investimentos em sociedades*

controladas, ou *coligadas* serão avaliados pela equivalência patrimonial. (Vide texto explicativo no item 19.2 deste capítulo). Os investimentos não enquadrados no anteriormente exposto serão avaliados pelo custo de aquisição, deduzidos de provisão para perdas prováveis na realização de seu valor, quando tais perdas estiverem comprovadas como permanentes e não modificadas pelo recebimento de ações ou quotas recebidas em bonificação.

19.4.1 Método de custo

Corresponde ao valor de custo aplicado na aquisição do investimento acrescido das movimentações subsequentes de aquisição ou baixas conforme legislação em vigor.

Aplica-se esse método para os investimentos mantidos pela companhia que não se enquadrem na avaliação pelo método da equivalência patrimonial.

19.5 REVISÃO DO CONTROLE INTERNO

A revisão do controle interno tem a finalidade de determinar ao auditor qual a confiabilidade depositada no controle interno para que este possa determinar quais os procedimentos de auditoria a serem utilizados, qual o momento propício de sua aplicação e em qual extensão.

Como cada companhia é uma entidade diferente, os controles internos nem sempre se equivalem, pois são dependentes dos riscos envolvidos quanto à materialidade, número de pessoas existentes e dos investimentos mantidos pela companhia. Muito embora os controles internos sejam variáveis de empresa para empresa, é recomendável que a administração estabeleça o mínimo de controle interno indispensável a dar a esta a segurança necessária.

Como o fortalecimento do controle interno é indispensável, seguem alguns exemplos de pontos fortes de controle interno:

- segregação de funções entre a custódia dos investimentos e a escrituração;
- utilização de cofres de aluguel acessíveis a duas pessoas independentes entr

- si;
- sistema de autorização para aquisição e baixas de investimentos;
 - planilha de acompanhamento da situação das companhias investidas; e
 - contagens periódicas por pessoa independente à das cautelas de investimento da guarda física.

19.6 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria a serem utilizados para a obtenção dos objetivos determinados são dependentes da avaliação do controle interno e da materialidade envolvida.

Para efeito ilustrativo, seguem alguns procedimentos que poderão ser utilizados durante a execução dos trabalhos de auditoria:

a) Exame físico	{ contagem física dos investimentos;
b) Confirmação	{ confirmação dos investimentos; confirmação dos investimentos custodiados com terceiros.
c) Documentos originais	{ exame documental das aquisições realizadas; exame documental das vendas realizadas; exame de atas e assembleias; exame de contratos.
d) Cálculos	{ cálculo da participação acionária; cálculo da equivalência patrimonial; cálculo da provisão para perdas.
e) Escrituração	{ exame da conta de razão de investimentos; exame da conta de razão de receitas; exame da contabilização no período de competência.
f) Investigação	{ exame detalhado da documentação de compra; exame detalhado da documentação de venda; exame detalhado das aprovações e autorizações.
g) Inquérito	{ explicação quanto às compras ou vendas de investimentos realizadas; inquérito quanto à situação patrimonial das empresas investidas.
h) Registros auxiliares	{ exame do razão analítico de investimento; exame do registro auxiliar por número de ações.
i) Correlação	{ relacionamento das compras de investimentos realizadas com disponível ou passivo; relacionamento da equivalência patrimonial contabilizada com o resultado; relacionamento dos investimentos com dividendos recebidos.
j) Observação	{ classificação adequada dos investimentos; observação aos princípios de contabilidade; observação quanto aos controles existentes sobre os investimentos.

19.7 ORIENTAÇÃO PARA A AUDITORIA

O exame de auditoria efetuado na área de investimentos tem por finalidade atingir os objetivos previamente determinados. Conseqüentemente, o programa de auditoria deve ser desenhado com o intuito de evitar trabalhos desnecessários ou que não atendam aos objetivos definidos.

Uma vez definido o programa de auditoria, durante a execução do trabalho, o

auditor deve estar alerta para evitar possíveis trabalhos desnecessários ou deixar de realizar trabalhos não programados, porém importantes. Caso isto venha a ocorrer, o programa deverá ser modificado para atender a eventuais trabalhos não programados.

A seleção e a data da aplicação dos procedimentos de auditoria devem ser definidas visando à efetividade do controle interno e à materialidade envolvida. Uma vez que o controle interno tenha sido julgado adequado, os exames de auditoria podem ser realizados em data intermediária à do encerramento, bastando para isto que o auditor execute procedimentos alternativos que atestem o valor do encerramento. Caso contrário, a preferência deve recair na data de encerramento.

A inspeção dos investimentos representadas por ação ou cautela física deve ser, em geral, executada simultaneamente à contagem de caixa e das aplicações financeiras. Ao inspecionar os investimentos, é conveniente que o auditor observe atentamente o nome dos emitentes, o nome do proprietário dos investimentos, os números das cautelas e quantidade de ações ou quotas.

Atualmente, grande parte dos investimentos é mantido em bases estruturais e assim provavelmente o procedimento de confirmação é mais adequado para a confirmação da participação.

Haverá casos em que o auditor terá que se deparar com a grandiosidade ou a importância dos investimentos mantidos e ter que tomar definições mais profundas referentes a essas participações que poderão, inclusive, levá-lo a fazer a auditoria completa da empresa investida.

Pode se imaginar inclusive a existência de uma empresa “holding”, mantida somente para efeito de receber a participação por equivalência patrimonial das empresas investidas. Neste caso, talvez a melhor decisão seja a de examinar e auditar cada um desses investimentos, completando-se uma auditoria integral em cada empresa investida, para confirmar que o produto apresentado em cada uma delas está adequadamente refletido na empresa investidora.

Outro caso pode ser a de um grupo de empresas em que parte da operação principal (exemplo, a produção efetiva) seja realizada por uma ou mais empresa investida. Da mesma maneira, provavelmente será necessário auditar-se integralmente cada uma das empresas investidas.

19.8 EXEMPLO PRÁTICO

Jogo final de papéis de trabalho após cumpridos todos procedimentos do programa de trabalho, exceto quanto à parte de finalização do trabalho, que está contida no Capítulo 25.

Programa de trabalho – Anexo 1.

BLA – Balancete de Trabalho-Ativo – Anexo 2.

F – Investimentos – Anexo 3.

F-1 – Contagem física dos investimentos – Anexo 4.

*Cia. Bronze
Investimentos
31-12-X2*

<i>Programa de Trabalho</i>	<i>Tempo Estimado</i>	<i>Ref.</i>	<i>Indicação dos Exames</i>
<p>I – <i>OBJETIVOS DE AUDITORIA</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Os investimentos são de propriedade da empresa e estão integralmente incluídos no balanço patrimonial. 2. Os investimentos existem e estão em poder da empresa ou em custódia com terceiros. 3. Os investimentos estão demonstrados de acordo com os princípios e as práticas usuais de contabilidade. 4. Os investimentos estão livres de penhoras ou dados em garantia e, em caso de existência, se foram feitas as divulgações cabíveis. 5. As receitas atribuíveis provenientes dos investimentos foram adequadamente reconhecidas. 6. Os investimentos estão corretamente classificados no balanço patrimonial. <p>II – <i>DETERMINAÇÃO DO ESCOPO DO TRABALHO</i></p> <p>Baseados na revisão do controle interno que não revelou pontos deficientes e na materialidade envolvida, determinamos que o escopo do trabalho para os investimentos será o de contagem e <i>follow-up</i>, movimentação e análise da situação patrimonial das empresas investidas.</p> <p>III – <i>PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA</i></p> <p><i>Preliminar</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Compareça ao escritório da Cia. Bronze na data de 2-1-X3 e proceda à contagem física, observando os seguintes aspectos: <ol style="list-style-type: none"> a) elabore um papel de trabalho, evidenciando os itens encontrados na presença do responsável pelos investimentos; b) certifique-se de que os investimentos sejam nominais à Cia. Bronze. 2. Obtenha do responsável pelos investimentos, no próprio papel de trabalho, o recibo de devolução dos itens encontrados. <p><i>Final</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 3. Obtenha a movimentação dos investimentos ocorrida no exercício e: 	1/2	<p>F-1 (Anexo 4)</p> <p>F-1 (Anexo 4)</p> <p>F (Anexo 3)</p>	<p>Contagem † ✓</p> <p>Recibo- devolução</p>

a) some;			T
b) confira o saldo de abertura com os papéis de trabalho do ano anterior;			✓
c) confira o saldo final com o razão;			✓
d) cruze referência do saldo final com o balanço;			BLA
e) cruze referência das adições aos incentivos fiscais com a folha mestra do patrimônio líquido;			L
4. Faça o <i>follow-up</i> da contagem dos investimentos realizada no preliminar e determine se os investimentos estão refletidos contabilmente.		F-1 (Anexo 4)	✗
5. Examine as adições ocorridas nos investimentos em coligadas por meio do exercício de direito de subscrição, a autorização concedida pela diretoria e as cautelas recebidas.	1/2	F (Anexo 3)	✗
6. Determine se as receitas provenientes dos investimentos estão adequadamente demonstradas.	1/2	F-1 (Anexo 4)	Nota
7. Verifique por meio de discussões com os responsáveis da Cia. quanto ao correto sistema de avaliação dos investimentos e quanto à necessidade de provisão para fazer face a possíveis perdas com investimentos.	2 1/2	F-1 (Anexo 4)	Ⓐ Ⓑ
<i>Geral</i>			
8. Revise seu trabalho verificando se ele contém todas evidências e se todos os objetivos de auditoria foram cumpridos.		F (Anexo 3)	Nota
9. Revisão do supervisor.	1	–	Revisão
10. Revisão do gerente.	1	–	Aprovação
<i>Encerramento do trabalho</i>			
11. Discussão com o cliente quanto aos lançamentos de ajuste e/ou reclassificação apurados no transcorrer do trabalho.	1		
12. Discussão com o cliente quanto aos pontos de recomendação apurados no transcorrer do trabalho.	1		
13. Conclusão atendendo aos objetivos da área.	1		

A. Reis

Will

F. Geraldo

FEITO

REVISADO

APROVADO

Cia. Bronze
Balancete de Trabalho – Ativo
31-12-X2

BLA

Descrição	Ref.	Saldo		Ajustes		Saldo Ajustado
		31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
<i>Circulante:</i>						
Disponibilidades	A	✓ 78.400	✓ 104.250			
Contas a receber	B	707.940	780.080			
Estoques	C	1.026.600	1.543.650			
Despesas antecipadas	D	82.400	89.380			
		1.895.340	2.517.360			
<i>Não Circulante:</i>						
<i>Realizável a longo prazo</i>						
	E	† 242.400	† 292.900			
Investimentos	F	240.000	326.800			
<i>Imobilizado:</i>						
Bens em operação		2.451.300	2.980.000			
Depreciações acumuladas		(638.190)	(689.780)			
		1.813.110	2.290.220			
		† 4.190.850	† 5.427.280			
		†	†			

✓ Conforme o balancete do Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3				

Cia. Bronze
Investimentos
31-12-X2

F

Data	Descrição	Ref.	Coligadas	Incentivos Fiscais	Total
31-12-X1	Saldo de abertura	✓	140.000	100.000	240.000
30-6-X2	Adições		24.800 ✓	L 62.000	86.800
31-12-X2	Saldo final	BLA	164.800 ✓	162.000 ✓	326.800 †
			†	†	

Nota: Durante os exames efetuados e o relacionamento com outras áreas e trabalhos, observei a inexistência de investimentos caucionados ou dados em garantia.

A. Reis

- ✓ Examinei o exercício de direito de subscrição autorizado pela diretoria e as cautelas recebidas.
- ✓ Conferido com o Razão.
- ✓ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	7-2-X3	Will	8-2-X3	F. Geraldo	8-2-X3

Cia. Bronze
Contagem física dos investimentos
31-12-X2

F-1

Cautela n ^o	Emitente	Ações	
		Tipo	Quantia
101.432	Cia. Prata	ordinárias	140.000
102.325	Cia. Prata	ordinárias	24.800
		(a)	164.800 ✓
325.247	Cia. Baiana	preferencial	20.000 †
442.319	Cia. Cearense	preferencial	42.000
685.434	Maranhão S.A.	preferencial	38.000
769.892	Piauí S.A	preferencial	62.000
		(b)	162.000 ✓
	Total		326.800 †

Recibo-devolução

Recebi em devolução do Sr. Ary Reis (auditor da XYZ Auditores Associados) a quantia de 326.800 ações (trezentas e vinte e seis mil e oitocentas ações) como demonstrado, as quais se encontravam intactas e em boa ordem.

Declaro ter presenciado a contagem e não dispor de outros valores da Cia. Bronze que não tenham sido entregues para a contagem.

Follow-up da valorização

(a) A Cia. dispõe de participação de 10% no capital da Cia. Prata, devendo ser avaliada, portanto, pelo método de custo, conforme determinação da Lei n^o 6.404/76, o qual é o método adequadamente seguido pela companhia auditada.

Durante o exercício em pauta, a Cia. Prata realizou um lucro de \$ 300.000 e dispõe de um patrimônio líquido de \$ 2.800.000, conforme demonstrações contábeis não auditadas, por mim examinadas.

(b) Os investimentos aqui descritos são decorrentes de incentivos fiscais. A Cia. tem realizado um acompanhamento permanente dos investimentos por incentivos fiscais (conforme pude constatar) e todas as empresas aqui listadas estão operando normalmente. Segundo informações obtidas do diretor administrativo, não são esperadas perdas com esses investimentos, e não há valor de cotação em bolsa para podermos confirmar o valor possível de realização, porém, as demonstrações contábeis dessas empresas não revelam anomalias.

S.B.C. 31-12-X2
Manoel de Almeida

✓ Verifiquei a inclusão nos registros contábeis.

✓ Examinados fisicamente estando em boa ordem e nominais à Cia. Bronze.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	31-12-X2				
	5-2-X3				

¹ A aplicação desse dispositivo está fundamentada na compreensão do que vêm a ser “direitos substantivos”. No Apêndice B – Guia de Aplicação da NBC TG 36, em seus itens B22 a B25, a definição de “direitos substantivos”, em linhas gerais, está amparada na habilidade prática que o seu detentor tem de exercê-los a tempo de tomar uma decisão necessária para definir a direção de atividades relevantes da entidade.



Auditoria do Imobilizado

20.1 OBJETIVO DE AUDITORIA

A auditoria do imobilizado tem as seguintes finalidades:

- a) determinar sua existência física e a permanência em uso;
- b) determinar se pertence à empresa;
- c) determinar se foram utilizados os princípios e práticas usuais de contabilidade;
- d) determinar se o imobilizado não contém despesas capitalizadas e, por outro lado, as despesas não contêm itens capitalizáveis;
- e) determinar se os bens do imobilizado foram adequadamente depreciados e atualizados em bases aceitáveis;
- f) determinar a existência de imobilizado penhorado, dado em garantia ou com restrição de uso; e
- g) determinar se o imobilizado está corretamente classificado no balanço patrimonial e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.

20.2 NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

20.2.1 Resolução CFC nº 1.177/09, que aprovava a NBC T 19.1 – Ativo Imobilizado, foi atualizada pela NBC TG 27 (R3), que

trata do ativo imobilizado

I – Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações. Os principais pontos a serem considerados na contabilização do ativo imobilizado são o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação aos mesmos.

II – Alcance

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de ativos imobilizados, exceto quando outra norma exija ou permita tratamento contábil diferente.

3. Esta Norma não se aplica a:

- (a) ativos imobilizados classificados como mantidos para venda de acordo com a NBC TG 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
- (b) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola que não sejam plantas portadoras (ver NBC TG 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola). Esta Norma aplica-se às plantas portadoras, mas não se aplica aos produtos dessas plantas portadoras; (Alterada pela NBC TG 27 – R3.)
- (c) reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação (ver a NBC TG sobre Exploração e Avaliação de Recursos Minerais); ou
- (d) direitos sobre jazidas e reservas minerais, tais como petróleo, gás natural, carvão mineral, dolomita e recursos não renováveis semelhantes.

Contudo, esta Norma aplica-se aos ativos imobilizados usados para desenvolver ou manter os ativos descritos nas alíneas (b) a (d).

4. Outras normas podem exigir o reconhecimento de item do ativo imobilizado

com base em abordagem diferente da usada nesta Norma. Por exemplo, a NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil exige que a entidade avalie o reconhecimento de item do ativo imobilizado arrendado com base na transferência dos riscos e benefícios. Porém, em tais casos, outros aspectos do tratamento contábil para esses ativos, incluindo a depreciação, são prescritos por esta Norma.

5. A entidade que use o modelo de custo para propriedade para investimento em conformidade com a NBC TG 28 – Propriedade para Investimento deve usar o modelo de custo desta Norma.

III – Definições

6. Os seguintes termos são usados nesta Norma, com os significados especificados:

Planta portadora é uma planta viva que:

- (a) é utilizada na produção ou no fornecimento de produtos agrícolas;
- (b) é cultivada para produzir frutos por mais de um período; e
- (c) tem uma probabilidade remota de ser vendida como produto agrícola, exceto para eventual venda como sucata.

(Os itens 5A e 5B da NBC TG 29 foram elaborados com base na definição de planta portadora.) (Definição incluída pela NBC TG 27 –R3.)

Valor contábil é o valor pelo qual um ativo é reconhecido após a dedução da depreciação e da perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

Custo é o montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outro recurso dado para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído ao ativo quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outras normas, por exemplo, a NBC TG 10 – Pagamento Baseado em Ações.

Valor depreciável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo

da sua vida útil.

Valor específico para a entidade (valor em uso) é o valor presente dos fluxos de caixa que a entidade espera (i) obter com o uso contínuo de um ativo e com a alienação ao final da sua vida útil ou (ii) incorrer para a liquidação de um passivo.

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data da mensuração. (Alterada pela NBC TG 27 – R1.)

Perda por redução ao valor recuperável é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.

Ativo imobilizado é o item tangível que:

- (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
- (b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Valor recuperável é o maior valor entre o valor justo menos os custos de venda de um ativo e seu valor em uso.

Valor residual de um ativo é o valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

Vida útil é:

- (a) o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou
- (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

IV – Reconhecimento

7. O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

- (a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e
- (b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

9. Esta Norma não prescreve a unidade de medida para o reconhecimento, ou seja, aquilo que constitui um item do ativo imobilizado. Assim, é necessário exercer julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas da entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases, e aplicar os critérios ao valor do conjunto.

10. A entidade avalia segundo esse princípio de reconhecimento todos os seus custos de ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes ou dar manutenção ao mesmo.

V – Custos iniciais

11. Itens do ativo imobilizado podem ser adquiridos por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tal ativo imobilizado, embora não aumentando diretamente os futuros benefícios econômicos de qualquer item específico já existente do ativo imobilizado, pode ser necessária para que a entidade obtenha os benefícios econômicos futuros dos seus outros ativos. Esses itens do ativo imobilizado qualificam-se para o reconhecimento como ativo porque permitem à entidade obter benefícios econômicos futuros dos ativos relacionados acima dos benefícios que obteria caso não tivesse adquirido esses itens. Por exemplo, uma indústria química

pode instalar novos processos químicos de manuseamento a fim de atender às exigências ambientais para a produção e armazenamento de produtos químicos perigosos; os melhoramentos e as benfeitorias nas instalações são reconhecidos como ativo porque, sem eles, a entidade não estaria em condições de fabricar e vender tais produtos químicos. Entretanto, o valor contábil resultante desse ativo e dos ativos relacionados deve ter a redução ao valor recuperável revisada de acordo com a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

VI – Custos subsequentes

12. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do item. Pelo contrário, esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos. Os custos da manutenção periódica são principalmente os custos de mão de obra e de produtos consumíveis e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade desses gastos é muitas vezes descrita como sendo para “reparo e manutenção” de item do ativo imobilizado.

13. Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode requerer novo revestimento após um número específico de horas de uso; ou o interior dos aviões, como bancos e equipamentos internos, pode exigir substituição diversas vezes durante a vida da estrutura. Itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para efetuar substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de edifício, ou para efetuar substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça repostada desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos. O valor contábil das peças que são substituídas é baixado de acordo com as disposições de baixa desta Norma (ver itens 67 a 72).

14. Uma condição para continuar a operar um item do ativo imobilizado (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de inspeções importantes em busca de falhas, independentemente das peças desse item serem ou não substituídas.

Quando cada inspeção importante for efetuada, o seu custo é reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como uma substituição se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer valor contábil remanescente do custo da inspeção anterior (distinta das peças físicas) é baixado. Isso ocorre independentemente do custo da inspeção anterior ter sido identificado na transação em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de futura inspeção semelhante pode ser usado como indicador de qual é o custo do componente de inspeção existente, quando o item foi adquirido ou construído.

VII – Mensuração no reconhecimento

15. Um item do ativo imobilizado que seja classificado para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo.

VIII – Elementos do custo

16. O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

- (a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- (b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

17. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

- (a) custos de benefícios aos empregados (tal como definidos na NBC TG 33 -

Benefícios a Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;

- (b) custos de preparação do local;
- (c) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);
- (d) custos de instalação e montagem;
- (e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e
- (f) honorários profissionais.

18. A entidade aplica a NBC TG 16 – Estoques aos custos das obrigações de desmontagem, remoção e restauração do local em que o item está localizado que sejam incorridos durante determinado período como consequência de ter usado o item para produzir estoque durante esse período. As obrigações decorrentes de custos contabilizados de acordo com a NBC TG 16 ou esta Norma são reconhecidas e mensuradas de acordo com a NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

19. Exemplos que não são custos de um item do ativo imobilizado são:

- (a) custos de abertura de nova instalação;
- (b) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- (c) custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
- (d) custos administrativos e outros custos indiretos.

20. O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil,

como, por exemplo, os seguintes custos:

- (a) custos incorridos durante o período em que o ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
- (b) prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida; e
- (c) custos de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações da entidade.

21. Algumas operações realizadas em conexão com a construção ou o desenvolvimento de um item do ativo imobilizado não são necessárias para deixá-lo no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de construção ou desenvolvimento. Por exemplo, o local de construção pode ser usado como estacionamento e gerar receitas, até que a construção se inicie. Como essas atividades não são necessárias para que o ativo fique em condições de funcionar no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas no resultado e incluídas nas respectivas classificações de receita e despesa.

22. O custo de ativo construído pela própria empresa determina-se utilizando os mesmos princípios de ativo adquirido. Se a entidade produz ativos idênticos para venda no curso normal de suas operações, o custo do ativo é geralmente o mesmo que o custo de construir o ativo para venda (ver a NBC TG 16). Por isso, quaisquer lucros gerados internamente são eliminados para determinar tais custos. De forma semelhante, o custo de valores anormais de materiais, de mão de obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na construção de um ativo não é incluído no custo do ativo. A NBC TG 20 – Custos de Empréstimos estabelece critérios para o reconhecimento dos juros como componente do valor contábil de um item do ativo imobilizado construído pela própria empresa.

22A. Plantas portadoras devem ser contabilizadas da mesma forma de um item

do imobilizado construído pela própria entidade até o momento em que o ativo esteja no local e em condições operacionais pretendidas pela administração. Consequentemente, as referências a “construção” nesta norma devem ser entendidas como abrangendo as atividades que são necessárias para cultivar as plantas portadoras até o momento em que estejam no local e em condições necessárias para produzir na forma pretendida pela administração. (Incluído pela NBC TG 27 – R3.)

IX – Mensuração do custo

23. O custo de um item de ativo imobilizado é equivalente ao preço à vista na data do reconhecimento. Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros durante o período (ver a NBC TG 12 - Ajuste a Valor Presente, principalmente seu item 9, e a NBC TG 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários), a menos que seja passível de capitalização de acordo com a NBC TG 20.

24. Um ativo imobilizado pode ser adquirido por meio de permuta por ativo não monetário, ou conjunto de ativos monetários e não monetários. Os ativos objetos de permuta podem ser de mesma natureza ou de naturezas diferentes. O texto a seguir refere-se apenas à permuta de ativo não monetário por outro; todavia, o mesmo conceito pode ser aplicado a todas as permutas descritas anteriormente. O custo de tal item do ativo imobilizado é mensurado pelo valor justo a não ser que (a) a operação de permuta não tenha natureza comercial ou (b) o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possam ser mensurados com segurança. O ativo adquirido é mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido.

25. A entidade deve determinar se a operação de permuta tem natureza comercial considerando até que ponto seus fluxos de caixa futuros serão modificados em virtude da operação. A operação de permuta tem natureza comercial se:

- (a) a configuração (ou seja, risco, oportunidade e valor) dos fluxos de caixa do

ativo recebido for diferente da configuração dos fluxos de caixa do ativo cedido; ou

- (b) o valor específico para a entidade de parcela das suas atividades for afetado pelas mudanças resultantes da permuta; e
- (c) a diferença em (a) ou (b) for significativa em relação ao valor justo dos ativos permutados.

Para determinar se a operação de permuta tem natureza comercial, o valor específico para a entidade da parcela das suas atividades afetada pela operação deve estar refletido nos fluxos de caixa após os efeitos da sua tributação. O resultado dessas análises pode ficar claro sem que a entidade realize cálculos detalhados.

26. O valor justo de um ativo é mensurável de forma confiável: (a) se a variabilidade da faixa de mensuração de valor justo razoável não for significativa ou (b) se as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Caso a entidade seja capaz de mensurar com segurança tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do segundo é usado para mensurar o custo do ativo recebido, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente. (Alterado pela NBC TG 27 – R1.)

27. O custo de um item do ativo imobilizado mantido por arrendatário por operação de arrendamento mercantil financeiro é determinado de acordo com a NBC TG 06.

28. O valor contábil de um item do ativo imobilizado pode ser reduzido por subvenções governamentais de acordo com a NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.

X – Mensuração após o reconhecimento

29. Quando a opção pelo método de reavaliação for permitida por lei, a entidade deve optar pelo método de custo do item 30 ou pelo método de reavaliação do item 31 como sua política contábil e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos imobilizados.

XI – Método do custo

30. Após o reconhecimento como ativo, um item do ativo imobilizado deve ser apresentado ao custo menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas (NBC TG 01).

XII – Método da reavaliação

31. Após o reconhecimento como um ativo, o item do ativo imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente pode ser apresentado, se permitido por lei, pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação, menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes. A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não apresente divergência relevante em relação ao seu valor justo na data do balanço.

32. (Eliminado.)

33. (Eliminado.)

34. A frequência das reavaliações, se permitidas por lei, depende das mudanças dos valores justos do ativo imobilizado que está sendo reavaliado. Quando o valor justo de um ativo reavaliado difere materialmente do seu valor contábil, exige-se nova avaliação. Alguns itens do ativo imobilizado sofrem mudanças voláteis e significativas no valor justo, necessitando, portanto, de reavaliação anual. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo imobilizado que não sofrem mudanças significativas no valor justo. Em vez disso, pode ser necessário reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos.

35. (Eliminado.)

35. Quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, o valor contábil do ativo deve ser ajustado para o valor reavaliado. Na data da reavaliação, o ativo deve ser tratado de uma das seguintes formas:

- (a) o valor contábil bruto deve ser ajustado de forma que seja consistente com a reavaliação do valor contábil do ativo. Por exemplo, o valor contábil bruto pode ser ajustado em função dos dados de mercado observáveis, ou pode

ser ajustado proporcionalmente à variação no valor contábil. A depreciação acumulada à data da reavaliação deve ser ajustada para igualar a diferença entre o valor contábil bruto e o valor contábil do ativo após considerar as perdas por desvalorização acumuladas; ou

(b) a depreciação acumulada é eliminada contra o valor contábil bruto do ativo

O valor do ajuste da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado de acordo com os itens 39 e 40. (Alterado pela NBC TG 27 – R2.)

36. Se o método de reavaliação for permitido por lei e um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo deve ser reavaliado.

37. Classe de ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classes individuais:

- (a) terrenos;
- (b) terrenos e edifícios;
- (c) máquinas;
- (d) navios;
- (e) aviões;
- (f) veículos a motor;
- (g) móveis e utensílios;
- (h) equipamentos de escritório; e
- (i) plantas portadoras. (Incluída pela NBC TG 27 – R3.)

38. Os itens de cada classe do ativo imobilizado são reavaliados simultaneamente, a fim de ser evitada a reavaliação seletiva de ativos e a divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que sejam uma combinação de custos e valores em datas diferentes. Porém, uma classe de ativos pode ser reavaliada de forma rotativa desde que a reavaliação da classe de ativos seja concluída em curto período e desde que as reavaliações sejam mantidas atualizadas.

39. Se o valor contábil do ativo aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta própria do patrimônio líquido. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado quando se tratar da reversão de decréscimo de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado.

40. Se o valor contábil do ativo diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado. No entanto, se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente ao patrimônio líquido contra a conta de reserva de reavaliação, até o seu limite.

41. O saldo relativo à reavaliação acumulada do item do ativo imobilizado incluído no patrimônio líquido somente pode ser transferido para lucros acumulados quando a reserva é realizada. O valor total pode ser realizado com a baixa ou a alienação do ativo. Entretanto, parte da reserva pode ser transferida enquanto o ativo é usado pela entidade. Nesse caso, o valor da reserva a ser transferido é a diferença entre a depreciação baseada no valor contábil do ativo e a depreciação que teria sido reconhecida com base no custo histórico do ativo. As transferências para lucros acumulados não transitam pelo resultado.

42. Os efeitos do imposto de renda, se houver, resultantes da reavaliação do ativo imobilizado são reconhecidos e divulgados de acordo com a NBC TG 32 - Tributos sobre o Lucro.

XIII – Depreciação

43. Cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.

44. A entidade aloca o valor inicialmente reconhecido de um item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e os deprecia separadamente. Por exemplo, pode ser adequado depreciar separadamente a estrutura e os motores de aeronave, seja ela de propriedade da entidade ou obtida por meio de operação de arrendamento mercantil financeiro. De forma similar, se o arrendador adquire um ativo imobilizado que esteja sujeito a arrendamento mercantil operacional, pode ser adequado depreciar separadamente os montantes relativos ao custo daquele item que sejam atribuíveis a condições do contrato de arrendamento mercantil favoráveis ou

desfavoráveis em relação a condições de mercado.

45. Um componente significativo de um item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de outro componente significativo do mesmo item. Esses componentes podem ser agrupados no cálculo da despesa de depreciação.

46. Conforme a entidade deprecia separadamente alguns componentes de um item do ativo imobilizado, também deprecia separadamente o remanescente do item. Esse remanescente consiste em componentes de um item que não são individualmente significativos. Se a entidade possui expectativas diferentes para essas partes, técnicas de aproximação podem ser necessárias para depreciar o remanescente de forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil desses componentes.

47. A entidade pode escolher depreciar separadamente os componentes de um item que não tenham custo significativo em relação ao custo total do item.

48. A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo.

49. A depreciação do período deve ser normalmente reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a depreciação de máquinas e equipamentos de produção é incluída nos custos de produção de estoque (ver a NBC TG 16). De forma semelhante, a depreciação de ativos imobilizados usados para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um ativo intangível reconhecido de acordo com a NBC TG 04 – Ativo Intangível.

XIV – Valor depreciável e período de depreciação

50. O valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.

51. O valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil, segundo a

NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

52. A depreciação é reconhecida mesmo que o valor justo do ativo exceda o seu valor contábil, desde que o valor residual do ativo não exceda o seu valor contábil. A reparação e a manutenção de um ativo não evitam a necessidade de depreciá-lo.

53. O valor depreciável de um ativo é determinado após a dedução de seu valor residual. Na prática, o valor residual de um ativo frequentemente não é significativo e por isso imaterial para o cálculo do valor depreciável.

54. O valor residual de um ativo pode aumentar. A despesa de depreciação será zero enquanto o valor residual subsequente for igual ou superior ao seu valor contábil.

55. A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. A depreciação de um ativo deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda (ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda de acordo com a NBC TG 31) ou, ainda, na data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro. Portanto, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. No entanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

56. Os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são consumidos pela entidade principalmente por meio do seu uso. Porém, outros fatores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto o ativo permanece ocioso, muitas vezes dão origem à diminuição dos benefícios econômicos que poderiam ter sido obtidos do ativo. Conseqüentemente, todos os seguintes fatores são considerados na determinação da vida útil de um ativo:

- (a) uso esperado do ativo que é avaliado com base na capacidade ou produção física esperadas do ativo;
- (b) desgaste físico normal esperado, que depende de fatores operacionais, tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparos e manutenção e o cuidado e a manutenção do ativo enquanto

- estiver ocioso;
- (c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço derivado do ativo. Reduções futuras esperadas no preço de venda de item que foi produzido usando um ativo podem indicar expectativa de obsolescência técnica ou comercial do bem, que, por sua vez, pode refletir uma redução dos benefícios econômicos futuros incorporados no ativo; (Alterada pela NBC TG 27 – R3)
 - (d) limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo.

57. A vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. A política de gestão de ativos da entidade pode considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros incorporados no ativo. Por isso, a vida útil de um ativo pode ser menor do que a sua vida econômica. A estimativa da vida útil do ativo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.

58. Terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterro, os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis. O aumento de valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afeta o valor contábil do edifício.

59. Se o custo do terreno incluir custos de desmontagem, remoção e restauração do local, essa porção do valor contábil do terreno é depreciada durante o período de benefícios obtidos ao incorrer nesses custos. Em alguns casos, o próprio terreno pode ter vida útil limitada, sendo depreciado de modo a refletir os benefícios a serem dele retirados.

XV – Método de depreciação

60. O método de depreciação utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros.

61. O método de depreciação aplicado a um ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão de consumo previsto, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança. Tal mudança deve ser registrada como mudança na estimativa contábil, de acordo com a NBC TG 23.

62. Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A depreciação pelo método linear resulta em despesa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes resulta em despesa decrescente durante a vida útil. O método de unidades produzidas resulta em despesa baseada no uso ou produção esperados. A entidade seleciona o método que melhor reflita o padrão do consumo dos benefícios econômicos futuros esperados incorporados no ativo. Esse método é aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

62A. O método de depreciação que se baseia na receita que é gerada pela atividade que inclui a utilização de ativo não é apropriado. A receita gerada pela atividade que inclui o uso de ativo reflete, geralmente, outros fatores além do consumo dos benefícios econômicos do ativo. Por exemplo, a receita é afetada por outros insumos e processos, atividades de venda e mudanças nos volumes e preços de vendas. O componente de preço da receita pode ser afetado pela inflação, o que não tem qualquer influência sobre a maneira como o ativo é consumido. (Incluído pela NBC TG 27 – R3.)

XVI – Redução ao valor recuperável de ativos

63. Para determinar se um item do ativo imobilizado está com parte de seu valor irre recuperável, a entidade aplica a NBC TG 01. Essa Norma determina como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por redução ao valor recuperável.

64. (Eliminado.)

XVII – Indenização de perda por desvalorização

65. A indenização de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido desvalorizados, perdidos ou abandonados deve ser reconhecida no resultado quando a indenização se tornar recebível.

66. Desvalorizações ou perdas de itens do ativo imobilizado, pagamentos ou reclamações relativas a indenizações de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de ativos de substituição são eventos econômicos separados, contabilizados separadamente conforme abaixo:

- (a) as desvalorizações de itens do ativo imobilizado são reconhecidas de acordo com a NBC TG 01;
- (b) a baixa de itens do ativo imobilizado obsoletos ou alienados é determinada de acordo com esta Norma;
- (c) a indenização de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido desvalorizados, perdidos ou abandonados é reconhecida no resultado quando a indenização se tornar recebível; e
- (d) o custo de itens do ativo imobilizado restaurados, adquiridos ou construídos para reposição é determinado de acordo com esta Norma.

XVIII – Baixa

67. O valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado:

- (a) por ocasião de sua alienação; ou
- (b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.

68. Ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser reconhecidos no resultado quando o item é baixado (a menos que a NBC TG 06 exija de outra forma em operação de venda *e leaseback*). Os ganhos não

devem ser classificados como receita de venda.

68A. Entretanto, a entidade que, durante as suas atividades operacionais, normalmente vende itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros deve transferir tais ativos para o estoque pelo seu valor contábil quando os ativos deixam de ser alugados e passam a ser mantidos para venda. Passam a ser considerados, daí para a frente, como estoques e se sujeitam aos requisitos da NBC TG 16. As receitas advindas da venda de tais ativos devem ser reconhecidas como receita de acordo com a NBC TG 30 – Receitas. A NBC TG 31 não se aplica quando os ativos que são mantidos para venda durante as atividades operacionais são transferidos para os estoques.

69. Existem várias formas de alienação de um item do ativo imobilizado (por exemplo, venda, arrendamento mercantil financeiro ou doação). Para determinar a data da alienação do item, a entidade deve aplicar os critérios da NBC TG 30 para reconhecer a receita advinda da venda de bens. A NBC TG 06 aplica-se à alienação em operação de venda e *leaseback*.

70. Se, de acordo com o princípio do reconhecimento previsto no item 7, a entidade reconhecer no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo de substituição de parte do item, deve baixar o valor contábil da parte substituída, independentemente de a parte substituída estar sendo depreciada separadamente ou não. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou construída.

71. Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do item.

72. A importância a receber pela alienação de um item do ativo imobilizado deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo. Se esse pagamento for a prazo, a consideração recebida deve ser reconhecida inicialmente pelo valor equivalente à vista (ver a NBC TG 12 e a NBC TG 08). A diferença entre o valor nominal da remuneração e seu valor presente deve ser reconhecida como receita de juros, de acordo com a NBC TG 30, refletindo o efetivo rendimento do valor a

receber.

XIX – Divulgação

73. As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de ativo imobilizado:

- (a) os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
- (b) os métodos de depreciação utilizados;
- (c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
- (d) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; e
- (e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando:
 - (i) adições;
 - (ii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em um grupo classificados como mantidos para venda de acordo com a NBC TG 31 e outras baixas;
 - (iii) aquisições por meio de combinações de negócios;
 - (iv) aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 31, 39 e 40 e perdas por redução ao valor recuperável de ativos reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido de acordo com a NBC TG 01;
 - (v) provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado, de acordo com a NBC TG 01;
 - (vi) reversão de perda por redução ao valor recuperável de ativos, apropriada no resultado, de acordo com a NBC TG 01;
 - (vii) depreciações;
 - (viii) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das

demonstrações contábeis da moeda funcional para a moeda de apresentação, incluindo a conversão de uma operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade; e
(ix) outras alterações.

74. As demonstrações contábeis também devem divulgar:

- (a) a existência e os valores contábeis de ativos cuja titularidade é restrita, como os ativos imobilizados formalmente ou na essência oferecidos como garantia de obrigações e os adquiridos mediante operação de *leasing* conforme a NBC TG 06;
- (b) o valor dos gastos reconhecidos no valor contábil de um item do ativo imobilizado durante a sua construção;
- (c) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados; e
- (d) se não for divulgada separadamente no corpo da demonstração do resultado, o valor das indenizações de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido desvalorizados, perdidos ou abandonados, incluído no resultado.

75. A seleção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos são questões de julgamento. Por isso, a divulgação dos métodos adotados e das estimativas das vidas úteis ou das taxas de depreciação fornece aos usuários das demonstrações contábeis informação que lhes permite revisar as políticas selecionadas pela administração e facilita comparações com outras entidades. Por razões semelhantes, é necessário divulgar:

- (a) a depreciação, quer reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período; e
- (b) a depreciação acumulada no final do período.

76. De acordo com a NBC TG 23, a entidade deve divulgar a natureza e o efeito

de uma mudança de estimativa contábil que tenha impacto no período corrente ou em períodos subsequentes. Relativamente aos ativos imobilizados, tal divulgação pode resultar de mudanças de estimativas relativas a:

- (a) valores residuais;
- (b) custos estimados de desmontagem, remoção ou restauração de itens do ativo imobilizado;
- (c) vidas úteis; e
- (d) métodos de depreciação.

77. Caso os itens do ativo imobilizado sejam contabilizados a valores reavaliados, quando isso for permitido legalmente, a entidade deve divulgar, além das divulgações exigidas pela NBC TG 46 – Mensuração do Valor Justo, o seguinte (Alterado pela NBC TG 27 – R1)

- (a) a data efetiva da reavaliação;
- (b) se foi ou não utilizado avaliador independente;
- (c) (Eliminada pela NBC TG 27 – R1);
- (d) (Eliminada pela NBC TG 27 – R1);
- (e) para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo; e
- (f) a reserva de reavaliação, indicando a mudança do período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos acionistas.

78. De acordo com a NBC TG 01, a entidade deve divulgar informações sobre ativos imobilizados que perderam o seu valor, além das informações exigidas no item 73(e)(iv)-(vi).

79. Os usuários das demonstrações contábeis também podem entender que as informações seguintes são relevantes para as suas necessidades:

- (a) o valor contábil do ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso;
- (b) o valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação;
- (c) o valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso ativo e não classificados como mantidos para venda de acordo com a NBC TG 31; e
- (d) o valor justo do ativo imobilizado quando este for materialmente diferente do valor contábil apurado pelo método do custo.

Por isso, as entidades são encorajadas a divulgar esses valores.

XX – Disposição transitória

80. Os requisitos dos itens 24 a 26, relativos à mensuração inicial de item do ativo imobilizado adquirido mediante permuta de ativos, devem ser aplicados prospectivamente apenas a transações após a adoção desta Norma pela entidade.

80A. (Eliminado.)

80B. No período em que são aplicadas, pela primeira vez, as alterações pertinentes a plantas portadoras, a entidade não precisa divulgar as informações quantitativas exigidas pelo item 28(f) da NBC TG 23 para o período atual. No entanto, a entidade deve apresentar as informações quantitativas exigidas pelo item 28(f) da NBC TG 23 para cada período anterior apresentado. (Incluído pela NBC TG 27 – R3.)

80C. A entidade pode optar por mensurar um item de plantas portadoras pelo seu valor justo no início do período mais antigo apresentado nas demonstrações contábeis relativas ao período de reporte em que a entidade aplicar as alterações pertinentes a plantas portadoras pela primeira vez e usar esse valor justo como custo atribuído (*deemed cost*) nessa data. Qualquer diferença entre o valor contábil anterior e o valor justo deve ser reconhecida em lucros acumulados no início do período mais antigo apresentado. (Incluído pela NBC TG 27 – R3.)

Em razão dessas alterações, as disposições não alteradas desta norma são mantidas e a sigla da NBC TG 27 (R2), publicada no *DOU*, Seção 1, de 1º-12-2014, passa a ser NBC TG 27 (R3).

As alterações desta norma entram em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2016.

20.2.2 Resolução CFC nº 1.136/08, que aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão

I – DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.

II – DEFINIÇÕES

2. Para efeito desta Norma, entende-se por:

Amortização: a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Depreciação: a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Exaustão: a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Valor bruto contábil: o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor depreciável, amortizável e exaurível: o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual.

Valor líquido contábil: o valor do bem registrado na Contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor residual: o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.

Vida útil econômica: o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.

III – CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO

3. Para o registro da depreciação, amortização e exaustão, devem ser observados os seguintes aspectos:

- a) obrigatoriedade do seu reconhecimento;
- b) valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo;
- c) circunstâncias que podem influenciar seu registro.

4. O valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício.

5. O valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas.

6. A depreciação, a amortização e a exaustão devem ser reconhecidas até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.

7. A depreciação, a amortização ou a exaustão de um ativo começa quando o item estiver em condições de uso.

8. A depreciação e a amortização não cessam quando o ativo torna-se obsoleto ou é retirado temporariamente de operação.

9. Os seguintes fatores devem ser considerados ao se estimar a vida útil econômica de um ativo:

- a) a capacidade de geração de benefícios futuros;
- b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
- c) a obsolescência tecnológica;
- d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

10. A vida útil econômica deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico.

11. Nos casos de bens reavaliados, a depreciação, a amortização ou a exaustão devem ser calculadas e registradas sobre o novo valor, considerada a vida útil econômica indicada em laudo técnico específico.

12. Não estão sujeitos ao regime de depreciação:

- a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de arte, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- c) animais que se destinam à exposição e à preservação;
- d) terrenos rurais e urbanos.

IV – MÉTODOS DE DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

13. Os métodos de depreciação, amortização e exaustão devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente.

14. Sem prejuízo da utilização de outros métodos de cálculo dos encargos de depreciação, podem ser adotados:

- a) o método das quotas constantes;
- b) o método das somas dos dígitos;
- c) o método das unidades produzidas.

15. A depreciação de bens imóveis deve ser calculada com base, exclusivamente, no custo de construção, deduzido o valor dos terrenos.

V – DIVULGAÇÃO DA DEPRECIÇÃO, DA AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

16. As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de

imobilizado, em nota explicativa:

- a) método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;
- b) o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período;
- c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

20.2.3 Arrendamento mercantil

Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer, para arrendatários e arrendadores, políticas contábeis e divulgações apropriadas a aplicar em relação a arrendamentos mercantis.

Alcance

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de todas as operações de arrendamento mercantil (*leasing*) que não sejam:

- (a) arrendamentos mercantis para explorar ou usar minério, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis; e
- (b) acordos de licenciamento para itens, tais como fitas cinematográficas, registros de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos autorais (*copyrights*).

Esta Norma, entretanto, não deve ser aplicada como base de mensuração para:

- (a) propriedade detida por arrendatário que seja contabilizada como propriedade de investimento (ver NBC TG 28 – Propriedade para Investimento);
- (b) propriedade de investimento fornecida pelos arrendadores sob a forma de

- arrendamentos mercantis operacionais (ver NBC TG 28);
- (c) ativos biológicos dentro do alcance da NBC TG 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola detidos por arrendatários sob a forma de arrendamentos mercantis financeiros; ou (Alterada pela NBC TG 06 –R2.)
- (d) ativos biológicos dentro do alcance da NBC TG 29 fornecidos por arrendadores sob a forma de arrendamentos mercantis operacionais. (Alterada pela NBC TG 06 – R2.)

3. Esta Norma aplica-se a acordos que transfiram o direito de usar ativos mesmo que existam serviços substanciais relativos ao funcionamento ou à manutenção de tais ativos prestados pelos arrendadores. Esta Norma não se aplica a acordos que sejam contratos de serviço que não transfiram o direito de usar os ativos de uma parte contratante para a outra.

Vide mais detalhes e informações referentes ao arrendamento mercantil na NBC TG 06 (R2).

20.3 REVISÃO DO CONTROLE INTERNO

A revisão do controle interno tem a finalidade de determinar ao auditor qual a confiabilidade depositada no controle interno, para a definição dos procedimentos de auditoria, a extensão dos trabalhos e o momento de sua aplicação.

Muito embora o controle interno seja variável de companhia para companhia, é recomendável que a administração estabeleça pontos fortes de controle que lhe concedam segurança.

A título de exemplo, seguem alguns pontos de controle interno que podem ser comumente encontrados na área do imobilizado.

- contagens físicas periódicas;
- balanceamento periódico entre as fichas individuais do imobilizado com os registros contábeis;
- sistema de autorização para aquisições e vendas de bens do imobilizado;

- sistema de comunicação para os casos de transferências, obsolescência ou baixas de bens do imobilizado;
- limites definidos de capitalização quanto a valores e tempo de vida útil; e
- segregação de funções entre o setor de compras e a recepção dos bens do imobilizado.

Há de se ter em mente que os controles supracitados não são os únicos existentes e, quando o auditor realizar a avaliação do controle interno, deverá identificar se realmente os controles existentes funcionam, medir as possíveis deficiências para determinação dos riscos envolvidos e quais os procedimentos de auditoria a praticar para a formação de opinião adequada.

20.4 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria a serem utilizados pelo auditor para a obtenção dos objetivos são dependentes da avaliação do controle interno e da materialidade envolvida.

Para efeito ilustrativo, seguem alguns procedimentos que poderão ser utilizados durante a execução dos trabalhos de auditoria:

- a) *Exame físico* { inspeção física dos bens do imobilizado; inspeção física das obras em andamento.
- b) *Confirmação* { confirmação dos cartórios para as escrituras;
confirmação dos fornecedores quanto a bens adquiridos a prazo;
confirmação de advogados sobre processos em andamento.
- c) *Documentos originais* { exame documental das compras realizadas;
exame documental das vendas realizadas;
exame das atas e assembleias;
exame dos contratos de empréstimos;
exame dos certificados de propriedade de veículos;
exame de escrituras de bens imóveis.
- d) *Cálculo* { cálculo da depreciação do exercício;
soma das fichas individuais dos bens do imobilizado;
cálculo do lucro ou prejuízo da venda de imobilizado.
- e) *Escrituração* { exame da conta de razão do imobilizado;
exame da conta de correção de reparos e manutenção;
exame da contabilização no período de competência.
- f) *Investigação* { exame minucioso de documentação de compras;
exame minucioso de documentação de vendas;
exame minucioso das aprovações e autorizações;
exame minucioso das escrituras de imóveis;
exame minucioso das contas de manutenção e reparos.
- g) *Inquérito* { variação do saldo do imobilizado;
inquérito sobre a existência de obsoletos;
inquérito sobre tendência de expansão ou remodelação.
- h) *Registros auxiliares* { exame das fichas individuais dos bens do imobilizado;
exame do razão auxiliar do imobilizado;
exame dos mapas de cálculos de depreciação;
exame do razão analítico do imobilizado.
- i) *Correlação* { relacionamento da depreciação com o resultado;
relacionamento das contas de manutenção e reparos com o imobilizado.
- j) *Observação* { classificação adequada das contas;
observação aos princípios de contabilidade;
observação da existência de bens do imobilizado fora de uso.

20.5 ORIENTAÇÃO PARA A AUDITORIA

O exame de auditoria efetuado na área do imobilizado tem por finalidade atingir os objetivos previamente determinados. Conseqüentemente, o programa de auditoria deve ser elaborado com o intuito de evitar trabalhos desnecessários ou que não atendam aos objetivos definidos.

Uma vez definido programa de auditoria, durante a execução do trabalho o auditor deve estar alerta para evitar possíveis trabalhos desnecessários ou deixar de realizar trabalhos não programados, porém importantes. Caso isto ocorra, o programa original deverá ser modificado para atender eventuais trabalhos não programados.

A seleção e a data da aplicação dos procedimentos de auditoria devem ser definidas visando à efetividade do controle interno e à materialidade envolvida. Quando o controle interno tiver sido julgado como adequado, os exames de auditoria podem ser realizados em data intermediária à do encerramento, bastando para isto que o auditor recorra a procedimentos alternativos que lhe assegurem o valor do encerramento. Caso contrário, a preferência deve recair na data de encerramento.

O imobilizado, em muitas companhias, compreende grande parte do total do ativo e pode consistir em uma gama imensa de tipos de bens. O exame de auditoria deve ser cuidadoso, pois as operações realizadas e contabilizadas inadequadamente podem influir nos saldos das contas do imobilizado devido às diferenças de taxas de depreciação aplicáveis aos grupos de bens do imobilizado.

Como prática usual, existem contas que se inter-relacionam, como: as contas de manutenção e reparos, as contas de despesas de depreciações e depreciações acumuladas, as contas de correção monetária e as de lucros ou prejuízos originados com a venda de bens do imobilizado. Durante a execução do programa de auditoria, deve-se levar em conta esse inter-relacionamento, pois as contas de manutenção e reparos podem influir diretamente nas contas de ativo ou de resultado.

20.6 DEPRECIAÇÃO

A Lei das Sociedades por Ações estabelece que a diminuição do valor dos elementos do imobilizado deve ser registrada periodicamente nas contas de depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objetivo

bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Por essa definição, entende-se que a depreciação a ser contabilizada deve ser a que corresponde ao efetivo desgaste físico pelo uso ou perda de sua utilidade, ou, então, devido à ação da natureza ou obsolescência.

No Brasil, a prática da depreciação tem sido em função daquela aceita como dedutível pelas autoridades fiscais, sem as companhias se importarem com o desgaste efetivo dos bens do imobilizado.

As taxas de depreciação usualmente aceitas são as que seguem, como a utilização de método de linha reta para depreciação:

- Edifícios 4% a.a.
- Máquinas e equipamentos 10% a.a.
- Móveis e utensílios 10% a.a.
- Veículos 20% a.a.

Pela existência de mais de um turno de trabalho, é aceito também um acréscimo de 50% das taxas descritas.

A base de cálculo de depreciação será o custo acrescido de todas as adições que baseiem a possibilidade de colocar o imobilizado em uso nas operações da empresa. Assim, se a empresa tiver adquirido maquinário e determinadas obras forem necessárias, assim como a prestação de serviço especializado para colocar a máquina em operação, todos estes desperdícios deverão fazer parte do custo sujeito à depreciação.

Vide item 20.2.2 acerca dos critérios atualizados para o reconhecimento da depreciação, consoante as novas resoluções do CFC.

20.7 AMORTIZAÇÃO

Conforme determina a Lei das Sociedades por Ações, a diminuição de valor dos elementos do imobilizado deve ser periodicamente registrada na conta de amortização, quando corresponder à perda do valor aplicado na aquisição de direitos

de propriedade industrial ou comercial, quaisquer outras perdas com existência ou exercício de duração limitada, cujo objetivo seja de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

A amortização segue os mesmos critérios descritos na depreciação para os imobilizados que se reduzem ao longo do tempo, ou então nos casos de benfeitorias em propriedades de terceiros cuja amortização deverá ser pelo prazo contratual, a menos que sua vida útil seja menor que o prazo contratual.

20.8 EXAUSTÃO

A Lei das Sociedades por Ações indica que a diminuição do valor dos elementos do imobilizado será registrada periodicamente na conta de exaustão, quando corresponder à perda do valor da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais ou bens aplicados nessa exploração.

A exaustão tem por objetivo distribuir o custo dos recursos naturais durante o período em que estes sejam extraídos.

O método de cálculo de exaustão comumente utilizado é o método de unidades extraídas, inclusive para os bens aplicados na exploração.

20.9 REAVALIAÇÃO

A Lei das Sociedades por Ações introduziu a possibilidade de se avaliarem os ativos ao valor de mercado denominado como reavaliação. Muito embora essa Lei tenha mencionado que a reavaliação possa ser feita para os elementos do ativo, tem sido admitido contabilmente que essa prática somente deve ser aplicada aos componentes do imobilizado, pelo fato de estes sofrerem maiores defasagens entre o valor de custo atualizado monetariamente e o efetivo de mercado.

Para a consecução da reavaliação, devem ser nomeados em assembleia três peritos ou uma empresa especializada, que deverá elaborar o laudo de avaliação detalhado e fundamentado com as indicações quanto aos critérios de avaliação e os elementos de comparação utilizados.

Vide item 20.2.2 anterior acerca dos critérios atualizados para o reconhecimento

dos valores capitalizáveis consoante as novas resoluções do CFC. O item referente à reavaliação estava contido na Resolução CFC nº 1.004 não mais vigente e permitido. Vide neste capítulo o item XII, no tópico 20.2.1, que trata do Método de Reavaliação e o item XIX, que trata da divulgação.

20.10 EXEMPLO PRÁTICO

Jogo final de papéis de trabalho após cumpridos todos procedimentos do programa de trabalho, exceto quanto à parte de encerramento do trabalho, que está contida no Capítulo 25.

Programa de trabalho – Anexo 1.

BLA – Balancete de Trabalho-Ativo – Anexo 2.

2-G – Pontos de recomendação – Anexo 3.

G – Imobilizado – Anexo 4.

G-1 – Resumo das adições – Anexo 5.

G-2 – Resumo das baixas – Anexo 6.

G-3 – Cálculo global da depreciação – Anexo 7.

*Cia. Bronze
Imobilizado
31-12-X2*

<i>Programa de Trabalho</i>	<i>Tempo Estimado</i>	<i>Ref.</i>	<i>Indicação dos Exames</i>
<i>I – OBJETIVOS DE AUDITORIA</i> 1. O imobilizado é de propriedade da empresa e permanece em uso. 2. O imobilizado está devidamente contabilizado e demonstrado com princípios e práticas usuais de contabilidade. 3. O imobilizado não contém despesas e as despesas não contêm itens capitalizáveis. 4. A depreciação está corretamente calculada e contabilizada. 5. O imobilizado está livre de restrição de uso, garantia ou penhora. 6. O imobilizado está corretamente classificado e demonstrado no balanço patrimonial.			

II – DETERMINAÇÃO DO ESCOPO DO TRABALHO

Baseado na revisão do controle interno realizada (ver pontos fracos descritos no wp 2-G – Anexo 3 – nºs 1 e 2) e na materialidade envolvida, determinamos que o escopo do trabalho do imobilizado será o exame da movimentação do período quanto às adições e baixas, cálculo de depreciação do exercício na data-base de 31-12-X2.

III – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Final

Movimentação do imobilizado

1. Obtenha a movimentação ocorrida nas contas do imobilizado e execute os seguintes procedimentos:
 - a) some;
 - b) confira o saldo em 31-12-X1 com os papéis de trabalho do ano anterior;
 - c) confira o saldo em 31-12-X2 com o razão.
2. Faça referências entre os papéis de trabalho como segue:
 - a) adições de bens em operação com o resumo das adições;
 - b) baixas ocorridas de bens em operação e depreciações acumuladas com o resumo das baixas;
 - c) adições do ano de depreciações acumuladas com o cálculo global de depreciações;
 - d) total de bens em operações e depreciações acumuladas com o balanço de trabalho.

Adições

3. Obtenha o resumo das adições ocorridas no período, some e faça referência com a folha mestra.
4. Examine a documentação comprobatória das adições (nota fiscal, aprovação de compra, duplicatas quitadas, certificados de propriedade) que se refiram a itens capitalizáveis.
5. Verifique fisicamente as adições ocorridas no exercício, utilizando-se das fichas patrimoniais do imobilizado.
6. Percorra o razão para as contas de reparos e manutenção, para certificar-se da inexistência de itens capitalizáveis incluídos na despesa.

Baixas

7. Obtenha o resumo das baixas ocorridas no período, some e faça referência com a folha mestra.

G
(Anexo 4)

†

✓

✓

G
(Anexo 4)

Ref.

G-1

G-2

G-3

BLA

1/2

G-1
(Anexo 5)

†

Ref.

1 1/2

G-1
(Anexo 5)

✓

^

2

G-1
(Anexo 5)

⊙

–

G-1
(Anexo 5)

Nota

–

G-2
(Anexo 6)

†

Ref.

8. De posse das fichas patrimoniais, revise os cálculos do custo e da depreciação acumulada, certificando-se de sua adequação.	1/2	G-2 (Anexo 6)	✓
9. Confronte os preços de venda com as notas fiscais e constate que foram adequadamente autorizados.	-	G-2 (Anexo 6)	✗
10. Compute o lucro ou prejuízo na baixa ou venda do imobilizado e cruze referência com o resultado.	-	G-2 (Anexo 6)	† M-4
<i>Depreciações</i>			
11. Efetue o cálculo global da depreciação contabilizada no exercício e cruze referência a depreciação contabilizada no exercício.	1	G-3 (Anexo 7)	✓ ✓ ✗ †
<i>Geral</i>			
12. Solicite uma fita de soma das fichas patrimoniais para o saldo de custo de 31-12-X1.	1	G (Anexo 4)	Nota 1
13. Confira a soma das fichas patrimoniais de 31-12-X1, confronte em base de teste quanto à correta inclusão nessa fita de soma, e para os 10 principais itens, constate sua existência física.	2	G (Anexo 4)	Nota 1
14. Certifique-se de que a taxa de depreciação utilizada é consistente com a de anos anteriores.	1/4	G-3 (Anexo 7)	
15. Verifique que a distribuição da depreciação para efeito de resultado é consistente com a de anos anteriores.		G-3 (Anexo 7)	Nota
16. Relacione seu trabalho com outras áreas para determinar a existência de imobilizado penhorado dado em garantia.	1/2	G (Anexo 4)	Nota 2
17. Revise seu trabalho, verificando se ele contém todas as evidências necessárias e se todos objetivos de auditoria foram cumpridos.	1	G (Anexo 4)	Nota 2
18. Revisão do supervisor.	2	-	Revisão
19. Revisão do gerente.	2	-	Aprovação
<i>Encerramento do trabalho</i>			
20. Discussão com o cliente quanto aos lançamentos de ajuste e/ou reclassificação apurados no transcorrer do trabalho.	1		
21. Discussão com o cliente quanto aos pontos de recomendação apurados no transcorrer do trabalho.	1		
22. Conclusão atendendo aos objetivos da área.	1		

A. Reis

Will

F. Geraldo

FEITO

REVISADO

APROVADO

Cia. Bronze
Balancete de Trabalho – Ativo
1-12-X2

BLA

Descrição	Ref.	Saldo		Ajustes		Saldo Ajustado
		31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
<i>Circulante:</i>						
Disponibilidades	A	✓ 78.400	✓ 104.250			
Contas a receber	B	707.940	780.080			
Estoques	C	1.026.600	1.543.650			
Despesas antecipadas	D	82.400	89.380			
		1.895.340	2.517.360			
<i>Não circulante:</i>						
Realizável a longo prazo	E	† 242.400	† 292.900	†		
Investimentos	F	240.000	326.800	†		
<i>Imobilizado:</i>						
Bens em operação	G	2.451.300	2.980.000			
Depreciações acumuladas		(638.190)	(689.780)			
		1.813.110	2.290.220		†	
		† 4.190.850	† 5.427.280			
		†	†			
				†		

✓ Conforme balancete do Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3	Will	10-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

Cia. Bronze
Pontos para Recomendação
31-12-X2

2-G

<i>Nº</i>	<i>Ref.</i>	<i>Ponto observado</i>	<i>Possível consequência</i>	<i>Recomendação</i>
1	C.I.	<i>Não é realizado o balanceamento entre as fichas patrimoniais e o razão.</i>	<i>Depreciação calculada incorretamente e bens não baixados contabilmente.</i>	<i>Balanceamento periódico entre as fichas patrimoniais e o razão.</i>
2	C.I.	<i>Falta de definição de bens capitalizáveis.</i>	<i>Demonstrações contábeis incorretas, capitalização de pequenos valores e despesa de itens capitalizáveis.</i>	<i>Formalização de política para a capitalização de bens ao imobilizado.</i>

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>1-12-X2</i>	<i>Will</i>	<i>10-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>12-2-X3</i>

Cia. Bronze
Imobilizado
31-12-X2

G

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Saldo 31-12-X1	Adições	Baixas	Saldo 31-12-X2	Ajustes		Saldo Ajustado
							Débito	Crédito	
	Bens em operação		✓						✓
1901	Terrenos		420.000	540.400	240.000	420.000			
1902	Edifícios		540.000	128.700	120.000	540.000			
1903	Máquina e equipamentos		711.300	369.600	150.000	1.011.700			
1904	Móveis e utensílios		360.000			368.700			
1905	Veículos		420.000			639.600			
	BLA		2.451.300	1.038.700	510.000	2.980.000			
	Depreciações acumuladas			G-1	G-2				
1912	Edifícios		64.800	21.600	72.000	86.400			
1913	Máquinas e equipamentos		213.390	93.675	36.000	235.065			
1914	Móveis e utensílios		108.000	37.720	90.000	109.720			
1915	Veículos		252.000	96.595		258.595			
	BLA		638.190	249.590	198.000	689.780			
				G-3	G-2				

Nota: 1. Obtive a fita de soma das fichas patrimoniais em 31-12-X1, somei e confrontei em base de teste com as fichas patrimoniais. Para os 10 principais itens examinei-os fisicamente constatando encontrarem-se em boa ordem. O exame realizado revelou resultados satisfatórios.

2. De acordo com as atas de reunião da diretoria e com os contratos de empréstimos existem \$ 800.000 de imobilização dados em garantia. Vide exames na área H. A. Reis

- ✓ Conforme Razão.
 ✓ Conforme wps do ano anterior.
 † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	9-2-X3	Will	12-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Bronze
Resumo das adições
31-12-X2

G-1

Nota Fiscal		Fornecedor	Descrição	Máquinas e Equipamentos	Móveis e Utensílios	Veículos	Total
Nº	Data						
4100	15-3-X2	Tornos Mecânicos Industriais Ltda.	1 torno mecânico – mod. MLA	✓	✓	✓	
520	22-3-X2	Máquinas Eletrônicas S.A.	10 máquinas de somar eletrônicas – mod. 45	193.200 ✓			193.200
1327	28-3-X2	Revendedores Associados Ltda.	1 caminhão BWS – mod. X2		64.400 ✓		64.400
5860	29-6-X2	Tornos Mecânicos Industriais Ltda.	2 tornos mecânicos – mod. MBC	310.500 ✓		112.700	423.200
843	30-6-X2	Máquinas Eletrônicas S.A.	2 máquinas de escrever – mod. 84		27.600 ✓		27.600
1849	15-9-X2	Revendedores Associados Ltda.	2 caminhões BWS – mod. X2			256.900	256.900
8600	18-9-X2	Móveis Madeirense S.A.	1 mesa de reunião e 6 cadeiras – mod. 120		36.700 ✓		36.700
3220	25-9-X2	Sampaio Guerreiro Ltda.	1 máquina cortadora – mod. HS	36.700 ✓			36.700
G				540.400	128.700	369.600	1.038.700
				†	†	†	†

Nota: Percorri visualmente o razão para as contas de manutenção e reparos, constatando que as despesas ali dispostas correspondiam a despesas efetivas e que não haviam itens capitalizáveis. A. Reis

- ✓ Obtive as fichas patrimoniais, constatando o número dado aos bens e examinei-os fisicamente, estando em boa ordem.
- ^ Conferido com nota fiscal, duplicata quitada, ordem de compra e certificado de propriedade, devidamente aprovado.
- ✓ Examinei nota fiscal de compra, duplicata quitada, ordem de compra e relatório de recebimento, devidamente aprovado.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	9-2-X3	Will	12-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Bronze
Resumo das Baixas
31-12-X2

G-2

Nota Fiscal		Descrição	Custo	Depreciação Acumulada	Valor Líquido	Preço de Venda	Lucro (Prejuízo)
Nº	Data						
			✓	✓		✗	
10509	10-1-X2	1 torno mecânico mod. MBA – ficha 220	120.000	36.000	84.000	103.000	19.000
10600	15-1-X2	1 torno mecânico mod. MBA – ficha 221	120.000	36.000	84.000	103.000	19.000
10850	25-1-X2	10 máquinas de somar mod. 22 – ficha 198	50.000	15.000	35.000	27.000 (a)	(8.000)
10995	30-1-X2	2 mesas e 15 cadeiras mod. 84 – ficha 175	70.000	21.000	49.000	–	(49.000)
10996	30-1-X2	1 caminhão BWS – ficha 140	85.000	51.000	34.000	34.000	–
10997	30-1-X2	1 perua BWS – ficha 120	65.000	39.000	26.000	28.500	2.500
			510.000	198.000	312.000	295.500	(16.500) †
			G T	G T	T	T	T M-4

(a) Estes bens foram baixados contabilmente, uma vez que se encontravam destruídos e sua venda era impraticável.

- ✗ Examinei as notas fiscais emitidas, constatando o correto valor aprovado pela diretoria.
- ✓ Obtive as fichas patrimoniais destes bens e constatei que os cálculos eram adequados, e observei a emissão do formulário de controle de baixa ou transferência do ativo imobilizado aprovado.
- † Somado

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	9-2-X3	Will	12-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Bronze
Cálculo global de depreciação
31-12-X2

G-3

Descrição	Edifícios	Máquinas e Equipamentos	Móveis e Utensílios	Veículos	Total
Saldo de abertura	540.000 ✓	711.300 ✓	360.000 ✓	420.000 ✓	2.031.300
Baixas do período	-	(240.000) ✓	(120.000) ✓	(150.000) ✓	(510.000)
Saldo líquido	540.000	471.300	240.000	270.000	1.521.300
Adições do ano	†	†	†	†	
Março		193.200	64.400	112.700	370.300
Junho		310.500 } ✗	27.600 } ✗	256.900 } ✗	595.000
Setembro		36.700	36.700		73.400
Total das adições		540.400	128.700	369.600	1.038.700
		†	†	†	
Cálculo da depreciação					
Taxa de depreciação	4% ✓	12% ✓	12% ✓	20% ✓	
Depreciação do saldo de abertura	21.600	56.556 ✓	28.800 ✓	54.000 ✓	160.956
Depreciação março 9/12	-	17.388 ✓	5.796 ✓	16.905 ✓	40.089
Depreciação junho 6/12	-	18.630 ✓	1.656 ✓	25.690 ✓	45.976
Depreciação setembro 3/12	-	1.101 ✓	1.101 ✓	-	2.202
Diferença não investigada			367		367
Total de depreciação	21.600	93.675	37.720	96.595 ①	249.590
	†	†	†	†	

Nota: A depreciação é rateada considerando-se o espaço utilizado e as máquinas envolvidas na produção.

A distribuição da depreciação é feita considerando-se os seguintes percentuais.

	Cálculo	Diferença	Resultado	
Fabricação	50% ✓ 124.795 ✓	(5)	124.790	M2-1
Administração	30% ✓ 74.877 ✓	3	74.880	M-4
Vendas	20% ✓ 49.918 ✓	2	49.920	M-3
	① 249.590		249.590	
	†		†	

✗ Obtido do wp G-1.

✓ Obtido do wp G.

✓ Taxa consistente à do ano anterior.

✓ Calculado.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	9-2-X3	Will	12-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3



Auditoria dos Passivos

21.1 OBJETIVO DE AUDITORIA

A auditoria dos passivos tem a finalidade de:

- a) determinar se são pertencentes à empresa;
- b) determinar se foram utilizados os princípios e as práticas usuais de contabilidade;
- c) determinar a existência de ativos dados em garantia ou vinculações aos passivos; e
- d) determinar se estão corretamente classificados no balanço patrimonial e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.

21.2 NORMAS E PROCEDIMENTOS DE CONTABILIDADE

21.2.1 Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes

A Resolução CFC nº 1.180/09 foi atualizada pela NBC TG 25 (R1), que aprova Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

I – Objetivo

O objetivo desta Norma é estabelecer que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para

permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

II – Alcance

1. Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades na contabilização de provisões, e de passivos e ativos contingentes, exceto:

- a) os que resultem de contratos a executar, a menos que o contrato seja oneroso e
- b) os cobertos por outra norma.

2. Esta Norma não se aplica a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que se encontrem dentro do alcance da NBC TG 38 – Instrumentos Financeiros Reconhecimento e Mensuração.

3. Contratos a executar são contratos pelos quais nenhuma parte cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão. Esta Norma não se aplica a contratos a executar a menos que eles sejam onerosos.

4. (Eliminado.)

5. Quando outra norma trata de um tipo específico de provisão ou de passivo ou ativo contingente, a entidade aplica essa norma em vez da presente Norma. Por exemplo, certos tipos de provisões são tratados nas normas relativas a:

- (a) contratos de construção (ver a NBC TG 17 – Contratos de Construção);
- (b) tributos sobre o lucro (ver a NBC TG 32 – Tributos sobre o Lucro);
- (c) arrendamento mercantil (ver a NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil). Porém, como essa NBC TG 06 não contém requisitos específicos para tratar arrendamentos mercantis operacionais que tenham se tornado onerosos, esta Norma aplica-se a tais casos;
- (d) benefícios a empregados (ver a NBC TG 33 – Benefícios a Empregados);
- (e) contratos de seguro (ver a NBC TG 11 – Contratos de Seguro). Contudo esta Norma aplica-se a provisões e a passivos e ativos contingentes de

seguradora que não sejam os resultantes das suas obrigações e direitos contratuais segundo os contratos de seguro dentro do alcance da Norma; e

(f) contraprestação contingente de adquirente em combinação de negócios (ver a NBC TG 15 – Combinação de Negócios). (Alterada pela NBC TG 25 R1.)

6. Alguns valores tratados como provisão podem relacionar-se com o reconhecimento de receita; por exemplo, quando a entidade dá garantias em troca de remuneração. Esta Norma não trata do reconhecimento de receita. A NBC TG 30 - Receitas identifica as circunstâncias em que a receita é reconhecida e proporciona orientação sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento. Esta Norma não altera os requisitos da NBC TG 30.

7. Esta Norma define provisão como passivo de prazo ou valor incertos. Em alguns países, o termo “provisão” é também usado no contexto de itens, tais como depreciação, redução ao valor recuperável de ativos e créditos de liquidação duvidosa: estes são ajustes dos valores contábeis de ativos e não são tratados nesta Norma.

8. Outras normas especificam se os gastos são tratados como ativo ou como despesa. Esses assuntos não são tratados nesta Norma. Consequentemente, esta Norma não proíbe nem exige a capitalização dos custos reconhecidos quando a provisão é feita.

9. Esta Norma aplica-se a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Quando uma reestruturação atende à definição de unidade operacional descontinuada, a NBC TG 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada pode exigir divulgação adicional.

III – Definições

10. Os seguintes termos são usados nesta Norma, com os significados especificados:

Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos.

Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos,

cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

Evento que cria obrigação é um evento que cria uma obrigação legal ou não formalizada que faça com que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Obrigação legal é uma obrigação que deriva de:

- a) contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);
- b) legislação; ou
- c) outra ação da lei.

Obrigação não formalizada é uma obrigação que decorre das ações da entidade em que:

- a) por via de padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicada ou de declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
- b) em consequência, a entidade cria uma expectativa válida nessas outras parte de que cumprirá com essas responsabilidades.

Passivo contingente é:

- a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou
 - ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Ativo contingente é um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.

Contrato oneroso é um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se esperam sejam recebidos ao longo do mesmo contrato.

Reestruturação é um programa planejado e controlado pela administração e que altera materialmente:

- a) o âmbito de um negócio empreendido por entidade; ou
- b) a maneira como o negócio é conduzido.

IV – Provisão e outros passivos

11. As provisões podem ser distintas de outros passivos, tais como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*), porque há incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação. Por contraste:

- a) as contas a pagar são passivos a pagar por conta de bens ou serviços fornecidos ou recebidos e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e
- b) os passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) são passivos a pagar por bens ou serviços fornecidos ou recebidos, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo valores devidos a empregados (por exemplo, valores relacionados com pagamento de férias). Embora algumas vezes seja necessário estimar o valor ou prazo desses passivos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Os passivos derivados de apropriação por competência (*accruals*) são frequentemente divulgados como parte das contas a pagar, enquanto as provisões são

divulgadas separadamente.

V – Relação entre provisão e passivo contingente

12. Em sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao seu prazo ou valor. Porém, nesta Norma o termo *contingente* é usado para passivos e ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade. Adicionalmente, o termo *passivo contingente* é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

13. Esta Norma distingue entre:

- a) provisões – que são reconhecidas como passivo (presumindo-se que possa ser feita uma estimativa confiável) porque são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja necessária para liquidar a obrigação; e
- b) passivos contingentes – que não são reconhecidos como passivo porque são
 - i) obrigações possíveis, visto que ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos; ou
 - ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma (porque não é provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação).

VI – Reconhecimento

VI.1 Provisão

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;

- b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

A. Obrigação presente

15. Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço.

16. Em quase todos os casos será claro se um evento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros – como em um processo judicial, por exemplo –, pode-se discutir tanto se certos eventos ocorreram quanto se esses eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, a entidade deve determinar se a obrigação presente existe na data do balanço ao considerar toda a evidência disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a data do balanço. Com base em tal evidência:

- a) quando for mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade deve reconhecer a provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e
- b) quando for mais provável que não existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos (ver item 86).

B. Evento passado

17. Um evento passado que conduz a uma obrigação presente é chamado de um

evento que cria obrigação. Para um evento ser um evento que cria obrigação, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esse é o caso somente:

- a) quando a liquidação da obrigação pode ser imposta legalmente; ou
- b) no caso de obrigação não formalizada, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) cria expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.

18. As demonstrações contábeis tratam da posição financeira da entidade no fim do seu período de divulgação e não da sua possível posição no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para despesas que necessitam ser incorridas para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço da entidade são os que já existem na data do balanço.

19. São reconhecidas como provisão apenas as obrigações que surgem de eventos passados que existam independentemente de ações futuras da entidade (isto é, a conduta futura dos seus negócios). São exemplos de tais obrigações as penalidades ou os custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos independentemente das ações futuras da entidade. De forma similar, a entidade reconhece uma provisão para os custos de descontinuidade de poço de petróleo ou de central elétrica nuclear na medida em que a entidade é obrigada a retificar danos já causados. Por outro lado, devido a pressões comerciais ou exigências legais, a entidade pode pretender ou precisar efetuar gastos para operar de forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumaça em certo tipo de fábrica). Dado que a entidade pode evitar os gastos futuros pelas suas próprias ações, por exemplo, alterando o seu modo de operar, ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse gasto futuro e nenhuma provisão é reconhecida.

20. Uma obrigação envolve sempre outra parte a quem se deve a obrigação. Não é necessário, porém, saber a identidade da parte a quem se deve a obrigação – na verdade, a obrigação pode ser ao público em geral. Em virtude de obrigação envolver

sempre compromisso com outra parte, isso implica que a decisão da diretoria ou do conselho de administração não dá origem a uma obrigação não formalizada na data do balanço, a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afetados por ela de forma suficientemente específica para suscitar neles uma expectativa válida de que a entidade cumprirá as suas responsabilidades.

21. Um evento que não gera imediatamente uma obrigação pode gerá-la em data posterior, por força de alterações na lei ou porque um ato da entidade (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) dá origem a uma obrigação não formalizada. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais, pode não haver obrigação para remediar as consequências. Porém, o fato de ter havido o dano torna-se um evento que cria obrigações quando uma nova lei exige que o dano existente seja retificado ou quando a entidade publicamente aceita a responsabilidade pela retificação de modo a criar uma obrigação não formalizada.

22. Quando os detalhes de nova lei proposta ainda tiverem de ser finalizados, a obrigação surgirá somente quando for praticamente certo que a legislação será promulgada conforme a minuta divulgada. Para a finalidade desta Norma, tal obrigação é tratada como obrigação legal. As diferenças de circunstâncias relativas à promulgação tornam impossível especificar um único evento que torna a promulgação de lei praticamente certa. Em muitos casos será impossível estar praticamente certo da promulgação de legislação até que ela seja promulgada.

C. Saída provável de recursos que incorporam benefícios econômicos

23. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento, é necessário haver não somente uma obrigação presente, mas também a probabilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade desta Norma, uma saída de recursos ou outro evento é considerado como provável se o evento for mais provável que sim do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o evento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja remota (ver item 86).

A definição de provável nesta Norma de “mais provável que sim do que não de ocorrer” não necessariamente se aplica a outras normas.

24. Quando há várias obrigações semelhantes (por exemplo, garantias sobre produtos ou contratos semelhantes), a avaliação da probabilidade de que uma saída de recursos será exigida na liquidação deverá considerar o tipo de obrigação como um todo. Embora possa ser pequena a probabilidade de uma saída de recursos para qualquer item isoladamente, pode ser provável que alguma saída de recursos ocorra para o tipo de obrigação. Se esse for o caso, uma provisão é reconhecida (se os outros critérios para reconhecimento forem atendidos).

D. Estimativa confiável da obrigação

25. O uso de estimativas é uma parte essencial da elaboração de demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Exceto em casos extremamente raros, a entidade é capaz de determinar um conjunto de desfechos possíveis e, dessa forma, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento da provisão.

26. Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa confiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como passivo contingente (ver item 86).

VI.2 Passivo contingente

27. A entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

28. O passivo contingente é divulgado, como exigido pelo item 86, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos.

29. Quando a entidade for conjunta e solidariamente responsável por obrigação, a parte da obrigação que se espera que as outras partes liquidem é tratada como passivo contingente. A entidade reconhece a provisão para a parte da obrigação para a qual é provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos,

exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita.

30. Os passivos contingentes podem desenvolver-se de maneira não inicialmente esperada. Por isso, são periodicamente avaliados para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos se tornou provável. Se for provável que uma saída de benefícios econômicos futuros será exigida para um item previamente tratado como passivo contingente, a provisão deve ser reconhecida nas demonstrações contábeis do período no qual ocorre a mudança na estimativa da probabilidade (exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita).

VI.3 Ativo contingente

31. A entidade não deve reconhecer um ativo contingente.

32. Os ativos contingentes surgem normalmente de evento não planejado ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de entrada de benefícios econômicos para a entidade. Um exemplo é uma reivindicação que a entidade esteja reclamando por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto.

33. Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Porém, quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.

34. O ativo contingente é divulgado, como exigido pelo item 89, quando for provável a entrada de benefícios econômicos.

35. Os ativos contingentes são avaliados periodicamente para garantir que os desenvolvimentos sejam apropriadamente refletidos nas demonstrações contábeis. Se for praticamente certo que ocorrerá uma entrada de benefícios econômicos, o ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança de estimativa. Se a entrada de benefícios econômicos se tornar provável, a entidade divulga o ativo contingente (ver item 89).

VII – Mensuração

VII.1 Melhor estimativa

36. O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.

37. A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros nesse momento. É muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir a obrigação na data do balanço. Porém, a estimativa do valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.

38. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementadas pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. As evidências consideradas devem incluir qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à data do balanço.

39. As incertezas que rodeiam o valor a ser reconhecido como provisão são tratadas por vários meios de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação deve ser estimada ponderando-se todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para esse método estatístico de estimativa é “valor esperado”. Portanto, a provisão será diferente dependendo de a probabilidade da perda de um dado valor ser, por exemplo, de 60 por cento ou de 90 por cento. Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala.

Exemplo

A entidade vende bens com uma garantia segundo a qual os clientes estão cobertos pelo custo da reparação de qualquer defeito de fabricação que se tornar evidente dentro dos primeiros seis meses após a compra. Se forem detectados defeitos menores em todos os produtos vendidos, a entidade irá incorrer em custos de reparação de 1 milhão. Se forem detectados defeitos maiores em todos os produtos

vendidos, a entidade irá incorrer em custos de reparação de 4 milhões. A experiência passada da entidade e as expectativas futuras indicam que, para o próximo ano, 75 por cento dos bens vendidos não terão defeito, 20 por cento dos bens vendidos terão defeitos menores e 5 por cento dos bens vendidos terão defeitos maiores. De acordo com o item 24, a entidade avalia a probabilidade de uma saída para as obrigações de garantias como um todo.

O valor esperado do custo das reparações é: $(75\% \times 0) + (20\% \times \$ 1 \text{ milhão}) + (5\% \times \$ 4 \text{ milhões}) = \$ 400.000$.

40. Quando uma única obrigação estiver sendo mensurada, o desfecho individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Porém, mesmo em tal caso, a entidade considera outras consequências possíveis. Quando outras consequências possíveis forem principalmente mais altas ou principalmente mais baixas do que a consequência mais provável, a melhor estimativa será um valor mais alto ou mais baixo. Por exemplo, se a entidade tiver de reparar um defeito grave em uma fábrica importante que tenha construído para um cliente, o resultado individual mais provável pode ser a reparação ter sucesso na primeira tentativa por um custo de \$ 1.000, mas a provisão é feita por um valor maior se houver uma chance significativa de que outras tentativas serão necessárias.

41. A provisão deve ser mensurada antes dos impostos; as consequências fiscais da provisão, e alterações nela, são tratadas pela NBC TS sobre Tributos sobre o Lucro.

VIII – Risco e incerteza

42. Os riscos e incertezas que inevitavelmente existem em torno de muitos eventos e circunstâncias devem ser levados em consideração para se alcançar a melhor estimativa da provisão.

43. O risco descreve a variabilidade de desfechos. Uma nova avaliação do risco pode aumentar o valor pelo qual um passivo é mensurado. É preciso ter cuidado ao realizar julgamentos em condições de incerteza, para que as receitas ou ativos não sejam superavaliados e as despesas ou passivos não sejam subavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma superavaliação

deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de desfecho particularmente adverso forem estimados em base conservadora, então esse desfecho não é deliberadamente tratado como sendo mais provável do que a situação realística do caso. É necessário cuidado para evitar duplicar ajustes de risco e incerteza com a consequente superavaliação da provisão.

44. A divulgação das incertezas que cercam o valor do desembolso é feita de acordo com o item 85 (b).

IX – Valor presente

45. Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo é material, o valor da provisão deve ser o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.

46. Em virtude do valor do dinheiro no tempo, as provisões relacionadas com saídas de caixa que surgem logo após a data do balanço são mais onerosas do que aquelas em que as saídas de caixa de mesmo valor surgem mais tarde. Em função disso, as provisões são descontadas, quando o efeito é material.

47. A taxa de desconto deve ser a taxa antes dos impostos que reflita as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos para o passivo. A taxa de desconto não deve refletir os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. (Veja-se a NBC TG 12 – Ajuste a Valor Presente).

X – Evento futuro

48. Os eventos futuros que possam afetar o valor necessário para liquidar a obrigação devem ser refletidos no valor da provisão quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.

49. Os eventos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, a entidade pode acreditar que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido em função de mudanças tecnológicas futuras. O valor reconhecido reflete uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objetivos, tendo em vista toda a evidência disponível

quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Portanto, é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperadas associadas com experiência desenvolvida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação da tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada em consideração. Porém, a entidade não deve antecipar o desenvolvimento da tecnologia completamente nova de limpeza a menos que isso seja apoiado por evidência objetiva suficiente.

50. O efeito de possível legislação nova deve ser considerado na mensuração da obrigação existente quando existe evidência objetiva suficiente de que a promulgação da lei é praticamente certa. A variedade de circunstâncias que surgem na prática torna impossível especificar um evento único que proporcionará evidência objetiva suficiente em todos os casos. Exige-se evidência do que a legislação vai exigir e também de que a sua promulgação e a sua implementação são praticamente certas. Em muitos casos não existe evidência objetiva suficiente até que a nova legislação seja promulgada.

XI – Alienação esperada de ativo

51. Os ganhos da alienação esperada de ativos não devem ser levados em consideração ao mensurar a provisão.

52. Os ganhos na alienação esperada de ativos não devem ser levados em consideração ao mensurar a provisão, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao evento que dá origem à provisão. Em vez disso, a entidade deve reconhecer ganhos nas alienações esperadas de ativos no momento determinado pela norma que trata dos respectivos ativos.

XII – Reembolso

53. Quando se espera que algum ou todos os desembolsos necessários para liquidar uma provisão sejam reembolsados por outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, for praticamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como ativo separado. O valor reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o valor da

provisão.

54. Na demonstração do resultado, a despesa relativa a uma provisão pode ser apresentada líquida do valor reconhecido de reembolso.

55. Algumas vezes, a entidade é capaz de esperar que outra parte pague parte ou todo o desembolso necessário para liquidar a provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indenização ou garantias de fornecedores). A outra parte pode reembolsar valores pagos pela entidade ou pagar diretamente os valores.

56. Na maioria dos casos, a entidade permanece comprometida pela totalidade do valor em questão de forma que a entidade teria que liquidar o valor inteiro se a terceira parte deixasse de efetuar o pagamento por qualquer razão. Nessa situação, é reconhecida uma provisão para o valor inteiro do passivo e é reconhecido um ativo separado pelo reembolso esperado, desde que seu recebimento seja praticamente certo se a entidade liquidar o passivo.

57. Em alguns casos, a entidade não está comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efetuar o pagamento. Nesse caso, a entidade não tem nenhum passivo relativo a esses custos, não sendo assim incluídos na provisão.

58. Como referido no item 29, a obrigação pela qual a entidade esteja conjunta e solidariamente responsável é um passivo contingente, uma vez que se espera que a obrigação seja liquidada pelas outras partes.

XIII – Mudança na provisão

59. As provisões devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

60. Quando for utilizado o desconto a valor presente, o valor contábil da provisão aumenta a cada período para refletir a passagem do tempo. Esse aumento deve ser reconhecido como despesa financeira.

XIV – Uso de provisão

61. Uma provisão deve ser usada somente para os desembolsos para os quais a provisão foi originalmente reconhecida.

62. Somente os desembolsos que se relacionem com a provisão original são compensados com a mesma provisão. Reconhecer os desembolsos contra uma provisão que foi originalmente reconhecida para outra finalidade esconderia o impacto de dois eventos diferentes.

XV – Aplicação de regras de reconhecimento e de mensuração

XV.1 Perda operacional futura

63. Provisões para perdas operacionais futuras não devem ser reconhecidas.

64. As perdas operacionais futuras não satisfazem à definição de passivo do item III, nem os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no item 14.

65. A expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos ativos da unidade operacional podem não ser recuperáveis. A entidade deve testar esses ativos quanto à recuperabilidade segundo a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

XV.2 Contrato oneroso

66. Se a entidade tiver um contrato oneroso, a obrigação presente de acordo com o contrato deve ser reconhecida e mensurada como provisão.

67. Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e, portanto, não há obrigação. Outros contratos estabelecem direitos e obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os eventos tornam esse contrato oneroso, o contrato deve ser tratado dentro do alcance desta Norma, e existirá um passivo que deve ser reconhecido. Os contratos de execução que não sejam onerosos não são abrangidos por esta Norma.

68. Esta Norma define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se espera sejam recebidos ao longo do mesmo contrato. Os custos inevitáveis do contrato refletem o menor custo líquido de sair do contrato, e este é determinado com

base (a) no custo de cumprir o contrato ou (b) no custo de qualquer compensação ou de penalidades provenientes do não cumprimento do contrato, dos dois o menor.

69. Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, a entidade deve reconhecer qualquer perda decorrente de desvalorização que tenha ocorrido nos ativos relativos a esse contrato (ver a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

XV.3 Reestruturação

70. Exemplos de eventos que podem se enquadrar na definição de reestruturação são:

- a) venda ou extinção de linha de negócios;
- b) fechamento de locais de negócios de um país ou região ou a realocação das atividades de negócios de um país ou região para outro;
- c) mudanças na estrutura da administração, por exemplo, eliminação de um nível de gerência; e
- d) reorganizações fundamentais que tenham efeito material na natureza e no foco das operações da entidade.

71. Uma provisão para custos de reestruturação deve ser reconhecida somente quando são cumpridos os critérios gerais de reconhecimento de provisões estabelecidos no item 14. Os itens 72 a 83 a seguir demonstram como os critérios gerais de reconhecimento se aplicam às reestruturações.

72. Uma obrigação não formalizada para reestruturação surge somente quando a entidade:

- a) tiver um plano formal detalhado para a reestruturação, identificando pelo menos:
 - i) o negócio ou parte do negócio em questão;
 - ii) os principais locais afetados;
 - iii) o local, as funções e o número aproximado de empregados que serão

- incentivados financeiramente a se demitir;
 - iv) os desembolsos que serão efetuados; e
 - v) quando o plano será implantado; e
- b) tiver criado expectativa válida naqueles que serão afetados pela reestruturação, seja ao começar a implantação desse plano ou ao anunciar as suas principais características para aqueles afetados pela reestruturação.

73. A evidência de que a entidade começou a implantar o plano de reestruturação seria fornecida, por exemplo, pela desmontagem da fábrica, pela venda de ativos ou pela divulgação das principais características do plano. A divulgação do plano detalhado para reestruturação constitui obrigação não formalizada para reestruturação somente se for feita de tal maneira e em detalhes suficientes (ou seja, apresentando as principais características do plano) que origine expectativas válidas de outras partes, tais como clientes, fornecedores e empregados (ou os seus representantes) de que a entidade realizará a reestruturação.

74. Para que o plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação não formalizada, quando comunicado àqueles por ele afetados, é necessário que sua implementação comece o mais rápido possível e seja concluída dentro de um prazo que torne improvável a ocorrência de mudanças significativas no plano. Entretanto, caso se espere que haja grande atraso antes de a reestruturação começar ou que esta demore tempo demais, deixa de ser provável que o plano crie expectativa válida da parte de outros de que a entidade está, atualmente, comprometida com a reestruturação, porque o período de execução dá oportunidade para a entidade mudar seus planos.

75. Uma decisão de reestruturação da administração ou da diretoria tomada antes da data do balanço não dá origem a uma obrigação não formalizada na data do balanço, a menos que a entidade tenha, antes da data do balanço:

- a) começado a implementação do plano de reestruturação; ou
- b) anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles afetados por ele, de forma suficientemente específica, criando neles

expectativa válida de que a entidade fará a reestruturação.

A entidade pode começar a implementar um plano de reestruturação, ou anunciar as suas principais características àqueles afetados pelo plano, somente depois da data do balanço. Exige-se divulgação conforme a NBC TG 24 sobre Evento Subsequente se a reestruturação for material e se a não divulgação puder influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis.

76. Embora uma obrigação não formalizada não seja criada apenas por decisão da administração, ela pode resultar de outros eventos anteriores combinados com essa decisão. Por exemplo, as negociações com representantes de empregados para pagamento de demissões, ou com compradores, para a venda de operação, podem ter sido concluídas, sujeitas apenas à aprovação da diretoria. Uma vez obtida a aprovação e comunicada às outras partes, a entidade tem uma obrigação não formalizada de reestruturar, se as condições do item 3 acima forem atendidas.

77. Em alguns casos, a alta administração está inserida no conselho cujos membros incluem representantes de interesses diferentes dos de uma administração (por exemplo, empregados) ou a notificação para esses representantes pode ser necessária antes de ser tomada a decisão pela alta administração. Quando uma decisão desse conselho envolve a comunicação a esses representantes, isso pode resultar em obrigação não formalizada de reestruturar.

78. Nenhuma obrigação surge pela venda de unidade operacional até que a entidade esteja comprometida com essa operação, ou seja, quando há um contrato firme de venda.

79. Mesmo quando a entidade tiver tomado a decisão de vender uma unidade operacional e anunciado publicamente essa decisão, ela pode não estar comprometida com a venda até que o comprador tenha sido identificado e houver contrato firme de venda. Até haver contrato firme de venda, a entidade pode mudar de ideia e, de fato, terá de tomar outras medidas se não puder ser encontrado comprador em termos aceitáveis. Quando a venda de uma unidade operacional for vista como parte da reestruturação, os ativos da unidade operacional são avaliados quanto à sua recuperabilidade, conforme a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de

Ativos. Quando a venda for somente uma parte da reestruturação, uma obrigação não formalizada poderá surgir para as outras partes da reestruturação antes de existir um contrato de venda firme.

80. A provisão para reestruturação deve incluir somente os desembolsos diretos decorrentes da reestruturação, que simultaneamente sejam:

- a) necessariamente ocasionados pela reestruturação; e
- b) não associados às atividades em andamento da entidade.

81. A provisão para reestruturação não inclui custos como:

- a) novo treinamento ou remanejamento da equipe permanente;
- b) marketing; ou
- c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Esses desembolsos relacionam-se com a conduta futura da empresa e não são passíveis de reestruturação na data do balanço. Tais desembolsos devem ser reconhecidos da mesma forma que o seriam se surgissem independentemente da reestruturação.

82. Perdas operacionais futuras, identificáveis até a data da reestruturação, não devem ser incluídas em uma provisão, a menos que se relacionem a contrato oneroso, conforme definido no item 10.

83. Conforme exigido pelo item 51, os ganhos na alienação esperada de ativos não devem ser levados em consideração ao mensurar uma provisão para reestruturação, mesmo que a venda de ativos seja vista como parte da reestruturação.

XVI – Divulgação

84. Para cada classe de provisão, a entidade deve divulgar:

- a) o valor contábil no início e no fim do período;
- b) provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;

- c) valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período;
- d) valores não utilizados revertidos durante o período; e
- e) o aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto.

Não é exigida informação comparativa.

85. A entidade deve divulgar, para cada classe de provisão:

- a) uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma esperado de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes;
- b) uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma dessas saídas. Sempre que necessário para fornecer informações adequadas, a entidade deve divulgar as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros, conforme tratado no item 48; e
- c) o valor de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado.

86. A menos que seja remota a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso na liquidação, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:

- a) a estimativa do seu efeito financeiro, mensurada conforme os itens 36 a 52;
- b) a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e
- c) a possibilidade de qualquer reembolso.

87. Na determinação de quais provisões ou passivos contingentes podem ser agregados para formar uma única classe, é necessário considerar se a natureza dos

itens é suficientemente similar para divulgação única que cumpra as exigências dos itens 85 (a) e (b) e 86 (a) e (b) acima. Assim, pode ser apropriado tratar como uma classe única de provisão os valores relacionados a garantias de produtos diferentes, mas não seria apropriado tratar como uma classe única os valores relacionados a garantias normais e valores relativos a processos judiciais.

88. Quando a provisão e o passivo contingente surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade deve fazer as divulgações requeridas pelos itens 84 a 86 acima, de maneira que evidencie a ligação entre a provisão e o passivo contingente.

89. Quando for provável a entrada de benefícios econômicos, a entidade deve divulgar breve descrição da natureza dos ativos contingentes na data do balanço e, quando praticável, uma estimativa dos seus efeitos financeiros, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos itens 36 a 52.

90. É importante que as divulgações de ativos contingentes evitem dar indicações indevidas da probabilidade de surgirem ganhos.

91. Quando algumas das informações exigidas pelos itens 86 e 89 acima não forem divulgadas por não ser praticável fazê-lo, a entidade deve divulgar esse fato.

92. Em casos extremamente raros, pode-se esperar que a divulgação de alguma ou de todas as informações exigidas pelos itens 84 a 89 acima prejudique seriamente a posição da entidade em uma disputa com outras partes sobre os assuntos da provisão, passivo contingente ou ativo contingente. Em tais casos, a entidade não precisa divulgar as informações, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que as informações não foram divulgadas, com a devida justificativa.

Em razão dessa alteração, as disposições não alteradas desta Norma são mantidas e a sigla da NBC TG 25, publicada no *DOU*, Seção I, de 04-08-2009, passa a ser NBC TG 25 (R1).

A alteração desta Norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2015.

Vide outras informações contidas na NBC TG 25 (R1) em seu Apêndice A que trata de Tabelas – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e reembolso, cujo apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte da Norma. Seu

propósito é resumir os principais requerimentos da Norma.

21.2.2 Custos de empréstimos

A Resolução CFC nº 1.172/09 foi atualizada pela NBC TG 20 (R1) que trata de Custos de Empréstimos.

I – Objetivo

1. Custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável formam parte do custo de tal ativo. Outros custos de empréstimos devem ser reconhecidos como despesas.

II – Alcance

2. A entidade deve aplicar esta Norma na contabilização dos custos de empréstimos.

3. A Norma não trata do custo real ou imputado a títulos patrimoniais (custo do capital próprio), incluindo ações preferenciais classificadas no patrimônio líquido. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.359/11)

4. A entidade não é requerida a aplicar esta Norma aos custos de empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de:

- a) Ativo qualificável mensurado por valor justo, como, por exemplo, ativos biológicos dentro do alcance da NBC TG 29; ou (Alterada pela NBC TG 20 – R1.)
- b) estoques que são manufaturados, ou produzidos, em larga escala e em bases repetitivas.

III – Definições

5. Esta Norma utiliza os seguintes termos com os significados especificados:

Custos de empréstimos são juros e outros custos que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.359/11)

Ativo qualificável é um ativo que, necessariamente, demanda um período de tempo substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendida.

6. Custos de empréstimos incluem:

- a) encargos financeiros calculados com base no método da taxa efetiva de juro como descrito na NBC TG 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários e na NBC TG 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração; (Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.359/11)
- b) encargos financeiros relativos aos arrendamentos mercantis financeiros reconhecidos de acordo com a NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil; e
- c) variações cambiais decorrentes de empréstimos em moeda estrangeira na medida em que elas são consideradas como ajustes, para mais ou para menos, do custo dos juros.

7. Dependendo das circunstâncias, um ou mais dos seguintes ativos podem ser considerados ativos qualificáveis:

- a) estoque;
- b) planta para manufatura;
- c) usina de geração de energia;
- d) ativo intangível;
- e) propriedade para investimento; e
- f) plantas portadoras. (Incluída pela NBC TG 20 – R1.)

Ativos financeiros e estoques que são manufaturados, ou produzidos, ao longo de um curto período de tempo, não são ativos qualificáveis. Ativos que estão prontos para seu uso ou venda pretendida quando adquiridos não são ativos qualificáveis.

IV – Reconhecimento

8. A entidade deve capitalizar os custos de empréstimo que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável como parte do custo do ativo. A entidade deve reconhecer os outros custos de empréstimos como despesa no período em que são incorridos.

9. Custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável devem ser capitalizados como parte do custo do ativo quando for provável que eles resultarão em benefícios econômicos futuros para a entidade e que tais custos possam ser mensurados com confiabilidade. Quando a entidade aplicar a NBC TG sobre Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária (ou a sistemática de correção monetária integral, enquanto não aprovada essa Norma), deve reconhecer como parte dos custos de empréstimos atribuíveis aos ativos qualificáveis apenas a parcela excedente à inflação. (Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.359/11.)

V – Custos de empréstimos elegíveis à capitalização

10. Os custos de empréstimos que são atribuíveis diretamente à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável são aqueles que seriam evitados se os gastos com o ativo qualificável não tivessem sido feitos. Quando a entidade toma emprestados recursos especificamente com o propósito de obter um ativo qualificável particular, os custos do empréstimo que são diretamente atribuíveis ao ativo qualificável podem ser prontamente identificados.

11. Pode ser difícil identificar uma relação direta entre empréstimos específicos e um ativo qualificável e determinar os empréstimos que poderiam ter sido evitados. Tal dificuldade ocorre, por exemplo, quando a atividade de financiamento da entidade é coordenada de forma centralizada num conjunto de empresas sob controle comum. Dificuldades também surgem quando a entidade usa uma gama de instrumentos de dívida para obter recursos com taxas de juros variadas e empresta tais recursos para outras entidades do mesmo grupo econômico em diversas bases. Outras complicações surgem por meio do uso de empréstimos denominados ou relacionados a moedas estrangeiras, quando o grupo econômico opera em economias altamente inflacionárias e de flutuações nas taxas de câmbio. Como resultado, pode ser difícil a determinação

do montante dos custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável, sendo requerido o exercício de julgamento nessas circunstâncias. (Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.359/11)

12. Na extensão em que a entidade toma emprestados recursos especificamente com o propósito de obter um ativo qualificável, a entidade deve determinar o montante dos custos dos empréstimos elegíveis à capitalização como sendo aqueles efetivamente incorridos sobre tais empréstimos durante o período, menos qualquer receita financeira decorrente do investimento temporário de tais empréstimos. (Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.359/11)

13. Os acordos financeiros para um ativo qualificável podem resultar na entidade obter empréstimos e incorrer em custos de empréstimos antes de algum ou de todos os recursos serem usados para gastos com o ativo qualificável. Em tais circunstâncias, os empréstimos são frequentemente investidos até que se incorra em gastos com o ativo qualificável. Na determinação do montante de custos de empréstimo elegível à capitalização durante o período, quaisquer receitas financeiras ganhas sobre tais recursos devem ser deduzidas dos custos dos empréstimos incorridos. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.359/11)

14. À medida que a entidade toma recursos emprestados sem destinação específica e os usa com o propósito de obter um ativo qualificável, ela deve determinar o montante dos custos de empréstimo elegível à capitalização, aplicando uma taxa de capitalização aos gastos com tal ativo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos dos empréstimos aplicáveis aos empréstimos da entidade que estiveram vigentes durante o período, que não sejam os empréstimos feitos especificamente com o propósito de se obter um ativo qualificável. O montante do custo de empréstimo que a entidade capitaliza durante um período não deve exceder o montante do custo de empréstimo incorrido durante aquele período. (Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.359/11)

15. Em algumas circunstâncias, pode ser apropriado incluir todos os empréstimos da controladora e de suas subsidiárias quando do cálculo da média ponderada do custo dos empréstimos. Em outras circunstâncias, é apropriado que

cada subsidiária use uma média ponderada do custo dos empréstimos aplicável aos seus próprios empréstimos.

VI – Excesso do valor contábil do ativo qualificável sobre o montante recuperável

16. Quando o valor contábil ou o custo final esperado do ativo qualificável exceder seu montante recuperável ou o seu valor líquido de realização, o valor contábil deve ser baixado de acordo com os requerimentos de outras normas. Em certas circunstâncias, o montante da baixa pode ser revertido de acordo com outras normas.

VII – Início da capitalização

17. A entidade deve iniciar a capitalização dos custos de empréstimos como parte do custo de ativo qualificável na data de início. A data de início para a capitalização é a primeira data em que a entidade satisfaz às seguintes condições: (Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.359/11):

- a) incorre em gastos com o ativo;
- b) incorre em custos de empréstimos; e
- c) inicia as atividades que são necessárias ao preparo do ativo para seu uso ou venda pretendida.

18. Gastos com ativo qualificável incluem somente aqueles gastos que resultam em pagamento em dinheiro, transferências de outros ativos ou assunção de passivos onerosos. Gastos são reduzidos por qualquer recebimento intermediário e subvenção recebida relacionada ao ativo (ver a NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais). O saldo médio do ativo durante um período, incluindo os custos de empréstimos anteriormente capitalizados, é normalmente uma razoável aproximação dos gastos aos quais a taxa de capitalização é aplicada naquele período.

19. As atividades necessárias ao preparo do ativo para seu uso ou venda pretendida abrangem mais do que a construção física do ativo. Elas incluem trabalho técnico e administrativo anterior ao início da construção física, tais como atividades

associadas à obtenção de permissões para o início da construção física. Entretanto, tais atividades excluem a de manter um ativo quando nenhuma produção ou nenhum desenvolvimento que altere as condições do ativo estiverem sendo efetuados. Por exemplo, custos de empréstimos incorridos enquanto um terreno está em preparação devem ser capitalizados durante o período em que tais atividades relacionadas ao desenvolvimento estiverem sendo executadas. Entretanto, custos de empréstimos incorridos enquanto o terreno adquirido para fins de construção for mantido sem nenhuma atividade de preparação associada não se qualificam para capitalização. (Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.359/11.)

VIII – Suspensão da capitalização

20. A entidade deve suspender a capitalização dos custos de empréstimos durante períodos extensos nos quais as atividades de desenvolvimento do ativo qualificável são interrompidas.

21. A entidade pode incorrer em custos de empréstimos durante um período extenso em que as atividades necessárias ao preparo do ativo para seu uso ou venda pretendidos estão suspensas. Tais custos são custos de se manterem os ativos parcialmente concluídos e não se qualificam para capitalização. Entretanto, a entidade normalmente não suspende a capitalização dos custos de empréstimos durante um período em que substancial trabalho técnico e administrativo está sendo executado. A entidade também não deve suspender a capitalização de custos de empréstimos quando um atraso temporário é parte necessária do processo de concluir o ativo para seu uso ou venda pretendidos. Por exemplo, a capitalização deve continuar ao longo do período em que o nível elevado das águas atrasar a construção de uma ponte, se tal nível elevado das águas for comum durante o período de construção na região geográfica envolvida. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.359/11.)

IX – Cessação da capitalização

22. A entidade deve cessar a capitalização dos custos de empréstimos quando substancialmente todas as atividades necessárias ao preparo do ativo qualificável para seu uso ou venda pretendida estiverem concluídas.

23. Um ativo normalmente está pronto para seu uso ou venda pretendida quando a construção física do ativo estiver finalizada, mesmo que o trabalho administrativo de rotina possa ainda continuar. Se modificações menores, tal como a decoração da propriedade sob especificações do comprador ou do usuário, resumirem-se a tudo o que estiver faltando, isso é indicador de que substancialmente todas as atividades estarão completas. (Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.359/11.)

24. Quando a entidade completa a construção de ativo qualificável em partes e cada parte pode ser usada enquanto a construção de outras partes continua, a entidade deve cessar a capitalização dos custos de empréstimos quando completar substancialmente todas as atividades necessárias ao preparo daquela parte para seu uso ou venda pretendida.

25. Um centro de negócios compreendendo diversos edifícios, cada um deles podendo ser usado individualmente, é um exemplo de ativo qualificável no qual cada parte está em condições de ser usada enquanto a construção das outras partes continua. Um exemplo de ativo qualificável que precisa estar completo antes de qualquer parte poder ser usada é o de uma planta industrial que envolve diversos processos que são executados sequencialmente nas diversas partes da planta no mesmo local, tais como uma siderúrgica.

X – Divulgação

26. A entidade deve divulgar:

- a) o total de custos de empréstimos capitalizados durante o período; e
- b) a taxa de capitalização usada na determinação do montante dos custos de empréstimo elegível à capitalização.

XI – Disposições transitórias

27. Quando a aplicação desta Norma constituir uma alteração de política contábil, a entidade deve aplicar a Norma aos custos de empréstimos relacionados aos ativos qualificáveis para os quais a data de início da capitalização é a mesma ou posterior à data de entrada em vigor da Norma.

28. Entretanto, a entidade pode estabelecer uma data anterior à data de entrada em vigor da Norma e aplicar a Norma aos custos de empréstimo relacionados a todos os ativos qualificáveis para os quais a data de início da capitalização é a mesma ou posterior àquela data.

Em razão dessas alterações, as disposições não alteradas desta norma são mantidas e a sigla da NBC TG 20, publicada no *DOU*, Seção 1, de 12-06-2009, passa a ser NBC TG 20 (R1).

As alterações desta norma entram em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2016.

21.3 REVISÃO DO CONTROLE INTERNO

A revisão do controle interno tem a finalidade de determinar a confiabilidade depositada pelo auditor para a determinação dos procedimentos de auditoria, a extensão dos trabalhos e o momento de sua aplicabilidade.

Muito embora o controle interno seja variável de companhia para companhia, é recomendável que a administração estabeleça pontos fortes de controle que lhe concedam segurança.

A título de exemplo, seguem abaixo alguns itens de controle interno comumente encontrados na área de passivos:

- segregação de funções entre o setor de contas a pagar e tesouraria;
- segregação de funções entre o setor de contas a pagar e o setor de compras;
- sistema de autorização e aprovação para compras e pagamentos;
- balanceamento periódico entre o setor de contas a pagar e a contabilidade;
- utilização de duas pessoas independentes para a assinatura de cheques;
- cancelamento da documentação comprobatória após o pagamento;
- atualização constante dos passivos a pagar sujeitos a variação do poder aquisitivo da moeda; e
- controle de pagamentos para evitar atrasos e consequente multa ou juros de mora.

Deve-se levar em consideração que os itens dispostos são apenas alguns exemplos, não sendo os únicos. Quando o auditor avaliar o controle interno, atenção especial deve ser dada quanto à existência de pontos fortes de controle interno e de sua efetiva obediência, para que possa medir os riscos envolvidos e os procedimentos de auditoria praticáveis para a obtenção de sua opinião independente.

21.4 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria a serem utilizados pelo auditor para a obtenção dos objetivos são dependentes da avaliação do controle interno e da materialidade envolvida.

Para efeito ilustrativo, seguem alguns procedimentos que poderão ser utilizados durante a execução dos trabalhos de auditoria:



- b) *Confirmação* { confirmação dos fornecedores;
confirmação dos empréstimos a pagar;
confirmação das contas a pagar.
- c) *Documentos originais* { exame documental das faturas/notas fiscais;
exame documental dos contratos de empréstimos;
exame das atas e assembleias;
exame documental das guias de recolhimento de impostos.
- d) *Cálculo* { cálculo dos impostos a pagar;
cálculo da variação monetária/cambial dos empréstimos;
cálculo dos juros a pagar;
cálculo das provisões de férias, 13º salário;
cálculo dos *royalties* a pagar;
soma da composição dos fornecedores;
cálculo da divisão entre curto e longo prazo.
- e) *Escrituração* { exame da conta de razão de fornecedores;
exame da conta de razão de contas a pagar;
exame de contabilização no período de competência.
- f) *Investigação* { exame minucioso da documentação de compras;
exame minucioso dos passivos com saldos devedores;
exame minucioso das aprovações de compras;
exame minucioso das aprovações de pagamentos.
- g) *Inquérito* { variação do saldo dos passivos;
inquirição sobre a existência de passivos não registrados;
inquérito quanto a ativos dados em garantia.
- h) *Registros auxiliares* { exame do razão analítico de fornecedores;
exame dos livros de apuração de impostos a pagar;
exame das planilhas de amortização de empréstimos.
- i) *Correlação* { correlação entre os estoques e fornecedores;
relacionamento dos salários a pagar com o resultado;
relacionamento dos impostos a pagar com o resultado;
relacionamento das compras de despesas com o passivo.
- j) *Observação* { classificação adequada das contas;
observação aos princípios de contabilidade;
observação da existência de ativos dados em garantia.

21.5 ORIENTAÇÃO PARA A AUDITORIA

O exame de auditoria na área de passivos tem por finalidade atingir os objetivos previamente determinados. Dessa forma, o programa de auditoria deve ser desenhado com o intuito de evitar trabalhos desnecessários ou que não atendam aos objetivos definidos.

Uma vez definido o programa de auditoria, durante a execução do trabalho o auditor deve estar alerta para evitar possíveis trabalhos desnecessários ou deixar de realizar trabalhos não programados, porém importantes. Caso isto venha a ocorrer, o programa deverá ser modificado para atender a eventuais trabalhos não programados.

A seleção e a data da aplicação dos procedimentos de auditoria devem ser definidas visando à efetividade do controle interno e à materialidade envolvida e, assim sendo, uma vez que o controle tenha sido julgado como adequado, os exames de auditoria podem ser realizados em data intermediária à do encerramento, bastando para isto que o auditor execute procedimentos alternativos que atestem o valor do encerramento. Em caso contrário, a preferência deve recair para a data de encerramento.

A terminologia de passivos é utilizada em sentido amplo, uma vez que inclui todos os valores a pagar da companhia, que podem ser, entre outros:

- duplicatas a pagar por compras;
- adiantamentos de terceiros;
- impostos a recolher;
- salários a pagar;
- encargos trabalhistas a recolher;
- empréstimos a pagar;
- juros e encargos a pagar;
- provisões diversas;
- outros passivos acumulados.

A determinação dos procedimentos de auditoria, em cada um dos casos, deverá

ser feita de tal sorte que se obtenha o resultado satisfatório de acordo com cada uma das circunstâncias. Dessa forma, dependendo da materialidade envolvida, o auditor poderá utilizar-se de procedimentos específicos em cada uma das naturezas das contas a pagar e decidir seus exames em função do procedimento que lhe traga maiores benefícios. Por exemplo: adiantamento de terceiros pode ser incluído satisfatoriamente utilizando o procedimento de confirmação, pagamento subsequente, exame do documento original, exame da conta de razão etc.

As companhias podem não dispor, para efeito de seus lançamentos contábeis, de documentação comprobatória notificando a existência de passivos incorridos, precisando muitas vezes utilizar a revisão de suas obrigações e da memória para identificar passivos contraídos. Em decorrência desse fato, o auditor deve estar alerta durante todo trabalho para a existência de passivos não registrados.

A título de exemplo, seguem abaixo alguns passivos que devem ser examinados quanto a sua efetiva adequação:

- *impostos*: INSS, FGTS, PIS, IOF, ICM, IPI.
- *obrigações sociais*: folha de pagamento, comissão, férias vencidas e proporcionais, 13º salário, obrigações trabalhistas.
- *cobertura de obrigações assumidas*: provisão para garantia, assistência técnica, *royalties*, *franchise*.
- *despesas*: aluguéis, despesas de viagens, luz, água, telefone, transportes.
- *empréstimos*: atualização monetária/cambial, juros e acessórios, comissão e repasse.

21.6 PROCEDIMENTO DE CONFIRMAÇÃO

O procedimento de confirmação já foi explicado no capítulo relativo aos procedimentos de auditoria. Entretanto, este procedimento é um dos mais utilizados para a determinação de que o passivo decorrente de contas a pagar é real e pertencente à companhia.

Uma vez determinada a utilização do procedimento de confirmação para as

contas a pagar, devem-se levar em consideração:

- data-base de confirmação; e
- amplitude do teste de confirmação.

As considerações referentes à data-base e à amplitude do teste de confirmação são dependentes da avaliação e efetividade dos controles internos.

O pedido de confirmação empregado usualmente é o da forma positiva branca que traz maiores subsídios quanto à existência de passivos não registrados.

Com respeito à confirmação positiva, o auditor deve carrear todos os esforços para obtenção de uma resposta utilizando o primeiro pedido de confirmação, o segundo pedido de confirmação ou a confirmação pessoal junto ao credor.

Entretanto, nem sempre todos os pedidos de confirmação serão efetivamente recebidos, uma vez que envolvem companhias externas àquela auditada. Após esgotados os recursos disponíveis para a obtenção da resposta, o auditor, dependendo do resultado obtido daquelas efetivamente recebidas, pode proceder ao exame alternativo, que engloba:

- a) exame documental que comprove a existência de conta a pagar. Exemplo: nota fiscal de compra;
- b) exame documental que comprove por parte do credor seu crédito junto à companhia. Exemplo: fatura/duplicata;
- c) exame documental de realização da conta a pagar. Exemplo: aviso bancário de pagamento, duplicata quitada.

A utilização do exame alternativo é uma das formas com que o auditor comprova eficazmente as contas a pagar, porém só após esgotados todos os recursos disponíveis para a obtenção de resposta. É dependente do resultado obtido das respostas efetivamente recebidas, pois a utilização desta prática somente envolve documentação interna que é de propriedade da companhia. Ao executar esta prática o auditor está utilizando nada mais do que outros procedimentos de auditoria.

Com relação às respostas recebidas, o auditor deve estar atento para quaisquer informações apostas nas confirmações pelos credores. Estas informações denominadas como gratuitas devem ser minuciosamente examinadas, pois podem revelar a existência de desvios, apropriações indébitas, contas a pagar irreais ou incorreções.

21.7 EVENTOS SUBSEQUENTES

A revisão dos eventos subsequentes é de grande valia ao auditor, pois além de determinar que passivos existentes na data da auditoria foram efetivamente liquidados em datas subsequentes, pode indicar ainda revelações que, muito embora não necessitem de ajustes nas demonstrações contábeis, exijam revelação para uma compreensão fácil das demonstrações contábeis.

O período de aplicação de procedimentos de auditoria para os eventos subsequentes normalmente estende-se até a data em que o auditor estiver trabalhando nos escritórios da companhia, que é usualmente a data de encerramento dos trabalhos no campo.

Vide Capítulo 24 sobre os eventos subsequentes.

21.8 CONTINGÊNCIAS

O termo das contingências é matéria obrigatória para o trabalho do auditor, uma vez que, mesmo que tenha examinado todos os itens individuais constantes das demonstrações contábeis e feito todo o trabalho de provas e evidências e conseguindo as informações de veracidade daqueles dados examinados, a situação patrimonial da entidade pode não estar refletida adequadamente.

Uma parte do serviço do auditor é certificar que os dados constantes das demonstrações contábeis é verídico, espelhado em informações e provas consistentes. A outra parte do serviço do auditor consiste em saber se o que está refletido nas demonstrações contábeis é tudo e nada foi esquecido, omitido ou não informado.

Há muitos casos em que as informações são dadas ao setor contábil com atraso, não necessariamente intencional, pois nem todos têm o raciocínio e a lógica apurados

dentro deste princípio.

O departamento pessoal, pode, por exemplo, ao fazer os cálculos de demissões dos funcionários, esquecer de colocar determinados valores, o que enseja ao funcionário demitido uma possível ação trabalhista contra a empresa.

Dado a vasta lista de impostos, contribuições e encargos sociais, a entidade tem a possibilidade do exame pelos fiscais e auditores. Estes examinam a observância ou não das leis e regulamentos e podem imputar à entidade autuações que indicam uma possível contingência.

Embora o exemplo aqui citado poder ser questionado na justiça, a existência destas autuações indica a possibilidade de que valores devem ser provisionados nas demonstrações contábeis e que, com certeza, vão transformar a situação patrimonial da entidade em exame.

Outros assuntos devem ser examinados pelos auditores para se cientificar acerca das possibilidades de contingências, mas não se limitam a:

- advogados que prestam serviços a empresa no âmbito fiscal, legal, societário, trabalhista, contingencial, consumidor, ambiental etc.;
- exame das atas de assembleia, do conselho de administração, das reuniões e da diretoria;
- livros fiscais que indiquem a visita de fiscais auditores em geral.

21.8.1 Procedimentos de auditoria para contingências

1 Os eventos ou as condições que devem ser considerados na identificação da existência de passivos não registrados e de contingências para a avaliação de sua adequada apresentação nas demonstrações contábeis são questões de direito conhecimento e, frequentemente, objeto de controle da administração da entidade e, portanto, seus administradores constituem-se em fonte primária de informação sobre esses eventos ou essas condições. Dessa forma, os seguintes procedimentos devem ser executados pelo Auditor Independente com respeito aos passivos não registrados e às contingências:

- a) indagar e discutir com a administração a respeito das políticas e dos procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar e/ou divulgar os passivos não registrados e as contingências;
- b) obter, formalmente, da administração uma descrição das contingências na data de encerramento das demonstrações contábeis e para o período que abrange essa data e a data de emissão do parecer de auditoria sobre essas demonstrações, incluindo a identificação dos assuntos sob os cuidados profissionais de consultores jurídicos;
- c) examinar os documentos em poder do cliente vinculados aos passivos não registrados e às contingências, incluindo correspondências e faturas de consultores jurídicos;
- d) obter representação formal da administração, contendo a lista de consultores ou assessores jurídicos que cuidam do assunto e representação de que todas as contingências potenciais ou ainda não formalizadas, relevantes, foram divulgadas nas demonstrações contábeis.

2 O Auditor deve pedir à administração do cliente para preparar carta de solicitação de confirmação de dados (circularização) aos consultores jurídicos encarregados dos processos e litígios em andamento, para que o auditor a encaminhe a esses como forma de obter e evidenciar o julgamento desses profissionais acerca do grau da probabilidade de um resultado favorável ou desfavorável e do montante envolvido. Caso considere necessário, o Auditor, baseado nas informações obtidas dos consultores jurídicos, tendo em vista eventuais incertezas e relevância do assunto, deve solicitar à administração a opinião de outro consultor jurídico independente.

3 Um exame de auditoria inclui outros procedimentos executados para propósitos diferentes que também podem fornecer informações sobre passivos não registrados e contingências. Exemplos de tais procedimentos são:

- a) leitura de atas de reuniões de acionistas ou quotistas, de diretores e dos conselhos e dos comitês ocorridas durante e subsequentemente ao período

- examinado;
- b) leitura de contratos, acordos de empréstimos, contratos de arrendamentos e correspondências recebidas de autoridades fiscais ou de agências reguladoras e documentos similares;
 - c) obtenção de informações relativas a garantias de empréstimos ou financiamentos provenientes das circularizações de bancos; revisão da conta “Honorários Advocatícios”, “serviços prestados por terceiros” ou título similar, objetivando confirmar para quais advogados serão enviadas as cartas de circularização, além daqueles formalmente comunicados pela administração;
 - d) leitura do livro fiscal Termo de Ocorrências ou equivalente;
 - e) leitura ou exame de qualquer outro documento que inclua possíveis garantias dadas pelo cliente.

21.8.2 Circularização dos consultores jurídicos

1 A circularização dos consultores jurídicos é uma forma de o auditor obter confirmação independente das informações fornecidas pela administração referentes a situações relacionadas a litígios, pedidos de indenização ou questões tributárias. As respostas recebidas do departamento jurídico da entidade, ou de seus consultores internos, quando estes não forem os patronos das causas, mas as acompanham, servem de evidência para o auditor avaliar se a administração adotou os procedimentos adequados para a contabilização e/ou divulgação dos passivos não registrados e/ou das contingências (ativas ou passivas). No entanto, essas respostas não devem ser consideradas como evidências definitivas ou substitutas, no caso da recusa dos consultores jurídicos externos em responder ao pedido, principalmente, se formalizadas. Quando advogados internos (ou o departamento competente) forem os patronos da causa, todavia, é adequado que respondam às cartas referidas no parágrafo seguinte.

2 A extensão da seleção dos consultores jurídicos a serem circularizados depende do julgamento do Auditor, que deve levar em consideração sua avaliação da

estrutura de controles internos mantida pela entidade auditada para identificar, avaliar, contabilizar e/ou divulgar questões relativas a contingências, bem como a natureza e a relevância dos assuntos envolvidos. Por exemplo, o Auditor pode aplicar técnicas de amostragem (incluindo estratificação) na seleção dos consultores a serem circularizados que estejam envolvidos com grande volume de questões, de natureza similar e de pequeno valor individual.

3 Os assuntos que devem ser abordados em uma carta de circularização de consultores jurídicos, conforme modelos sugeridos nos anexos a esta norma, incluem, mas não se limitam ao seguinte:

- a) identificação da entidade, inclusive controladas, quando aplicável, e a data das demonstrações contábeis sob auditoria;
- b) pedido da administração para que o consultor jurídico prepare a relação das questões em andamento com as quais o consultor jurídico esteve ou está envolvido, contendo as seguintes informações:
 - I – descrição da natureza do assunto, o progresso do caso até a data da resposta e, conforme aplicável, as ações que se pretende adotar para o caso;
 - II – avaliação da probabilidade de perda da questão, classificada entre provável, possível, ou remota e uma estimativa, caso seja praticável de ser efetuada, do valor e outras eventuais consequências da perda potencial, incluindo uma estimativa dos honorários profissionais a serem cobrados pelo consultor jurídico;
 - III – identificação da natureza e das razões para qualquer limitação na sua resposta.
- c) em circunstâncias especiais, o Auditor pode complementar a resposta para assuntos cobertos na carta de circularização em uma reunião que ofereça oportunidade para discussões e explicações mais detalhadas que uma resposta escrita. Uma reunião pode ser apropriada quando a avaliação da necessidade de contabilização de provisão ou divulgação de uma contingência envolva interpretações da legislação, existência de

informações divergentes ou outros fatos de julgamento complexo. O Auditor deve documentar as conclusões alcançadas relativas à necessidade de contabilização de provisão ou divulgação de contingências e considerar a solicitação da concordância dos consultores jurídicos para as conclusões.

4 O Auditor revisa eventos passíveis de potencial ajuste ou divulgação nas demonstrações contábeis ocorridas até a data de seu relatório. Portanto, a última data do período coberto pela resposta do advogado (data da carta) deve se aproximar, ao máximo possível, da conclusão do trabalho de campo.

21.8.3 Limitações na extensão da resposta do consultor jurídico

1 O consultor jurídico pode fazer remissão na sua resposta a assuntos por ele já informados anteriormente, validando-os. Esse procedimento não representa uma limitação na extensão da auditoria.

2 A recusa de um consultor jurídico em fornecer a informação solicitada, por meio de circularização ou em reunião (veja itens 3.3 e 3.4), ou a ausência de opinião de outro consultor jurídico independente nas condições consideradas necessárias (veja item 2.2) é uma limitação na extensão da auditoria suficiente para impedir a emissão de um parecer sem ressalvas, conforme definido na norma sobre Parecer dos Auditores Independentes sobre as demonstrações contábeis.

3 A recusa do consultor jurídico em responder deve ser distinguida de outras limitações na resposta de um consultor jurídico discutidas no item 5 desta norma. Em tais circunstâncias, o Auditor deve exercer seu julgamento profissional para determinar se procedimentos alternativos adequados podem ser aplicados para atender aos requerimentos desta norma.

21.8.4 Outras limitações na resposta de um consultor jurídico

1 Um consultor jurídico pode não concluir quanto à probabilidade de resultado desfavorável de uma contingência ou quanto ao valor e outras eventuais consequências da perda potencial, por causa de incertezas inerentes.

2 Fatores que influenciam a probabilidade de um resultado desfavorável, às vezes, podem não ser da competência ou do conhecimento do consultor jurídico, por exemplo:

- a) a experiência da entidade em contingência semelhante;
- b) as experiências de outras entidades podem não ser aplicáveis ou não estarem disponíveis;
- c) o valor e as outras eventuais consequências da possível perda, frequentemente, podem variar amplamente em fases diferentes de um processo, impedindo o consultor jurídico de concluir sobre esse valor ou sobre outras eventuais consequências da perda;
- d) a inexistência de jurisprudência sobre o assunto. Em tais circunstâncias, o Auditor pode concluir que as demonstrações contábeis estão afetadas por uma incerteza relativa ao resultado de um evento futuro que não é suscetível de ser, razoavelmente, estimado.

21.8.5 Julgamento do auditor

1 O Auditor deve avaliar todas as circunstâncias e as evidências obtidas durante a aplicação de seus procedimentos de auditoria para passivos não registrados e contingências para formar o seu julgamento quanto à adequação às práticas contábeis adotadas na elaboração e na apresentação das demonstrações contábeis sob exame.

2 Uma inadequação relevante na elaboração ou na divulgação das Demonstrações Contábeis, bem como a existência de incertezas relevantes, impede que o Auditor emita um parecer sem ressalvas. Nessas situações, o Auditor deve avaliar a extensão do problema em relação às demonstrações contábeis consideradas em seu conjunto, para concluir sobre a emissão de parecer com ressalva, adverso ou com parágrafo de ênfase quanto a uma possível incerteza.

3 A existência de uma limitação relevante na execução dos procedimentos previstos nesta norma deve levar o Auditor a avaliar a necessidade de emitir um parecer com ressalva relacionada a essa limitação ou, ainda, emitir parecer com

abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Exemplo de carta de circularização de advogados

Senhores Advogados

data

Prezados Senhores:

Em conexão com o exame das demonstrações contábeis do exercício a findar(findo) em (data-base das demonstrações contábeis), da Companhia ABC, solicitamos que Vossas Senhorias forneçam diretamente aos nossos Auditores Independentes, endereço, uma posição sobre as questões das áreas cível, trabalhista e/ou tributária sob seus cuidados, em (data-base das demonstrações contábeis), a favor ou contra a Companhia ABC, bem como os eventuais desfechos ou as novas questões surgidas entre essa data-base e a data da elaboração da informação.

Ao fornecer essas posições, solicitamos que Vossas Senhorias informem, além de uma breve descrição da questão e sua evolução no período: (i) se existe depósito judicial (e seu valor, caso disponível); (ii) o valor atual, efetivamente, discutido em cada causa, independentemente do valor atribuído ao feito para fins meramente processuais, ou uma estimativa do valor e/ou indicação da inclusão, ou não, de juros, multas e correção; (iii) valor estimado dos honorários de êxitos, quando aplicável; (iv) um prognóstico quanto à possibilidade de perda no desfecho das questões, classificando-a como provável, possível ou remota.

O prognóstico quanto ao desfecho das causas é a base para que observemos a necessidade de registro contábil (provisionamento da potencial perda como uma obrigação no passivo) e/ou de divulgações das questões em notas explicativas às demonstrações contábeis.

Os significados dos termos utilizados entre os profissionais de contabilidade, para fins da classificação solicitada, estão descritos a seguir.

O termo provável em relação a possível indica que há maior probabilidade de o fato ocorrer. Geralmente, em um processo, cujo prognóstico é provável perda, há elementos, dados ou outros indicativos que possibilitam tal classificação, como por

exemplo: a tendência jurisprudencial dos tribunais ou a tese já apreciada em tribunais superiores para questões que envolvam matéria de direito, e a produção ou a facilidade de se dispor de provas (documental, testemunhal – principalmente em questões trabalhistas – ou periciais) para questões que envolvam matéria de fato.

Por sua vez, se o prognóstico for possível perda, esta pode acontecer; todavia, esse prognóstico não foi, necessariamente, fundamentado em elementos ou dados que permitam tal informação. Ou, ainda, em um prognóstico possível, os elementos disponíveis não são suficientes ou claros de tal forma que permitam concluir que a tendência será perda ou ganho no processo.

Adicionalmente, é importante notar que as decisões judiciais favoráveis de primeiro ou de segundo grau podem não ser tão importantes quando há desfecho (julgamento final) desfavorável em tribunal superior ou de última instância. Também, a menos que do ponto de vista processual já exista problema que possa acarretar determinado desfecho, no prognóstico não devem ser levados em conta essas eventuais circunstâncias, tais como eventuais perdas de prazos etc. a que estão sujeitos quaisquer processos.

Por fim, a perda classificada como remota, como o próprio nome diz, remotamente trará perdas ou prejuízos para a entidade, ou são insignificantes as chances de que existam perdas.

Caso Vossas Senhorias entendam haver alguma limitação em sua resposta, solicitamos que sejam citadas as devidas razões.

Aguardamos e agradecemos suas providências e colocamo-nos à disposição para esclarecimentos julgados necessários.

Atenciosamente,

Representante da Companhia ABC.

21.9 OUTROS ASSUNTOS

21.9.1 Ajuste a valor presente

Vide a NBC TG 12 que dispõe sobre Ajuste a Valor Presente.

O objetivo desta Norma é estabelecer os requisitos básicos a serem observados quando da apuração do Ajuste a Valor Presente de elementos do ativo e do passivo, quando da elaboração de demonstrações contábeis, dirimindo algumas questões controversas advindas de tal procedimento, do tipo:

- (a) se a adoção do ajuste a valor presente é aplicável tão somente a fluxos de caixa contratados ou se porventura seria aplicada também a fluxos de caixa estimados ou esperados;
- (b) em que situações é requerida a adoção do ajuste a valor presente de ativos e passivos, se no momento de registro inicial de ativos e passivos, se na mudança da base de avaliação de ativos e passivos ou em ambos os momentos;
- (c) se passivos não contratuais, como aqueles decorrentes de obrigações não formalizadas ou legais, são alcançados pelo ajuste a valor presente;
- (d) qual a taxa apropriada de desconto para um ativo ou um passivo e quais os cuidados necessários para se evitarem distorções de cômputo e viés;
- (e) qual o método de alocação de descontos (juros) recomendado;
- (f) se o ajuste a valor presente deve ser efetivado líquido de efeitos fiscais.

21.9.2 Tributos sobre lucros

Consulte a NBC TG 32 que trata dos Tributos sobre o Lucro.

O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil para os tributos sobre o lucro. A questão principal na contabilização dos tributos sobre o lucro é como contabilizar os efeitos fiscais atuais e futuros de:

- (a) futura recuperação (liquidação) do valor contábil dos ativos (passivos) que são reconhecidos no balanço patrimonial da entidade; e
- (b) operações e outros eventos do período atual que são reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade.

21.10 EXEMPLO PRÁTICO

21.10.1 Instituições financeiras

Jogo final de papéis de trabalho após cumpridos todos os procedimentos do programa de trabalho, exceto quanto à parte de encerramento do trabalho que está contido no Capítulo 25.

Programa de trabalho – Anexo 1.

BLP – Balancete de Trabalho – Passivo – Anexo 2.

1-H – Lançamentos de ajuste e/ou reclassificação – Anexo 3.

2-H – Pontos de recomendação – Anexo 4.

H – Instituições financeiras – Anexo 5.

H-1 – Movimentação dos empréstimos do Banco Paulista – Anexo 6.

H1-1 – Confirmação do empréstimo do Banco Paulista – Anexo 7.

H-2 – Movimentação dos empréstimos do Banco Carioca – Anexo 8.

H2-1 – Confirmação do empréstimo do Banco Carioca – Anexo 9.

*Cia. Bronze
Instituições Financeiras
31-12-X2*

<i>Programa de Trabalho</i>	<i>Tempo Estimado</i>	<i>Ref.</i>	<i>Indicação dos Exames</i>
<p>I – OBJETIVOS DE AUDITORIA</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Os empréstimos são reais e devidos pela empresa. 2. Os empréstimos estão demonstrados de acordo com os princípios e as práticas usuais de contabilidade. 3. Os empréstimos estão adequadamente classificados no balanço patrimonial. 4. Existência de ativos vinculados aos empréstimos. 5. Foram feitas as divulgações cabíveis nas demonstrações contábeis ou em suas notas explicativas. <p>II – DETERMINAÇÃO DO ESCOPO DO TRABALHO</p> <p>Baseado na revisão do controle interno realizada (ver pontos fracos no wp 2-H – Anexo 4, nº 1) e na materialidade envolvida, determinamos que o escopo do trabalho será de análise da movimentação dos empréstimos, confirmação e verificação da atualização dos empréstimos na data-base de 31-12-X2.</p> <p>III – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA</p> <p><i>Preliminar</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Percorra o razão e determine quais os empréstimos a serem confirmados na data de 31-12-X2, para os saldos superiores a \$ 100.000. <p><i>Final</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 2. Obtenha o resumo dos empréstimos e: <ol style="list-style-type: none"> a) some integralmente; b) confira o saldo em 31-12-X2 com o razão; c) confira o saldo em 31-12-X1 com os papéis do ano anterior; d) faça referência com as folhas subsidiárias e o balanço; e) faça referência da atualização monetária com o resultado do exercício; f) obtenha os contratos de empréstimos e determine que não existam limitações acerca de garantia de ações ou restrições de dividendos e contas patrimoniais. 	1/2	H (Anexo 5)	Nota 1
	1/2	H (Anexo 5)	† ✓ ✎ Ref. M-5
	1/2	H (Anexo 5)	Nota 3

Banco Paulista

- | | | | |
|--|-----|---|--|
| 3. Obtenha a movimentação dos empréstimos ocorridos no exercício e:
a) some integralmente;
b) confira os valores com os contratos e com os papéis do ano anterior. | 1/2 | H-1
(Anexo 6) | †
✓ ✗ |
| 4. Efetue o cálculo da atualização monetária do exercício e determine que o saldo em 31-12-X2 esteja atualizado. | 1 | H-1
(Anexo 6)
H1-1
(Anexo 7)
1-H
(Anexo 3) | ✓ (a)
Cálculo da atualização monetária Nº 1 |
| 5. Faça referência com a folha mestra e com a confirmação recebida. | 1/2 | H-1
(Anexo 6) | Ref. |
| 6. Baseado nos contratos, determine que os juros pagos no ano sejam adequados e que o saldo final do ano esteja atualizado. | 1/2 | H1-1
(Anexo 7)
H-1
(Anexo 6)
1-H
(Anexo 3) | ✓ ✓ ^ (b)
Cálc. Juros
Nº 2 |

Banco Carioca

- | | | | |
|--|-----|---|--|
| 7. Obtenha a movimentação dos empréstimos ocorridos no exercício e:
a) some integralmente;
b) confira os valores com os contratos e com os papéis do ano anterior. | 1 | H-2
(Anexo 8) | †
✓ ✗ |
| 8. Efetue o cálculo da atualização monetária do exercício e determine que o saldo em 31-12-X2 esteja atualizado. | | H-2
(Anexo 8)
H2-1
(Anexo 9)
1-H
(Anexo 3) | ✓ (a)
Cálculo da atualização monetária Nº 3 |
| 9. Faça referência com a folha mestra e com a confirmação recebida. | | H-2
(Anexo 8) | REF. |
| 10. Baseado nos contratos, determine que os juros pagos no ano sejam adequados e que o saldo de final de ano esteja provisionado. | 1/2 | H-2
(Anexo 8)
1-H
(Anexo 3) | ✓ ✓ ^ b
Cálc. Juros
Nº 4 |

Banco Capixaba

- | | | | |
|---|-----|----------------|--------|
| 11. Examine os pagamentos realizados durante o exercício e verifique a liquidação do saldo em 31-12-X2 através do exame dos eventos subsequentes. | 1/2 | H
(Anexo 5) | ✓
^ |
|---|-----|----------------|--------|

Cia. Bronze
Balancete de trabalho – passivo
31-12-X2

BLP

Descrição	Ref.	Saldo		Ajustes		Saldo Ajustado
		31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
<i>Circulante:</i>						
Instituições financeiras	H	480.000	620.000			
Contas a pagar		963.320	1.422.660			
Provisão para imposto de renda		200.000	232.140			
		1.643.320	2.274.800			
		†	†			
<i>Patrimônio líquido</i>						
		2.547.530	3.152.480			
		4.190.850	5.427.280			
		†	†			

✓ Conforme balancete do Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3	Will	10-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

Cia. Bronze
Lançamento de ajuste e/ou reclassificação
31-12-X2

1-H

Nº	Ref.	Descrição	Ativo D (C)	Passivo (D) C	Resultado (D) C
1	H-1	Atualização monetária s/ empréstimos a Instituições financeiras			(45.000)
		Atualização monetária não contabilizada		45.000	
2	H-1	Despesas juros s/ empréstimos a Bancos	(12.370)		(12.370)
		Despesa de juros debitada pelo banco e não lançada pela Cia.			
3	H-2	Atualização monetária s/ empréstimos a Instituições financeiras		16.100	(16.100)
		Atualização monetária não contabilizada			
4	H-2	Despesa de juros s/ empréstimos a Outras contas a pagar		4.820	(4.820)
		Juros não provisionados em regime de competência			

Preparação A. Reis	Data 12-2-X3	Revisão Will	Data 13-2-X3	Aprovação F. Geraldo	Data 13-2-X3
-----------------------	-----------------	-----------------	-----------------	-------------------------	-----------------

Cia. Bronze
Pontos para recomendação
31-12-X2

2-H

<i>Nº</i>	<i>Ref.</i>	<i>Ponto observado</i>	<i>Possível consequência</i>	<i>Recomendação</i>
1	C.I.	<i>Falta de revisão permanente dos contratos.</i>	<i>Não reconhecimento de atualizações monetárias dos empréstimos, inclusive quanto a juros.</i>	<i>Formalizações de procedimentos para exame permanente dos contratos.</i>

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>10-12-X2</i>	<i>Will</i>	<i>13-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>13-2-X3</i>

Cia. Bronze
Instituições financeiras
31-12-X2

H

Contas do Razão	Descrição	Ref.	Saldo 31-12-X1	Novos empréstimos	Atualização monetária	Pagamentos	Saldo 31-12-X2	Ajustes		Saldo
								Débito	Crédito	
2001	Banco Paulista	H-1	180.000	667.000	58.200	(560.200)	345.000			
2002	Banco Carioca	H-2	200.000	514.500	66.000	(523.600)	256.900			
2003	Banco Capixaba		100.000	-	-	(81.900)	18.100			
	BLP		480.000	1.181.500	124.200	(1.165.700)	620.000			
			†	†	†	†	†			
					M-5					

Notas: 1. Selecionei os empréstimos de valor superior a \$ 100.000 para efeito de confirmação na data-base de 31-12-X2.

2. Conforme confirmações bancárias constantes de H1-1 e H2-1, há \$ 200.000 de estoques e \$ 800.000 de imobilizado dados em garantia.

3. Obtive os contratos de empréstimos acima e por sua leitura não observei a existência de ações dadas em garantia e/ou elementos restritivos aos resultados ou contas patrimoniais.

A. Reis

^ Examinei a liquidação em 6-1-X3 através do aviso bancário.

✓ Conferido com os avisos bancários.

✓ Conferido com o razão.

^ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	12-2-X3	Will	13-2-X3	F. Geraldo	13-2-X3

Cia. Bronze
Movimentação dos empréstimos do Banco Paulista
31-12-X2

H-1

Data	Descrição	US\$	\$	Vigência	Atualização monetária	Pagamentos		Saldo a pagar
						US\$	\$	
31-12-X1	Empréstimos K	180.000 ✓	180.000 ✓	31-12-X1 a 31-3-X2	13.200 ✓	(180.000) ^	(193.200) ^	-
31-3-X2	Empréstimos T	306.000 ✗	322.000 ✗	31-3-X2 a 30-9-X2	45.000 ✓	(300.000) ^	(367.000) ^	-
30-6-X2	Empréstimos Y	300.000 ✗	345.000 ✗	30-6-X2 a 31-12-X2	(a)	-	-	345.000
		<u>780.000</u>	<u>847.000</u>		<u>58.200</u>	<u>(480.000)</u>	<u>(560.200)</u>	<u>345.000</u>
		†	†		H†	†	H†	H†

Cálculo dos juros		Dias	Taxa de juros	Principal atualizado	Juros
Empréstimos	Vigência				
K	31-12-X1 a 31-3-X2 ✓	90 ✓	10% ✗	193.200	4.760 ✓
T	31-3-X2 a 30-9-X2	180	10%	367.000 H-2	18.100 ✓
Y	30-6-X2 a 31-12-X2	182	6,35%	390.000 (b)	12.370 ✓

(a) A atualização monetária sobre este empréstimo não foi reconhecida em regime de competência. Vide ajuste nº 1 no wp 1-H.

$$300.000 \text{ US\$} \times (1,90 - 1,15) = 45.000$$

(b) Valor não considerado pela companhia em regime de competência, o qual encontra-se pendente na conciliação bancária em A2-1. Vide ponto de ajuste nº 2 no wp 1-H.

- ☑ Taxa oficial em 31-12-X2.
- ✓ Cálculos conferidos.
- ^ Conferido com avisos bancários.
- ✗ Conferido com os contratos.
- ✓ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	12-2-X3	Will	13-2-X3	F. Geraldo	13-2-X3

Cia. Bronze
Confirmação de empréstimos – Banco Paulista
31-12-X2

H1-1

À XYZ Auditores Associados
Rua Dublin, 10
São Paulo – SP

Prezados Senhores:

Em atenção à solicitação da Cia. Bronze, vimos pela presente confirmar as seguintes informações na data-base de 31-12-X2, com relação ao empréstimo Y.

- ①
- a) Saldo devedor = US\$ 300.000. ✗
- b) *Juros vencíveis semestralmente* à taxa de 6,35% a.a. *sobre o valor atualizado.* ✗
- c) Em *garantia* de empréstimo foram concedidos \$ 200.000 em estoques e \$ 400.000 de ativo *imobilizado.* ✗
- d) Data de *vencimento* do principal: 30-6-X3 (Curto Prazo). ✗

Atenciosamente,
Banco Paulista

Cálculo da Atualização Monetária

Saldo devedor em US\$	①	300.000
Valor do US\$ em 31-12-X2		<u>\$ 1,30</u> ✓
Valor da dívida em \$		<u>390.000</u> ✓
Atualização monetária não contabilizada – Vide wp	H-1	<u>45.000</u>
Saldo conforme a Cia.	H-1	<u>345.000</u>
		†

† Somado.

✓ Taxa oficial em 31-12-X2.

✗ Conferido com o contrato.

✓ Calculado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	12-1-X2	Will	13-2-X3	F. Geraldo	13-2-X3

Cia. Bronze
Movimentação dos empréstimos do Banco Carioca
31-12-X2

H-2

Data	Descrição	US\$	\$	Vigência	Atualização monetária	Pagamentos		Saldo a pagar
						US\$	\$	
31-12-X1	Empréstimos 98	200.000 ✓	200.000 ✓	31-12-X1 a 30-6-X2	30.000 ✓	(200.000) ^	(230.000) ^	-
31-3-X2	Empréstimos 223	240.000 ✓	257.600 ✓	31-3-X2 a 30-9-X2	36.000 ✓	(240.000) ^	(293.600) ^	-
30-9-X2	Empréstimos 420	210.000 ✓	256.900 ✓	30-9-X2 a 31-12-X2	(a)	-	-	256.900
		<u>650.000</u>	<u>714.500</u>		<u>66.000</u>	<u>(440.000)</u>	<u>(523.600)</u>	<u>256.900</u>
		†	†		H†	†	H†	H†

Cálculo dos juros		Dias	Taxa de juros	Principal atualizado	Juros	Ref. Com Resultado	
Empréstimos	Vigência					①	
98	31-12-X1 a 30-6-X2	180 ✓	10% ✓	230.000	① { 11.350 ^	H-1 { 4.760	
223	31-3-X2 a 30-9-X2	180	10%	293.600	② { 14.480 ^	M-5 { 18.100	
420	30-9-X2 a 31-12-X2	92	7%	273.000	4.820	<u>48.690</u>	†

(a) A atualização monetária sobre este empréstimo não foi reconhecida em regime de competência – Vide ajuste nº 3 no wp 1-H

$$US\$ 210.000 \times (1,30 - 1,223) = 16.100 \checkmark$$

(b) Valor não considerado pela Cia. em regime de competência. Vide ponto de ajuste nº 4 no wp 1-H.
Vide explicações dos tiques no wp H-1.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	12-2-X3	Will	13-2-X3	F. Geraldo	13-2-X3

Cia. Bronze
 Confirmação de empréstimos – Banco Carioca
 31-12-X2

H2-1

À XYZ Auditores Associados
 Rua Dublin, 10
 São Paulo – SP

Prezados Senhores:

Em atenção à solicitação da Cia. Bronze, vimos pela presente confirmar as seguintes informações na data-base de 31-12-X2:

- a) Saldo devedor do empréstimo 420 = US\$ 210.000. ^{① ✗}
- b) *Juros vencíveis semestralmente* = taxa de 7% a.a., *sobre o valor atualizado*. [✗]
- c) *Garantia* do empréstimo = \$ 400.000 *de ativo imobilizado*. [✗]
- d) *Data de vencimento* do principal = 30-9-X3 [✗] (Curto prazo).

Atenciosamente,
 Banco Carioca

Cálculo da Atualização Monetária

Saldo devedor em US\$	①	<u>210.000</u>		
Valor do US\$ em 31-12-X2		<u>\$ 1,30</u>	✓	
Valor da dívida em \$		273.000	✓	
<i>Atualização monetária não contabilizada –</i>				
<i>Vide wp H-2</i>		<u>16.100</u>		
Saldo conforme a Cia.	H-2	<u><u>256.900</u></u>		†

† Somado.

✓ Taxa oficial em 31-12-X2.

✗ Conferido com o contrato.

✓ Calculado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	12-2-X3	Will	13-2-X3	F. Geraldo	13-2-X3

21.10.2 Contas a pagar

Jogo final de papéis de trabalho, após cumpridos todos os procedimentos do programa de trabalho, exceto quanto à parte de encerramento do trabalho que está contida no Capítulo 25.

Programa de trabalho – Anexo 1.

BLP – Balancete de Trabalho – Passivo – Anexo 2.

1-I – Lançamentos de ajuste e/ou reclassificação – Anexo 3.

2-I – Pontos de recomendação – Anexo 4.

I – Contas a pagar – Anexo 5.

I-5 – Fornecedores – Anexo 6.

I1-1 – Ind. Aço Forte Ltda. – Anexo 7.

L2-2 – Rolamentos FSK Ltda. – Anexo 8.

I1-3 – Import. Com. Ferro Duro – Anexo 9.

I1-4 – S/A Soldas Soldados – Anexo 10.

I1-5 – Ind. Parafusos Para Fuso – Anexo 11.

I-2 – Impostos a pagar – Anexo 12.

I-3 – Salários e obrigações a pagar – Anexo 13.

I-4 – Outras contas a pagar – Anexo 14.

Cia. Bronze
Contas a Pagar
31-12-X2

<i>Programa de Trabalho</i>	<i>Tempo Estimado</i>	<i>Ref.</i>	<i>Indicação dos Exames</i>
I – OBJETIVOS DE AUDITORIA 1. As contas a pagar são reais e devidas pela empresa. 2. As contas a pagar estão adequadamente contabilizadas. 3. As contas a pagar estão demonstradas de acordo com os princípios e as práticas usuais de contabilidade. 4. Os ativos dados em garantia das contas a pagar estão devidamente demonstrados. 5. As contas a pagar estão corretamente classificadas e demonstradas no balanço patrimonial, tendo sido efetuadas todas as divulgações cabíveis.			

II – DETERMINAÇÃO DO ESCOPO DO TRABALHO

Visando à revisão do controle interno realizado (vide pontos fracos descritos no wp 2-I – Anexo 4 – nº 1) e na materialidade envolvida, determinamos que o escopo de trabalho das contas a pagar será o de confirmação de fornecedores, exame da liquidação subsequente e demais itens e a verificação dos passivos em regime de competência.

–

III – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Preliminar

1. Obtenha a composição dos principais fornecedores com saldo superior a \$ 100.000, some e confira com o razão.
2. Solicite o preparo das cartas de confirmação e efetue seu despacho.

–

I-1
(Anexo 6)

†
✓

1/2

I-1
(Anexo 6)

Nota

Final

3. Obtenha o resumo das contas a pagar, some, confira os saldos de X2 com o razão e os saldos de X1 com os papéis do ano anterior, e efetue as referências aplicáveis ao balanço e folhas subsidiárias.

1/2

I
(Anexo 5)

†
✓
✓
Ref.

Fornecedores

4. Faça referência ao resumo dos fornecedores com as respostas recebidas e com a folha mestra.
5. Some as confirmações recebidas e referencie com o resumo dos fornecedores.
6. Para os fornecedores que tenham respondido de forma divergente ao saldo contábil, proceda à conciliação e examine as pendências quanto a sua adequação.

–

I-1
(Anexo 6)

Ref.

1/2

I1-1 a I1-5
(Anexos 7
a 11)

†
Ref.

I

I1-1 e I1-3
(Anexos 7
e 9)
I-1
(Anexo 3)

✓
∧
ⓐ
Nº 1

Impostos a pagar

7. Obtenha a composição dos impostos a pagar, some e confira com o razão e faça referência com a folha mestra.
8. Determine que o ICM e o IPI confirmam com o livro de apuração e que tenham sido liquidados no período subsequente.

–

I-2
(Anexo 12)

†
✗

1/2

I-2
(Anexo 12)

Ref.
✗

Salários e obrigações a pagar

9. Obtenha a composição dos salários e obrigações a pagar, some, confira com o razão e referencie com a folha mestra.

–

I-3
(Anexo 13)

†
✗
Ref.

10. Verifique que os salários e os encargos sociais tenham sido liquidados no período subsequente.	1/2	I-3 (Anexo 13) 2-1 (Anexo 4)	✓ (a) Nº 2
11. Para a provisão para férias, obtenha a relação individual no departamento pessoal, efetue testes para determinar sua adequação e observe se corresponde à provisão contábil.	1	I-3 (Anexo 13) I-1 (Anexo 3)	(b) Nº 2
<i>Outras contas a pagar</i>			
12. Obtenha a composição das outras contas a pagar, some, confira com o razão e referencie com a folha mestra.	–	I-4 (Anexo 14)	† ✓ Ref.
13. Determine que os passivos tenham sido liquidados no período subsequente e que não haja passivos não registrados.	1/2	I-4 (Anexo 14)	✓ (a) Nº 3
14. Faça o cálculo global do PIS a pagar tomando por base as vendas realizadas no semestre.	1/2	I-1 (Anexo 3) I-4 (Anexo 14)	Cálculo do PIS a pagar ✓ ^ ✓ Nota
15. Revise seu trabalho e verifique se este contém todas as evidências necessárias e se todos os objetivos de auditoria foram cumpridos.	–	I (Anexo 5)	
16. Revisão do supervisor.	1	–	Revisão
17. Revisão do gerente.	1	–	Aprovação
<i>Encerramento do trabalho</i>			
18. Discussão com o cliente quanto aos lançamentos de ajustes e/ou reclassificação apurados no transcorrer do trabalho.	1		
19. Discussão com o cliente quanto aos pontos de recomendação apurados no transcorrer do trabalho.	1		
20. Conclusão atendendo aos objetivos da área.	1/2		

A. Reis

Will

F. Geraldo

FEITO

REVISADO

APROVADO

Cia. Bronze
Balancete de Trabalho – Passivo
31-12-X2

BLP

Descrição	Ref.	Saldo		Ajustes		Saldo Ajustado
		31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
<i>Circulante:</i>						
Instituições financeiras	H	✓ 480.000	✓ 620.000			
Contas a pagar	I	963.320	1.422.660			
Provisão para imposto de renda		200.000	232.140			
		1.643.320	2.274.800			
		†	†			
<i>Patrimônio líquido</i>						
		2.547.530	3.152.480			
		4.190.850	5.427.280			
		†	†			

✓ Conforme balancete do Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	10-2-X3	Will	10-2-X3	F. Geraldo	13-2-X3

Cia. Bronze
Lançamento de ajuste e/ou reclassificação
31-12-X2

1-I

Nº	Ref.	Descrição	Ativo D (C)	Passivo (D) C	Resultado (D) C
1	I1-3	Ajustes de inventário a Fornecedores Material incluído no inventário físico e não contabilizado		63.000	(63.000)
2	I-3	Despesas de vendas Despesas administrativas a Provisão para férias Ajuste da provisão para férias		103.550	(20.710) (82.840)
3	I-4	Custos não absorvidos na produção Despesas de vendas Despesas administrativas Empréstimos compulsórios a Outras contas a pagar Conta de luz de dezembro não provisionada	2.900	32.000	(14.550) (5.820) (8.730)

Preparação A. Reis	Data 13-2-X3	Revisão Will	Data 14-2-X3	Aprovação F. Geraldo	Data 14-2-X3
-----------------------	-----------------	-----------------	-----------------	-------------------------	-----------------

Cia. Bronze
Pontos para recomendação
31-12-X2

2-1

<i>Nº</i>	<i>Ref.</i>	<i>Ponto observado</i>	<i>Possível consequência</i>	<i>Recomendação</i>
1	C.I.	<i>Falta de procedimento formal para identificação de todos os passivos e despesas em regime de competência.</i>	<i>Demonstrações contábeis incorretas.</i>	<i>Procedimento formal para a identificação e registro de todos os passivos e despesas em regime de competência.</i>
2	I-3	<i>A aprovação para o pagamento de salários é concedida pelo gerente de pessoal.</i>	<i>Manipulação de valores e benefícios a funcionários.</i>	<i>Segregação de função de autorização de pagamento por pessoa independente a do preparo.</i>

Preparação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>13-2-X3</i>

Revisão	Data
<i>Will</i>	<i>14-2-X3</i>

Aprovação	Data
<i>F. Geraldo</i>	<i>14-2-X3</i>

Cia. Bronze
Contas a Pagar
31-12-X2

Conta do razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
2100	Fornecedores	I-1	✓	✓			
2200	Impostos a pagar	I-2	385.400	652.320			
2300	Salários e obrigações a pagar	I-3	162.320	282.080			
2400	Outras contas a pagar	I-4	320.000	387.000			
			95.600	101.260			
		BLP	963.320	1.422.660			
			†	†			

Nota: De acordo com os exames efetuados e as respostas obtidas, notei a inexistência de ativos dados em garantia às contas a pagar.

A. Reis

- ✓ Conferido com o razão.
- ✓ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	13-2-X3	Will	14-2-X3	F. Geraldo	14-2-X3

Cia. Bronze
Fornecedores
31-12-X2

I-1

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Valor
2101	Ind. Aço Forte Ltda.	I1-1	105.300 ✓
2102	Rolamentos FSK Ltda.	I1-2	121.320
2103	Imp. Comercial Ferro Duro	I1-3	100.800
2104	S.A. Soldas Soldado	I1-4	130.100
2105	Ind. Parafusos Para Fuso	I1-5	170.200
	Outros menores de \$ 100.000		<u>24.600</u>
		I	<u>652.320</u>
			†

Nota: Solicitei o preparo das cartas de pedidos de confirmação para os saldos superiores a \$ 100.000 as quais foram adequadamente preparadas e por mim despachadas.

A. Reis

✓ Conforme razão.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	13-2-X3	Will	14-2-X3	F. Geraldo	14-2-X3

Cia. Bronze
Ind. Aço Forte Ltda.
31-12-X2

I1-1

À XYZ Auditores Associados
Rua Dublin, 10
São Paulo – SP

Prezados Senhores:

Segundo nossos registros, o valor de nosso crédito contra a Cia. Bronze em 31-12-X2 era o seguinte:

<i>Nota Fiscal</i>	<i>Emissão</i>	<i>Vencimento</i>	<i>Valor</i>
1170	30-11-X2	30-12-X2	② 35.000
1920	10-12-X2	10-2-X3	90.000
2860	15-12-X2	15-2-X3	14.500
4220	24-12-X2	24-2-X3	③ 35.000
6500	30-12-X2	28-2-X3	800
			① <u>175.300</u>

Atenciosamente,

Indústria de Aço Forte Ltda.

Conciliação

Saldo conforme o fornecedor	①	175.300	
Menos: NF 1.170 quitada em 29-12-X2	②	(35.000)	✓
NF 4.220 não contabilizada	③	<u>(35.000)</u>	ⓐ
Saldo conforme o razão	I1	<u>105.300</u>	

ⓐ Conforme nota fiscal examinada e canhoto de entrega assinado pelo fornecedor em 27-12-X2, corresponde a mercadoria devolvida ao fornecedor por não atender às especificações.

✓ Examinei a cópia de cheque e duplicata quitada em 29-12-X2.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	13-2-X3	Will	14-2-X3	F. Geraldo	14-2-X3

Cia. Bronze
Rolamentos FSK Ltda.
 31-12-X2

I1-2

À XYZ Auditores Associados
 Rua Dublin, 10
 São Paulo – SP

Prezados Senhores:

Segundo nossos registros, o valor de nosso crédito contra a Cia. Bronze em 31-12-X2 era o seguinte:

<i>Nota Fiscal</i>	<i>Emissão</i>	<i>Vencimento</i>	<i>Valor</i>
280	10-11-X2	15-1-X3	55.720
360	15-12-X2	20-1-X3	54.000
420	31-12-X2	30-1-X3	<u>11.600</u>
			I-1 <u>121.320</u>
			†

Atenciosamente,

Rolamentos FSK Ltda.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>13-2-X3</i>	<i>Will</i>	<i>14-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>14-2-X3</i>

Cia. Bronze
Imp. Comercial Ferro Duro
 31-12-X2

I1-3

À XYZ Auditores Associados
 Rua Dublin, 10
 São Paulo – SP

Prezados Senhores:

Segundo nossos registros, o valor de nosso crédito contra a Cia. Bronze em 31-12-X2 era como segue:

<i>Nota Fiscal</i>	<i>Emissão</i>	<i>Vencimento</i>	<i>Valor</i>
7800	15-12-X2	15-1-X3	45.000
7850	18-12-X2	18-1-X3	55.800
8200	31-12-X2	31-1-X3	63.000
8205	31-12-X2	31-1-X3	45.000
			② {
			① <u>208.800</u> †

Atenciosamente,

Importadora Coml. Ferro Duro

Conciliação

Saldo conforme fornecedor	①	208.800
Menos: NF 8.200 contabilizada em 3-1-X3	②	(63.000) ^a
NF 8.205 contabilizada em 3-1-X3		(45.000) [^]
Saldo conforme o razão	I-1	<u>100.800</u> †

Ⓐ Conforme relatório de recebimento examinado de 31-12-X2, e exame efetuado na área de estoques, o presente material foi incluído no inventário físico. Vide ponto de ajuste nº 1 no wp 1-1.

[^] Examinei o relatório de recebimento constatando a data efetiva de entrada de 3-1-X3.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	13-2-X3	Will	14-2-X3	F. Geraldo	14-2-X3

Cia. Bronze
S.A. Soldas Soldado
31-12-X2

11-4

À XYZ Auditores Associados
Rua Dublin, 10
São Paulo – SP

Prezados Senhores:

Segundo nossos registros, o valor de nosso crédito contra a Cia. Bronze em 31-12-X2 era de \$ 130.100.

I-1

Atenciosamente,

S.A. Soldas Soldado

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>13-2-X3</i>	<i>Will</i>	<i>14-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>14-2-X3</i>

Cia. Bronze
Ind. Parafusos Para Fuso
31-12-X2

I1-5

À XYZ Auditores Associados
Rua Dublin, 10
São Paulo – SP

Prezados Senhores:

Segundo nossos registros, o valor de nosso crédito contra a Cia. Bronze em 31-12-X2 era de \$ 170.200.

I-1

Atenciosamente,

Indústria Parafusos Para Fuso

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>13-2-X3</i>	<i>Will</i>	<i>14-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>14-2-X3</i>

Cia. Bronze
Impostos a Pagar
31-12-X2

I-2

Contas do Razão	Descrição	Ref.	Valor
			✓
2201	ICM a pagar		141.204 ✓
2202	IPI a pagar		121.032 ✓
2203	ISS a pagar		<u>19.844</u>
		I	<u>282.080</u>
			†

✓ Conferido com o livro de apuração e examinada a liquidação subsequente através da guia quitada.

✓ Conferido com o razão.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	13-2-X3	Will	14-2-X3	F. Geraldo	14-2-X3

Cia. Bronze
Salários e obrigações a pagar
31-12-X2

I-3

Contas do Razão	Descrição	Ref.	Valor
			✓
2301	Salários a pagar	Ⓐ	260.000
2302	Encargos sociais a pagar		62.950 ✗
2303	Provisão para férias	Ⓑ	<u>64.050</u>
		I	<u>387.000</u>
			†

- Ⓐ Os salários a pagar foram liquidados em 10-1-X3, conforme carta protocolada pelo banco e assinada pelo gerente de pessoal. Vide ponto de recomendação nº 2 no wp 2-1.
- Ⓑ Examinei a relação do pessoal com direito a férias adquiridas em poder do departamento pessoal, executei testes de conferências com os registros de empregados. Somei integralmente a relação, concluindo quanto ao valor de \$ 167.600. Vide ponto de ajuste nº 2 no wp 1-1 para a insuficiência de \$ 103.550, as quais são de 20% do departamento de vendas e 80% do departamento de administração.

✗ Examinei a guia de recolhimento de 15-1-X3.

✓ Conforme razão.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	13-2-X3	Will	14-2-X3	F. Geraldo	14-2-X3

Cia. Bronze
Outras contas a pagar
31-12-X2

I-4

Contas do Razão	Descrição	Ref.	Valor
2401	PIS a pagar	①	39.304 ✓
2402	Energia elétrica	Ⓐ	32.350 ✗
2403	Telefones		17.306 ✗
2404	Água		<u>12.260</u> ✗
		I	<u>101.260</u> †

- Ⓐ Conforme pude observar, a conta de energia elétrica de dezembro X2 não foi provisionada, sendo de \$ 32.000, dos quais \$ 2.900 correspondem a Empréstimos compulsórios – Eletrobras. Vide ponto de ajuste nº 3 no wp 1-I.

Cálculo do PIS a pagar

Vendas de julho a dezembro 5.240.600 ^
 Alíquota do PIS = 0,75% ✓ ① 39.304 ✓

- ✓ Calculado.
 ✓ Conforme portaria examinada.
 ^ Obtido do wp M-1.
 ✗ Conferido com as contas quitadas do período subsequente.
 ✓ Conforme razão.
 † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	13-2-X3	Will	14-2-X3	F. Geraldo	14-2-X3



Auditoria do Patrimônio Líquido

22.1 OBJETIVO DE AUDITORIA

A auditoria do patrimônio líquido tem as seguintes finalidades:

- a) determinar se as ações ou o título de propriedade do capital social foram adequadamente autorizados e emitidos;
- b) determinar se todas as normas descritas nos estatutos sociais, as obrigações sociais e legais foram cumpridas;
- c) determinar se foram utilizados os princípios e as práticas usuais de contabilidade;
- d) determinar a existência de restrições de uso das contas patrimoniais;
- e) determinar se o patrimônio líquido está corretamente classificado no balanço patrimonial, se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.

22.2 NORMAS E PROCEDIMENTOS DE CONTABILIDADE

Grande avanço aos procedimentos contábeis levou à edição da Lei das Sociedades Anônimas de nº 6.404, em 15 de dezembro de 1976, a qual, além de padronizar a forma de dar a informação a quem de direito, também definiu e estendeu às sociedades de maneira geral a elaboração de demonstrativos contábeis e sua forma de apresentação, a qual já era aclamada há muito tempo dentro do ambiente profissional sobre os requisitos de qualificação de entidades de estudo e divulgação

de princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria, e de interesse público.

Contudo, nenhuma alteração foi realizada neste período de tempo e cabiam, de há muito, alterações na legislação que pudessem dar avanço e atender a demanda reprimida, bem como abranger as normas e políticas contábeis em desenvolvimento de uma forma internacional. Tentando equilibrar esses dois principais focos, de um lado a necessidade de atualização da legislação vigente e de outro lado proporcionar o enquadramento e a padronização dos dados contábeis em âmbito internacional, a Lei nº 11.638, de 28-12-2007, a qual foi introduzida pela Medida Provisória 449/08, veio com tal propósito. Subsequentemente, foram emitidas novas legislações e a Lei nº 11.941, de 25-07-2009, veio alterar e ajustar a Lei nº 6.404/76. A CVM, por sua vez, adequou esses dados com as Instruções CVM nºs 469, de 20-5-2008, e 480/09.

22.3 CAPITAL

A Lei das Sociedades por Ações em seu art. 182 indica que a conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada. Não houve alteração pela emissão da Lei nº 11.638/07.

22.4 RESERVAS DE CAPITAL

As reservas de capital são aquelas constituídas de valores recebidos pela companhia e que não transitaram pelo resultado como receitas ou, excepcionalmente, a correção monetária do capital realizado que deve ser contabilizada obrigatoriamente nesta conta até sua incorporação ao capital.

Inciso 1 do art. 182 da Lei das SA – Serão registradas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) ágio na emissão de ações (art. 182, item a, da Lei das Sociedades por Ações): a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações, sem valor nominal, que ultrapassa a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

- b) alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) prêmio na emissão de debêntures; (item revogado pela Lei 11.638/07)
- d) doações e subvenções para investimentos; (item revogado pela Lei 11.638/07)
- e) atualização monetária do capital realizado (art. 182, § 2º, da Lei das Sociedades por Ações). Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não capitalizado.

22.4.1 Alienação de partes beneficiárias

A companhia pode criar, a qualquer tempo, títulos negociáveis, sem valor nominal e estranhos ao capital social, denominados “partes beneficiárias”. As partes beneficiárias conferem aos titulares direitos de crédito eventual contra a companhia, consistente na participação nos lucros anuais.

A participação atribuída às partes beneficiárias, inclusive para a formação de reserva para resgate, não deve ultrapassar a 10% dos lucros.

As partes beneficiárias poderão ser alienadas pela companhia, nas condições determinadas pelo estatuto ou pela assembleia geral, ou, então, atribuídas a fundadores, acionistas ou terceiros, como remuneração por serviços prestados à companhia. As companhias abertas somente podem criar partes beneficiárias para alienação onerosa ou para atribuição gratuita a sociedades ou fundações beneficentes de seus empregados. No caso de atribuição gratuita, não existirá contabilização.

Os estatutos sociais devem fixar o prazo de duração das partes beneficiárias e, quando estipulado resgate, deverá ser criada uma reserva especial para este fim. O prazo de duração das partes beneficiárias atribuídas gratuitamente, com exceção daquelas destinadas a fundações beneficentes dos empregados, não pode ultrapassar a dez anos.

Os estatutos sociais podem prever a conversão das partes beneficiárias em ações, mediante a capitalização de reserva criada para este fim.

22.4.2 Alienação de bônus de subscrição

A companhia pode emitir, dentro do limite de aumento de capital autorizado nos estatutos sociais, títulos negociáveis denominados “bônus de subscrição”. Os bônus de subscrição conferirão aos seus titulares, nas condições constantes do certificado, direito de subscrever ações de capital social, que será exercido mediante apresentação de título à companhia e pagamento do preço de emissão de ações.

A deliberação sobre emissão de bônus de subscrição à assembleia geral, quando não atribuída ao conselho de administração.

22.4.3 Destinação das reservas de capital

As reservas de capital somente podem ser utilizadas para:

- absorção de prejuízos, quando estes ultrapassarem os lucros acumulados e reservas de lucros;
- resgate, reembolso ou compra de ações;
- resgate de partes beneficiárias;
- incorporação ao capital;
- pagamento de dividendos a ações preferenciais, quando esta vantagem lhes for assegurada, com exceção da correção monetária do capital realizado.

Vide art. 200 da Lei nº 6.404/76.

22.4.4 Instrução CVM nº 469, decorrente de aplicação da Lei nº 11.638/07 – Saldos das reservas de capital alteradas pela Lei nº 11.638/07

As reservas de capital devem refletir, essencialmente, as contribuições feitas pelos acionistas que estejam diretamente relacionadas à formação ou ao incremento do capital social. Nesse sentido, a Lei nº 11.638/07, extinguiu as reservas de capital “*Prêmio Recebido na Emissão de Debêntures*” e “*Doações e Subvenção para*

Investimento”.

O prêmio na emissão de debêntures faz parte das condições de negociação desses títulos, que constituem exigibilidades da companhia e, portanto, não pode ser considerado como uma reserva de capital (patrimônio líquido).

As doações e subvenções para investimento devem ser consideradas redução do custo do ativo a que elas se referem, no caso de ativos não monetários, ou, nos demais casos, como receita a ser apropriada ao resultado do exercício em que ocorrer a sua realização. Assim, as doações e as subvenções para investimento passam a ser registradas, de imediato ou na medida de sua realização, no resultado do exercício, afetando, portanto, o lucro líquido do exercício, que é a base para cômputo tanto dos dividendos, quanto do imposto de renda e contribuição social.

Em alguns casos, a distribuição de lucros pode implicar a perda desse benefício. Nesses casos, o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, introduzido pela Lei nº 11.638/07, contempla a possibilidade da companhia destinar para a reserva de lucro por incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do *caput* do art. 202 da Lei nº 6.404, de 1976).

As subvenções devem ser reconhecidas como receita em uma base racional e sistemática ao longo do tempo, a fim de confrontá-las com os respectivos custos. Enquanto não reconhecidos como receitas, os ganhos por doação ou subvenção para investimento serão registrados como resultados não realizados. A CVM emitirá norma específica aprovando pronunciamento que se encontra em elaboração no CPC que trata dessa matéria.

Tendo em vista que os saldos das reservas existentes até a edição da Lei nº 11.638/07, foram formados com base nas disposições da Lei nº 6.404, de 1976, não seria cabível, nesses casos, alterar esse quadro mediante ajustes retroativos ou qualquer reclassificação que implicasse alteração desse direito. Assim, a Instrução estabelece que os saldos existentes no início do exercício de 2008 poderão ser mantidos por prazo indeterminado nas respectivas contas de reserva, para sua utilização na forma do art. 200 da Lei nº 6.404, de 1976.

Além disso, a Instrução cria regra transitória para permitir que, enquanto a CVM não emitir norma específica regulando essa matéria, os prêmios recebidos na emissão de debêntures e as doações e subvenções para investimento decorrentes de eventos e operações ocorridos no exercício de 2008 sejam registrados em contas específicas de resultado de exercícios futuros, com divulgação do fato e dos valores envolvidos em nota explicativa.

22.5 RESERVAS DE REAVALIAÇÃO

O art.182, inciso 3, da Lei das Sociedades por Ações, indica: “Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do art. 8º, aprovado pela assembleia geral.”

As reservas de reavaliação compreendem a diferença entre o produto decorrente das avaliações realizadas de seus próprios ativos, ou de coligadas ou controladas, e o valor contábil líquido anterior à avaliação.

A baixa desta reserva deve ser feita a crédito dos lucros acumulados e à medida que se realizem os ativos correspondentes.

A nova determinação consoante à redação dada pela Lei nº 11.941/09 em seu inciso 3 determina que: “Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei”. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

22.5.1 Instrução CVM nº 469, decorrente da aplicação da Lei nº 11.638/07 – Reserva de reavaliação

A Lei nº 11.638/07 eliminou a possibilidade de reavaliação espontânea de bens e, conseqüentemente, a figura da reserva de reavaliação o que inclui as reavaliações

periódicas previstas na Deliberação CVM nº 183, de 19 de junho de 1995. A Instrução CVM nº 469, de 2 de maio de 2008, com as alterações introduzidas pela Instrução CVM nº 480/09, assim determina:

Art. 4º Os saldos das reservas de reavaliação constituídas até a vigência da Lei nº 11.638, de 2007, inclusive as reavaliações reflexas decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial, poderão ser mantidos nessas respectivas contas até a sua efetiva realização ou até serem estornados.

§ 1º As companhias abertas que optarem pelo estorno deverão realizá-lo até o final do primeiro exercício social iniciado a partir de 1º de janeiro de 2008.

§ 2º Sem prejuízo do disposto na Instrução CVM nº 358, de 3 de janeiro de 2002, as companhias abertas deverão divulgar, até a apresentação da 2ª ITR do exercício iniciado em 2008, sua opção quanto às alternativas previstas no caput deste artigo.

§ 3º No caso de estorno, os efeitos da reversão da reserva de reavaliação e dos ajustes nas respectivas obrigações fiscais diferidas deverão retroagir ao início do exercício social, devendo esses efeitos ser objeto de divulgação em nota explicativa.

§ 4º No caso de manutenção dos saldos da reserva de reavaliação, deverá ser observado o seguinte:

I – a sua realização para a conta de lucros e prejuízos acumulados deverá ser feita nos termos da Deliberação CVM nº 183, de 19 de junho de 1995 e o valor do ativo imobilizado reavaliado existente no início do exercício social deverá ser considerado como o novo valor de custo para fins de mensuração futura e de determinação do valor recuperável; e

II – a obrigatoriedade de realização de reavaliações periódicas, prevista na Deliberação CVM nº 183, de 1995, deixa de ser aplicável.

§ 5º As companhias abertas deverão utilizar a mesma alternativa para as reavaliações próprias e reflexas e determinar a suas controladas a adoção da mesma alternativa, devendo a investidora, no caso de coligadas e equiparadas,

ajustar, se necessário, os balanços daquelas companhias para adequá-los à alternativa utilizada.

22.6 RESERVAS DE LUCROS

Reservas de lucros são aquelas constituídas pela apropriação de lucros. A sua adequada segregação e a movimentação são importantes principalmente pelo processo de dividendo obrigatório.

A Lei das Sociedades por Ações subdivide as reservas de lucros da seguinte forma:

- reserva legal;
- reserva estatutária;
- reserva para contingências;
- retenção de lucros;
- reserva de lucros a realizar.

O art. 182 § 4º também permite e possibilita que outras reservas possam ser constituídas.

22.6.1 Reserva legal

Trata-se da destinação de 5% do lucro líquido do exercício até que esta atinja 20% do capital realizado. A reserva legal pode deixar de ser constituída quando o saldo desta, acrescido das reservas de capital (exceto a reserva de correção monetária do capital realizado), atingir a 30% do capital social.

A utilização da reserva legal está restrita à compensação de prejuízos e ao aumento de capital. A compensação dos prejuízos ocorrerá obrigatoriamente após terem sido absorvidos os lucros acumulados e as demais reservas de lucros.

Vide art. 193 e seus incisos da Lei 6.404.

22.6.2 Reserva estatutária

Reserva estatutária é aquela constituída por determinação dos estatutos da companhia, devendo constar sua finalidade precisa, os critérios de determinação da parcela anual e seu limite máximo. A constituição desta reserva não pode restringir o pagamento de dividendo obrigatório.

Vide art. 194 da Lei 6.404.

22.6.3 Reserva para contingências

Corresponde à destinação de parte do lucro líquido com a finalidade de compensar em exercício futuro a diminuição do lucro decorrente da perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado. Quando de sua constituição, deve ser indicada a causa da perda e as razões que justifiquem sua constituição. A reversão desta reserva será realizada quando deixarem de existir as razões de sua constituição ou quando ocorrer a perda efetiva.

Vide art. 195 da Lei 6.404.

22.6.3.1 *Alteração proposta nas reservas de contingências previstas pela Lei nº 11.638/07*

Art. 195. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.
§ 1º A proposta dos órgãos da administração deverá indicar a causa da perda prevista e justificar, com as razões de prudência que a recomendem, a constituição da reserva.
§ 2º A reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição ou em que ocorrer a perda.
Reserva de Incentivos Fiscais (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007).
Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de

doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do *caput* do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei no 11.638, de 2007).

22.6.4 Retenção de lucros

A Lei das Sociedades por Ações com retificação pela Lei nº 11.638/07 indica:

Art. 196. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, deliberar reter parcela do lucro líquido do exercício prevista em orçamento de capital por ela previamente aprovado.

§ 1º O orçamento, submetido pelos órgãos da administração com a justificação da retenção de lucros proposta, deverá compreender todas as fontes de recursos e aplicações de capital, fixo ou circulante, e poderá ter a duração de até 5 (cinco) exercícios, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento.

§ 2º O orçamento poderá ser aprovado pela assembleia geral ordinária que deliberar sobre o balanço do exercício e revisado anualmente, quando tiver duração superior a um exercício social. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

22.6.5 Reserva de lucros a realizar

Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

I – o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (art. 248); e

(Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

II – o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 2º A reserva de lucros a realizar somente poderá ser utilizada para pagamento do dividendo obrigatório e, para efeito do inciso III do art. 202, serão considerados como integrantes da reserva os lucros a realizar de cada exercício que forem os primeiros a serem realizados em dinheiro. (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

22.6.6 Outras reservas de lucros

22.6.6.1 *Reserva de lucros para expansão*

Para atender a projeto de expansão a companhia pode reter parte dos lucros do exercício, que deverá ser justificada com o orçamento de dispêndios e ser aprovada pela assembleia geral.

22.6.6.2 *Reserva de lucros para dividendo obrigatório não distribuído*

A constituição desta reserva far-se-á quando a companhia tiver dividendos obrigatórios a distribuir, porém não dispuser de condições financeiras. Estes dividendos serão pagos aos acionistas quando a companhia dispuser de condições financeiras para tanto, desde que não absorvidos por prejuízos nos anos seguintes.

22.6.7 Limite do saldo das reservas de lucro imposto pela Lei nº 11.638/07

“Art. 199. O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingido esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos.”

22.7 LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

Esta conta compreende o saldo de lucros ou prejuízos realizados.

Os aspectos importantes a serem considerados em relação aos lucros acumulados são:

- ajustes de exercícios anteriores;
- dividendos.

22.7.1 Ajustes de exercícios anteriores

A Lei das Sociedades por Ações estabelece que o lucro líquido do ano não deve ser influenciado por efeitos que, em verdade, não pertençam ao exercício, e define que somente serão considerados ajustes de anos anteriores aqueles decorrentes de mudança de critério contábil ou retificação de erros do passado, que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

Vide art. 186 da Lei nº 6404/76.

22.7.2 Dividendos

A Lei das Sociedades por Ações, devidamente ajustada pelas Leis nº 10.303, de 2001, e 12.838, de 2013, assim define o tratamento e observação a serem dados aos dividendos:

Dividendos

Origem

Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do artigo 17.

§ 1º A distribuição de dividendos com inobservância do disposto neste artigo implica responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

§ 2º Os acionistas não são obrigados a restituir os dividendos que em boa-fé tenham recebido. Presume-se a má-fé quando os dividendos forem distribuídos sem o levantamento do balanço ou em desacordo com os resultados deste.

Dividendo Obrigatório

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

I – metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e (Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)

b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores; (Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)

II – o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197); (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

III – os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 1º O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria.

§ 2º Quando o estatuto for omissivo e a assembleia-geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado nos termos do inciso I deste

artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 3º A assembleia geral pode, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, deliberar a distribuição de dividendo inferior ao obrigatório, nos termos deste artigo, ou a retenção de todo o lucro líquido, nas seguintes sociedades: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

I – companhias abertas exclusivamente para a captação de recursos por debêntures não conversíveis em ações; (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

II – companhias fechadas, exceto nas controladas por companhias abertas que não se enquadrem na condição prevista no inciso I. (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 4º O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembleia-geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembleia.

§ 5º Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.

§ 6º Os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 deverão ser distribuídos como dividendos. (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

Dividendos de Ações Preferenciais

Art. 203. O disposto nos artigos 194 a 197, e 202, não prejudicará o direito dos acionistas preferenciais de receber os dividendos fixos ou mínimos a que tenham prioridade, inclusive os atrasados, se cumulativos. (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

Dividendos Intermediários

Art. 204. A companhia que, por força de lei ou de disposição estatutária, levantar

balanço semestral, poderá declarar, por deliberação dos órgãos de administração, se autorizados pelo estatuto, dividendo à conta do lucro apurado nesse balanço.

§ 1º A companhia poderá, nos termos de disposição estatutária, levantar balanço e distribuir dividendos em períodos menores, desde que o total dos dividendos pagos em cada semestre do exercício social não exceda o montante das reservas de capital de que trata o § 1º do artigo 182.

§ 2º O estatuto poderá autorizar os órgãos de administração a declarar dividendos intermediários, à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros existentes no último balanço anual ou semestral.

Pagamento de Dividendos

Art. 205. A companhia pagará o dividendo de ações nominativas à pessoa que, na data do ato de declaração do dividendo, estiver inscrita como proprietária ou usufrutuária da ação.

§ 1º Os dividendos poderão ser pagos por cheque nominativo remetido por via postal para o endereço comunicado pelo acionista à companhia, ou mediante crédito em conta-corrente bancária aberta em nome do acionista.

§ 2º Os dividendos das ações em custódia bancária ou em depósito nos termos dos artigos 41 e 43 serão pagos pela companhia à instituição financeira depositária, que será responsável pela sua entrega aos titulares das ações depositadas.

§ 3º O dividendo deverá ser pago, salvo deliberação em contrário da assembleia-geral, no prazo de 60 (sessenta) dias da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentro do exercício social.

22.7.3 Instrução CVM nº 469/08, atualizada pela Instrução CVM nº 480/09, decorrente de aplicação da Lei nº 11.638/07 – Lucros acumulados

Embora a redação original da Lei nº 6.404, de 1976, já tenha determinado a destinação de todo o resultado do exercício, a redação anterior, ao prever a existência de saldo final na conta de lucros acumulados, suscitou dúvidas e até a possibilidade

de retenções indiscriminadas e não devidamente justificadas.

Tendo em vista que todo o lucro líquido do exercício deve ser destinado, de acordo com os fundamentos contidos nos arts. 194 a 197, a redação atual da Lei nº 6.404, de 1976, eliminou a possibilidade de existência de saldo de lucros acumulados no encerramento do exercício social. Evidentemente, não foram eliminadas a conta de lucros acumulados e a demonstração da sua movimentação, que deverão ser apresentados de forma isolada ou, no caso das companhias abertas, como parte da demonstração das mutações de patrimônio líquido. Essa conta, entretanto, possui natureza absolutamente transitória, e será utilizada para servir de contrapartida às reversões das reservas de lucros e às destinações do lucro.

Instrução CVM 469/08: Art. 5º No encerramento do exercício social, a conta de lucros e prejuízos acumulados não deverá apresentar saldo positivo.

Parágrafo único. Eventual saldo positivo remanescente na conta de lucros e prejuízos acumulados deverá ser destinado para reserva de lucros, nos termos dos art. 194 a 197 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ou distribuído como dividendo.

22.8 AÇÕES EM TESOURARIA

A Lei das Sociedades por Ações em seu artigo 30 determina que a companhia não poderá negociar com as próprias ações, porém nessa proibição não se compreendem:

- a) as operações de resgate, reembolso ou amortização previstas em lei;
- b) a aquisição, para permanência em tesouraria ou cancelamento, desde que até o valor do saldo de lucros ou reservas, exceto a legal, e sem diminuição do capital social, ou por doação;
- c) a alienação das ações adquiridas nos termos da alínea b e mantidas em tesouraria;
- d) a compra quando, resolvida a redução do capital mediante restituição, em dinheiro, de parte do valor das ações, o preço destas em bolsa for inferior ou igual à importância que deve ser restituída.

§ 2º A aquisição das próprias ações pela companhia aberta obedecerá, sob pena de nulidade, às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, que poderá subordiná-la à prévia autorização em cada caso.

§ 3º A companhia não poderá receber em garantia as próprias ações, salvo para assegurar a gestão dos seus administradores.

§ 4º As ações adquiridas nos termos da alínea b do § 1º, enquanto mantidas em tesouraria, não terão direito a dividendo nem a voto.

§ 5º No caso da alínea d do § 1º, as ações adquiridas serão retiradas definitivamente de circulação.

22.9 REVISÃO DO CONTROLE INTERNO

A revisão do controle interno tem a finalidade de determinar ao auditor qual a confiabilidade depositada no controle interno para a definição dos procedimentos de auditoria a serem aplicados, bem como o momento de sua aplicação e sua extensão.

Muito embora o controle interno seja variável de companhia para companhia, a administração deve estabelecer pontos fortes de controle que lhe concedam segurança em sua gestão.

A seguir, alguns exemplos de controle interno, usualmente utilizados pelas companhias:

- segregação de funções entre a guarda física das cautelas e pessoas autorizadas a assinar;
- decisões importantes aprovadas por assembleias ou atas de reuniões da diretoria;
- assinatura de cheques para pagamentos de dividendos por duas pessoas independentes;
- sistema de autorização e aprovação para desdobramento de cautelas;
- segregação de funções entre o departamento de ações e a contabilidade;
- livros de atas de reunião de diretoria, assembleias guardados em cofres protegidos;

- sistema computarizado para a emissão de ações.

Atenção especial deve ser dada pelo auditor aos controles existentes e aos riscos envolvidos para a determinação adequada dos procedimentos de auditoria e formulação de opinião adequada.

22.10 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria a serem utilizados dependem da avaliação do controle interno e da materialidade envolvida.

Para efeito ilustrativo, seguem alguns procedimentos que poderão ser utilizados durante a execução dos trabalhos de auditoria:

a) <i>Exame físico</i>	<ul style="list-style-type: none"> • contagem das cautelas em branco; • contagem dos canhotos de cautela emitidos.
b) <i>Confirmação</i>	<ul style="list-style-type: none"> • confirmação da participação acionária; • confirmação de advogados sobre aspectos legais e societários ou de quaisquer passivos que possam afetar o patrimônio líquido.
c) <i>Documentos originais</i>	<ul style="list-style-type: none"> • exame documental das cautelas emitidas, resgatadas, desdobradas; • exame das atas de assembleias e reuniões; • exame de arquivos na junta comercial; • exame dos estatutos sociais.
d) <i>Cálculo</i>	<ul style="list-style-type: none"> • cálculo da reserva legal; • cálculo de participação a partes beneficiárias; • cálculo da distribuição de dividendos.
e) <i>Escrituração</i>	<ul style="list-style-type: none"> • exame da conta de razão de lucros suspensos; • exame da conta de razão de reserva legal; • exame da conta de razão de reserva de contingência.

f) <i>Investigação</i>	<ul style="list-style-type: none"> • exame detalhado de desdobramento de cautelas; • exame minucioso dos dividendos distribuídos; • exame das aprovações de alterações do capital.
g) <i>Inquérito</i>	<ul style="list-style-type: none"> • inquérito quanto a tendência de mudança dos negócios da companhia; • inquérito quanto a possíveis mudanças acionárias; • inquérito quanto a possíveis aumentos de capital.
h) <i>Registros auxiliares</i>	<ul style="list-style-type: none"> • exame do razão analítico das reservas de capital; • exame do razão analítico das reservas de lucros.
i) <i>Correlação</i>	<ul style="list-style-type: none"> • relacionamento da reserva legal com o resultado do exercício; • relacionamento dos dividendos pagos com o autorizado.
j) <i>Observação</i>	<ul style="list-style-type: none"> • classificação adequada das contas; • observação aos princípios de contabilidade.

22.11 ORIENTAÇÃO PARA A AUDITORIA

O exame de auditoria efetuado na área do patrimônio líquido tem por finalidade atingir os objetivos previamente determinados. Dessa forma, o programa de auditoria deve ser elaborado com o intuito de evitar trabalhos desnecessários ou que não atendam aos objetos definidos.

Uma vez definido o programa de auditoria, durante a execução do trabalho, o auditor deve estar alerta para evitar possíveis trabalhos desnecessários ou deixar de realizar trabalhos não programados, porém importantes. Caso isto venha a ocorrer, o programa original deverá ser modificado com a introdução de eventuais itens não programados.

A seleção e a data de aplicação dos procedimentos de auditoria devem ser definidas visando à efetividade do controle interno e à materialidade envolvida. Quando o controle interno tiver sido julgado como adequado, os exames de auditoria podem ser realizados em data intermediária à do encerramento, bastando que o

auditor execute procedimentos alternativos entre a data auditada e a data de encerramento, para atestar a fidedignidade deste último. Em caso contrário, a preferência deve recair na data de encerramento.

Os exames de auditoria voltados à área do patrimônio líquido, particularmente às sociedades anônimas, e, em menor extensão, às outras sociedades regidas por contratos sociais, levam o auditor a entrar em contato com normas ou regulamentos oficiais e estatutos societários. Nem sempre o auditor dispõe de experiência suficiente para o completo entendimento das implicações legais e fiscais impostas por essas normas, regulamentos e estatutos. Em quaisquer casos de dúvidas ou interpretações, o auditor deve recorrer a fontes externas, tais como advogados, para melhor consubstanciar sua opinião ou reformular conceitos.

Ao examinar as demonstrações contábeis de uma empresa, o auditor deve adquirir conhecimentos antecipados sobre contratos ou estatutos sociais, de forma que lhe sejam úteis quanto a possíveis bases de participação nos lucros, serviços e atividades desenvolvidos pela companhia, nível de participação acionária, entre outros.

22.12 EXEMPLO PRÁTICO

Jogo final de papéis de trabalho, após cumpridos todos os procedimentos do programa de trabalho, exceto quanto à parte de encerramento do trabalho, que está contida no Capítulo 25.

Programa de trabalho – Anexo 1.

BLP – Balancete de Trabalho – Passivo – Anexo 2.

L – Patrimônio líquido – Anexo 3.

Cia. Bronze
Patrimônio Líquido
31-12-X2

<i>Programa de Trabalho</i>	<i>Tempo Estimado</i>	<i>Ref.</i>	<i>Indicação dos Exames</i>
I – OBJETIVOS DE AUDITORIA			
1. Determinar se as ações de propriedade do capital social foram adequadamente autorizadas e emitidas.			
2. Constatar se todas as normas determinadas pelos estatutos sociais, as obrigações sociais e legais foram cumpridas.			
3. Determinar se foram utilizados os princípios e as práticas usuais de contabilidade.			
4. Determinar a existência de restrições de uso das contas patrimoniais.			
5. Determinar se está corretamente classificado no balanço patrimonial e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.			

II – DETERMINAÇÃO DO ESCOPO DO TRABALHO

Tendo em vista que a revisão do controle interno não revelou deficiências e na materialidade envolvida, o escopo básico da auditoria será o exame da movimentação ocorrida no exercício das contas patrimoniais, quando as aprovações e determinações dos aspectos legais, sociais e societários foram cumpridas.

III – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Final

1. Obtenha a movimentação ocorrida no patrimônio líquido durante o exercício:
 - a) confira a soma;
 - b) confronte o saldo de abertura com os papéis de trabalho do ano anterior;
 - c) confronte o saldo final com o razão; e
 - d) efetue referência com o balanço.
2. Constate que o aumento de capital e a distribuição de lucros tenham sido aprovados por ata de assembleia em concordância com os estatutos sociais.
3. Efetue as referências aplicáveis dos incentivos fiscais, e o lucro do exercício.
4. Determine mediante a revisão de atas a existência de quaisquer restrições de uso das contas patrimoniais.
5. Relacione o trabalho com o realizado aos empréstimos a pagar, atestando a inexistência de restrições de uso de contas patrimoniais ou de ações dadas em garantia.
6. Revisão do supervisor.
7. Revisão do gerente.

Encerramento do trabalho

8. Discussão com o cliente a respeito de quaisquer ajustes ou reclassificações apuradas durante o transcorrer do trabalho, inclusive aquelas apuradas em outras áreas de trabalho que tenham reflexo nas contas do patrimônio.
9. Discussão com o cliente com relação aos pontos de recomendação apurados no transcorrer do trabalho.
10. Compute a reserva legal com base no lucro líquido ajustado.
11. Conclusão atendendo aos objetivos da área.

1

L
(Anexo 3)

†

✓

✓

Ref.

–

L
(Anexo 3)

✓

Ref.

1/2

L
(Anexo 3)

1/2

L
(Anexo 3)

Nota 2

–

–

Revisão
Aprovação

A. Reis

Will

F. Geraldo

FEITO

REVISADO

APROVADO

Cia. Bronze
Balancete de Trabalho – Passivo
31-12-X2

BLP

Descrição	Ref.	Saldo		Ajustes		Saldo Ajustado
		31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
<i>Circulante:</i>		✓	✓			
Instituições financeiras	H	480.000	620.000			
Contas a pagar	I	963.320	1.422.660			
Provisão para imposto de renda	J	200.000	232.140			
		1.643.320	2.274.800			
		†	†			
<i>Patrimônio líquido</i>	L	2.547.530	3.152.480			
		4.190.850	5.427.280			
		†	†			

✓ Conforme balancete do Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3				

Cia. Bronze
Patrimônio Líquido
31-12-X2

L

Data	Descrição	Ref.	Res. de Capital			Res. Lucros		Total
			Capital	Cor. Monet. Capital	Outras Res. Capital	Reserva Legal	Lucros Acumulados	
31-12-X1	Saldo de abertura	✓	1.000.000	300.000	200.000	90.000	957.530	2.547.530
31-3-X2	Aumento de capital	✓	500.000	(300.000)	(200.000)	-	-	-
30-6-X2	Distribuição de lucros	✓	-	-	-	-	(150.000)	(150.000)
30-6-X2	Incentivos fiscais	F	-	-	62.000	-	-	62.000
31-12-X2	Lucro do exercício	M	-	-	-	-	692.950	692.950
31-12-X2	Saldo final	BLP	1.500.000 ✓	0 ✓	62.000 ✓	90.000 ✓	1.500.480 ✓	3.152.480 †
			†	†	†	†	†	†

Nota 1: Efetuei a revisão de atas de assembleias e de reuniões da diretoria constatando a inexistência de restrições de uso em relação às contas patrimoniais.

Nota 2: Obtive os contratos de empréstimos acima e, por sua leitura, não observei a existência de ações dadas em garantia e/ou elementos restritivos aos resultados ou contas patrimoniais. Vide wp H.

A. Reis

- ✓ Examinei a ata de assembleia constatando terem sido aprovados de acordo com os estatutos sociais.
- ✓ Conferido com o Razão.
- ✓ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	6-2-X3	Will	7-2-X3	F. Geraldo	7-2-X3



Auditoria do Resultado

23.1 OBJETIVO DE AUDITORIA

A auditoria do resultado tem como finalidades:

- a) determinar se todas as receitas, os custos e as despesas atribuídos ao período estão devidamente comprovados e contabilizados;
- b) determinar se todas as receitas, os custos e as despesas não atribuídos ao período ou que beneficiem exercícios futuros estão corretamente diferidos;
- c) determinar se os custos e as despesas estão corretamente contrapostos às receitas devidas;
- d) determinar se as receitas, os custos e as despesas estão contabilizados de acordo com os princípios e práticas usuais de contabilidade;
- e) determinar se as receitas, os custos e as despesas estão corretamente classificados nas demonstrações do resultado e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.

23.2 NORMAS E PROCEDIMENTOS DE CONTABILIDADE

A Resolução CFC nº 1.187/09 foi atualizada pela Resolução CFC nº 1412/12 que aprovou a NBC TG 30 – Receitas cuja validade era até 31/12/2017. Após essa data (01/01/2018), entrou em vigor a NBC TG 47 que dispõe sobre a receita de contrato com o cliente.

NBC TG 30

I – Objetivo

A receita é definida na NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e *royalties*. O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita deve ser reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados. Esta Norma identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida. Ele também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.

II – Alcance

1. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização da receita proveniente de:

- a) venda de bens;
- b) prestação de serviços; e
- c) utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da entidade que geram juros, *royalties* e dividendos.

2. (Eliminado.)

3. O termo *bens* inclui bens produzidos pela entidade com a finalidade de venda e bens comprados para revenda, tais como mercadorias compradas para venda no

atacado e no varejo, terrenos e outras propriedades mantidas para revenda.

4. A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho da entidade em face da tarefa estabelecida contratualmente a ser executada ao longo de um período acordado entre as partes. Tais serviços podem ser prestados dentro de um ou mais períodos. Alguns contratos para a prestação de serviços estão diretamente relacionados a contratos de construção, como, por exemplo, os contratos para gestão de projetos e de arquitetura. As receitas provenientes de contratos dessa natureza não são tratadas no âmbito desta Norma, e sim de acordo com os requisitos para os contratos de construção, conforme especificados na – NBC TG 17 – Contratos de Construção.

5. A utilização, por parte de terceiros, de ativos da entidade dá origem a receitas na forma de:

- a) juros: encargos pela utilização de caixa e equivalentes de caixa ou de quantias devidas à entidade;
- b) *royalties*: encargos pela utilização de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo, patentes, marcas, direitos autorais e *software* de computadores; e
- c) dividendos: distribuição de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção das suas participações em uma classe particular do capital.

6. Esta Norma não trata das receitas provenientes de:

- a) Contratos de arrendamento mercantil (ver a NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil);
- b) dividendos provenientes de investimentos que sejam contabilizados pelo método da equivalência patrimonial (ver a NBC TG 18 sobre Investimentos em Coligada);
- c) contratos de seguro (ver a NBC TG 11 – Contratos de Seguro);
- d) alterações no valor justo de ativos e passivos financeiros, ou da sua alienação (ver a NBC TG 38 sobre Instrumentos Financeiros

- Reconhecimento e Mensuração);
- e) alterações no valor de outros ativos circulantes;
 - f) reconhecimento inicial e alterações no valor justo de ativos biológicos, relacionados com a atividade agrícola (ver a NBC TG 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola);
 - g) reconhecimento inicial de produtos agrícolas (ver o NBC TG 29); e
 - h) a extração de recursos minerais.

III – Definições

7. Nesta Norma são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação ordenada entre participantes do mercado na data de mensuração. (Definição dada pela NBC TG 46 – Mensuração do Valor Justo.)

8. Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado – não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre operador ou principal e agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes das operações efetuadas pelo agente, em nome do operador, não resultam em aumentos do patrimônio líquido do agente, uma vez que sua receita corresponde tão somente à comissão combinada entre as partes contratantes.

8.A A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita a partir

das receitas conforme conceituadas nesta Norma. A entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como “Receita Bruta Tributável”, para fins fiscais e outros.

8.B. A conciliação entre os valores registrados conforme o item 8.A para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação conforme item 8 será evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis.

IV – Mensuração da receita

9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber. A esse respeito, ver a Interpretação B – Receita – Transação de permuta envolvendo serviços de publicidade (*Barter Transactions*), em anexo a esta Norma.

10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente estabelecido entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo. É mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, ou a receber, deduzida de quaisquer descontos comerciais (*trade discounts*) e/ou bonificações (*volume rebates*) concedidos pela entidade ao comprador.

11. Na maior parte dos casos, a contraprestação é feita na forma de caixa ou equivalente de caixa e o valor da receita é o valor em caixa ou equivalente de caixa recebido ou a receber. Entretanto, quando o ingresso de caixa ou seu equivalente vier a ser diferido, o valor justo da contraprestação pode vir a ser menor do que o valor nominal do caixa recebido ou a receber. Por exemplo, a entidade pode conceder ao comprador crédito isento de juros ou mesmo aceitar um recebível em que a taxa de juros do crédito concedido seja inferior àquela praticada pelo mercado, em contraprestação à venda de bens. Quando o acordo contratual efetivamente constituir uma transação de financiamento, o valor justo da contraprestação deve ser determinado por meio do desconto de todos os futuros recebimentos previstos, tomando por base a taxa de juros imputada. A taxa de juros imputada é a mais claramente determinável entre:

- i) a taxa prevalecente de um instrumento financeiro similar de emitente com uma classificação (*rating*) de crédito similar; ou

- j) a taxa de juro que desconte o valor nominal do instrumento para o preço de venda a vista dos bens ou serviços.

A diferença entre o valor justo e o valor nominal da contraprestação deve ser reconhecida como receita de juros de acordo com os itens 29 e 30 e de acordo com a NBC TG 38 e a NBC TG 12 – Ajuste a Valor Presente.

12. Quando os bens ou serviços forem objeto de troca ou de permuta, por bens ou serviços que sejam de natureza e valor similares, a troca não é vista como uma transação que gera receita. Exemplificam tais casos as transações envolvendo *commodities* como petróleo ou leite em que os fornecedores trocam ou realizam permuta de estoques em vários locais para satisfazer a procura, em base tempestiva e em local específico. Por outro lado, quando os bens são vendidos ou os serviços são prestados em troca de bens ou serviços não similares, tais trocas são vistas como transações que geram receita. Nesses casos, a receita deve ser mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos, ajustados pela quantia transferida em caixa ou equivalentes de caixa. Quando o valor justo dos bens ou serviços recebidos não pode ser mensurado com confiabilidade, a receita deve ser mensurada utilizando-se como parâmetro o valor justo dos bens ou serviços entregues, ajustado pelo valor transferido em caixa ou equivalentes de caixa.

V – Identificação da transação

13. Os critérios de reconhecimento nesta Norma devem ser geralmente aplicados separadamente a cada transação. Entretanto, em certas circunstâncias pode ser necessário aplicar os critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma única transação, com o objetivo de refletir a essência econômica da transação. Um exemplo de tal situação ocorre quando o preço da venda de um produto inclui valores identificáveis, correspondentes a serviços a serem executados posteriormente. Para esses casos, tais valores devem ser diferidos e reconhecidos como receita durante o período em que o serviço vier a ser executado. Inversamente, os critérios de reconhecimento devem ser aplicados a duas ou mais transações conjuntas quando elas estiverem ligadas de tal maneira que o efeito

comercial não possa ser compreendido sem visualizar as transações como um todo. Por exemplo: a entidade pode vender bens e, ao mesmo tempo, firmar um contrato separado para recomprá-los em data posterior, descaracterizando assim a essência econômica da transação. Em tais casos, as duas transações devem ser tratadas conjuntamente.

VI – Venda de bens

14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;
- (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens;
- (c) o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade;
- (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e
- (e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.

15. A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e os benefícios significativos da propriedade para o comprador exige o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador. Tais casos são típicos das vendas a varejo. Em outros casos, porém, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade ocorre em momento diferente da transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo.

16. Se a entidade reter riscos significativos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode ser reconhecida. A retenção de risco significativo

inerente à propriedade pode ocorrer de várias formas. Exemplos de situações em que a entidade pode reter riscos e os benefícios significativos da propriedade são:

- (a) quando a entidade vendedora retém uma obrigação em decorrência de desempenho insatisfatório que não esteja coberto por cláusulas normais de garantia;
- (b) nos casos em que o recebimento da receita de uma venda em particular é contingente, pois depende da venda dos bens pelo comprador (genuína consignação);
- (c) quando os bens expedidos estão sujeitos à instalação, sendo esta uma parte significativa do contrato e ainda não tenha sido completada pela entidade; e
- (d) quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a entidade vendedora não está certa da probabilidade de devolução.

17. Se a entidade reter somente um risco insignificante inerente à propriedade, a transação é uma venda e a receita deve ser reconhecida. Por exemplo, um vendedor pode reter a titularidade legal sobre os bens unicamente para garantir o recebimento do valor devido. Em tal caso, se a entidade tiver transferido os riscos e benefícios significativos inerentes à propriedade, a transação é uma venda e a receita deve ser reconhecida. Outro exemplo de entidade retendo tão só um insignificante risco de propriedade diz respeito às vendas a varejo em que o valor da compra pode ser reembolsado se o cliente não ficar satisfeito. A receita em tais casos deve ser reconhecida no momento da venda, desde que o vendedor possa estimar com confiabilidade as devoluções futuras. O passivo correspondente a tais devoluções deve ser mensurado tomando por base experiências anteriores e outros fatores relevantes.

18. A receita só deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Em alguns casos específicos, isso só pode ser determinado quando do recebimento ou quando a incerteza for removida. Por exemplo, pode ser incerto que uma autoridade

governamental estrangeira conceda permissão para que a entidade compradora remeta o pagamento da venda efetuada a um país estrangeiro. Quando a permissão for concedida, a incerteza desaparece e a receita deve ser reconhecida. Entretanto, quando surgir incerteza relativa à realização de valor já reconhecido na receita, o valor incobrável ou a parcela do valor cuja recuperação é improvável deve ser reconhecido como despesa e não como redução do montante da receita originalmente reconhecida.

19. A receita e as despesas relacionadas à mesma transação ou a outro evento devem ser reconhecidas simultaneamente; esse processo está vinculado ao princípio da confrontação das despesas com as receitas (regime de competência). As despesas, incluindo garantias e outros custos a serem incorridos após o despacho dos bens, podem ser mensuradas com confiabilidade, quando as outras condições para o reconhecimento da receita tenham sido satisfeitas. Contudo, quando as despesas não puderem ser mensuradas com confiabilidade, a receita não pode ser reconhecida. Em tais circunstâncias, quaisquer contraprestações já recebidas pela venda dos bens devem ser reconhecidas como passivo.

VII – Prestação de serviços

20. Quando a conclusão de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimada com confiabilidade, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução (*stage of completion*) da transação ao término do período de reporte. O desfecho de uma transação pode ser estimado com confiabilidade quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- (a) o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade;
- (b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;
- (c) o estágio de execução (*stage of completion*) da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade; e
- (d) as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la puderem ser mensuradas com confiabilidade. A esse respeito

ver a ITG 03 – Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil (IFRIC 4, SIC 15 e SIC 27) e a Interpretação B – Transações de permuta envolvendo serviços de publicidade (*Barter Transactions*), em anexo a esta Norma.

21. O reconhecimento da receita com referência ao estágio de execução de uma transação é usualmente denominado como sendo o método da percentagem completada. Por esse método, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços são prestados. O reconhecimento da receita nessa base proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e o desempenho dos serviços prestados durante o período. A NBC TG 17 também exige o reconhecimento da receita nessa mesma base. As exigências naquela Norma são geralmente aplicáveis ao reconhecimento da receita e dos gastos associados a uma transação que envolva a prestação de serviços.

22. A receita somente deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Porém, quando surgir incerteza acerca da realização de valor já incluído na receita, o valor incobrável, ou o valor com respeito ao qual a recuperação tenha deixado de ser provável, deve ser reconhecido como despesa, e não como ajuste (dedução) do valor da receita originalmente reconhecida.

23. A entidade geralmente é capaz de fazer estimativas confiáveis após ter concordado com os outros parceiros da transação a respeito do seguinte:

- (a) os direitos que cada uma das partes está habilitada a receber quanto ao serviço a ser prestado e recebido pelas partes;
- (b) a contraprestação a ser trocada; e
- (c) o modo e os termos da liquidação da operação.

É também importante que a entidade tenha sistema interno eficaz de orçamento e de relatórios financeiros. Tomando ambos por base, a entidade pode revisar e, quando necessário, alterar as estimativas de receita à medida que os serviços forem

sendo executados. A necessidade de tais revisões não é indício de que o término da transação não possa ser estimado com confiabilidade.

24. O estágio de execução de uma transação pode ser determinado por diversos métodos. A entidade deve escolher um método que mensure com confiabilidade os serviços executados. Dependendo da natureza da transação, os métodos podem incluir:

- (a) levantamento ou medição do trabalho executado;
- (b) serviços executados até a data, indicados como percentual do total dos serviços a serem executados; ou
- (c) a proporção entre os custos incorridos até a data e os custos totais estimados da transação. Somente os custos que efetivamente possam ser identificados com os serviços executados até a data devem ser incluídos nos custos incorridos até a data de mensuração. Da mesma forma, somente os custos que reflitam serviços executados ou a serem executados devem ser incluídos nos custos totais estimados da transação.

Para efeito de reconhecimento das receitas de prestação de serviços, os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos de clientes não correspondem, necessariamente, aos serviços executados.

25. Para fins práticos, quando os serviços prestados correspondam a um número indeterminado de etapas, durante um período específico de tempo, a receita deve ser reconhecida pelo método linear durante tal período, a menos que haja evidências de que outro método represente melhor o estágio de execução da transação. Quando determinada etapa for muito mais significativa do que quaisquer outras, o reconhecimento da receita deve ser adiado até que essa etapa seja executada.

26. Quando a conclusão da transação que envolva a prestação de serviços não puder ser estimada com confiabilidade, a receita somente deve ser reconhecida na proporção dos gastos recuperáveis.

27. Durante os primeiros estágios da transação, costuma ser frequente o caso de não se poder estimar com confiabilidade a conclusão da transação. Contudo, pode ser

provável que a entidade recupere os custos incorridos com a transação até aquela data. Dessa forma, a receita deve ser reconhecida somente na extensão em que haja indícios consistentes de expectativa de recuperação dos custos incorridos. Quando a conclusão da transação não puder ser estimada com confiabilidade, não deve ser reconhecido qualquer lucro.

28. Quando a conclusão da transação não puder ser estimada com confiabilidade e não for provável que os custos incorridos serão recuperados, a receita não deve ser reconhecida e os custos incorridos devem ser reconhecidos como despesa. Quando deixarem de existir tais incertezas, a receita deve ser reconhecida de acordo com o item 20 e não de acordo com o item 26.

VIII – Juros, *royalties* e dividendos

29. A receita proveniente da utilização, por terceiros, de ativos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos deve ser reconhecida nas bases estabelecidas no item 30, quando:

- (a) for provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade; e
- (b) o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade.

30. A receita deve ser reconhecida nas seguintes bases:

- (a) os juros devem ser reconhecidos utilizando-se o método da taxa efetiva de juros, tal como definido na NBC TG 38;
- (b) os *royalties* devem ser reconhecidos pelo regime de competência em conformidade com a essência do acordo; e
- (c) os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do acionista de receber o respectivo valor.

31. (Eliminado).

32. Quando os juros não pagos estiverem incorporados ao custo do investimento

adquirido que renda juros periódicos (*interest-bearing investment*), o recebimento subsequente de juros deve ser alocado entre os períodos de pré-aquisição e pós-aquisição. Somente a parcela dos juros referente ao período pós-aquisição deve ser reconhecida como receita, sendo que a parcela de juros correspondente ao período antecedente à aquisição deve ser reconhecida como redutora do custo de aquisição.

33. Os *royalties* devem ser apropriados ao resultado de acordo com os termos do contrato e devem ser usualmente reconhecidos nessa base a menos que, em atenção à essência econômica do acordo, seja mais adequado reconhecer a receita em outra base sistemática e racional.

34. A receita somente deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos inerentes à transação fluirão para a entidade. Contudo, quando houver incerteza acerca do recebimento do valor já reconhecido como receita, tal valor incobrável ou cujo recebimento deixou de ser provável deve ser reconhecido como despesa e não como ajuste (dedução) da receita originalmente reconhecida.

IX – Divulgação

35. A entidade deve divulgar:

- (a) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento das receitas, incluindo os métodos adotados para determinar o estágio de execução (*stage of completion*) das transações que envolvam a prestação de serviço;
- (b) o montante de cada categoria significativa de receita reconhecida durante o período, incluindo as receitas provenientes de:
 - (i) venda de bens;
 - (ii) prestação de serviços;
 - (iii) juros;
 - (iv) *royalties*;
 - (v) dividendos.
- (c) o montante de receitas provenientes de troca de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de receita; e
- (d) a conciliação entre a receita divulgada na demonstração do resultado e a

registrada para fins tributáveis, conforme itens 8A e 8B.

36. A entidade deve divulgar quaisquer ativos contingentes e passivos contingentes, de acordo com a NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Os passivos contingentes e os ativos contingentes podem surgir de itens, tais como custos de garantia, indenizações, multas ou perdas possíveis.

Vide exemplos ilustrativos constantes como Apêndice a esta Norma, tais como: Venda de Bens, Prestação de Serviços, Juros, *Royalties* e Dividendos e outros assuntos.

23.2.1 Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TG 47, de 25 de novembro de 2016, que dispõe sobre a receita de contrato com cliente a ser aplicada a partir de 01-01-2018

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente.

2. O princípio básico desta norma consiste em que a entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços.

3. A entidade deve considerar os termos do contrato e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar esta norma. A entidade deve aplicar esta norma, incluindo o uso de expedientes práticos, de forma consistente com contratos que tenham características similares e em circunstâncias similares.

4. Esta norma especifica a contabilização de contrato individual com o cliente. Contudo, como expediente prático, a entidade pode aplicar esta norma a uma carteira de contratos (ou de obrigações de desempenho¹) com características similares, se

essa entidade, razoavelmente, esperar que os efeitos sobre as demonstrações contábeis da aplicação desta norma à carteira não difiram, significativamente, da aplicação desta norma aos contratos (ou obrigações de desempenho) individuais dentro dessa carteira. Ao contabilizar a carteira, a entidade deve utilizar estimativas e premissas que reflitam o tamanho e a composição da carteira.

Alcance

5. A entidade deve aplicar esta norma a todos os contratos com clientes, exceto os seguintes:

- (a) contratos de arrendamento dentro do alcance da NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil;
- (b) contratos de seguro dentro do alcance da NBC TG 11 – Contratos de Seguro;
- (c) instrumentos financeiros e outros direitos ou obrigações contratuais dentro do alcance da NBC TG 48 – Instrumentos Financeiros, da NBC TG 36 Demonstrações Consolidadas, da NBC TG 19 – Negócios em Conjunto, da NBC TG 35 – Demonstrações Separadas e da NBC TG 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto; e
- (d) permutas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios para facilitar vendas a clientes ou clientes potenciais. Por exemplo, esta norma não se aplica a contrato entre duas empresas do setor de óleo e gás que pactuem a permuta de petróleo para satisfazer à demanda de seus clientes em diferentes locais especificados, de forma tempestiva.

6. A entidade deve aplicar esta norma ao contrato (exceto contrato listado no item 5) somente se a contraparte do contrato for um cliente. O cliente é a parte que contratou com a entidade para obter bens ou serviços que constituem um produto das atividades normais da entidade em troca de contraprestação. A contraparte do contrato não será considerada um cliente se, por exemplo, a contraparte tenha

contratado com a entidade sua participação em atividade ou em processo no qual as partes do contrato compartilham os riscos e benefícios que resultam da atividade ou do processo (como, por exemplo, o desenvolvimento de ativo em acordo de colaboração) e não para obter o produto das atividades normais da entidade.

7. Um contrato com cliente pode estar parcialmente dentro do alcance desta norma e parcialmente dentro do alcance de outras normas listadas no item 5:

- (a) se outras normas especificarem como separar e/ou mensurar inicialmente uma ou mais partes do contrato, então a entidade primeiramente deve aplicar os requisitos de separação e/ou mensuração dessas normas. A entidade deve excluir do preço da transação o valor da parte (ou das partes) do contrato que seja inicialmente mensurada, de acordo com outras normas, e deve aplicar os itens 73 a 86 para alocar o valor do preço da transação que permanecer vinculado (se houver) a cada obrigação de desempenho, dentro do alcance desta norma, e a quaisquer outras partes do contrato identificadas pelo item 7(b);
- (b) se outras normas não especificarem como separar e/ou mensurar inicialmente uma ou mais partes do contrato, então a entidade deve aplicar esta norma para separar e/ou mensurar inicialmente a parte (ou partes) do contrato.

8. Esta norma especifica a contabilização dos custos incrementais para obter um contrato com cliente e dos custos incorridos para cumprir o contrato com o cliente, se esses custos não estiverem dentro do alcance de outra norma (ver itens 91 a 104). A entidade deve aplicar esses itens somente aos custos incorridos que correspondam ao contrato com o cliente (ou parte desse contrato) que esteja dentro do alcance desta norma.

Reconhecimento

Identificação do contrato

9. A entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato com um cliente que

esteja dentro do alcance desta norma somente quando todos os critérios a seguir forem atendidos:

- (a) quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;
- (b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;
- (c) quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;
- (d) quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e
- (e) quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço (ver item 52).

10. Contrato é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis. A exigibilidade dos direitos e obrigações em contrato é matéria legal. Contratos podem ser escritos, verbais ou sugeridos pelas práticas usuais de negócios da entidade. As práticas e os processos para estabelecer contratos com clientes variam entre jurisdições, setores e entidade. Além disso, eles podem variar dentro da entidade (por exemplo, eles podem depender da classe do cliente ou da natureza dos bens ou serviços prometidos). A entidade deve considerar essas práticas e processos ao determinar se e quando um acordo com o cliente cria direitos e obrigações exigíveis.

11. Alguns contratos com clientes podem não ter nenhuma duração fixa e podem ser rescindidos ou modificados por qualquer das partes a qualquer tempo. Outros contratos podem ser renovados periodicamente de forma automática, desde que seja especificada no contrato. A entidade deve aplicar esta norma à duração do contrato (ou seja, o prazo contratual), na qual as partes do contrato tenham direitos e obrigações exigíveis presentes.

12. Para fins de aplicação desta norma, um contrato não existe se cada parte do contrato tiver o direito incondicional (*enforceable right*) de rescindir inteiramente o contrato não cumprido, sem compensar a outra parte (ou partes). O contrato está inteiramente não cumprido se ambos os critérios a seguir forem atendidos:

- (a) a entidade ainda não transferiu nenhum bem ou serviço prometido ao cliente; e
- (b) a entidade ainda não recebeu e ainda não tem o direito de receber qualquer contraprestação em troca dos bens ou serviços.

13. Se o contrato com o cliente atender aos critérios do item 9 no início do contrato, a entidade não deve reavaliar esses critérios a menos que haja indicação de alteração significativa nos fatos e circunstâncias. Por exemplo, se a capacidade de o cliente pagar a contraprestação se deteriorar significativamente, a entidade deve reavaliar se é provável que ela receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços restantes que serão transferidos ao cliente.

14. Se o contrato com o cliente não atender aos critérios do item 9, a entidade deve continuar a avaliar o contrato para determinar se os critérios do item 9 serão atendidos subsequentemente.

15. Quando o contrato com o cliente não atender aos critérios do item 9 e a entidade receber contraprestação do cliente, a entidade deve reconhecer a contraprestação recebida como receita somente quando qualquer uma das seguintes hipóteses tiver ocorrido:

- (a) a entidade não possui obrigações restantes de transferir bens ou serviços ao

- cliente, e a totalidade, ou praticamente a totalidade, da contraprestação prometida pelo cliente foi recebida pela entidade e não é restituível; ou
- (b) o contrato foi rescindido e a contraprestação recebida do cliente não é restituível.

16. A entidade deve reconhecer a contraprestação recebida de cliente como passivo até que uma das hipóteses do item 15 ocorra ou até que os critérios do item 9 sejam subsequentemente atendidos (ver item 14). Dependendo dos fatos e circunstâncias relativos ao contrato, o passivo reconhecido representa a obrigação da entidade de transferir bens ou serviços no futuro ou de restituir a contraprestação recebida. Em qualquer dos casos, o passivo deve ser mensurado pelo valor da contraprestação recebida do cliente.

Combinação de contrato

17. A entidade deve combinar dois ou mais contratos celebrados na mesma data ou perto dessa data com o mesmo cliente (ou partes relacionadas do cliente) e deve contabilizar os contratos como um único contrato se um ou mais dos seguintes critérios forem atendidos:

- (a) os contratos forem negociados como um pacote com um único objetivo comercial;
- (b) o valor da contraprestação a ser paga pelo contrato depende do preço ou do desempenho de outro contrato; ou
- (c) os bens ou serviços prometidos nos contratos (ou alguns bens ou serviços prometidos em cada um dos contratos) constituem uma única obrigação de desempenho de acordo com os itens 22 a 30.

Modificação de contrato

18. Modificação de contrato é uma alteração no alcance ou no preço (ou ambos) de contrato que seja aprovada pelas partes do contrato. Em alguns setores e jurisdições, uma modificação de contrato pode ser descrita como uma mudança do

pedido, uma variação ou uma alteração. A modificação de contrato existe quando as partes do contrato aprovam a modificação que cria novos direitos e obrigações executáveis das partes do contrato ou que modifica direitos e obrigações executáveis existentes. A modificação de contrato pode ser aprovada por escrito, por acordo verbal ou sugerida por práticas usuais de negócios. Se as partes do contrato não tiverem aprovado a modificação do contrato, a entidade deve continuar a aplicar ao contrato existente esta norma até que a modificação do contrato seja aprovada.

19. Uma modificação de contrato pode existir ainda que as partes do contrato tenham um litígio sobre o alcance ou o preço (ou ambos) da modificação ou as partes tenham aprovado a mudança no alcance do contrato, mas ainda não tenham determinado a alteração correspondente no preço. Ao determinar se os direitos e as obrigações que são criados ou alterados por uma modificação são executáveis, a entidade deve considerar todos os fatos e circunstâncias relevantes, incluindo os termos do contrato e outras evidências. Se as partes do contrato tiverem aprovado a alteração no alcance do contrato, mas não tiverem ainda determinado a alteração correspondente ao preço, a entidade deve estimar a alteração no preço da transação decorrente da modificação de acordo com os itens 50 a 54 ao estimar a contraprestação variável e de acordo com os itens 56 a 58 ao restringir as estimativas de contraprestação variável.

20. A entidade deve contabilizar uma modificação de contrato como contrato separado se ambas as condições seguintes estiverem presentes:

- (a) o alcance do contrato aumentar devido à inclusão de bens ou serviços prometidos que sejam distintos (de acordo com os itens 26 a 30); e
- (b) o preço do contrato aumentar o valor da contraprestação que reflita os preços de venda individuais dos bens ou serviços prometidos adicionais da entidade e quaisquer ajustes apropriados desse preço para refletir as circunstâncias do contrato específico. Por exemplo, a entidade pode ajustar o preço de venda individual do bem ou serviço adicional para refletir o desconto que o cliente receba, pois não é necessário para a entidade incorrer nos custos relacionados à venda que incorreria ao vender o bem

ou serviço similar a novo cliente.

21. Se a modificação do contrato não for contabilizada como contrato separado de acordo com o item 20, a entidade deve contabilizar os bens ou serviços prometidos ainda não transferidos na data da modificação do contrato (ou seja, os bens ou os serviços prometidos restantes) por qualquer das formas seguintes que for aplicável:

- (a) a entidade deve contabilizar a modificação do contrato como se fosse a rescisão do contrato existente e a criação de novo contrato, se os bens ou serviços restantes forem distintos dos bens ou serviços transferidos na, ou antes da, data da modificação do contrato. O valor da contraprestação a ser alocado às obrigações de desempenho restantes (ou aos bens ou serviços distintos restantes ou a uma única obrigação de desempenho identificada de acordo com o item 22(b)) é a soma da:
 - (i) contraprestação prometida pelo cliente (incluindo quantias já recebidas do cliente) que foi incluída na estimativa do preço da transação e que não havia sido reconhecida como receita; e
 - (ii) contraprestação prometida como parte da modificação do contrato;
- (b) a entidade deve contabilizar a modificação do contrato como se fosse parte do contrato existente, se os bens ou serviços restantes não forem distintos e, portanto, formarem parte da única obrigação de desempenho que seja parcialmente satisfeita na data da modificação do contrato. O efeito que a modificação do contrato tem sobre o preço da transação e sobre a mensuração pela entidade do progresso em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho deve ser reconhecido como ajuste da receita (seja como aumento ou redução da receita) na data da modificação do contrato (ou seja, o ajuste da receita é feito em base cumulativa);
- (c) se os bens ou serviços restantes forem uma combinação dos itens (a) e (b), então a entidade deve contabilizar os efeitos da modificação sobre as obrigações de desempenho não satisfeitas (inclusive as parcialmente não satisfeitas) no contrato modificado de forma consistente com os objetivos

deste item.

Identificação de obrigação de desempenho

22. No início do contrato, a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com o cliente e deve identificar como obrigação de desempenho cada promessa de transferir ao cliente:

- (a) bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou
- (b) série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente (ver item 23).

23. Série de bens ou serviços distintos tem o mesmo padrão de transferência para o cliente, se ambos os critérios a seguir forem atendidos:

- (a) cada bem ou serviço distinto da série que a entidade promete transferir ao cliente atende aos critérios do item 35 para ser obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo; e
- (b) de acordo com os itens 39 e 40, o mesmo método é utilizado para mensurar o progresso da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho para transferir ao cliente cada bem ou serviço distinto da série.

Promessas em contratos com clientes

24. Um contrato com cliente de modo geral declara expressamente os bens ou os serviços que a entidade promete transferir ao cliente. Contudo, as obrigações de desempenho identificadas no contrato com o cliente podem não estar limitadas aos bens ou serviços que são expressamente declarados nesse contrato. Isso porque um contrato com cliente pode incluir também promessas que sejam sugeridas pelas práticas usuais de negócios, políticas publicadas ou declarações específicas da entidade se, no momento da celebração do contrato, essas promessas criarem uma expectativa válida do cliente de que a entidade transferirá bem ou serviço ao cliente.

25. As obrigações de desempenho não incluem atividades que a entidade deve realizar para cumprir o contrato, a menos que essas atividades transfiram o bem ou o serviço ao cliente. Por exemplo, o prestador de serviços pode precisar executar várias tarefas administrativas para elaborar o contrato. A execução dessas tarefas não transfere o serviço ao cliente à medida que as tarefas são executadas. Portanto, essas atividades de elaboração não constituem obrigação de desempenho.

Bens ou serviços distintos

26. Dependendo do contrato, bens ou serviços prometidos podem incluir, entre outros, os seguintes:

- (a) venda de bens produzidos pela entidade (por exemplo, estoque de fabricante);
- (b) revenda de bens adquiridos pela entidade (por exemplo, mercadorias de varejista);
- (c) revenda de direitos sobre bens ou serviços adquiridos pela entidade (por exemplo, *ticket* revendido pela entidade, agindo como principal, conforme descrito nos itens B34 a B38);
- (d) execução de tarefa (ou tarefas) contratualmente pactuada para cliente;
- (e) prestação de serviço que consiste em estar pronta para fornecer bens ou serviços (por exemplo, atualizações não especificadas de *softwares* que sejam fornecidas quando e se disponíveis) ou disponibilização de bens ou serviços ao cliente a serem usados à medida que e quando o cliente decidir;
- (f) prestação de serviço de modo a providenciar para que a outra parte transfira bens ou serviços ao cliente (por exemplo, atuando como agente de outra parte, conforme descrito nos itens B34 a B38);
- (g) concessão de direitos sobre bens ou serviços a serem fornecidos no futuro que o cliente possa revender ou fornecer a seu cliente (por exemplo, a entidade que vende um produto ao varejista promete transferir o bem ou o serviço adicional à pessoa que compre o produto do varejista);

- (h) construção, fabricação ou desenvolvimento de ativo em nome do cliente;
- (i) concessão de licenças (ver itens B52 a B63B); e
- (j) concessão de opções para a compra de bens ou serviços adicionais (quando essas opções fornecerem ao cliente um direito relevante, conforme descrito nos itens B39 a B43).

27. Bem ou serviço prometido ao cliente é distinto, se ambos os critérios a seguir forem atendidos:

- (a) o cliente pode se beneficiar do bem ou serviço, seja isoladamente ou em conjunto com outros recursos que estejam prontamente disponíveis ao cliente (ou seja, o bem ou o serviço é capaz de ser distinto); e
- (b) a promessa da entidade de transferir o bem ou o serviço ao cliente é separadamente identificável de outras promessas contidas no contrato (ou seja, compromisso para transferir o bem ou o serviço é distinto dentro do contexto do contrato).

28. O cliente pode beneficiar-se de bem ou serviço de acordo com o item 27(a), se o bem ou serviço puder ser usado, consumido, vendido por valor que seja superior ao valor de sucata ou de outro modo realizado de forma que gere benefícios econômicos. Para alguns bens ou serviços, o cliente pode ser capaz de beneficiar-se do bem ou serviço isoladamente. Para outros bens ou serviços, o cliente pode beneficiar-se do bem ou serviço somente em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis. Um recurso prontamente disponível é o bem ou o serviço que é vendido separadamente (pela entidade ou por outra entidade) ou o recurso que o cliente já obteve da entidade (incluindo bens ou serviços que a entidade já terá transferido ao cliente de acordo com o contrato) ou de outras transações ou eventos. Vários fatores podem fornecer evidência de que o cliente pode beneficiar-se do bem ou serviço, seja isoladamente ou em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis. Por exemplo, o fato de que a entidade vende regularmente o bem ou o serviço separadamente indica que o cliente pode beneficiar-se do bem ou serviço

isoladamente ou em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis.

29. Ao avaliar se as promessas da entidade para transferir bens ou serviços para o cliente são identificáveis separadamente de acordo com o item 27(b), o objetivo é determinar se a natureza da promessa, dentro do contexto do contrato, é para transferir cada um desses bens ou serviços individualmente ou, em vez disso, para transferir item ou itens combinados para os quais as promessas de bens e serviços são insumos. Fatores que indicam que duas ou mais promessas de transferir bens ou serviços ao cliente não são separadamente identificáveis, incluem, mas não estão a eles limitados, os seguintes:

- (a) a entidade não fornece um serviço significativo de integrar o bem ou o serviço, em conjunto com outros bens ou serviços prometidos no contrato, no conjunto de bens ou serviços que representam os produtos combinados contratados pelo cliente. Em outras palavras, a entidade não está usando o bem ou o serviço como insumo para produzir ou entregar os produtos combinados especificados pelo cliente. As saídas ou saídas combinadas podem incluir mais do que uma fase, elemento ou unidade;
- (b) um ou mais bens ou serviços são significativamente modificados ou personalizados, ou são significativamente modificados ou personalizados por um ou mais dos outros bens ou serviços prometidos no contrato;
- (c) os bens e os serviços são altamente interdependentes ou altamente inter-relacionados. Em outras palavras, cada um dos bens ou serviços é significativamente afetado por um ou mais dos outros bens e serviços do contrato. Por exemplo, em alguns casos, dois ou mais bens ou serviços são afetados, significativamente, pelo outro porque a entidade não seria capaz de cumprir sua promessa por meio da transferência de cada um dos bens ou serviços de forma independente.

30. Se o bem ou o serviço prometido não for distinto, a entidade deve combinar esse bem ou serviço com outros bens ou serviços prometidos até que identifique o grupo de bens ou serviços que seja distinto. Em alguns casos, isso pode resultar em

que a entidade deva contabilizar todos os bens ou serviços prometidos no contrato como uma única obrigação de desempenho.

Satisfação de obrigação de desempenho

31. A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de desempenho ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo.

32. Para cada obrigação de desempenho identificada de acordo com os itens 22 a 30, a entidade deve determinar, no início do contrato, se satisfaz à obrigação de desempenho ao longo do tempo (de acordo com os itens 35 a 37) ou se satisfaz à obrigação de desempenho em momento específico no tempo (de acordo com o item 38). Se a entidade não satisfizer à obrigação de desempenho ao longo do tempo, a obrigação de desempenho é satisfeita em momento específico no tempo.

33. Bens e serviços são ativos, mesmo que apenas momentaneamente, quando são recebidos e usados (como no caso de muitos serviços). O controle do ativo refere-se à capacidade de determinar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes provenientes do ativo. O controle inclui a capacidade de evitar que outras entidades direcionem o uso do ativo e obtenham benefícios desse ativo. Os benefícios do ativo são os fluxos de caixa potenciais (entradas ou economias em saídas) que podem ser obtidos direta ou indiretamente de muitas formas, como, por exemplo:

- (a) pelo uso do ativo para produzir bens ou prestar serviços (incluindo serviços públicos);
- (b) pelo uso do ativo para aumentar o valor de outros ativos;
- (c) pelo uso do ativo para liquidar passivos ou reduzir despesas;
- (d) pela venda ou troca do ativo;
- (e) pela caução do ativo em garantia de empréstimo; e
- (f) pela retenção do ativo.

34. Ao avaliar se o cliente obtém o controle do ativo, a entidade deve considerar qualquer acordo de recompra do ativo (ver itens B64 a B76).

Obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo

35. A entidade transfere o controle do bem ou serviço ao longo do tempo e, portanto, satisfaz à obrigação de desempenho e reconhece receitas ao longo do tempo, se um dos critérios a seguir for atendido:

- (a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho (ver itens B3 e B4);
- (b) o desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado (ver item B5); ou
- (c) o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade (ver item 36) e a entidade possui direito executável (*enforcement*) ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente (ver item 37).

36. O ativo criado pelo desempenho por parte da entidade não possui uso alternativo para a entidade, se esta estiver contratualmente impedida de direcionar prontamente o ativo para outro uso durante a criação ou melhoria desse ativo ou estiver limitada na prática de direcionar prontamente o ativo em seu estado concluído para outro uso. A avaliação, se o ativo possui uso alternativo para a entidade, deve ser feita no início do contrato. Após o início do contrato, a entidade não deverá atualizar a avaliação do uso alternativo do ativo, a menos que as partes do contrato aprovem a modificação do contrato que altere, substancialmente, a obrigação de desempenho. Os itens B6 a B8 fornecem orientação para avaliar se o ativo possui uso alternativo para a entidade.

37. A entidade deve considerar os termos do contrato, bem como quaisquer leis que se apliquem ao contrato, ao avaliar se possui direito executável a pagamento pelo

desempenho concluído até a data presente, de acordo com o item 35(c). O direito a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente não necessita ser por valor fixo. Contudo, em todas as ocasiões ao longo da duração do contrato, a entidade deve ter direito ao valor que, no mínimo, a compense pelo desempenho concluído até a presente data se o contrato for rescindido pelo cliente ou por outra parte por outras razões que não a omissão da entidade em executar o desempenho conforme prometido. Os itens B9 a B13 fornecem orientação para a avaliação da existência e exigibilidade do direito a pagamento e se o direito a pagamento da entidade daria à entidade o direito de receber por seu desempenho concluído até a data presente.

Obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo

38. Se a obrigação de desempenho não for satisfeita ao longo do tempo de acordo com os itens 35 a 37, a entidade deverá satisfazer à obrigação de desempenho em momento específico no tempo. Para determinar o momento específico no tempo no qual o cliente obtém o controle do ativo prometido e a entidade satisfaz à obrigação de desempenho, a entidade deve considerar os requisitos para controle, apresentados nos itens 31 a 34. Além disso, a entidade deve considerar os indicadores da transferência de controle, os quais incluem, entre outros, os seguintes:

- (a) a entidade possui um direito presente a pagamento pelo ativo – se o cliente estiver presentemente obrigado a pagar pelo ativo, isso pode indicar que o cliente obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo sujeito à troca e de obter, substancialmente, a totalidade dos benefícios restantes desse ativo;
- (b) o cliente possui a titularidade legal do ativo – titularidade legal pode indicar qual parte do contrato tem a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo ou de restringir o acesso de outras entidades a esses benefícios. Portanto, a transferência da titularidade legal do ativo pode indicar que o cliente obteve o controle do ativo. Se a entidade retém a titularidade legal exclusivamente como proteção contra o não pagamento pelo cliente, esses

- direitos da entidade não impedem o cliente de obter o controle do ativo;
- (c) a entidade transferiu a posse física do ativo – a posse física do ativo pelo cliente pode indicar que o cliente tem a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo ou de restringir o acesso de outras entidades a esses benefícios. Contudo, a posse física pode não coincidir com o controle do ativo. Por exemplo, em alguns contratos de recompra e em alguns contratos de consignação, o cliente ou consignatário pode ter a posse física do ativo que a entidade controla. Por outro lado, em alguns acordos em que há o faturamento, mas não há a entrega (*bill-and-hold*), a entidade pode ter a posse física do ativo que o cliente controla. Os itens B64 a B76, B77 e B78 e B79 a B82 fornecem orientação sobre a contabilização de contratos de recompra, contratos de consignação e acordos de venda na qual a entrega da mercadoria é retardada a pedido do comprador (*bill-and-hold*), respectivamente;
- (d) o cliente possui os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo – a transferência dos riscos e benefícios significativos da propriedade do ativo para o cliente pode indicar que o cliente obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo. Contudo, ao avaliar os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo prometido, a entidade deve excluir quaisquer riscos que deem origem à obrigação de desempenho separada adicional à obrigação de desempenho que consiste em transferir o ativo. Por exemplo, a entidade pode ter transferido o controle do ativo ao cliente, mas ainda não ter satisfeito à obrigação de desempenho adicional que consiste em prestar serviços de manutenção relacionados ao ativo transferido;
- (e) o cliente aceitou o ativo – o aceite do ativo pelo cliente pode indicar que ele obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo. Para avaliar o efeito da cláusula contratual de aceite pelo cliente sobre quando o

controle do ativo é transferido, a entidade deve considerar a orientação dos itens B83 a B86.

Mensuração do progresso para a satisfação completa de obrigação de desempenho

39. Para cada obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo de acordo com os itens 35 a 37, a entidade deve reconhecer receitas ao longo do tempo, mensurando o progresso em relação à satisfação completa dessa obrigação de desempenho. O objetivo ao mensurar o progresso é descrever o desempenho por parte da entidade ao transferir o controle de bens ou serviços prometidos ao cliente (ou seja, a satisfação da obrigação de desempenho da entidade).

40. A entidade deve aplicar um único método de mensuração do progresso para cada obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo e a entidade deve aplicar esse método de forma consistente a obrigações de desempenho similares e em circunstâncias similares. Ao final de cada período contábil a que se referem essas demonstrações, a entidade deve remensurar seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo.

Métodos para a mensuração do progresso

41. Métodos apropriados de mensuração do progresso incluem métodos de produto e métodos de insumo. Os itens B14 a B19 fornecem orientação para o uso de métodos de produto e métodos de insumo para mensurar o progresso da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho. Ao determinar o método apropriado para mensurar o progresso, a entidade deve considerar a natureza do bem ou serviço que a entidade prometeu transferir ao cliente.

42. Ao aplicar um método para mensurar o progresso, a entidade deve excluir da mensuração do progresso quaisquer bens ou serviços em relação aos quais a entidade não transfere o controle ao cliente. Inversamente, a entidade deve incluir na mensuração do progresso quaisquer bens ou serviços em relação aos quais a entidade efetivamente transfira o controle ao cliente ao satisfazer essa obrigação de desempenho.

43. À medida que as circunstâncias se modifiquem ao longo do tempo, a entidade deve atualizar a sua mensuração do progresso para refletir quaisquer alterações no resultado da obrigação de desempenho. Essas alterações na mensuração do progresso da entidade devem ser contabilizadas como mudança na estimativa contábil de acordo com a NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação d Erro.

Mensuração razoável do progresso

44. A entidade deve reconhecer receitas referentes à obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo somente se a entidade puder mensurar razoavelmente seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho. A entidade não é capaz de mensurar razoavelmente seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho, se não dispuser de informações confiáveis que seriam exigidas para aplicar o método apropriado de mensuração do progresso.

45. Em algumas circunstâncias (por exemplo, nos estágios iniciais do contrato), a entidade pode não ser capaz de mensurar, razoavelmente, o resultado da obrigação de desempenho, mas a entidade espera recuperar os custos incorridos na satisfação da obrigação de desempenho. Nessas circunstâncias, a entidade deve reconhecer as receitas até o limite dos custos incorridos e até o momento em que possa mensurar razoavelmente o resultado da obrigação de desempenho.

Mensuração

46. Quando (ou à medida que) uma obrigação de desempenho for satisfeita, a entidade deve reconhecer como receita o valor do preço da transação (o qual exclui estimativas de contraprestação variável que sejam restringidas de acordo com os itens 56 a 58), o qual deve ser alocado a essa obrigação de desempenho.

Determinação do preço da transação

47. A entidade deve considerar os termos do contrato e suas práticas de negócios usuais para determinar o preço da transação. O preço da transação é o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens

ou serviços prometidos ao cliente, excluindo quantias cobradas em nome de terceiros (por exemplo, alguns impostos sobre vendas). A contraprestação prometida em contrato com o cliente pode incluir valores fixos, valores variáveis ou ambos.

48. A natureza, a época e o valor da contraprestação prometida por cliente afetam a estimativa do preço da transação. Ao determinar o preço da transação, a entidade deve considerar os efeitos de todos os itens a seguir:

- (a) contraprestação variável (ver itens 50 a 55 e 59);
- (b) restrição de estimativas de contraprestação variável (ver itens 56 a 58);
- (c) existência de componente de financiamento significativo no contrato (ver itens 60 a 65);
- (d) contraprestação não monetária (ver itens 66 a 69); e
- (e) contraprestação a pagar ao cliente (ver itens 70 a 72).

49. Para fins de determinação do preço da transação, a entidade deve presumir que os bens ou serviços serão transferidos ao cliente conforme prometido, de acordo com o contrato existente, o qual não será cancelado, renovado ou modificado.

Contraprestação variável

50. Se a contraprestação prometida no contrato incluir um valor variável, a entidade deve estimar o valor da contraprestação à qual a entidade terá direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

51. O valor da contraprestação pode variar em razão de descontos, abatimentos, restituições, créditos, concessões de preços, incentivos, bônus de desempenho, penalidades ou outros itens similares. A contraprestação prometida pode variar também se o direito da entidade à contraprestação depender da ocorrência ou não ocorrência de evento futuro. Por exemplo, o valor da contraprestação é variável se o produto for vendido com direito de retorno ou se o valor fixo for prometido como bônus de desempenho em caso de ser atingido um marco especificado.

52. A variabilidade relativa à contraprestação prometida ao cliente pode ser declarada expressamente no contrato. Além dos termos do contrato, a contraprestação

prometida é variável se existir qualquer das seguintes circunstâncias:

- (a) o cliente possui uma expectativa válida decorrente das práticas usuais de negócios da entidade, das políticas publicadas ou de declarações específicas de que a entidade deva aceitar um valor de contraprestação que seja inferior ao preço declarado no contrato. Isto é, espera-se que a entidade ofereça uma concessão de preço. Dependendo da jurisdição, do setor ou do cliente, essa oferta pode ser referida como desconto, abatimento, restituição ou crédito;
- (b) outros fatos e circunstâncias indicam que a intenção da entidade, ao celebrar o contrato com o cliente, é oferecer uma concessão de preço ao cliente.

53. A entidade deve estimar o valor da contraprestação variável, utilizando qualquer dos métodos a seguir, dependendo de por qual método a entidade espera melhor prever o valor da contraprestação à qual tem direito:

- (a) o valor esperado – o valor esperado é a soma de valores ponderados em função da probabilidade de uma gama de possíveis valores de contraprestação. O valor esperado pode ser uma estimativa apropriada do valor da contraprestação variável, se a entidade tiver grande número de contratos com características similares;
- (b) o valor mais provável – o valor mais provável é o valor único mais provável de uma gama de possíveis valores de contraprestação (ou seja, o resultado único mais provável do contrato). O valor mais provável pode ser uma estimativa apropriada do valor da contraprestação variável, se o contrato tiver apenas dois possíveis resultados (por exemplo, a entidade atingir um bônus de desempenho ou não).

54. A entidade deve aplicar um método de forma consistente ao longo de todo o contrato ao estimar o efeito da incerteza sobre o valor da contraprestação variável ao qual a entidade tem direito. Além disso, a entidade deve considerar todas as

informações (históricas, atuais e previstas) que estejam razoavelmente disponíveis à entidade e deve identificar um número razoável de possíveis valores de contraprestação. As informações que a entidade utiliza para estimar o valor da contraprestação variável normalmente são similares às informações que a administração da entidade utiliza durante o processo de planejamento e proposta e ao estabelecer preços para bens ou serviços prometidos.

Passivo de restituição

55. A entidade deve reconhecer um passivo de restituição, se receber contraprestação do cliente e esperar restituir a totalidade ou parte dessa contraprestação ao cliente. O passivo de restituição deve ser mensurado pelo valor da contraprestação recebida (ou a receber) em relação à qual a entidade não espera ter direito (ou seja, valores não incluídos no preço da transação). O passivo de restituição (e a alteração correspondente no preço da transação e, portanto, no passivo do contrato) deve ser atualizado ao final de cada período de relatório para refletir alterações nas circunstâncias. Para contabilizar o passivo de restituição relativo à venda com direito de retorno, a entidade deve aplicar a orientação dos itens B20 a B27.

Restrição de estimativas de contraprestação variável

56. A entidade deve incluir no preço da transação a totalidade ou parte do valor da contraprestação variável estimado de acordo com o item 53, somente na medida em que for altamente provável que uma reversão significativa no valor das receitas acumuladas reconhecidas não deva ocorrer, quando a incerteza associada à contraprestação variável for subsequentemente resolvida.

57. Ao avaliar se é altamente provável que uma reversão significativa no valor das receitas acumuladas reconhecidas não ocorra, uma vez que a incerteza relativa à contraprestação variável seja subsequentemente resolvida, a entidade deve considerar tanto a probabilidade quanto a magnitude da reversão de receitas. Fatores que podem aumentar a probabilidade ou a magnitude da reversão de receitas incluem, entre outros, quaisquer dos seguintes:

- (a) o valor da contraprestação é altamente suscetível a fatores fora da influência da entidade. Esses fatores podem incluir volatilidade no mercado, julgamento ou ações de terceiros, condições climáticas e alto risco de obsolescência do bem ou serviço prometido;
- (b) não se espera que a incerteza sobre o valor da contraprestação seja resolvida por longo período de tempo;
- (c) a experiência da entidade (ou outras evidências) com tipos similares de contratos é limitada ou essa experiência (ou outras evidências) possui valor preditivo limitado;
- (d) a entidade tem a prática de oferecer ampla gama de concessões de preço ou de alterar os termos e condições de pagamento de contratos similares em circunstâncias similares;
- (e) o contrato tem grande número e ampla gama de possíveis valores de contraprestação.

58. A entidade deve aplicar o item B63 para contabilizar a contraprestação com base em *royalties* baseados em vendas, ou baseados em uso, que sejam prometidos em troca de licença de propriedade intelectual.

Reavaliação da contraprestação variável

59. Ao final de cada período de relatório, a entidade deve atualizar o preço da transação estimado (incluindo a atualização de sua avaliação, se a estimativa de contraprestação variável for restrita) para representar fielmente as circunstâncias presentes no final do período do relatório e as alterações nas circunstâncias durante o período do relatório. A entidade deve contabilizar alterações no preço da transação de acordo com os itens 87 a 90.

Existência de componente de financiamento significativo no contrato

60. Ao determinar o preço da transação, a entidade deve ajustar o valor prometido da contraprestação para refletir os efeitos do valor do dinheiro no tempo, se a época dos pagamentos pactuada pelas partes do contrato (seja expressa ou

implicitamente) fornecer ao cliente ou à entidade um benefício significativo de financiamento da transferência de bens ou serviços ao cliente. Nessas circunstâncias, o contrato contém componente de financiamento significativo. Componente de financiamento significativo pode existir, independentemente, se a promessa de financiamento é expressamente declarada no contrato ou implícita pelos termos de pagamento pactuados pelas partes do contrato.

61. O objetivo, ao ajustar o valor prometido da contraprestação para um componente de financiamento significativo, é que a entidade reconheça receitas pelo valor que reflita o preço que o cliente teria pago pelos bens ou serviços prometidos, se o cliente tivesse pago à vista por esses bens ou serviços quando (ou à medida que) foram transferidos ao cliente (ou seja, o preço de venda à vista). A entidade deve considerar todos os fatos e circunstâncias relevantes ao avaliar se o contrato contém componente de financiamento e se esse componente de financiamento é significativo para o contrato, incluindo ambas as seguintes:

- (a) a diferença, se houver, entre o valor da contraprestação prometida e o preço de venda à vista dos bens ou serviços prometidos; e
- (b) o efeito combinado do disposto nos dois incisos seguintes:
 - (i) a duração de tempo esperada entre o momento em que a entidade transfere os bens ou serviços prometidos ao cliente e o momento em que o cliente paga por esses bens ou serviços; e
 - (ii) as taxas de juros vigentes no mercado pertinente.

62. Não obstante a avaliação do disposto no item 61, o contrato com o cliente não terá componente de financiamento significativo, se qualquer dos seguintes fatores estiver presente:

- (a) o cliente pagou pelos bens ou serviços antecipadamente e a época da transferência desses bens ou serviços será determinada a critério do cliente;
- (b) um valor substancial da contraprestação prometida pelo cliente é variável e

o valor ou a época dessa contraprestação varia com base na ocorrência ou não ocorrência desse evento futuro que não esteja substancialmente dentro do controle do cliente ou da entidade (por exemplo, se a contraprestação consistir em *royalties* baseados em vendas);

- (c) a diferença entre a contraprestação prometida e o preço de venda à vista do bem ou serviço (conforme descrito no item 61) resultar de outras razões que não o fornecimento de financiamento ao cliente ou à entidade, e a diferença entre esses valores for proporcional à razão da diferença. Por exemplo, os termos de pagamento podem fornecer à entidade ou ao cliente proteção contra a omissão da outra parte em cumprir adequadamente a totalidade ou parte de suas obrigações de acordo com o contrato.

63. (Eliminado.)

64. Para atingir o objetivo do item 61, ao ajustar o valor prometido da contraprestação para refletir o componente de financiamento significativo, a entidade deve utilizar a taxa de desconto que seria refletida em transação de financiamento separada entre a entidade e seu cliente no início do contrato. Essa taxa refletiria as características de crédito da parte que recebesse financiamento no contrato, bem como qualquer garantia prestada pelo cliente ou pela entidade, incluindo ativos transferidos no contrato. A entidade pode ser capaz de determinar essa taxa identificando a taxa que desconta o valor nominal da contraprestação prometida ao preço à vista que o cliente teria pago pelos bens ou serviços quando (ou à medida que) os transferisse ao cliente. Após o início do contrato, a entidade não deve atualizar a taxa de desconto para refletir alterações nas taxas de juros ou outras circunstâncias (tais como alteração na avaliação do risco de crédito do cliente).

65. A entidade deve apresentar os efeitos do financiamento (receita de juros ou despesa de juros) separadamente da receita de contratos com clientes na demonstração do resultado abrangente. A receita de juros ou a despesa de juros deve ser reconhecida somente na medida em que ativo (ou recebível) de contrato ou passivo de contrato for reconhecido na contabilização do contrato com o cliente.

Contraprestação não monetária

66. Para determinar o preço de transação para contratos nos quais o cliente promete contraprestação na forma que não seja pagamento em dinheiro, a entidade deve mensurar a contraprestação não monetária (ou promessa de contraprestação não monetária) pelo valor justo.

67. Se a entidade não puder estimar, razoavelmente, o valor justo da contraprestação não monetária, ela deve mensurar a contraprestação indiretamente por referência ao preço de venda individual dos bens ou serviços prometidos ao cliente (ou classe de clientes) em troca da contraprestação.

68. O valor justo da contraprestação não monetária pode variar em razão da forma da contraprestação (por exemplo, a alteração no preço da ação que a entidade tem o direito de receber do cliente). Se o valor justo da contraprestação não monetária prometida pelo cliente variar por outras razões que não apenas a forma da contraprestação (por exemplo, o valor justo pode variar em razão do desempenho da entidade), a entidade deve aplicar os requisitos dos itens 56 a 58.

69. Se o cliente entregar bens ou serviços (por exemplo, materiais, equipamentos ou mão de obra) para facilitar o desempenho do contrato pela entidade, ela deve avaliar se obtém o controle desses bens ou serviços recebidos. Caso afirmativo, a entidade deve contabilizar os bens ou serviços recebidos como contraprestação não monetária recebida do cliente.

Contraprestação a pagar ao cliente

70. Contraprestação a pagar ao cliente inclui valores à vista que a entidade paga ou espera pagar ao cliente (ou a outras partes que compram do cliente bens ou serviços da entidade). A contraprestação a pagar ao cliente inclui ainda crédito ou outros itens (por exemplo, cupom ou *voucher*) que podem ser aplicados contra valores devidos à entidade (ou a outras partes que comprem do cliente bens ou serviços da entidade). A entidade deve contabilizar a contraprestação a pagar ao cliente como redução do preço da transação e, portanto, das receitas, a menos que o pagamento ao cliente se dê em troca de bem ou serviço distinto (conforme descrito nos itens 26 a 30) que o cliente transfere à entidade. Se a contraprestação a pagar ao

cliente incluir um valor variável, a entidade deve estimar o preço da transação (incluindo a avaliação se a estimativa da contraprestação variável for restrita), de acordo com os itens 50 a 58.

71. Se a contraprestação a pagar ao cliente for pagamento com bem ou serviço distinto do cliente, então a entidade deve contabilizar a compra do bem ou serviço da mesma forma que contabiliza outras compras de fornecedores. Se o valor da contraprestação a pagar ao cliente exceder o valor justo do bem ou serviço distinto que a entidade recebe do cliente, então a entidade deve contabilizar esse excedente como redução do preço da transação. Se a entidade não puder estimar, razoavelmente, o valor justo do bem ou serviço recebido do cliente, ela deve contabilizar toda a contraprestação a pagar ao cliente como redução do preço da transação.

72. Consequentemente, se a contraprestação a pagar ao cliente for contabilizada como redução do preço da transação, a entidade deve reconhecer a redução das receitas quando (ou à medida que) o último de qualquer dos eventos a seguir ocorrer:

- (a) quando a entidade reconhecer as receitas da transferência dos bens ou serviços correspondentes ao cliente; e
- (b) quando a entidade pagar ou prometer pagar a contraprestação (ainda que o pagamento dependa de evento futuro). Essa promessa pode ser deduzida das práticas de negócios usuais da entidade.

Alocação do preço da transação a obrigação de desempenho

73. O objetivo, ao alocar o preço da transação, consiste em que a entidade aloque o preço da transação a cada obrigação de desempenho (bem ou serviço distinto) pelo valor que reflita o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

74. Para atingir o objetivo de alocação, a entidade deve alocar o preço da transação a cada obrigação de desempenho identificada no contrato com base no preço de venda individual, de acordo com os itens 76 a 80, exceto conforme especificado nos itens 81 a 83 (para a alocação de descontos) e nos itens 84 a 86 (para a alocação de contraprestação que inclua valores variáveis).

75. Os itens 76 a 86 não serão aplicáveis, se o contrato tiver apenas uma obrigação de desempenho. Contudo, os itens 84 a 86 podem ser aplicados se a entidade prometer transferir uma série de bens ou serviços distintos identificados como uma única obrigação de desempenho de acordo com o item 22(b) e a contraprestação prometida incluir valores variáveis.

Alocação com base em preço de venda individual

76. Para alocar o preço da transação a cada obrigação de desempenho com base no preço de venda individual, a entidade deve determinar o preço de venda individual no início do contrato do bem ou serviço distinto subjacente a cada obrigação de desempenho no contrato e deve alocar o preço da transação proporcionalmente a esses preços de venda individuais.

77. O preço de venda individual é o preço pelo qual a entidade venderia o bem ou o serviço prometido separadamente ao cliente. A melhor evidência do preço de venda individual é o preço observável do bem ou serviço quando a entidade vende esse bem ou serviço separadamente em circunstâncias similares e a clientes similares. O preço contratualmente declarado ou o preço de tabela do bem ou serviço pode ser (mas não se deve presumir que seja) o preço de venda individual desse bem ou serviço.

78. Se o preço de venda individual não for diretamente observável, a entidade deve estimar o preço de venda individual por valor que resulte em que a alocação do preço da transação atenda ao objetivo de alocação do item 73. Ao estimar o preço de venda individual, a entidade deve considerar todas as informações (incluindo condições de mercado, fatores específicos da entidade e informações sobre o cliente ou classe de clientes) que estejam razoavelmente disponíveis à entidade. Ao fazê-lo, a entidade deve maximizar o uso de informações observáveis e deve aplicar métodos de estimativa de forma consistente para circunstâncias similares.

79. Métodos adequados para estimar o preço de venda individual de bem ou serviço incluem, entre outros, os seguintes:

- (a) abordagem de avaliação de mercado ajustada – a entidade pode avaliar o

mercado no qual vende bens ou serviços e estimar o preço que o cliente nesse mercado estaria disposto a pagar por esses bens ou serviços. Essa abordagem pode incluir também consultar os preços dos concorrentes da entidade para bens ou serviços similares e ajustar esses preços, conforme necessário, para refletir os custos e margens da entidade;

- (b) abordagem do custo esperado mais margem – a entidade pode prever seus custos esperados para satisfazer à obrigação de desempenho e então adicionar a margem apropriada para esse bem ou serviço;
- (c) abordagem residual – a entidade pode estimar o preço de venda individual por referência ao preço de transação total menos a soma dos preços de venda individuais observáveis de outros bens ou serviços prometidos no contrato. Contudo, a entidade pode usar uma abordagem residual para estimar, de acordo com o item 78, o preço de venda individual de bem ou serviço somente se for atendido um dos seguintes critérios:
 - (i) a entidade vender o mesmo bem ou serviço a diferentes clientes (ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo) por ampla gama de valores (ou seja, o preço de venda é altamente variável porque o preço de venda individual representativo não pode ser discernido de transações passadas ou de outras evidências observáveis); ou
 - (ii) a entidade ainda não estabeleceu o preço para esse bem ou serviço e o bem ou serviço não foi vendido anteriormente de forma individual (ou seja, o preço de venda é incerto).

80. Uma combinação de métodos pode precisar ser usada para estimar os preços de venda individuais dos bens ou serviços prometidos no contrato, se dois ou mais desses bens ou serviços tiverem preços de venda individuais altamente variáveis ou incertos. Por exemplo, a entidade pode usar uma abordagem residual para estimar o preço de venda individual total para esses bens ou serviços prometidos com preços de venda individuais altamente variáveis ou incertos e então utilizar outro método para estimar os preços de venda individuais dos bens ou serviços individuais,

relativos a esse preço de venda individual total estimado, determinado pela abordagem residual. Quando a entidade utilizar uma combinação de métodos para estimar o preço de venda individual de cada bem ou serviço prometido no contrato, a entidade deve avaliar se a alocação do preço da transação por esses preços de venda individuais estimados é consistente com o objetivo de alocação do item 73 e com as exigências para a estimativa de preços de venda individuais do item 78.

Alocação de desconto

81. O cliente recebe desconto por comprar um grupo de bens ou serviços, se a soma dos preços de venda individuais desses bens ou serviços prometidos no contrato exceder a contraprestação prometida no contrato. Exceto quando a entidade tiver evidências observáveis, de acordo com o item 82, de que todo o desconto refere-se somente a uma ou mais das obrigações de desempenho do contrato, mas não a todas, a entidade deve alocar o desconto proporcionalmente a todas as obrigações de desempenho do contrato. A alocação proporcional do desconto nessas circunstâncias é uma consequência da alocação pela entidade do preço da transação a cada obrigação de desempenho com base nos preços de venda individuais dos bens ou serviços distintos subjacentes.

82. A entidade deve alocar todo o desconto a uma ou mais das obrigações de desempenho do contrato, mas não a todas, se forem atendidos todos os critérios a seguir:

- (a) a entidade vender regularmente cada bem ou serviço distinto (ou cada grupo de bens ou serviços distintos) do contrato de forma individual;
- (b) a entidade também vender regularmente de forma individual um grupo (ou grupos) de outros desses bens ou serviços distintos com desconto em relação aos preços de venda individuais dos bens ou serviços em cada grupo; e
- (c) o desconto atribuível a cada grupo de bens ou serviços descrito no item 82(b) for substancialmente o mesmo que o desconto do contrato e a análise dos bens ou serviços de cada grupo fornecer evidência observável da

obrigação de desempenho (ou obrigações de desempenho) à qual pertence todo o desconto do contrato.

83. Se todo o desconto for alocado a uma ou mais obrigações de desempenho do contrato, de acordo com o item 82, a entidade deve alocar o desconto antes de usar a abordagem residual para estimar o preço de venda individual do bem ou serviço de acordo com o item 79(c).

Alocação de contraprestação variável

84. A contraprestação variável que é prometida no contrato pode ser atribuível ao contrato inteiro ou à parte específica do contrato, como, por exemplo, qualquer das seguintes:

- (a) uma ou mais das obrigações de desempenho do contrato (por exemplo, um bônus pode depender da transferência pela entidade de bem ou serviço prometido dentro do prazo especificado), mas não a todas; ou
- (b) um ou mais dos bens ou serviços distintos prometidos, mas não a todos, em uma série de bens ou serviços distintos que fazem parte de uma única obrigação de desempenho de acordo com o item 22(b) (por exemplo, a contraprestação prometida para o segundo ano do contrato de prestação de serviços de limpeza de dois anos aumentará com base nas variações do índice de inflação especificado).

85. A entidade deve alocar um valor variável (e alterações subsequentes nesse valor) inteiramente à obrigação de desempenho ou ao bem ou serviço distinto que faz parte de uma única obrigação de desempenho de acordo com o item 22(b), se forem atendidos ambos os seguintes critérios:

- (a) os termos de pagamento variável se referirem, especificamente, aos esforços da entidade para satisfazer à obrigação de desempenho ou transferir o bem ou serviço distinto (ao resultado específico da satisfação da obrigação de desempenho ou da transferência do bem ou serviço

distinto); e

- (b) a alocação de todo o valor variável da contraprestação à obrigação de desempenho ou ao bem ou serviço distinto for consistente com o objetivo de alocação do item 73 ao considerar todas as obrigações de desempenho e termos de pagamento do contrato.

86. Os requisitos de alocação dos itens 73 a 83 devem ser aplicados para alocar o valor restante do preço da transação que não atender aos critérios do item 85.

Alterações no preço da transação

87. Após o início do contrato, o preço da transação pode mudar por várias razões, incluindo a solução de eventos incertos ou outras alterações nas circunstâncias que alterem o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca dos bens ou serviços prometidos.

88. A entidade deve alocar às obrigações de desempenho do contrato quaisquer alterações subsequentes no preço da transação da mesma forma que no início do contrato. Conseqüentemente, a entidade não deve realocar o preço da transação para refletir alterações em preços de venda individuais após o início do contrato. Valores alocados à obrigação de desempenho satisfeita devem ser reconhecidos como receita, ou como redução da receita, no período em que o preço da transação mudar.

89. A entidade deve alocar a alteração no preço de toda a transação a uma ou mais das obrigações de desempenho de bens ou serviços distintos prometidos, mas não a todas, em uma série que faz parte de uma única obrigação de desempenho, de acordo com o item 22(b), somente se forem atendidos os critérios do item 85 sobre alocação da contraprestação variável.

90. A entidade deve contabilizar a alteração no preço da transação que resultar da modificação do contrato de acordo com os itens 18 a 21. Contudo, para a alteração no preço da transação que ocorrer após a modificação do contrato, a entidade deve aplicar os itens 87 a 89 para alocar a alteração no preço da transação por qualquer das seguintes formas que for aplicável:

- (a) a entidade deve alocar a alteração no preço da transação às obrigações de desempenho identificadas no contrato antes da modificação se, e na medida em que, a alteração no preço da transação for atribuível ao valor da contraprestação variável prometido antes da modificação e a modificação for contabilizada de acordo com o item 21(a);
- (b) nos demais casos em que a modificação não tiver sido contabilizada como contrato separado, de acordo com o item 20, a entidade deve alocar a alteração no preço da transação às obrigações de desempenho do contrato modificado (ou seja, as obrigações de desempenho que se encontravam não satisfeitas ou parcialmente satisfeitas imediatamente após a modificação).

Custos do contrato

Custo incremental para obtenção de contrato

91. A entidade deve reconhecer como ativo os custos incrementais para obtenção de contrato com cliente, se a entidade espera recuperar esses custos.

92. Custo incremental para obtenção de contrato são os custos em que a entidade incorre para obter o contrato com o cliente que ela não teria incorrido, se o contrato não tivesse sido obtido (por exemplo, comissão de venda).

93. Os custos para obter o contrato, que forem incorridos independentemente da obtenção do contrato, devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, a menos que esses custos sejam expressamente cobráveis do cliente, independentemente da obtenção do contrato.

94. Como expediente prático, a entidade pode reconhecer os custos incrementais para obtenção de contrato como despesa quando incorridos, se o período de amortização do ativo que a entidade teria de outro modo reconhecido for de um ano ou menos.

Custo para cumprir o contrato

95. Se os custos incorridos no desempenho do contrato com o cliente não estiverem dentro do alcance de outra norma (por exemplo, a NBC TG 16 – Estoques

a NBC TG 27 – Ativo Imobilizado ou a NBC TG 04 – Ativo Intangível), a entidade deve reconhecer o ativo a partir dos custos incorridos para cumprir o contrato, somente se esses custos atenderem a todos os critérios a seguir:

- (a) os custos referem-se diretamente ao contrato ou ao contrato previsto que a entidade pode especificamente identificar (por exemplo, custos relativos a serviços a serem prestados de acordo com a renovação de contrato existente ou custos para projetar o ativo a ser transferido, de acordo com contrato específico que ainda não foi aprovado);
- (b) os custos geram ou aumentam recursos da entidade que serão usados para satisfazer (ou para continuar a satisfazer) a obrigações de desempenho no futuro; e
- (c) espera-se que os custos sejam recuperados.

96. Para custos incorridos no desempenho de contrato com cliente que estejam dentro do alcance de outra norma, a entidade deve contabilizar esses custos de acordo com essas outras normas.

97. Os custos que se referem diretamente ao contrato (ou ao contrato previsto específico) incluem quaisquer dos seguintes:

- (a) mão de obra direta (por exemplo, salários e ordenados de empregados que prestam os serviços prometidos diretamente ao cliente);
- (b) materiais diretos (por exemplo, suprimentos utilizados na prestação dos serviços prometidos ao cliente);
- (c) alocações de custos que se referem diretamente ao contrato ou a atividades do contrato (por exemplo, custos de gestão e supervisão do contrato, seguro e depreciação de ferramentas e equipamentos utilizados no desempenho do contrato);
- (d) custos que são expressamente cobráveis do cliente de acordo com o contrato; e
- (e) outros custos que sejam incorridos somente em razão de a entidade ter

celebrado o contrato (por exemplo, pagamentos a subcontratadas).

98. A entidade deve reconhecer os seguintes custos como despesa quando incorridos:

- (a) custos gerais e administrativos (a menos que esses custos sejam expressamente cobráveis do cliente de acordo com o contrato, hipótese em que a entidade deve avaliar esses custos de acordo com o item 97);
- (b) custos relativos a perdas de material, mão de obra ou outros recursos para cumprir o contrato que não foram refletidos no preço do contrato;
- (c) custos que se referem a obrigações de desempenho satisfeitas (ou obrigações de desempenho parcialmente satisfeitas) do contrato (ou seja, custos que se referem ao desempenho passado); e
- (d) custos em relação aos quais a entidade não pode distinguir se eles se referem a obrigações de desempenho não satisfeitas ou a obrigações de desempenho satisfeitas (ou obrigações de desempenho parcialmente satisfeitas).

Amortização e redução ao valor recuperável

99. O ativo reconhecido, de acordo com o item 91 ou 95, deve ser amortizado em base sistemática que seja consistente com a transferência ao cliente dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere. O ativo pode se referir a bens ou serviços a serem transferidos de acordo com contrato previsto específico (conforme descrito no item 95(a)).

100. A entidade deve atualizar a amortização para refletir uma alteração significativa na época esperada pela entidade de transferência ao cliente dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere. Essa alteração deve ser contabilizada como mudança na estimativa contábil de acordo com a NBC TG 23.

101. A entidade deve reconhecer a perda por redução ao valor recuperável no resultado na medida em que o valor contábil do ativo reconhecido, de acordo com o item 91 ou 95, exceda:

- (a) o valor restante da contraprestação que a entidade espera receber em troca dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere; menos
- (b) os custos que se referem diretamente ao fornecimento desses bens ou serviços e que não foram reconhecidos como despesa (ver item 97).

102. Para fins de aplicação do item 101 para determinar o valor da contraprestação que a entidade espera receber, a entidade deve utilizar os princípios para determinação do preço da transação (exceto em relação aos requisitos dos itens 56 a 58 sobre a restrição de estimativas de contraprestação variável) e deve ajustar esse valor para refletir os efeitos do risco de crédito do cliente.

103. Antes que a entidade reconheça a perda por redução ao valor recuperável para ativo reconhecido de acordo com o item 91 ou com o item 95, a entidade deve reconhecer qualquer perda por redução ao valor recuperável para ativos relacionados ao contrato que sejam reconhecidos de acordo com outra norma (por exemplo, NBC TG 16, NBC TG 27 e NBC TG 04). Após aplicar o teste de redução ao valor recuperável do item 101, a entidade deve incluir o valor contábil resultante do ativo reconhecido de acordo com o item 91 ou com o item 95 no valor contábil da unidade geradora de caixa à qual ele pertence para fins de aplicação da NBC TG 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos a essa unidade geradora de caixa.

104. A entidade deve reconhecer no resultado a reversão da totalidade ou de parte da perda por redução ao valor recuperável reconhecida anteriormente, de acordo com o item 101, quando as condições de redução ao valor recuperável deixarem de existir ou tiverem melhorado. O aumento do valor contábil do ativo não deve exceder o valor que teria sido determinado (líquido de amortização), se nenhuma perda por redução ao valor recuperável tivesse sido reconhecida anteriormente.

Apresentação

105. Quando qualquer das partes do contrato tiver concluído o desempenho, a entidade deve apresentar o contrato no balanço patrimonial como ativo de contrato ou passivo de contrato, dependendo da relação entre o desempenho pela entidade e o

pagamento pelo cliente. A entidade deve apresentar separadamente como recebível quaisquer direitos incondicionais à contraprestação.

106. Se o cliente pagar a contraprestação ou a entidade tiver direito ao valor da contraprestação que seja incondicional (ou seja, recebível), antes que a entidade transfira o bem ou serviço ao cliente, a entidade deve apresentar o contrato como passivo de contrato quando o pagamento for efetuado ou o pagamento for devido (o que ocorrer antes). Passivo de contrato é a obrigação da entidade de transferir bens ou serviços ao cliente, em relação aos quais a entidade recebeu a contraprestação do cliente ou o valor da contraprestação for devido pelo cliente.

107. Se a entidade concluir o desempenho por meio da transferência de bens ou serviços ao cliente antes que o cliente pague a contraprestação, ou antes que o pagamento seja devido, a entidade deve apresentar o contrato como ativo de contrato, excluindo quaisquer valores apresentados como recebível. Ativo de contrato é um direito da entidade à contraprestação em troca de bens ou serviços que a entidade transferiu ao cliente. A entidade deve avaliar um ativo de contrato quanto à redução ao valor recuperável de acordo com a NBC TG 48. A redução ao valor recuperável de ativo de contrato deve ser mensurada, apresentada e divulgada da mesma forma que um ativo financeiro que esteja dentro do alcance da NBC TG 48 (ver também item 113(b)).

108. Recebível é um direito da entidade à contraprestação que seja incondicional. O direito à contraprestação é considerado incondicional, se somente a passagem do tempo for exigida antes que o pagamento dessa contraprestação seja devido. Por exemplo, a entidade deve reconhecer o recebível se tiver o direito presente a pagamento ainda que esse valor possa estar sujeito à restituição no futuro. A entidade deve contabilizar o recebível de acordo com a NBC TG 48. Por ocasião do reconhecimento inicial do recebível proveniente de contrato com cliente, qualquer diferença, entre a mensuração do recebível de acordo com a NBC TG 48 e o valor correspondente da receita reconhecido, se o primeiro valor for maior que o segundo valor, deve ser apresentada como despesa (por exemplo, perda por recuperação ao valor recuperável).

109. Esta norma utiliza os termos “ativo de contrato” e “passivo de contrato”,

mas não proíbe a entidade de utilizar descrições alternativas no balanço patrimonial para esses itens. Se a entidade utilizar uma descrição alternativa para ativo de contrato, a entidade deve fornecer informações suficientes para que o usuário das demonstrações contábeis diferencie entre recebíveis e ativos de contrato.

Divulgação

110. O objetivo dos requisitos de divulgação consiste em que a entidade divulgue informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações contábeis compreenderem a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes. Para atingir esse objetivo, a entidade deve divulgar informações qualitativas e quantitativas sobre todos os itens seguintes:

- (a) seus contratos com clientes (ver itens 113 a 122);
- (b) julgamentos significativos e mudanças nos julgamentos feitos ao aplicar esta norma a esses contratos (ver itens 123 a 126); e
- (c) quaisquer ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com cliente de acordo com o item 91 ou com o item 95 (ver itens 127 e 128).

111. A entidade deve considerar o nível de detalhe necessário para atingir o objetivo de divulgação e quanta ênfase deve ser dada a cada um dos vários requisitos. A entidade deve agregar ou desagregar divulgações de modo que informações importantes não sejam obscurecidas, seja pela inclusão de grande quantidade de detalhes insignificantes ou pela agregação de itens que possuem características substancialmente diferentes.

112. A entidade não precisa divulgar informações de acordo com esta norma se tiver fornecido as informações de acordo com outra norma.

112A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita conforme conceituadas nesta norma. Todavia, a entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como, por exemplo, “Receita Bruta Tributável”, para fins

fiscais e outros. A conciliação entre os valores registrados para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação de acordo com esta norma deve ser evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis.

Contrato com cliente

113. A entidade deve divulgar todos os valores a seguir para o período de relatório a menos que esses valores sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado abrangente de acordo com outras normas:

- (a) receitas reconhecidas de contratos com clientes, as quais a entidade divulga separadamente de suas outras fontes de receitas; e
- (b) quaisquer perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas (de acordo com a NBC TG 48) sobre quaisquer recebíveis ou ativos de contrato provenientes de contratos da entidade com clientes, as quais a entidade deve divulgar separadamente das perdas por redução ao valor recuperável de outros contratos.

Desagregação da receita

114. A entidade deve desagregar receitas reconhecidas de contratos com clientes em categorias que descrevam como a natureza, o valor, a época e a incerteza das receitas dos fluxos de caixa são afetados por fatores econômicos. A entidade deve aplicar a orientação dos itens B87 a B89 ao selecionar as categorias a serem utilizadas para desagregar receitas.

115. Além disso, a entidade deve divulgar informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações contábeis compreenderem a relação entre a divulgação de receitas desagregadas (de acordo com o item 114) e informações sobre receitas que sejam divulgadas para cada segmento reportável se a entidade aplicar a NBC TC 22 – Informações por Segmento.

Saldo do contrato

116. A entidade deve divulgar todos os itens seguintes:

- (a) saldos inicial e final de recebíveis, ativos de contrato e passivos de contrato provenientes de contratos com clientes, se não forem de outro modo apresentados ou divulgados separadamente;
- (b) receitas reconhecidas no período de relatório que foram incluídas no saldo de passivos de contrato no início do período; e
- (c) receitas reconhecidas no período de relatório provenientes de obrigações de desempenho satisfeitas (ou parcialmente satisfeitas) em períodos anteriores (por exemplo, alterações no preço da transação).

117. A entidade deve explicar como a época de satisfação de suas obrigações de desempenho (ver item 119(a)) se relaciona com a época usual de pagamento (ver item 119(b)) e o efeito que esses fatores têm sobre os saldos de ativos de contrato e de passivos de contrato. A explicação fornecida pode utilizar informações qualitativas.

118. A entidade deve fornecer explicação sobre as alterações significativas nos saldos de ativos de contrato e de passivos de contrato durante o período de relatório. A explicação deve incluir informações qualitativas e quantitativas. Exemplos de alterações nos saldos de ativos de contrato e passivos de contrato da entidade incluem quaisquer dos itens seguintes:

- (a) alterações devidas à combinação de negócios;
- (b) ajustes cumulativos de receitas que afetam o ativo de contrato ou o passivo de contrato correspondente, incluindo ajustes decorrentes da alteração na medida do progresso, da alteração na estimativa do preço da transação (incluindo quaisquer alterações na avaliação de se a estimativa da contraprestação variável é restrita) ou da modificação de contrato;
- (c) redução ao valor recuperável de ativo de contrato;
- (d) alteração no prazo para que o direito à contraprestação se torne incondicional (ou seja, para que o ativo de contrato seja reclassificado como recebível); e
- (e) alteração no prazo para que a obrigação de desempenho seja satisfeita (ou seja, para o reconhecimento de receitas provenientes de passivo de

contrato).

Obrigação de desempenho

119. A entidade deve divulgar informações sobre suas obrigações de desempenho em contratos com clientes, incluindo a descrição de todos os seguintes itens:

- (a) quando a entidade normalmente satisfaz às suas obrigações de desempenho (por exemplo, por ocasião da remessa, por ocasião da entrega, conforme os serviços sejam prestados ou por ocasião da conclusão dos serviços), incluindo quando as obrigações de desempenho são satisfeitas conforme onde há o faturamento, mas não há a entrega (*bill-and-hold*);
- (b) os termos de pagamento significativos (por exemplo, se o pagamento é normalmente devido, se o contrato tem componente de financiamento significativo, se o valor da contraprestação é variável e se a estimativa da contraprestação variável é normalmente restrita de acordo com os itens 56 a 58);
- (c) a natureza dos bens ou serviços que a entidade prometeu transferir, destacando quaisquer obrigações de desempenho no sentido de providenciar que outra parte transfira bens ou serviços (ou seja, se a entidade estiver atuando como agente);
- (d) obrigações de devolução, de restituição e de outras obrigações similares; e
- (e) tipos de garantia e obrigações relacionadas.

Preço de transação alocado às obrigações de desempenho restantes

120. A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre as suas obrigações de desempenho restantes:

- (a) o valor total do preço da transação alocado às obrigações de desempenho que não se encontram satisfeitas (ou parcialmente satisfeitas) ao final do período de relatório; e

- (b) uma explicação de quando a entidade espera reconhecer como receita o valor divulgado de acordo com o item 120(a), relativamente ao qual a entidade deve divulgá-lo de uma das seguintes formas:
 - (i) em base quantitativa, utilizando as faixas de tempo que seriam as mais apropriadas para a duração das obrigações de desempenho restantes; ou
 - (ii) utilizando informações qualitativas.

121. Como expediente prático, a entidade não precisa divulgar as informações do item 120 para uma obrigação de desempenho se for atendida uma das condições a seguir:

- (a) a obrigação de desempenho for parte de contrato que possui a duração original prevista de um ano ou menos; ou
- (b) a entidade reconhecer receitas provenientes da satisfação da obrigação de desempenho de acordo com o item B16.

122. A entidade deve explicar qualitativamente se está aplicando o expediente prático do item 121 e se qualquer contraprestação proveniente de contratos com clientes não está incluída no preço da transação e, portanto, não está incluída nas informações divulgadas de acordo com o item 120. Por exemplo, a estimativa do preço da transação não deve incluir quaisquer valores estimados de contraprestação variável que sejam restritos (ver itens 56 a 58).

Julgamentos significativos na aplicação desta norma

123. A entidade deve divulgar os julgamentos, e as mudanças nos julgamentos, feitos ao aplicar esta norma que afetem significativamente a determinação do valor e época de receitas provenientes de contratos com clientes. Em particular, a entidade deve explicar os julgamentos e as mudanças nos julgamentos, utilizados para determinar ambas as seguintes informações:

- (a) época de satisfação de obrigações de desempenho (ver itens 124 e 125); e
- (b) preço da transação e valores alocados a obrigações de desempenho (ver item 126).

Determinação da época de satisfação de obrigação de desempenho

124. Para obrigações de desempenho que a entidade satisfaça ao longo do tempo, a entidade deve divulgar ambas as seguintes informações:

- (a) métodos utilizados para reconhecer receitas (por exemplo, descrição dos métodos de produto ou métodos de insumo utilizados e como esses métodos são aplicados); e
- (b) explicação do motivo pelo qual os métodos utilizados fornecem a descrição fiel da transferência de bens ou serviços.

125. Para obrigações de desempenho satisfeitas em momento específico no tempo, a entidade deve divulgar os julgamentos significativos ao avaliar quando o cliente obtém o controle de bens ou serviços prometidos.

Determinação do preço da transação e dos valores alocados a obrigações de desempenho

126. A entidade deve divulgar informações sobre métodos, informações e premissas utilizados para todas as alíneas seguintes:

- (a) determinar o preço da transação, o que inclui, entre outras coisas, estimar a contraprestação variável, ajustar a contraprestação para refletir os efeitos do valor do dinheiro no tempo e mensurar a contraprestação não monetária;
- (b) avaliar se a estimativa de contraprestação variável é restrita;
- (c) alocar o preço da transação, incluindo estimar preços de venda individuais de bens ou serviços prometidos e alocar descontos e contraprestação variável à parte específica do contrato (se aplicável); e
- (d) mensurar obrigações de devolução, de restituição e de outras obrigações

similares.

Ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir contrato com cliente

127. A entidade deve descrever ambas as seguintes informações:

- (a) julgamentos feitos ao determinar o valor dos custos incorridos para obter ou cumprir contrato com cliente (de acordo com o item 91 ou com o item 95); e
- (b) método que utiliza para determinar a amortização para cada período de relatório.

128. A entidade deve divulgar todas as seguintes informações:

- (a) saldos finais de ativos reconhecidos a partir dos custos incorridos para obter ou cumprir contrato com cliente (de acordo com o item 91 ou com o item 95), por categoria principal de ativo (por exemplo, custos para obter contratos com clientes, custos de pré-contrato e custos de formação); e
- (b) valor de amortização e de quaisquer perdas por recuperação ao valor recuperável reconhecidas no período do relatório.

Expedientes práticos

129. Se a entidade escolher utilizar o expediente prático do item 94 (sobre custos incrementais de obtenção de contrato), a entidade deve divulgar esse fato.

Esta norma entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2018.

Esta norma revoga, a partir de 1º de janeiro de 2018, as seguintes normas:

- (a) NBC TG 17, aprovada pela Resolução CFC nº 1.411/2012, publicada no *DOU*, Seção 1, de 12-11-2012;
- (b) NBC TG 30, aprovada pela Resolução CFC nº 1.412/2012, publicada no

DOU, Seção 1, de 12-11-2012;

(c) ITG 02, aprovada pela Resolução CFC nº 1.266/2009, publicada no *DOU*, Seção 1, de 24-12-2009; e

(d) ITG 11, aprovada pela Resolução CFC nº 1.264/2009, publicada no *DOU*, Seção 1, de 24-12-2009.

Vide Apêndices A e B a esta Norma que tratam da definição de termos e de orientação de aplicação da Norma.

23.3 REVISÃO DO CONTROLE INTERNO

A revisão do controle interno tem a finalidade de determinar a confiabilidade depositada no controle interno, para que se possa definir quais os procedimentos de auditoria a serem utilizados, quando serão estes aplicados e em qual extensão.

O controle interno relacionado com o resultado foi focado nas áreas do balanço patrimonial, exceto quanto ao estudo e avaliação do controle interno e testes de procedimentos que foram objeto dos Capítulos 8 e 12.

23.4 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria aplicados pelo auditor na área de resultado dividem-se basicamente em três tópicos, a saber:

- exame das contas correlatas do balanço patrimonial;
- estudo e avaliação do controle interno e teste de procedimentos; e
- estudo, análise e exame das contas de resultado.

23.4.1 Exame das contas correlatas do balanço patrimonial

O exame das contas correlatas do balanço patrimonial nada mais é do que o relacionamento harmônico do sistema contábil de partidas dobradas, cujo efeito se revela tanto no balanço quanto no resultado.

A título de exemplo, seguem alguns procedimentos ilustrativos com efeito no balanço patrimonial e no resultado:

- contas a receber por vendas;
- provisão para devedores duvidosos;
- provisão para descontos de caixa;
- receita de juros a receber;
- *cut-off* de entradas e saídas;
- contagem de estoques;
- baixa dos estoques vendidos;
- provisão para perdas com estoques;
- depreciação do imobilizado;
- provisão para juros a pagar sobre empréstimos;
- atualização monetária e variação cambial sobre empréstimos;
- equivalência sobre investimentos;
- impostos a pagar;
- salário e obrigações sociais a pagar.

23.4.2 Estudo e avaliação do controle interno e teste de procedimentos

Conforme descrito no Capítulo 12 relativo ao estudo e avaliação do controle interno e teste de procedimentos, foi enfocada a existência de três grandes ciclos que merecem a apreciação do auditor e que têm influência significativa, quer no balanço patrimonial quer no resultado, que são: ciclo de vendas, ciclo de compras e ciclo de folha. Um quarto ciclo também pode ser aqui enquadrado quando a empresa tem o custeio de sua produção, traduzido por um processo mesclado do ciclo de compras (matérias-primas, embalagens, acondicionamento etc.); da folha de pagamentos (apuração do custo efetivo da mão de obra, aplicada na produção, centros de custos etc.) e de apropriação das despesas gerais de fabricação e custos indiretos (aluguel,

luz, água, depreciação etc.).

Um estudo e avaliação do controle interno realizados de forma adequada permitem ao auditor concluir quanto à efetividade dos controles existentes, uma vez que estes tenham sido julgados satisfatórios. Definido que os controles sejam realmente adequados, o auditor pode desenhar um programa de trabalho visando à cobertura de que os controles internos vigentes são efetivos. A efetividade dos controles internos deve indicar nas fases envolvidas de cada ciclo a presteza das informações de forma conveniente ao bom andamento do trabalho e que todas as pessoas envolvidas em cada setor tenham todas as informações necessárias e em tempo hábil. Dentro de cada um dos ciclos desenvolvidos inclui-se a contabilidade que é responsável pelo registro de todas as operações que serão refletidas nas demonstrações financeiras.

O teste de procedimentos realizado de forma adequada e com uma cobertura razoável permite, portanto, que, além de se confirmar a efetividade dos controles internos, se determine também que as informações contábeis refletidas em suas demonstrações financeiras sejam adequadas, uma vez que sejam atingidos os objetivos da existência e efetividade dos controles internos e a fluidez necessária para todos os setores envolvidos e a contabilização em tempo hábil.

Para os ciclos examinados por ocasião do estudo e avaliação do controle interno e teste de procedimentos com cobertura adequada, o trabalho relativo à auditoria do resultado deveria ser complementativo observando-se, dependendo das necessidades do auditor, os seguintes itens:

- *ciclo de vendas*: análise comparativa das vendas por produtos, comportamento de mercado, análise da rentabilidade por produto, discussão com a gerência de vendas quanto às variações ou aos aspectos relevantes etc.;
- *ciclo de compras*: complementação através de exame documental para compras, caso seja necessário, e exame de compras de materiais de despesas, caso relevantes etc.;
- *ciclo de folha*: análise mensal da distribuição da folha e encargos, discussões

com a gerência sobre variações ocorridas ou aspectos relevantes etc.

23.4.3 Estudo, análise e exame das contas de resultado

Este tópico representa o estudo e a análise do comportamento das receitas, custos e despesas do período em exame e, em casos específicos, o exame documental suporte das receitas, custos e despesas contabilizados no resultado.

A título ilustrativo, seguem exemplos de procedimentos aplicáveis a este tópico:

- revisão das contas do razão para identificação de possíveis valores duvidosos ou incomuns e investigação dos itens observados;
- análise comparativa das contas de receitas, custos e despesas e investigação de variações importantes;
- análise detalhada das contas de receitas, custos e despesas para possíveis exames documentais;
- análise das vendas por produto, quanto ao comportamento de mercado; e
- análise do lucro, produto por produto, quanto à rentabilidade.

Atenção especial deve ser dada a contas que pareçam anormais, ou que muitas vezes não dispõem de suporte documental adequado, tais como: viagens, manutenção e reparos, serviços legais, serviços de terceiros, *royalties*, despesas diversas, despesas não classificadas etc.

23.5 ORIENTAÇÃO PARA AUDITORIA

O exame de auditoria praticado na área do resultado tem por finalidade atingir os objetivos previamente definidos. Conseqüentemente, o programa de auditoria deve ser criteriosamente elaborado para evitar trabalhos desnecessários ou enfoque incorreto. Durante a execução do trabalho, o auditor deve estar alerta para a possibilidade da existência de coisas importantes, porém não programadas. Caso isto ocorra, o programa original deve ser modificado para o atendimento aos passos não programados.

A seleção e a data de aplicação dos procedimentos de auditoria devem estar definidas, visando à eficiência dos controles internos existentes e à materialidade envolvida.

Quando os controles internos sobre o resultado e demais áreas que tenham influência sobre o mesmo são satisfatórios, os exames de auditoria podem ser realizados em data preliminar à do encerramento do exercício social. Para o auditor certificar-se da veracidade do saldo final, devem ser realizados procedimentos alternativos entre a data examinada e a de final do exercício social. No caso em que os controles internos tenham sido julgados inadequados, é preferível que os exames de auditoria sejam realizados na data de encerramento do exercício social.

Quando da auditoria do resultado, é conveniente que o auditor faça uma adequada reflexão dos exames já praticados, quer no balanço patrimonial, quer nos exames preliminares que envolveram o estudo e a avaliação do controle interno e teste de procedimentos, para que não sejam realizados exames em duplicidade.

Com base neste raciocínio, a conta de provisão para devedores duvidosos, por exemplo, que foi examinada na auditoria das contas a receber, não seria analisada na auditoria do resultado, pois se constituiria em duplicidade de exame. Em verdade, o único procedimento de auditoria aplicável a esta circunstância seria a amarração dos papéis de trabalhos envolvidos na auditoria das duas áreas citadas.

É conveniente que todo o trabalho de auditoria a ser realizado nas contas do resultado seja cuidadosamente planejado, pois existirão casos em que, mesmo que as contas envolvidas tenham sido analisadas, a profundidade pode não ter sido adequada. Nesse caso, o procedimento de auditoria aplicável seria o de complementação ao exame já realizado com a cobertura de valores ou saldos ainda não analisados. A título de ilustração: os juros pagos ou incorridos sobre empréstimos podem ter sido parcialmente analisados na auditoria das instituições financeiras com base nos saldos remanescentes, o que poderá não cobrir a totalidade ou a cobertura necessária desejada. Dessa forma, quando da auditoria do resultado, somente aqueles valores não examinados por ocasião da auditoria das instituições financeiras é que agora o seriam.

23.6 ANÁLISE E VERIFICAÇÃO DAS CONTAS DO RESULTADO

Ao examinar as contas de receita, custos e despesas, o auditor, via de regra, prepara uma análise da conta em exame, retroagindo nos registros contábeis, com o intuito de exigir as provas documentais adequadas e os lançamentos detalhados.

De posse da documentação comprobatória, seu exame é feito em profundidade, de forma a determinar que as operações tenham sido adequadamente autorizadas, que tenham sido obedecidos os princípios contábeis e que sejam normais em relação à companhia.

Como se pode notar, o auditor deve dispor de suficiente conhecimento dos controles internos daquela companhia para distinguir que as autorizações tenham sido adequadas e normais, e dispor de conhecimentos contábeis para julgar o correto lançamento contábil e a operação em si.

As contas de receitas e despesas são examinadas por amostragem e, como regra geral, antes de ser feito o exame documental é recomendável que o auditor faça uma leitura do razão para determinar a existência de itens anormais ou que lhe chamem a atenção.

23.7 EXEMPLO PRÁTICO

Jogo final de papéis de trabalho após cumpridos todos os procedimentos do programa de trabalho, exceto quanto ao encerramento do trabalho, que está contido no Capítulo 25.

Programa de trabalho – Anexo 1.

1-M – Lançamentos de ajuste e/ou reclassificação – Anexo 2.

M – Balancete de Trabalho – Resultado – Anexo 3.

M-1 – Vendas – Anexo 4.

M-2 – Custo das vendas – Anexo 5.

M2-1 – Custo não absorvido na produção – Anexo 6.

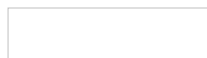
M2-2 – Distribuição da folha de pagamento – Anexo 7.

- M-3 – Despesas de vendas – Anexo 8.
- M-4 – Despesas administrativas – Anexo 9.
- M-5 – Despesas financeiras – Anexo 10.

ANEXO 1

Cia. Bronze
Resultado
31-12-X2

<i>Programa de Trabalho</i>	<i>Tempo Estimado</i>	<i>Ref.</i>	<i>Indicação dos Exames</i>
I – OBJETIVOS DE AUDITORIA			
1. Receitas, custos e despesas atribuíveis ao período estão devidamente comprovados e contabilizados.			
2. As receitas, custos e despesas não atribuíveis ao período e que beneficiam exercícios futuros estão corretamente diferidos.			



Custo das vendas

6. Obtenha o demonstrativo comparativo do custo das vendas e:
- a) confira os saldos de X1 com os papéis do ano anterior;
 - b) confira os saldos de X2 com o razão;
 - c) some integralmente;
 - d) confronte o custo das vendas por produto com o mapa de apropriação dos produtos vendidos; e
 - e) efetue as referências aplicáveis às folhas subsidiárias, à área de estoques e à folha mestra.
7. Cruze referência com os trabalhos realizados na área de estoques e no estudo e avaliação dos controles internos do ciclo de compras e folha.

1

M-2
(Anexo 5)

✓

✓

†

✗

Ref.
Nota

Custo não absorvido na produção

8. Obtenha a composição dos custos não absorvidos na produção e
- a) some integralmente;
 - b) confronte os saldos com o razão;
 - c) cruze referências com as folhas de trabalho aplicáveis ao resultado e as contas patrimoniais;
 - d) determine a correta apuração do custo das vendas.
9. Examine a razoabilidade da mão de obra direta apropriada aos estoques e a custo das vendas.
10. Determine a razoabilidade das despesas gerais de fabricação apropriadas ao exercício.

-

M2-1
(Anexo 6)

†

✓

Ref.
Apuração do
custo das
vendas
Cálculo da
MOD

2

M2-1
(Anexo 6)

1

M2-1
(Anexo 6)
1-M
(Anexo 2)

✓ ⊗ ✗ ✓ ✗ ✗
Despesas
gerais
de fabricação
Nº 1

Distribuição da folha de pagamento

11. Obtenha a distribuição da folha de pagamento mensal entre salários e encargos sociais e:
- a) some integralmente;
 - b) confronte com a distribuição contábil da folha de pagamento;
 - c) confira os honorários de diretoria com a ata de reunião da diretoria;
 - d) calcule os encargos sociais incidentes sobre salários e ordenados conforme legislação vigente; e
 - e) efetue as referências aplicáveis.
12. Discuta qualquer variação que lhe pareça anormal na distribuição da folha de pagamento.
13. Relacione os trabalhos realizados no estudo e avaliação dos controles internos do ciclo da folha.

2

M2-2
(Anexo 7)

†

✓

✗

⊗
Ref.

1/2

M2-2
(Anexo 7)

Nota 1

-

M2-2
(Anexo 7)

Nota 2

Despesas de vendas

14. Obtenha o demonstrativo comparativo das despesas de vendas e: a) confira os saldos de X1 com os papéis de trabalho do ano anterior; b) confira os saldos de X2 com o razão; c) some integralmente; e d) efetue as referências aplicáveis às contas patrimoniais examinadas e à folha mestra.	1	M-3 (Anexo 8)	✓ ✓ †
15. Efetue o cálculo das comissões sobre vendas realizadas no exercício.	1/2	M-3 (Anexo 8)	Ref. Cálculo das comissões
16. Para as contas não examinadas, percorra visualmente as fichas do razão e determine a necessidade de exame documental.	2	1-M (Anexo 2) M-3 (Anexo 8)	Nº 2 ✓ ✓ (a) Nota

Despesas administrativas

17. Obtenha o demonstrativo comparativo das despesas administrativas e: a) confira os saldos de X1 com os papéis de trabalho do ano anterior; b) confira os saldos de X2 com o razão; c) some integralmente; e d) efetue as referências aplicáveis às contas examinadas e à folha mestra.	1	M-4 (Anexo 9)	✓ ✓ †
18. Efetue o cálculo das despesas de PIS com base nas vendas do ano.	–	M-4 (Anexo 9)	Ref. Cálculo do PIS
19. Para as contas não examinadas, percorra visualmente as fichas do razão e determine a necessidade de exame documental.	2	M-4 (Anexo 9)	✗ ^ ✓ Nota

Despesas financeiras

20. Obtenha o demonstrativo comparativo das despesas financeiras e: a) confira os saldos de X1 com os papéis de trabalho do ano anterior; b) confira os saldos de X2 com o razão; c) some integralmente; e d) efetue as referências aplicáveis às contas patrimoniais examinadas e a folha mestra.	1/2	M-5 (Anexo 10)	✓ ✓ †
21. Para as contas não examinadas, percorra visualmente as fichas de razão e determine a necessidade de exame documental.	1/2	M-5 (Anexo 10)	Ref. Nota

<i>Geral</i>			
22. Revise seu trabalho verificando que este contém todas as evidências necessárias e que todos os objetivos de auditoria foram cumpridos.	1	-	-
23. Revisão do supervisor.	2	-	Revisão
24. Revisão do gerente.	2	-	Aprovação
<i>Encerramento do trabalho</i>			
25. Discussão com o cliente quanto aos lançamentos de ajustes e/ou reclassificações apurados no transcorrer do trabalho.	1		
26. Discussão com o cliente quanto aos pontos de recomendação apurados no transcorrer do trabalho.	1		
27. Cálculo do imposto de renda final.	1		
28. Conclusão atendendo aos objetivos da área.	1		

A. Reis

FEITO

Will

REVISADO

F. Geraldo

APROVADO

Cia. Bronze
Lançamentos de ajuste e/ou reclassificação
31-12-X2

1-M

<i>Nº</i>	<i>Ref.</i>	<i>Descrição</i>	<i>Ativo</i> <i>D (C)</i>	<i>Passivo</i> <i>(D) C</i>	<i>Resultado</i> <i>(D) C</i>
1	M2-1	<i>Produtos acabados</i>	43.776		
		<i>Produtos em processo</i>	15.504		
		<i>a Custos não absorvidos na prod.</i>			59.280
		<i>Diferença de absorção de taxa de</i> <i>despesas gerais de fabricação</i>			
2	M-3	<i>Comissões sobre vendas</i>			(30.260)
		<i>a Outras contas a pagar</i>		30.260	
		<i>Comissões sobre vendas de</i> <i>dezembro não provisionadas</i>			
3	M-4	<i>Despesas não operacionais</i>			(16.500)
		<i>a Despesas administrativas</i>			16.500
		<i>Reclassificação do prejuízo</i> <i>obtido na baixa do imobilizado</i>			

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	14-2-X3	Will	15-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

Cia. Bronze
Balancete de trabalho – Resultado
31-12-X2

M

Descrição	Ref.	Saldo		Ajustes		Saldo Ajustado
		31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
Vendas líquidas	M-1	4.664.940	7.627.240			
Custos das vendas	M-2	(2.379.120)	(3.565.820)			
Lucro bruto		2.285.820	4.061.420			
		†	†			
Despesas de vendas	M-3	(534.000)	(1.093.110)			
Despesas administrativas	M-4	(905.000)	(1.789.350)			
Despesas financeiras	M-5	(196.420)	(253.870)			
Lucro operacional		650.400	925.090			
		†	†			
Rendas não operacionais		-	-			
Lucro antes do imposto de renda		650.400	925.690			
		†	†			
Provisão para imposto de renda		(200.000)	(232.140)			
Lucro líquido	L	450.400	692.950			
		†	†			

✓ Conforme balancete do Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3	Will	15-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

Cia. Bronze
Vendas
31-12-X2

M-1

Conta Razão	Descrição	Ref.	31-12-X1			31-12-X2			Ajustes		Saldo Ajustado	Composição das vendas	
			Quantidade	Médio	Valor	Quantidade	Médio	Valor	Débito	Crédito		Mês	Valor
			↘	↘	↘	↗	↗	↗				Jan.	616.120
3110	Produto A		1.510	780	1.177.800	1.821	1.050	1.911.800				Fev.	560.200
3120	Produto B		1.670	910	1.519.700	2.420	1.225	2.964.500				Mar.	580.400
3130	Produto B Produto D		1.720	1.360	2.339.200	2.050	1.837	3.765.850				Abr.	600.300
3140			5.640	75	423.000	2.084	100	208.470				Maió	602.400
												Jun.	650.600
3100	Vendas brutas		10.540	518	5.459.700	8.375	1.057	8.850.620				Jul.	750.100
3150	ICM sobre vendas		-	-	(445.876)	-	-	(704.990)				Ago.	780.700
3160	IPI sobre vendas		-	-	(318.484)	-	-	(503.564)				Set.	850.200
3170	Abatimentos e devoluções		-	-	(30.400)	-	-	(14.826)				Out.	900.600
	Vendas líquidas	M	10.540	442	4.664.940	8.375	911	7.627.240				Nov.	950.400
			⊥		⊥	⊥	⊥	⊥				Dez.	1.008.600
													① 8.850.620

Cálculo do ICM e IPI

Vendas do ano	①	8.850.620
Compras do ano		2.136.428
Valor base		6.714.192
Alíquota ICM 10,5% ↗	②	704.990
Alíquota IPI 7,5%	③	503.563

Discussão com a gerência de vendas

- O incremento das quantidades vendidas dos produtos A, B e C deveu-se à introdução no mercado metalúrgico a partir de julho de X2 (vide composição mensal das vendas) um ramo até então não muito explorado pela Cia. Bronze, e com a obtenção dos novos clientes José da Silva Ltda., Zebedeu e Cia. Ltda. e Fulano e Sicrano S.A.
 - O acréscimo ao preço de venda deveu-se à obtenção de um aumento junto ao órgão oficial responsável em média de 35% conforme pude constatar, e que é razoável pelo demonstrativo de preço médio acima.
 - O decréscimo ocorrido quantitativamente do produto D é resultante da desativação do Produto Alpha produzido por Máquinas Pesadas Ltda., na qual o produto D destina-se como componente. Vide exames efetuados na área de estoques wp C-2.
- Nota: Por ocasião dos exames preliminares, efetuamos o estudo e avaliação dos controles internos e teste de procedimentos relativos ao ciclo de vendas, cujo resultado foi satisfatório.

A. Reis

- ↗ Conforme portaria examinada.
- ⊙ Conforme wp M2-1.
- ↖ Conferido com o mapa de contabilização das vendas constatando ser adequado por venda de produto.
- ↘ Conferido com o mapa de vendas por produto.
- ✓ Conferido com o Razão.
- ↗ Conforme wps do ano anterior.
- ⊥ Somado.
- ↗ Calculado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	14-2-X3	Will	15-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

Cia. Bronze
Custo das Vendas
31-12-X2

M-2

Conta	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
3210	Produto A		✓	✓			
			323.340	477.950			
3220	Produto B						
			486.700	918.995			
3230	Produto C						
			788.720	1.205.072			
3240	Produto D						
			230.796	113.745			
		M2-1	1.829.556	2.715.762			
3250	Ajustes de inventário	C-1	(45.600)	(33.444)			
3260	Custos de inventário		36.071	73.176			
3270	Custos não absorvidos na produção	M2-1					
			559.093	810.326			
		M	2.379.120	3.565.820			
			†	†			

- Notas: 1. Efetuamos a contagem de estoques nas datas de 31-12-X1 e 31-12-X2 e efetuamos o follow-up.
 2. Procedemos ao cut-off de entradas e saídas nas datas de 31-12-X1 e 31-12-X2 e o follow-up de contabilização.
 3. Examinamos a avaliação procedida pela companhia com relação aos produtos em estoque.
 4. Por ocasião dos exames preliminares, efetuamos o estudo e avaliação dos controles e testes de procedimentos relativos ao ciclo de compras e ciclo da folha cujo resultado foi satisfatório.

A. Reis

✓ Conferido com o mapa de apropriação dos produtos vendidos.

✓ Conferido com o Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	14-2-X3	Will	15-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

Cia. Bronze
Custos não absorvidos na produção
31-12-X2

M2-1

Conta Razão	Descrição	Ref.	Valor	Cálculo da MOD	Valor	Horas
3271	Compras de matérias-primas		2.136.428 ✓	Estoque inicial	168.000 ✓	28.000 ✓
3272	Mão de obra direta			MOD do ano	② 1.129.800	188.300 ✓
1	Salários e ordenados	M2-2	720.000	Estoque final	③ (312.000)	(52.000) ④
2	Encargos sociais		216.000	MOD no custo das vendas	<u>985.800</u>	<u>164.300</u>
3	Férias		120.400	Vendas do ano	↑	↑
4	Horas extras		16.800	Produto A 1.821 pç x 20 H	218.520 ✓	36.420 ✓
5	Outros		56.600	Produto B 2.420 pç x 30 H	435.600 ✓	72.600 ✓
		②	<u>1.129.800</u>	Produto C 2.050 pç x 20 H	246.000 ✓	41.000 ✓
3273	Despesas gerais de fabricação		↑	Produto D 2.084 pç x 1 H	12.504 ✓	2.084 ✓
1	Supervisão	M2-2	180.000	Custos de inventário	M-2 <u>73.176</u> ✓	<u>12.196</u> ✗
2	Encargos sociais		54.000		<u>985.800</u>	<u>164.300</u>
3	Férias		36.400		↑	↑
4	Materiais de manutenção e reparos		52.600			
5	Limpeza	G-4	16.420			
6	Depreciações	D	124.790	MOD contida no estoque final		
7	Imposto predial		23.010	Produto Acabado ✗ ✗ Processo ✗ ✗ Total		
8	Água	E-2	59.300	A 480 x 20 H 100 x 80% x 20 H	11.200 ✓	
9	Energia elétrica	M2-2	138.370	B 480 x 30 H 500 x 60% x 30 H	34.200 ✓	
10	Controle de qualidade	D	66.000	C 120 x 20 H 300 x 50% x 20 H	5.400 ✓	
11	Seguros		32.000	D 1.200 x 1 H -	<u>1.200</u>	
		⑤	<u>782.890</u>		④ <u>52.000</u>	③ 312.000 ✓
	Total dos custos de fabricação		4.049.118		↑	
3279	Transferências	M-2	① (3.238.792)			
3270	Custos não absorvidos na produção		<u>810.326</u>			

✓ Calculado.

✗ Conforme wp C.

✓ Conferido com o Razão.

✗ Obtido do wps C-2 e C-3.

✗ Obtido no wp M-1.

✓ Conforme wps do ano anterior.

✓ Conferido com os apontamentos de MOD.

✗ Conforme teste de avaliação efetuado na área C.

✗ Calculado a \$ 6 por H conforme folha de pagamento examinada

↑ Somado.

Apuração do custo das vendas

Estoque inicial

Custos adicionais

Estoque final

Custo das vendas

926.300 ✗

① 3.238.792

(1.449.330) ✗

2.715.762

↑

Despesas Gerais de Fabricação

DGF ⑤ 782.890

MOD ② 1.129.800 = 69% ✓

Estoque final de MOD

DGF 69%

Apropriado pela Cia. a 50%

Ajuste n° 1 no wp 1-M.

③ 312.000

215.280 ✓

156.000 ✓

59.280

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	14-2-X3	Will	15-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

Cia. Bronze
Distribuição da Folha de Pagamento
31-12-X2

ANEXO 7

M2-2

Mês	Salários e Ordenados					Encargos Sociais					
	Fabricação				Administração		Fabricação				Administ.
	MOD	Supervisão	Cont. Qual.	Vendas	Diretoria	Vendas	MOD	Supervisão	Cont. Qual.	Vendas	
Jan.	✓ 30.000	✓ 10.000	✓ -	✓ 25.000	✓ x 40.000	✓ 38.000	✓ 9.000	✓ 3.000	✓ -	✓ 7.500	✓ 11.400
Fev.	30.000	10.000	-	25.000	40.000	38.000	9.000	3.000	-	7.500	11.400
Mar.	30.000	10.000	-	25.000	40.000	38.000	9.000	3.000	-	7.500	11.400
Abr.	30.000	10.000	-	25.000	40.000	38.000	9.000	3.000	-	7.500	11.400
Mai	30.000	10.000	-	25.000	40.000	38.000	9.000	3.000	-	7.500	11.400
Jun.	30.000	10.000	-	25.000	40.000	38.000	9.000	3.000	-	7.500	11.400
Jul.	90.000	10.000	8.500	27.250	50.000	38.000	27.000	3.000	2.500	8.175	11.400
Ago.	90.000	10.000	8.500	27.250	50.000	38.000	27.000	3.000	2.500	8.175	11.400
Set.	90.000	20.000	8.500	27.250	50.000	38.000	27.000	6.000	2.500	8.175	11.400
Out.	90.000	20.000	8.500	27.250	50.000	38.000	27.000	6.000	2.500	8.175	11.400
Nov.	90.000	30.000	8.500	31.500	50.000	50.000	27.000	9.000	2.500	9.450	15.000
Dez.	90.000	30.000	8.500	31.500	50.000	50.000	27.000	9.000	2.500	9.450	15.000
	720.000	180.000	① 51.000	322.000	540.000	480.000	216.000	⑤ 54.000	② 15.000	96.600	144.000
	M2-1 †	M2-1 †	†	M-3 †	M-4 †	M-4 †	M2-1 †	M2-1 †	†	M-3 †	M-4 †
			① 51.000								
			② 15.000								
			<u>66.000</u>								
			†								

Notas: 1. As variações ocorridas na folha de pagamento deveram-se basicamente ao acréscimo do número de empregados, motivado pelo aumento ocorrido nas vendas do exercício.

2. Por ocasião dos exames preliminares, efetuamos o estudo e avaliação dos controles internos e o teste de procedimentos relativos ao ciclo da folha cujo resultado foi satisfatório. A. Reis

⊗ Calculado a 30% do valor sobre salários e ordenados conforme legislação vigente e não incidentes sobre remuneração da diretoria.

x Conforme ata de reunião da diretoria examinada.

✓ Conferido com a distribuição contábil da folha de pagamento.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	14-2-X3	Will	15-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

Cia. Bronze
Despesas de Vendas
31-12-X2

ANEXO 8

M-3

Conta Razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo Ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
3302	Salários e ordenados	M2-2	124.000	322.000			
3303	Encargos sociais		37.200	96.600			
3304	Férias		18.000	62.300			
3305	Comissões sobre vendas	①	163.790	235.260			
3306	Depreciações	G-4	35.420	49.920			
3307	Materiais de escritório		18.700	27.840			
3308	Manutenção e conservação		20.470	25.290			
3309	Viagens		17.200	39.800			
3310	Condução		17.220	34.020			
3311	Água		10.000	23.720			
3312	Reproduções		9.200	28.500			
3313	Energia elétrica	E-2	14.320	55.350			
3314	Devedores duvidosos	B-3	2.300	4.420			
3315	Seguros		8.800	12.800			
3316	Imposto predial	D	6.000	9.200			
3318	Telefones		16.200	23.000			
3319	Legais		6.100	12.890			
3320	Outras despesas		9.080	10.200			
3322	Propaganda		-	20.000			
		M	534.000	1.093.110			

Cálculo das comissões

Vendas do ano	8.850.620	✗
Percentual de comissão	3%	
Comissão devida	265.520	✓
Conforme Cia.	① 235.260	
Diferença	② 30.260	

② A diferença é proveniente das vendas realizadas em dezembro e não provisionadas pela companhia, uma vez que são pagas no exercício seguinte. Vide ponto de ajuste nº 2 no wp 1-M.

Nota: Para as contas não examinadas percorri visualmente o Razão, observando tratarem-se de despesas normais e habituais não constatando anormalidades que determinassem o exame documental.

A. Reis

- ✓ Conforme wp M-1.
- ✓ Conferido com o Razão.
- ✓ Conforme wps do ano anterior.

✓ Calculado.
† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	14-2-X3	Will	15-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

Cia. Bronze
Despesas Administrativas
31-12-X2

ANEXO 9

M-4

Conta Razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo Ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
3401	Honorários de diretoria	M2-2	360.000	540.000			
3402	Salários e ordenados		180.000	480.000			
3403	Encargos sociais		54.000	144.000			
3404	Férias		36.000	96.000			
3406	Depreciações	G-4	53.100	74.880			
3407	Materiais de escritório		28.412	46.220			
3408	Manutenção e conservação		11.800	19.560			
3409	Viagens		18.200	36.800			
3411	Água		15.000	35.580			
3412	Reproduções		9.800	17.600			
3413	Energia elétrica	E-2	21.540	83.020			
3414	Anúncios e publicações		5.000	13.400			
3415	Seguros	D	13.200	19.200			
3416	Imposto predial		9.000	13.810			
3417	(Lucro) Prejuízo na venda de Imobilizado						
3418	Telefones	G-2	-	16.500			
3419	Legais		16.200	23.000			
3420	Outras despesas		8.400	11.000			
3421	Auditoria		4.400	12.400			
3423	PIS		20.000	40.000			
		①	40.948	66.380			
		M	905.000	1.789.350			

Cálculo do PIS

Vendas do ano	8.850.620	✗
Alíquota de PIS	0,75%	∧
Cálculo	66.380	✓

Nota: Para as contas não examinadas percorri visualmente o Razão, constatando que as despesas são normais e não encontrei nenhum item estranho que determinasse a necessidade de exame documental. A. Reis

ⓐ Valor indevidamente classificado como despesas administrativas. Vide ponto de reclassificação nº 3 no wp 1-M.

- ✗ Conforme wp M-1.
- ✓ Conferido com o Razão.
- ∧ Conforme wps do ano anterior.
- ✓ Calculado.
- ∧ Conforme legislação vigente.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	14-2-X3	Will	15-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

Cia. Bronze
Despesas Financeiras
31-12-X2

M-5

Conta Razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo Ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
3500	Despesas financeiras		✓	✓			
3510	Despesas bancárias		36.200	54.300			
3520	Despesa juros sobre empréstimos	H-2	38.400	48.690			
3530	Despesa desconto de duplicatas		22.600	26.680			
3540	Atualização monetária sobre empréstimos	H	103.000	124.200			
			200.120	253.870			
3600	Receitas financeiras		(4.000)	-			
		M	196.420	253.870			
3700	Rendas não operacionais		- †	- †			

Nota: Para as contas não examinadas percorri visualmente o Razão, constatando que as despesas eram normais e nada foi observado que necessitasse exame documental. A. Reis

- ✓ Conferido com o Razão.
- ✓ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	14-2-X3	Will	15-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

¹ O termo “obrigação de desempenho” nesta norma diz respeito à obrigação da entidade vendedora desempenhar sua obrigação de repassar o controle do bem ou serviço à entidade compradora.

A large, light gray magnifying glass icon is centered on the page. The text "Parte V" is written inside the circular lens of the magnifying glass.

Parte V

FINALIZAÇÃO DA AUDITORIA



Eventos Subsequentes

24.1 OBJETIVOS DE AUDITORIA

Os objetivos de auditoria aplicáveis aos eventos subsequentes à data do encerramento das demonstrações consistem em determinar a necessidade de possíveis divulgações quer no parecer do auditor, quer em notas explicativas às demonstrações contábeis por eventos materiais não contabilizados ou por ocorrências que precisam ser reveladas para o bom entendimento das mesmas demonstrações.

24.2 NORMAS E PROCEDIMENTOS DE CONTABILIDADE

A Resolução NBC TG 24 (R1), aprovada em 11-12-2013, que dispõe sobre Evento Subsequente como segue:

I – Objetivo

1. O objetivo desta Norma é determinar:

- a) quando a entidade deve ajustar suas demonstrações contábeis com respeito a eventos subsequentes ao período contábil a que se referem essas demonstrações; e
- b) as informações que a entidade deve divulgar sobre a data em que é concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis e sobre os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem essas

demonstrações.

Esta Norma também estabelece que a entidade não deve elaborar suas demonstrações contábeis segundo o pressuposto da continuidade se os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

II – Alcance

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização e divulgação de eventos subsequentes ao período a que se referem as demonstrações contábeis.

III – Definições

3. Os termos abaixo são usados nesta Norma com os seguintes significados:

Evento subsequente ao período a que se referem as demonstrações contábeis é aquele evento, favorável ou desfavorável, que ocorre entre a data final do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data na qual é autorizada a emissão dessas demonstrações. Dois tipos de eventos podem ser identificados:

- a) os que evidenciam condições que já existiam na data final do período a que se referem as demonstrações contábeis (evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações que originam ajustes);
- b) os que são indicadores de condições que surgiram subsequentemente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis (evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações que não originam ajustes).

4. O processo envolvido na autorização da emissão das demonstrações contábeis varia dependendo da estrutura da administração, das exigências legais e estatutárias, bem como dos procedimentos seguidos na preparação e na finalização dessas demonstrações.

5. Em algumas circunstâncias, as entidades têm que submeter suas demonstrações

contábeis à aprovação de seus acionistas após sua emissão. Em tais casos, consideram-se as demonstrações contábeis como autorizadas para emissão na data da emissão e não na data em que os acionistas aprovam as demonstrações.

Exemplo:

A administração da entidade conclui, em 28 de fevereiro de 20x2, a sua minuta das demonstrações contábeis referentes ao período contábil encerrado em 31 de dezembro de 20x1. Em 18 de março de 20x2, a diretoria examina as demonstrações e autoriza a sua emissão. A entidade anuncia, em 19 de março de 20x2, o seu lucro e outras informações financeiras selecionadas. As demonstrações contábeis são disponibilizadas aos acionistas e a outras partes interessadas em 31 de março de 20x2. Os acionistas aprovam as demonstrações contábeis na sua reunião anual em 30 de abril de 20x2, e as demonstrações contábeis aprovadas são em seguida encaminhadas para registro no órgão competente em 17 de maio de 20x2.

As demonstrações contábeis são autorizadas para emissão em 18 de março de 20x2 (data da autorização da diretoria para emissão).

6. Em alguns casos, exige-se que a administração da entidade submeta suas demonstrações contábeis à aprovação do conselho de administração e/ou conselho fiscal e/ou comitê de auditoria (formados apenas por não executivos), se houver. Em tais casos, consideram-se as demonstrações contábeis autorizadas para emissão quando a administração autoriza sua apresentação a esse conselho e/ou comitê.

Exemplo:

Em 18 de março de 20x2, a diretoria executiva da entidade autoriza a emissão de demonstrações contábeis para o seu conselho. O conselho é constituído exclusivamente por não executivos e pode incluir representantes de empregados e de outros interessados. O conselho aprova as demonstrações contábeis em 26 de março de 20x2. As demonstrações contábeis são disponibilizadas aos acionistas e a outras partes interessadas em 31 de março de 20x2. Os acionistas aprovam as demonstrações contábeis na sua reunião anual em 30 de abril de 20x2, e as demonstrações contábeis

são encaminhadas para registro no órgão competente em 17 de maio de 20x2.

As demonstrações contábeis são autorizadas para emissão em 18 de março de 20x2 (data da autorização da administração para submissão das demonstrações à apreciação do conselho).

7. Eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis incluem todos os eventos ocorridos até a data em que é concedida a autorização para a emissão das demonstrações contábeis, mesmo que esses acontecimentos ocorram após o anúncio público de lucros ou de outra informação financeira selecionada.

IV – Reconhecimento e mensuração

A. Evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que originam ajustes

8. A entidade deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis para que reflitam os eventos subsequentes que evidenciem condições que já existiam na data final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

9. A seguir são apresentados exemplos de eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que exigem que a entidade ajuste os valores reconhecidos em suas demonstrações ou reconheça itens que não tenham sido previamente reconhecidos:

- a) decisão ou pagamento em processo judicial após o final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, confirmando que a entidade já tinha a obrigação presente ao final daquele período contábil. A entidade deve ajustar qualquer provisão relacionada ao processo anteriormente reconhecida de acordo com a NBC TG 25 – Provisões, Passivo Contingentes e Ativos Contingentes ou registrar nova provisão. A entidade não divulga meramente um passivo contingente porque a decisão proporciona provas adicionais que seriam consideradas de acordo com o item 16 da NBC TG 25;

- b) obtenção de informação após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, indicando que um ativo estava desvalorizado ao final daquele período contábil ou que o montante da perda por desvalorização previamente reconhecida em relação àquele ativo precisa ser ajustado. Por exemplo:
 - i) falência de cliente ocorrida após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis normalmente confirma que já existia um prejuízo na conta a receber ao final daquele período, e que a entidade precisa ajustar o valor contábil da conta a receber; e
 - ii) venda de estoque após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis pode proporcionar evidência sobre o valor de realização líquido desses estoques ao final daquele período;
- c) determinação, após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, do custo de ativos comprados ou do valor de ativos recebidos em troca de ativos vendidos antes do final daquele período;
- d) determinação, após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, do valor referente ao pagamento de participação nos lucros ou referente às gratificações, no caso de a entidade ter, ao final do período a que se referem as demonstrações, uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em decorrência de eventos ocorridos antes daquela data (ver a NBC TG 33 sobre Benefícios a Empregados); e
- e) descoberta de fraude ou erros que mostram que as demonstrações contábeis estavam incorretas.

B. Evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes

10. A entidade não deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis por eventos subsequentes que são indicadores de condições que surgiram após o período contábil a que se referem as demonstrações.

11. Um exemplo de evento subsequente ao período contábil a que se referem as

demonstrações contábeis que não origina ajustes é o declínio do valor de mercado de investimentos ocorrido no período compreendido entre o final do período contábil a que se referem as demonstrações e a data de autorização de emissão dessas demonstrações. O declínio do valor justo não se relaciona normalmente à condição dos investimentos no final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, mas reflete circunstâncias que surgiram no período seguinte. Portanto, a entidade não ajusta os valores reconhecidos para os investimentos em suas demonstrações contábeis. Igualmente, a entidade não atualiza os valores divulgados para os investimentos na data do balanço, embora possa necessitar dar divulgação adicional conforme o item 21.

C. Dividendos

12. Se a entidade declarar dividendos aos detentores de instrumentos de patrimônio (como definido na NBC TG 39 sobre Instrumentos Financeiros Apresentação) após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade não deve reconhecer esses dividendos como passivo ao final daquele período.

13. Se forem declarados dividendos após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, mas antes da data da autorização de emissão dessas demonstrações esses dividendos não devem ser reconhecidos como passivo ao final daquele período, em virtude de não atenderem aos critérios de obrigação presente na data das demonstrações contábeis como definido na NBC TG 25 – Provisões Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Tais dividendos devem ser divulgados nas notas explicativas em conformidade com a NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

V – Continuidade

14. A entidade não deve elaborar suas demonstrações contábeis com base no pressuposto de continuidade se sua administração determinar após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que pretende liquidar a entidade, ou

deixar de operar ou que não tem alternativa realista senão fazê-lo.

15. A deterioração dos resultados operacionais e da situação financeira após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis pode indicar a necessidade de considerar se o pressuposto da continuidade ainda é apropriado. Se o pressuposto da continuidade não for mais apropriado, o efeito é tão profundo que esta Norma requer uma mudança fundamental nos critérios contábeis adotados, em vez de apenas um ajuste dos valores reconhecidos pelos critérios originais.

16. A NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis especifica as divulgações exigidas se:

- a) as demonstrações contábeis não forem elaboradas com base no pressuposto de continuidade; ou
- b) a administração estiver ciente de incertezas relacionadas a eventos ou condições que possam gerar dúvidas significativas sobre a capacidade de a sociedade continuar em operação. Os eventos e as condições que requerem divulgação podem surgir após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

VI – Divulgação

Data de autorização para emissão

17. A entidade deve divulgar a data em que foi concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis e quem forneceu tal autorização. Se os sócios da entidade ou outros tiverem o poder de alterar as demonstrações contábeis após sua emissão, a entidade deve divulgar esse fato.

18. É importante que os usuários saibam quando foi autorizada a emissão das demonstrações contábeis, já que elas não refletem eventos posteriores a essa data.

A – Atualização da divulgação sobre condições existentes ao final do período a que se referem as demonstrações contábeis

19. Se a entidade, após o período a que se referem as demonstrações contábeis,

receber informações sobre condições que existiam até aquela data, deve atualizar a divulgação que se relaciona a essas condições, à luz das novas informações.

20. Em alguns casos, a entidade precisa atualizar a divulgação de suas demonstrações contábeis de modo que reflitam as informações recebidas após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, mesmo quando as informações não afetam os valores reconhecidos nessas demonstrações. Um exemplo da necessidade de atualização de divulgação é quando fica disponível, após o período contábil a que se referem as demonstrações, evidência de contingência passiva que existia ao final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis. Além de considerar se deve reconhecer ou modificar uma provisão com base na NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, a entidade deve atualizar sua divulgação sobre a contingência passiva à luz daquela evidência.

B –Evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes

21. Se os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis são significativos, mas não originam ajustes, sua não divulgação pode influenciar as decisões econômicas a serem tomadas pelos usuários com base nessas demonstrações. Conseqüentemente, a entidade deve divulgar as seguintes informações para cada categoria significativa de eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes:

- a) a natureza do evento;
- b) a estimativa de seu efeito financeiro ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.

22. A seguir, estão relacionados exemplos de eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes, os quais normalmente resultam em divulgação:

- a) combinação de negócios importante após o período contábil a que se refere

as demonstrações contábeis (a NBC TG 15 – Combinação de Negócio exige divulgação específica em tais casos) ou a alienação de uma subsidiária importante;

- b) anúncio de plano para descontinuar uma operação;
- c) compras importantes de ativos, classificação de ativos como mantidos para venda de acordo com a NBC TG 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, outras alienações de ativos ou desapropriações de ativos importantes pelo governo;
- d) destruição por incêndio de instalação de produção importante após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis;
- e) anúncio ou início da implementação de reestruturação importante (ver a NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes);
- f) transações importantes, efetivas e potenciais, envolvendo ações ordinárias subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis;
- g) alterações extraordinariamente grandes nos preços dos ativos ou nas taxas de câmbio após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis;
- h) alterações nas alíquotas de impostos ou na legislação tributária, promulgada ou anunciadas após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que tenham efeito significativo sobre os ativos e passivos fiscais correntes e diferidos (ver a NBC TG 32 – Tributos sobre o Lucro);
- i) assunção de compromissos ou de contingência passiva significativa, por exemplo, por meio da concessão de garantias significativas;
- j) início de litígio importante, proveniente exclusivamente de eventos que aconteceram após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

24.3 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Um possível encaminhamento do trabalho de auditoria voltado aos eventos

subsequentes à data das demonstrações em exame até o término do trabalho no campo pelo auditor poderia estar calcado nos seguintes aspectos:

- a) exame de pagamentos realizados;
- b) exame de compras realizadas;
- c) revisão dos lançamentos contábeis;
- d) exame dos recebimentos realizados;
- e) exame das devoluções de vendas e abatimentos concedidos;
- f) discussão com os membros da administração quanto a:
 - vendas e tendências dos negócios da empresa;
 - condições e tendências de mercado;
 - aumentos ou diminuições nos preços de venda;
 - aumentos ou diminuições nos preços de compra de matérias-primas;
 - existência de compromissos materiais assumidos de compras e vendas;
 - perdas de clientes significativos;
 - cancelamento de pedidos de vendas colocados;
 - processos judiciais, legais e fiscais em andamento;
 - descontinuação de produtos fabricados pela empresa.
- g) revisão das atas de reunião de diretoria, conselho de administração e de assembleias;
- h) confirmação de advogados sobre processos em andamento;
- i) obtenção de carta de representação.

É conveniente lembrar que os procedimentos de auditoria supra são ilustrativos e, dependendo da conveniência e necessidade, outros poderão ser incluídos.

24.4 ORIENTAÇÃO PARA A AUDITORIA

O parecer do auditor é emitido sobre as demonstrações contábeis que reflitam sua posição patrimonial e financeira, bem como o resultado das operações relativas

ao período findo em certa data.

Como regra geral, as companhias auditadas jamais encerram suas demonstrações contábeis logo após o término de seu exercício social. Do ponto de vista do auditor, seu trabalho se inicia após a companhia ter encerrado suas demonstrações contábeis, e, conseqüentemente, grande parte de seu exame é realizado nesta época em que um novo exercício social é iniciado pela companhia.

Certos procedimentos de auditoria são aplicados inclusive com a utilização dos eventos consequentes à data de encerramento das demonstrações contábeis. A título de exemplo, citamos que a efetiva realização das contas a receber é confirmada neste período em que os clientes da companhia auditada quitam seus compromissos. Da mesma forma os passivos devidos pela companhia auditada são nesse período pagos.

Embora o auditor não tenha obrigação de estudar procedimentos de auditoria com a finalidade de cobrir as transações do período subsequente, é recomendável que em seu programa de trabalho inclua certos procedimentos aplicáveis a este período, pois certas manipulações ou erros realizados pela companhia para o encerramento de suas demonstrações contábeis podem ser ora constatadas, cujo reflexo deveria ter sido registrado nas demonstrações contábeis auditadas. Por exemplo: se uma empresa quiser aumentar o resultado do exercício, uma das possíveis formas é pela emissão de documentação comprobatória de venda. Nesse caso, se as devoluções de vendas ocorridas no período subsequente forem significativas, é de bom alvitre que sejam cuidadosamente examinadas, pois poderão indicar possíveis vendas não realizadas e, como consequência, o resultado apurado pela empresa estará superavaliado.

24.5 ATIVOS E PASSIVOS CONTINGENTES E COMPROMISSOS ASSUMIDOS

Dentro das limitações impostas pelos procedimentos de auditoria, muito embora a conjugação destes possa cobrir parte de possíveis ativos e passivos contingentes e compromissos assumidos, o auditor deve estar alerta quanto à possibilidade de sua existência.

O procedimento de confirmação quer de ativos quer de passivos, a revisão de

atas de diretoria e de assembleias, a análise de despesas legais, conversações mantidas com diretores e executivos, as cartas obtidas de advogados, entre outros, podem ser utilizados como um possível meio de descoberta de tais itens.

A carta de representação, fornecida pela administração da empresa auditada, é um meio salutar de indicar ao auditor a ausência de quaisquer eventos subsequentes e de ativos e passivos contingentes e compromissos assumidos pela empresa que mereçam ser contabilizados ou expostos nas demonstrações contábeis, além do que é uma fiança concedida ao auditor de que as demonstrações contábeis em exame refletem a realidade.

Vide Capítulo 21, item 21.2, a respectiva orientação do CFC e item 21.8.

24.6 REPRESENTAÇÕES FORMAIS

A Resolução CFC nº 1.227/09 foi atualizada pela NBC TA 580 (R1) que trata das Representações Formais.

I – Introdução

Alcance

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor na obtenção de representações formais (por escrito) da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, na auditoria de demonstrações contábeis.

2. O apêndice 1 a seguir relaciona outras normas de auditoria que apresentam exigências específicas por assunto para representações formais. As exigências específicas para representações formais de outras normas de auditoria não limitam a aplicação desta Norma.

Lista de normas de auditoria que contêm requisitos para representações formais

Este apêndice identifica os itens de outras normas de auditoria que exigem representações formais específicas por assunto.

NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no

- Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, item 39;
- NBC TA 250 – Auditoria de Demonstrações Contábeis – Consideração de Leis e Regulamentos, item 16;
- NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria, item 14;
- NBC TA 501 – Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados, item 12;
- NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas, item 22;
- NBC TA 550 – Partes Relacionadas, item 26;
- NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, item 9;
- NBC TA 570 – Continuidade Operacional, item 16(e);
- NBC TA 710 – Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas, item 9;
- NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações – item 13(c).

Representações formais como evidência de auditoria

3. Evidência de auditoria é a informação usada pelo auditor para chegar às conclusões nas quais se baseia o seu relatório de auditoria (NBC TA 500 – Evidência de Auditoria, item 5c). As representações formais são informações necessárias que o auditor exige relativamente à auditoria das demonstrações contábeis da entidade. Portanto, similarmente às respostas às indagações, as representações formais são evidências de auditoria (ver A1, p. 698).

4. Embora forneçam evidência de auditoria necessária, as representações formais, sozinhas, não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito de nenhum dos assuntos dos quais tratam. Além disso, o fato de que a administração forneceu representações formais confiáveis não afeta a natureza ou extensão de outras evidências de auditoria que o auditor obtenha a respeito da responsabilidade da administração ou de afirmações específicas.

Data de vigência

5. Esta Norma é aplicável a auditoria de demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

II – Objetivo

6. Os objetivos do auditor são:

- a) obter representações formais da administração, e quando apropriado, dos responsáveis pela governança, de que eles cumpriram com suas responsabilidades pela elaboração das demonstrações contábeis e pela integridade das informações fornecidas ao auditor;
- b) dar suporte a outras evidências de auditoria relevantes para as demonstrações contábeis ou para afirmações específicas nas demonstrações contábeis por meio de representações formais, se o auditor determinar que estas são necessárias ou se forem exigidas por outras normas de auditoria; e
- c) reagir apropriadamente às representações formais fornecidas pela administração e (quando apropriado dos responsáveis pela governança) ou se a administração (e quando apropriado, os responsáveis pela governança) não fornecer as representações solicitadas pelo auditor.

III – Definições

7. Para fins das normas de auditoria, *representação formal* é uma declaração escrita pela administração, fornecida ao auditor, para confirmar certos assuntos ou suportar outra evidência de auditoria. Representações formais, neste contexto, não incluem as demonstrações contábeis, as afirmações nelas contidas ou livros e registros comprobatórios.

8. Para os fins desta norma, referências à “administração” devem ser lidas como “a própria administração e, quando apropriado, inclui, também, os responsáveis pela

governança”. Além disso, no caso de uma estrutura de apresentação adequada, a administração é responsável pela elaboração e apresentação adequada das demonstrações contábeis, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro.

IV – Requisitos

Membros da administração aos quais são solicitadas representações formais

9. O auditor deve solicitar representações formais dos membros da administração com responsabilidades apropriadas pelas demonstrações contábeis e conhecimento dos assuntos envolvidos (ver itens A2 a A6 desta Resolução).

Representações formais sobre a responsabilidade da administração

Elaboração das demonstrações contábeis

10. O auditor deve solicitar à administração que forneça representação formal de que ela cumpriu a sua responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo quando relevante a adequada apresentação, como estabelecido nos termos do trabalho de auditoria (NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria) (ver itens A7 a A9, A14 e A22 desta Resolução).

Informações fornecidas e integridade das transações

11. O auditor deve solicitar à administração que forneça representação formal no sentido de que:

- a) forneceu ao auditor todas as informações e permitiu os acessos necessários conforme entendimentos nos termos do trabalho de auditoria (NBC TA 210, item 6(b)(ii)); e
- b) todas as transações foram registradas e estão refletidas nas demonstrações contábeis (ver A7 a A19, A14 e A22 desta Resolução).

Descrição da responsabilidade da administração nas representações formais

12. A responsabilidade da administração deve ser descrita nas representações formais exigidas pelos itens 10 e 11 desta Resolução da maneira como esta responsabilidade é descrita nos termos do trabalho de auditoria.

Outras representações formais

13. Outras normas de auditoria exigem que o auditor solicite representações formais. Se, além das citadas representações exigidas, o auditor determinar que é necessário obter uma ou mais representações formais para corroborar outras evidências de auditoria relevantes para as demonstrações contábeis ou para uma ou mais afirmações específicas nas demonstrações contábeis, o auditor deve solicitar tais representações formais (ver itens A10 a A13, A14 e A22).

Data e período abrangido pelas representações formais

14. A data das representações formais deve ser tão próxima quanto praticável, mas não posterior à data do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis. As representações formais devem ser para todas as demonstrações contábeis e período(s) mencionado(s) no relatório do auditor (ver A15 a A18).

Forma das representações formais

15. As representações formais devem ter a forma de carta de representação dirigida ao auditor. Se lei ou regulamento exigir que a administração faça representações públicas formais a respeito de suas responsabilidades e o auditor determinar que tais representações fornecem alguma ou todas as representações requeridas pelos itens 10 e 11, os assuntos relevantes abrangidos por tais representações não precisam ser incluídas na carta de representação (ver itens A19 a A21).

Dúvida quanto à confiabilidade das representações formais e representações

solicitadas e não fornecidas

Dúvida quanto à confiabilidade das representações formais

16. Se o auditor tem preocupação a respeito da competência, integridade, valores éticos ou diligência da administração ou do seu comprometimento com estes ou com sua aplicação, ele deve determinar o efeito que tais preocupações podem ter sobre a confiabilidade das representações (verbais ou escritas) e da evidência de auditoria em geral (ver itens A24 e A25).

17. Em particular, se as representações formais forem incompatíveis com outras evidências de auditoria, o auditor deve executar procedimentos de auditoria para tentar solucionar o assunto. Se o assunto não for solucionado, o auditor deve reconsiderar a avaliação da competência, integridade, valores éticos ou diligência da administração, ou do seu compromisso com estes e com a sua aplicação, e deve determinar o efeito que isso pode ter sobre a confiabilidade das representações (verbais ou escritas) e da evidência de auditoria em geral (ver item A23).

18. Se o auditor concluir que as representações formais não são confiáveis, ele deve tomar ações apropriadas, inclusive determinar o possível efeito na sua opinião no relatório de auditoria, em conformidade com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente, considerando a exigência do item 20 desta Norma.

Representações solicitadas e não fornecidas

19. Se a administração não fornecer uma ou mais das representações formais solicitadas, o auditor deve:

- a) discutir o assunto com a administração;
- b) reavaliar a integridade da administração e avaliar o efeito que isso pode ter sobre a confiabilidade das representações (verbais ou escritas) e da evidência de auditoria em geral; e
- c) tomar ações apropriadas, inclusive determinar o possível efeito sobre a sua opinião no relatório de auditoria, em conformidade com a NBC TA 705

considerando a exigência do item 20 desta Norma.

Representações formais sobre as responsabilidades da administração

20. O auditor deve abster-se de emitir opinião no relatório sobre as demonstrações contábeis em conformidade com a NBC TA 705 se (ver A26 e A27):

- a) o auditor concluir que há dúvida suficiente a respeito da integridade da administração, de tal modo que as representações formais exigidas pelos itens 10 e 11 não sejam confiáveis; ou
- b) a administração não fornecer as representações formais exigidas pelos itens 10 e 11.

Em razão dessas alterações, as disposições não alteradas desta norma são mantidas e a sigla da NBC TA 580, publicada no *DOU*, Seção 1, de 04-12-2009, passa a ser NBC TA 580 (R1).

As alterações desta norma entram em vigor na data de sua publicação, aplicando-se às auditorias de demonstrações contábeis para períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016.

Brasília, 19 de agosto de 2016.

V – Aplicação e outros materiais explicativos

Representações formais como evidência de auditoria (ver item 3)

A1. As representações formais são importantes fontes de evidência de auditoria. Se a administração modificar ou não fornecer as representações formais solicitadas, isso pode alertar o auditor quanto à possibilidade de que possam existir um ou mais problemas. Além disso, a solicitação de representações formais ao invés de verbais pode levar a administração a considerar tais assuntos mais rigorosamente, aumentando com isso a qualidade das representações.

Membros da administração aos quais são solicitadas representações formais (ver

item 9)

A2. São solicitadas representações formais dos responsáveis pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Estas pessoas podem variar dependendo da estrutura de governança da entidade e de lei ou regulamento relevante; contudo, a administração (e não os responsáveis pela governança) é frequentemente a parte responsável. Podem, portanto, ser solicitadas representações formais do diretor executivo e do diretor financeiro da entidade ou outras pessoas equivalentes nas entidades que não usam tais títulos. Em algumas circunstâncias, porém, outras pessoas, tais como os responsáveis pela governança, também são responsáveis pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis.

A3. Devido à sua responsabilidade pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis e de suas responsabilidades pela condução dos negócios da entidade, espera-se que a administração tenha conhecimento suficiente do processo seguido pela entidade na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis e das afirmações destas nas quais se baseiam as representações formais.

A4. Em alguns casos, a administração pode decidir fazer indagações junto a outros que participam da elaboração e apresentação das demonstrações contábeis e das afirmações destas, inclusive indivíduos que possuam conhecimento especializado relativo a assuntos a respeito dos quais são solicitadas representações formais. Tais indivíduos podem incluir:

- um atuário responsável por estimativas contábeis determinadas de forma atuarial;
- engenheiro da companhia que possa ter responsabilidade e conhecimento especializado sobre mensuração de passivos ambientais;
- departamento jurídico que possa fornecer informações essenciais para provisões para ações judiciais.

A5. Em alguns casos, a administração pode incluir nas representações formais uma linguagem qualificadora, no sentido de que as representações são feitas com base

no seu melhor conhecimento e crença. É razoável que o auditor aceite tal redação se estiver convencido de que as representações estão sendo feitas pelos que têm responsabilidades e conhecimento apropriados dos assuntos incluídos nas representações.

A6. Para reforçar a necessidade de que a administração faça representações informativas, o auditor pode solicitar que a administração inclua nas representações formais a confirmação de que fez as indagações que considerou apropriadas para colocar-se em posição de poder fazer as representações formais solicitadas. Não se espera que tais indagações normalmente exijam um processo interno formal além daqueles estabelecidos pela entidade.

Representações formais sobre a responsabilidade da administração (ver itens 10 e 11)

A7. Evidência de auditoria, obtida durante o exame, de que a administração cumpriu com as responsabilidades referidas nos itens 10 e 11, não é suficiente sem que se obtenha confirmação da administração de que ela crê ter cumprido essas responsabilidades. Isto porque o auditor não é capaz de julgar, apenas com base na evidência de auditoria, se a administração elaborou e apresentou as demonstrações contábeis e forneceu informações ao auditor com base no reconhecimento e entendimento acordados de sua responsabilidade. Por exemplo, o auditor não poderia concluir que a administração forneceu ao auditor todas as informações sobre as quais se chegou a um acordo nos termos do trabalho de auditoria sem lhe perguntar e sem receber confirmação de que tais informações foram fornecidas.

A8. As representações formais exigidas pelos itens 10 e 11 desta Resolução valem-se do reconhecimento e entendimento acordados com a administração quanto às suas responsabilidades nos termos do trabalho de auditoria solicitando a confirmação de que ela os cumpriu. O auditor também pode pedir à administração que reconfirme o seu conhecimento e entendimento dessas responsabilidades em representações formais. É particularmente apropriado quando:

- os que assinaram os termos do trabalho de auditoria em nome da entidade já

- não têm mais responsabilidades relevantes;
- os termos do trabalho de auditoria foram elaborados no ano anterior;
 - há qualquer indicação de que a administração entendeu erroneamente essas responsabilidades; ou
 - mudanças nas circunstâncias tornam isso necessário.

Em conformidade com a exigência da NBC TA 210, item 6(b), tal reconfirmação do conhecimento e entendimento pela administração das suas responsabilidades não é condicionada ao melhor conhecimento e crença da administração (como discutido no item A7 desta Norma).

Considerações específicas para entidade do setor público

A9. Os mandatos para auditorias das demonstrações contábeis de entidades do setor público podem ser mais amplos do que os de outras entidades. Como resultado, a premissa, relativa às responsabilidades da administração, com base na qual é conduzida a auditoria das demonstrações contábeis de entidade do setor público, pode dar origem a representações formais adicionais. Essas podem incluir representações formais confirmando que as transações e eventos foram executados em conformidade com a legislação, regulamento ou outra autoridade.

Outras representações formais (ver item 13)

Representações formais adicionais sobre as demonstrações contábeis

A10. Além da representação formal exigida pelo item 10, o auditor pode considerar necessário solicitar outras representações formais sobre as demonstrações contábeis. Tais representações formais podem suplementar, mas não fazer parte da representação formal exigida pelo item 10. Elas podem incluir representações sobre o seguinte:

- se a seleção e aplicação das políticas contábeis são apropriadas; e

- se assuntos como os seguintes, quando forem relevantes sob a estrutura de relatório financeiro aplicável, foram reconhecidos, mensurados, apresentados ou divulgados em conformidade com essa estrutura:
 - planos ou intenções que possam afetar o valor contábil ou classificação dos ativos e passivos;
 - passivos efetivos e contingentes;
 - titularidade ou controle sobre ativos, os gravames ou ônus sobre os ativos, assim como ativos oferecidos como garantia; e
 - aspectos de leis, regulamentos e acordos contratuais que possam afetar as demonstrações contábeis, inclusive o não cumprimento desses aspectos.

Representações formais adicionais sobre as informações fornecidas ao auditor

A11. Além da representação formal exigida pelo item 11 desta Resolução, o auditor pode considerar necessário solicitar à administração que forneça declaração formal no sentido de que ela comunicou ao auditor todas as deficiências no controle interno de que a administração tenha conhecimento.

Representações formais sobre afirmações específicas

A12. Ao obter evidências sobre ou avaliar julgamentos e intenções, o auditor pode considerar um ou mais dos seguintes aspectos:

- o histórico da entidade no cumprimento de suas intenções estabelecidas;
- as razões da entidade para escolher um curso de ação específico;
- a capacidade da entidade de perseguir um curso de ação específico;
- a existência ou ausência de quaisquer outras informações que poderiam ter sido obtidas durante o curso da auditoria e que possam ser incompatíveis com o julgamento ou intenção da administração.

A13. Além disso, o auditor pode considerar necessário solicitar à administração

que forneça representações formais a respeito de afirmações específicas nas demonstrações contábeis, em particular, para documentar o entendimento que o auditor obteve de outras evidências de auditoria do julgamento ou intenção da administração em relação a uma afirmação específica ou à sua integridade. Por exemplo, se a intenção da administração é importante para a base de avaliação dos investimentos, pode não ser possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sem uma representação formal da administração a respeito de suas intenções. Embora tais representações formais forneçam a evidência de auditoria necessária, elas, por si só, não fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente para essa afirmação.

Comunicação de valor limite (ver itens 10, 11 e 13)

A14. A NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria, item 5, requer que o auditor acumule distorções identificadas durante a auditoria, que não sejam claramente triviais. O auditor pode determinar um limite acima do qual as distorções não podem ser consideradas como claramente triviais. Da mesma maneira, o auditor pode considerar comunicar à administração um limite para os fins das representações formais solicitadas.

Data e período abrangido pelas representações formais

A15. Como as representações formais são evidências de auditoria necessárias, a opinião do auditor não pode ser expressa e o relatório não pode ser datado, antes da data das representações formais. Além disso, como o auditor está interessado em eventos que ocorram até a data do seu relatório e que possam exigir ajuste ou divulgação nas demonstrações contábeis, as representações formais são datadas o mais próximo possível da data do seu relatório sobre as demonstrações contábeis, mas não após a data do relatório.

A16. Em algumas circunstâncias pode ser apropriado que o auditor obtenha representação formal sobre afirmação específica das demonstrações contábeis durante o curso da auditoria. Quando for este o caso, pode ser necessário solicitar uma

representação formal atualizada.

A17. As representações formais são para todos os períodos mencionados no relatório do auditor, porque a administração precisa reafirmar que as representações formais que fez anteriormente a respeito dos períodos precedentes continuam apropriadas. O auditor e a administração podem concordar com uma forma de representação formal que atualize representações fornecidas anteriormente referentes aos períodos passados, averiguando se existem mudanças em tais representações formais e, se houver, quais são elas.

A18. Podem surgir situações em que a administração não esteve presente durante todos os períodos mencionados no relatório do auditor. Tais pessoas podem afirmar que não estão em posição de fornecer algumas ou todas as representações formais porque não estavam presentes durante o período. Este fato, porém, não diminuiu a responsabilidade de tais pessoas pelas demonstrações contábeis como um todo. Portanto, ainda se aplica a exigência de que o auditor solicite delas representações formais que abranjam todos os períodos apresentados e cobertos no seu relatório.

Forma das representações formais (ver item 15)

A19. Exige-se que as representações formais sejam incluídas em carta de representação dirigida ao auditor. Eventualmente, porém, a lei ou o regulamento pode exigir que a administração faça um pronunciamento público escrito a respeito de suas responsabilidades. Embora tal comunicado seja uma representação aos usuários das demonstrações contábeis ou às autoridades regulatórias relevantes, o auditor pode determinar que é uma forma apropriada de representação formal no que se refere a algumas ou todas as representações formais exigidas pelos itens 10 e 11. Consequentemente, os assuntos relevantes abrangidos por tal comunicado não precisam ser incluídos na carta de representação. Fatores que podem afetar a determinação do auditor incluem:

- se a declaração inclui a confirmação do cumprimento das responsabilidades referidas nos itens 10 e 11;
- se a declaração foi feita ou aprovada por aqueles a quem o auditor solicita a

representações formais relevantes;

- se cópia da declaração é fornecida ao auditor tão perto quanto praticável da data do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis, mas não após esta (ver item 14 desta Resolução).

A20. Uma declaração formal de conformidade com lei ou regulamento ou de aprovação das demonstrações contábeis pode não conter informações suficientes para que o auditor se convença de que todas as representações necessárias foram feitas conscientemente. A expressão das responsabilidades da administração na lei ou regulamento tampouco substitui as representações formais solicitadas.

A21. O Apêndice 2 a seguir fornece um exemplo ilustrativo de carta de representação.

Apêndice 2 (ver item A21)

Exemplo de carta de representação

O seguinte exemplo inclui representações formais que são exigidas por esta e outras normas de auditoria aplicáveis a auditorias de demonstrações contábeis de períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010. O requisito de obtenção de representação formal (NBC TA 570) não é relevante e não há nenhuma exceção para as representações formais solicitadas. Se houvesse exceções, as representações precisariam ser modificadas para refleti-las.

(Papel Timbrado da Entidade, no exemplo, Cia. ABC)

(Data)

Destinatário (Nome do Auditor)

Esta carta de representação é fornecida em conexão com a sua auditoria das demonstrações contábeis da Companhia ABC para o ano findo em 31 de dezembro de 20XX¹ com o objetivo de expressar uma opinião se as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com

as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Para fins de identificação, as demonstrações contábeis examinadas por V. Sas. apresentam os seguintes valores básicos:

X1 R\$/X2 R\$

Total do ativo

Total das exigibilidades

Patrimônio Líquido

Lucro líquido do exercício findo em

Confirmamos que (com base em nosso melhor entendimento e opinião, depois de feitas as indagações que consideramos necessárias para o fim de nos informarmos apropriadamente):

Demonstrações contábeis

Cumprimos nossas responsabilidades como definidas nos termos do trabalho de auditoria datado de [inserir data], pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e, em particular, que as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente em conformidade com essas práticas.

Os pressupostos significativos utilizados por nós ao fazermos as estimativas contábeis, inclusive aquelas avaliadas pelo valor justo, são razoáveis (NBC TA 540).

Os relacionamentos e transações com partes relacionadas foram apropriadamente contabilizados e divulgados em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil (ver também NBC TA 550 – Partes Relacionadas).

Todos os eventos subsequentes à data das demonstrações contábeis e para os quais as práticas contábeis adotadas no Brasil exigem ajuste ou divulgação foram ajustados ou divulgados (ver também NBC TA 560 – Eventos Subsequentes).

Os efeitos das distorções não corrigidas são irrelevantes, individual e agregadamente para as demonstrações contábeis como um todo. Uma lista das distorções não corrigidas está anexa a esta carta de representação (ver também NBC

TA 450).

[Quaisquer outros assuntos que o auditor possa considerar apropriados (ver item A11 desta Norma).]

Informações fornecidas

Nós lhes fornecemos:²

- acesso a todas as informações das quais estamos cientes que são relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis, tais como registros e documentação, e outros;
- informações adicionais que V. Sas. nos solicitaram para o propósito da auditoria; e
- acesso irrestrito a pessoas dentro da entidade das quais V. Sas. determinara necessário obter evidência de auditoria.

Todas as transações foram registradas na contabilidade e estão refletidas nas demonstrações contábeis.

Divulgamos a V. Sas. os resultados de nossa avaliação do risco de que as demonstrações contábeis possam ter distorção relevante como resultado de fraude (NBC TA 240).

Divulgamos a V. Sas. todas as informações relativas à fraude ou suspeita de fraude de que temos conhecimento e que afetem a entidade e envolvam:

- administração;
- empregados com funções significativas no controle interno; ou
- outros em que a fraude poderia ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis (NBC TA 240).

Divulgamos a V. Sas. todas as informações relativas a alegações de fraude ou suspeita de fraude que afetem as demonstrações contábeis da entidade, comunicadas

por empregados, antigos empregados, analistas, reguladores ou outros (NBC TA 240).

Divulgamos a V. Sas. todos os casos conhecidos de não conformidade ou suspeita de não conformidade com leis e regulamentos, cujos efeitos devem ser considerados na elaboração de demonstrações contábeis (NBC TA 250).

Divulgamos aos senhores a identidade das partes relacionadas e todos os relacionamentos e transações com partes relacionadas das quais temos conhecimento (NBC TA 550).

[Quaisquer outros assuntos que o auditor possa considerar necessário (ver item A11 desta Norma)].

Assinaturas (Presidente (ou principal executivo), Diretor Financeiro e Contador)

Comunicação com os responsáveis pela governança (ver itens 10, 11 e 13)

A22. A NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança exige que o auditor comunique aos responsáveis pela governança as representações formais que o auditor solicitou da administração.

Dúvida quanto à confiabilidade das representações formais e representações solicitadas e não fornecidas

Dúvida quanto à confiabilidade das representações formais (ver itens 16 e 17)

A23. No caso de incompatibilidades identificadas entre uma ou mais representações formais e a evidência de auditoria obtida de outra fonte, o auditor pode considerar se a avaliação dos riscos continua apropriada e, se não continuar, rever a avaliação de riscos e determinar a natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria para responder aos riscos avaliados.

A24. Preocupações com a competência, integridade, valores éticos ou diligência da administração, ou com o seu compromisso com estes e com a sua aplicação, podem fazer o auditor concluir que o risco de representação errônea da administração nas demonstrações contábeis é tal que a auditoria não pode ser conduzida. Em tal caso, o auditor pode considerar retirar-se do trabalho, quando essa retirada for possível de

acordo com lei ou regulamento aplicável, a menos que os responsáveis pela governança tenham adotado medidas corretivas. Tais medidas, porém, podem não ser suficientes para possibilitar ao auditor a emissão de relatório de auditoria sem modificações.

A25. A NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8(c) e 10, exige que o auditor documente assuntos significativos surgidos durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito e julgamentos profissionais significativos exercidos para a obtenção dessas conclusões. O auditor pode ter identificado assuntos relevantes relacionados à competência, integridade, valores éticos ou diligência da administração, ou ao seu compromisso com estas em sua aplicação, mas, mesmo assim, ter concluído que as representações formais são confiáveis. Em tal caso, este assunto significativo é documentado em conformidade com a NBC TA 230.

Representações formais sobre a responsabilidade da administração (ver item 20)

A26. Como explicado no item A7, o auditor não é capaz de julgar apenas com base em outras evidências de auditoria se a administração cumpriu com as responsabilidades referidas nos itens 10 e 11 desta Resolução. Portanto, se, como descrito no item 20(a), o auditor concluir que as representações formais sobre esses assuntos não são confiáveis, ou se a administração não fornecer essas representações formais, o auditor não tem condição de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Os possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis de tal limitação não se limitam a elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis e, portanto, estão disseminados. A NBC TA 705, item 9, exige que o auditor se abstenha de opinar sobre as demonstrações contábeis em tais circunstâncias.

A27. Uma representação formal que foi modificada a partir daquela solicitada pelo auditor não significa necessariamente que a administração não forneceu a representação formal. Contudo, a razão subjacente para tal modificação pode afetar a opinião no relatório do auditor. Por exemplo:

- A representação formal sobre o cumprimento pela administração de sua responsabilidade pela elaboração e apresentação das demonstrações

contábeis pode afirmar que a administração acredita que, exceto por não conformidade com uma exigência específica relevante da estrutura de relatório financeiro aplicável, as demonstrações contábeis foram elaboradas e apresentadas de acordo com essa estrutura. A exigência no item 20 desta Resolução não se aplica porque o auditor concluiu que a administração forneceu representações confiáveis formais. Contudo, exige-se que o auditor considere o efeito da não conformidade na opinião do relatório do auditor de acordo com a NBC TA 705.

- A representação formal sobre a responsabilidade da administração de fornecer ao auditor todas as informações relevantes acordadas nos termos do trabalho de auditoria pode afirmar que a administração acredita que, exceto por informações destruídas em um incêndio, ela forneceu ao auditor todas as demais informações. A exigência no item 20 desta Resolução não se aplica porque o auditor concluiu que a administração forneceu representações formais confiáveis. Contudo, exige-se que o auditor considere os efeitos generalizados das informações destruídas no incêndio sobre as demonstrações contábeis e o efeito disso na opinião no relatório do auditor, em conformidade com a NBC TA 705.

¹ Adaptar no caso de incluir mais de um período.

² Se o auditor incluiu na carta de contratação outros assuntos relacionados com as responsabilidades da administração em conformidade com NBC TA 210, ele pode considerar incluir esses assuntos nas representações formais da administração ou dos responsáveis pela governança.



Finalização do Trabalho

25.1 INTRODUÇÃO

Como mencionado no Capítulo 2, relativo a fundamentos de auditoria das demonstrações contábeis, o objetivo do exame normal sobre as demonstrações é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas e assegurar que elas representem em seu conjunto, adequadamente, a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações, as mutações do seu patrimônio líquido e os demais demonstrativos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com as práticas contábeis no Brasil.

Para que o objetivo seja alcançado, é evidente que as normas usuais de auditoria devem ser praticadas, utilizando o auditor todos os procedimentos de auditoria aplicáveis nas circunstâncias, de forma que lhe permitam a formação de sua opinião fundamentada sobre o trabalho realizado, e deverão estar evidenciadas em adequados papéis de trabalho demonstrativos de suas conclusões e posições obtidas por este.

O capítulo relativo ao encerramento do trabalho envolve a opinião formada pelo auditor para as demonstrações examinadas e também como ele poderá fornecer informações adequadas à empresa em exame; ele poderá ser resumido em três itens básicos:

- lançamentos de ajustes e/ou reclassificações;
- parecer de auditoria;
- pontos de recomendação.

25.2 LANÇAMENTOS DE AJUSTES E/OU RECLASSIFICAÇÕES

Durante o transcorrer do trabalho, o auditor pode vir a descobrir quaisquer erros ou irregularidades nos dados contábeis sob exame que requeiram correções por parte da companhia auditada. No momento desta descoberta, conforme pudemos observar nos trabalhos por nós realizados, foi preparado um papel de trabalho evidenciando os erros e irregularidades observados. (Nos exercícios práticos eles estão sempre destacados com o algarismo 1, seguido da letra correspondente à seção de trabalho examinada, por exemplo: 1-A, 1-B etc.).

Ao final de seu trabalho, o auditor reúne todas as informações obtidas na realização de seu compromisso profissional.

Neste momento, de posse de todos os papéis de trabalho, agora revisados e aprovados pelo corpo diretivo da auditoria é o momento de fazer a avaliação global de todas as informações contidas nos papéis de trabalho. As provas revisadas devem ser suficientes para se chegar a uma conclusão sobre o trabalho realizado. Se for o caso, procedimentos de auditoria, exames documentais, informações adicionais precisam ser complementados para que o auditor possa analisar todo o contexto e concluir o caminho a seguir.

Neste momento, entendendo-se o serviço como completo em sua essência é preciso que os lançamentos de ajustes e/ou reclassificações apurados no transcurso de seu trabalho sejam detidamente examinados para:

- avaliação global dos pontos identificados;
- possível discussão junto aos responsáveis pelas informações da empresa junto à empresa auditada;
- determinação dos lançamentos contábeis a serem procedidos pela empresa auditada;
- efeitos ocasionados pelos ajustes para a constituição da provisão para imposto de renda e demais reservas;
- ajustamento das folhas mestras de trabalho;
- conclusão sobre as áreas em exame.

25.2.1 Avaliação global dos pontos observados

Os lançamentos de ajustes e/ou reclassificações observados requerem uma avaliação independente por parte do auditor, tendo em vista sua materialidade em relação às demonstrações contábeis. Não há uma regra básica que determine com efetividade como a materialidade deve ser medida, utilizando-se de forma rotineira a medição dos ajustes observados em relação ao patrimônio líquido e ao resultado.

É recomendável que os ajustes e reclassificações observados sejam resumidos em relação à sua classificação nas demonstrações contábeis e aos efeitos consequentes refletidos no resultado.

A medição de tais efeitos indica aos auditores um “pré-parecer” de auditoria, afinal, a situação patrimonial e financeira da empresa auditada refletirá na veracidade dos dados a serem informados a quem de direito. Se a medição de tais efeitos revelar que não haverá alteração de caráter objetivo à situação patrimonial e financeira da empresa auditada, uma vez que esses não são materiais, segundo a avaliação do auditor, uma simples informação à direção da entidade auditada será suficiente.

Contudo, se a medição de tais efeitos revelar-se material em relação à situação patrimonial e financeira é preciso levar ao conhecimento da direção da entidade auditada, para que esta possa realmente definir as atitudes a serem tomadas. Mediante as atitudes da direção da empresa é que o auditor irá definir o tipo de parecer a ser empregado.

25.2.2 Possível discussão junto à empresa auditada

Após os ajustes e as reclassificações terem sido avaliados, é recomendável e de bom alvitre que sejam levados à discussão com a administração da companhia auditada, para que esta determine as resoluções a serem tomadas com relação a suas demonstrações contábeis.

Muito embora as demonstrações contábeis possam somente ser retificadas pela empresa, caso não estejam encerradas e publicadas, a discussão ora proposta é desejável para a determinação da administração da companhia de qual será a resolução a ser tomada bem como pela auditoria com relação a seu parecer.

Um sumário objetivo e lógico deve ser construído para nortear esta conversação com os responsáveis pelas informações da empresa auditada. Os papéis de trabalho devem dar todo o suporte e embasamento a demonstrar para a direção da empresa auditada, as formas, os detalhes das informações factuais colhidas pelo grupo de auditores.

Não esqueçam de que as demonstrações contábeis são da empresa e não pertencem à auditoria. Os auditores têm a responsabilidade da emissão do parecer e este a eles pertence. Com base nas definições da direção da empresa auditada é que o parecer do auditor será redigido.

Caso a empresa aceite os itens de ajuste e os de reclassificação recomendados pela auditoria, que pode ser em sua totalidade ou em parte substancial, caberá ao auditor avaliar os efeitos em relação à situação patrimonial e financeira da entidade e definir seu parecer.

Caso a empresa não aceite os itens de ajuste e o de reclassificação recomendados pela auditoria, ou porque tenha informado antecipadamente aos interessados ou porque tenha encerrado oficialmente seus livros ao auditor só caberá determinar os efeitos e o que seu parecer deverá conter.

25.2.3 Determinação dos lançamentos contábeis a serem procedidos pela empresa auditada

Uma vez que os ajustes e reclassificações tenham sido discutidos e aceitos pela empresa auditada, é necessário o encaminhamento para que estes sejam efetivamente contabilizados, sendo necessário, portanto, um adequado lançamento contábil nas contas a que se refiram. Dessa forma, os lançamentos já identificados pela auditoria servirão de subsídio para a emissão de fichas contábeis de lançamento que deverão ser revisadas pelo auditor, inclusive quanto a sua contabilização nos registros oficiais. Neste caso, as demonstrações contábeis serão ajustadas e produzirão um novo conjunto de demonstração que será a base inclusive de registro nos livros oficiais da empresa.

25.2.4 Efeitos ocasionados pelos ajustes para a constituição de provisão para Imposto de Renda e demais reservas

Os lançamentos contábeis realizados pela companhia, tomados por base os ajustes levantados pela auditoria, terão reflexo nas contas de resultado e, por consequência, no lucro apurado no exercício.

A legislação brasileira referente ao Imposto de Renda determina que cada empresa deva ter um livro de registro para a apuração de seu lucro ou prejuízo tributável, que deve ser escriturado mediante algumas regras básicas e consideradas aquelas despesas e receitas que, embora constantes das demonstrações contábeis, são objeto de inclusões ou exclusões no lucro líquido observado na demonstração de resultado para a determinação do lucro ou prejuízo tributável.

Embora este ponto não tenha sido enfocado em nenhuma das áreas de trabalho por nós examinadas, é recomendável que a legislação seja observada para a determinação da correta provisão para Imposto de Renda que obviamente terá reflexos nas demonstrações contábeis, quer seja pelos ajustes propostos pelo trabalho de auditoria, quer pelos lançamentos realizados pela companhia durante o exercício.

Da mesma forma, a legislação referente às sociedades anônimas e aquelas determinadas pelos estatutos sociais de cada empresa deverão ser examinadas para a identificação de que todas as reservas foram adequadamente constituídas pela empresa auditada, e que, inclusive, tenham sido afetadas pelos ajustes propostos pela auditoria.

25.2.5 Ajustamento de folhas mestras de trabalho

Tendo em vista que os lançamentos propostos pela auditoria tenham sido aceitos, as folhas mestras de trabalho de cada área terão de ser ajustadas de forma a refletir seus valores finais, que servirão de base para as demonstrações contábeis e o parecer de auditoria.

25.2.6 Conclusão sobre as áreas em exame

Após os ajustes e reclassificações terem sido procedidos pela empresa e as folhas mestras terem sido ajustadas, as áreas de trabalho deverão conter a conclusão formada pelo auditor, tendo em vista os ajustes acatados ou não pela empresa.

Caso a empresa tenha procedido a todos os ajustes, os objetivos de auditoria propostos em cada área de trabalho terão sido atingidos e, conseqüentemente, sua conclusão basear-se-á naqueles objetivos, sem ressalvas. Caso contrário, a conclusão nas áreas afetadas deverá ser ressalvada.

25.3 PARECER DE AUDITORIA

Após a consecução dos passos descritos no item 25.2 relativos aos lançamentos de ajustes e/ou reclassificações, o auditor deverá expressar sua opinião através do parecer de auditoria determinando qual o tipo de parecer aplicável será emitido.

A data a ser observada no parecer será aquela de término dos serviços de campo e a emissão se dará de acordo com as normas usuais de auditoria relativas ao parecer.

25.4 PONTOS DE RECOMENDAÇÃO

Dentro das limitações de seu objetivo, o auditor deve estar atento e desenvolver seu senso profissional para os objetivos paralelos à auditoria e que sejam de grande valia para a companhia auditada. Tomando por referência este tópico, durante a execução de seu trabalho o auditor pode vir a determinar a existência de fraquezas de procedimentos ou mesmo de aprimoramento de controle que, por sua experiência, sejam de grande valia para o fortalecimento do controle interno.

No momento da descoberta dessas fraquezas, conforme pudemos observar durante a realização dos trabalhos, o auditor prepara um papel de trabalho constatando quais as deficiências existentes e quais seriam, na sua opinião, as possíveis sugestões de melhorias para os pontos observados.

Ao final do trabalho, deve ser elaborado um relatório formal à administração da empresa auditada, para que esta, como responsável pela salvaguarda do patrimônio, possa decidir-se quanto à aplicabilidade dos pontos observados e colocá-los em prática para fortalecimento dos controles utilizados pela companhia. Nos exercícios

práticos realizados nos Capítulos 14 a 23, eles estão sempre destacados com o algarismo 2 seguido da letra correspondente à seção de trabalho examinada, por exemplo: 2-A; 2-B etc.

25.5 EXEMPLO PRÁTICO

- resumo dos ajustes e reclassificações, ajustamento das folhas mestras e conclusão das áreas;
- relatório de auditoria;
- carta de recomendação.

25.5.1 Resumo dos ajustes e reclassificações, ajustamento das folhas mestras e conclusão das áreas

- 1-N – Resumo dos ajustes e reclassificações – Anexo 1.
- BLA – Balancete de Trabalho – Ativo – Anexo 2.
- A – Disponível – Anexo 3.
- B – Contas a receber – Anexo 4.
- C – Estoques – Anexo 5.
- D – Despesas antecipadas – Anexo 6.
- E – Realizável a longo prazo – Anexo 7.
- F – Investimentos – Anexo 8.
- G – Imobilizado – Anexo 9.
- BLP – Balancete de Trabalho – Passivo – Anexo 10.
- H – Instituições financeiras – Anexo 11.
- I – Contas a pagar – Anexo 12.
- J – Provisão para Imposto de Renda – Anexo 13.
- L – Patrimônio líquido – Anexo 14.
- M – Balancete de Trabalho – Resultado – Anexo 15.
- M-1 – Vendas – Anexo 16.
- M-2 – Custo das vendas – Anexo 17.

- M-3 – Despesas de vendas – Anexo 18.
- M-4 – Despesas administrativas – Anexo 19.
- M-5 – Despesas financeiras – Anexo 20.

Cia. Bronze
Resumo dos Ajustes e Reclassificações
31-12-X2

1/3 1-N

<i>Nº</i>	<i>Ref.</i>	<i>Descrição</i>	<i>Ativo</i> <i>D (C)</i>	<i>Passivo</i> <i>(D) C</i>	<i>Resultado</i> <i>(D) C</i>
1	A-1	Despesas administrativas			
		– Materiais de escritório			(3.500)
		– Outras			(4.300)
		a Caixa	(6.300)		
		a Outras contas a pagar		1.500	
		Contabilização de despesas			
2	A-1	Outras contas a receber	8.600		
		a Caixa	(8.600)		
		Reclassificação de vales e adiantamentos			
3	A2-1	Despesas financeiras			
	A2-3	– Bancárias			(1.300)
		– Juros sobre empréstimos			(12.370)
		a Bancos	(13.670)		
		Contabilização de despesas			
4	A2-3	Bancos	12.400		
		a Duplicatas a receber	(12.400)		
		Duplicatas recebidas e não contabilizadas			
5	B1-2	Abatimentos e devoluções de vendas			(10.000)
		a Duplicatas a receber	(10.000)		
		Mercadoria devolvida			
6	B3-1	Devedores duvidosos			
		a Provisão para créditos de liquidação duvidosa	(9.580)		(9.580)
		Complemento da provisão			
7	B3-1	Outras contas a receber	4.640		
		a Receitas financeiras			4.640
		Juros não contabilizados			
		Total			
			(34.910)	1.500	(36.410)
			†	†	†

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
<i>A. Reis</i>	<i>16-2-X3</i>	<i>Will</i>	<i>16-2-X3</i>	<i>F. Geraldo</i>	<i>16-2-X3</i>

Cia. Bronze
Resumo dos Ajustes e Reclassificações
31-12-X2

2/3 1-N

N ^o	Ref.	Descrição	Ativo D (C)	Passivo (D) C	Resultado (D) C
8	C-1	Matérias-primas	26.292		
	C1-1	a Ajustes de inventários			26.292
		Erros aritméticos e caixas de papelão			
9	C1-1	Ajustes de inventários			(30.306)
	C-2	a Provisão para perdas	(30.306)		
		Realização de estoques			
10	C2-2	Produtos acabados	211.176		
	C-3	Produtos em processo	76.102		
	M2-1	a Custos não absorvidos na produção			287.278
		Subavaliação de estoques			
11	C5-1	Ajustes de inventário			63.000
		a Fornecedores		(63.000)	
		Compras não contabilizadas			
12	E-2	Custos não absorvidos na produção			(14.550)
		Despesas de vendas			(5.820)
		Despesas administrativas			(8.730)
		Empréstimos compulsórios	2.900		
		a Outras contas a pagar		32.000	
		Energia elétrica não contabilizada			
13	E-2	Outras contas a receber	7.340		
		Empréstimos compulsórios	36.720		
		a Receitas financeiras			7.340
		a Rendas não operacionais			36.720
		Juros e atualização monetária			
		Total			
			295.314	96.500	198.814
			†	†	†

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	16-2-X3	Will	16-2-X3	F. Geraldo	16-2-X3

Cia. Bronze
Resumo dos Ajustes e Reclassificações
 31-12-X2

3/3 1-N

<i>Nº</i>	<i>Ref.</i>	<i>Descrição</i>	<i>Ativo D (C)</i>	<i>Passivo (D) C</i>	<i>Resultado (D) C</i>
14	H-1	Despesas financeiras			
	H-2	Atualização monetária sobre empréstimos			(61.100)
		a Instituições financeiras			
		– Banco Paulista		45.000	
		– Banco Carioca		16.100	
		Despesas não contabilizadas			
15	H-2	Despesas financeiras			
		– Juros sobre empréstimos			(4.820)
		a Outras contas a pagar		4.820	
		Juros não provisionados			
16	I-3	Despesas de vendas			(20.710)
		Despesas administrativas			(82.840)
		a Salários e obrigações a pagar		103.550	
		Provisão para férias			
17	M-3	Despesas de vendas – Comissões			(30.260)
		a Outras contas a pagar		30.260	
		Comissões sobre vendas			
18		Despesas não operacionais			(16.500)
		a Despesas administrativas			16.500
		Reclassificação do prejuízo na baixa de imobilizado			
EFEITO DOS AJUSTES ANTES DO IMPOSTO DE RENDA			295.314	296.230	(916)
19	J	Despesas de imposto de renda	†	†	(45.112) †
		a Provisão para imposto de renda		(45.112)	
		Complemento da provisão			
20	L	Lucros acumulados		(32.346)	
		a Reserva legal		32.346	
		Apropriação da reserva legal dos lucros do ano			
EFEITO FINAL DOS AJUSTES			295.314	341.342	(46.028)
			†	†	†

Nota: Os ajustes foram discutidos com o Sr. Roberto (*controller*) que os acatou prontamente. Revisei as fichas de lançamentos contábeis e a contabilização do razão, constatando serem adequados, e ajustei as folhas mestras de trabalhos respectivas. A. Reis

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	16-2-X3	Will	16-2-X3	F. Geraldo	16-2-X3

Cia. Bronze
Balancete de Trabalho – Ativo
31-12-X2

BLA

Descrição	Ref.	Saldo		Ajustes		Saldo Ajustado
		31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
<i>Circulante:</i>						
Disponibilidades	A	✓ 78.400	✓ 104.250	12.400	28.570	88.080
Contas a receber	B	707.940	780.080	20.580	31.980	768.680
Estoques	C	1.026.600	1.543.650	313.570	30.306	1.826.914
Despesas antecipadas	D	82.400	89.380	–	–	89.380
		1.895.340	2.517.360	346.550	90.856	2.773.054 †
<i>Não Circulante:</i>						
<i>Realizável a longo prazo</i>	E	† 242.400	† 292.900	† 39.620	–	† 332.520 †
Investimentos	F	240.000	326.800	–	–	326.800
<i>Imobilizado:</i>						
Bens em operação	G	2.451.300	2.980.000	–	–	2.980.000
Depreciações acumuladas		(638.190)	(689.780)	–	–	(689.780)
		1.813.110	2.290.220			2.290.220 †
		† 4.190.850	† 5.427.280	386.170	90.856	5.622.594 †
		†	†	†	†	†

✓ Conforme balancete do Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3	Will	16-2-X3	F. Geraldo	16-2-X3

Cia. Bronze
Disponível
31-12-X2

A

Conta do razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
			✓	✓		6.300	
1.001	Caixa	A-1	20.200	27.500		8.600	12.600
1.002	Bancos conta movimento	A-2	58.200	76.750	12.400	13.670	75.480
		BLA	78.400	104.250	12.400	28.570	88.080 †
			†	†	†	†	†

Nota: Durante o transcorrer do trabalho, baseado nas confirmações recebidas e no relacionamento com outras áreas de trabalho, constatei a inexistência de restrições às contas bancárias da companhia. A. Reis
10-2-X3

Conclusão: Em minha opinião, o saldo de \$ 88.080 representa o disponível de propriedade da companhia, de acordo com os princípios e as práticas usuais de contabilidade.

Não há restrições de uso e o disponível está corretamente classificado no balanço patrimonial, sendo desnecessárias quaisquer divulgações através de notas explicativas. A. Reis

16-2-X3

- ✓ Conferido com o Razão.
- ✓ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	10-2-X3	Will	9-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Bronze
Contas a Receber
31-12-X2

B

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
1.100	Duplicatas a receber	B-1	765.200	847.300		12.400	824.900
1.200	Duplicatas descontadas	B-2	(56.000)	(65.000)		10.000	(65.000)
1.300	Provisão para créditos de liquidação duvidosa	B-3	(22.960)	(25.420)		9.580	(35.000)
		(a)	21.700	23.200	7.340	4.640	43.780
1.400	Outras contas a receber	BLA	707.940	780.080	20.580	31.980	768.680 †
			T	T	T	T	T

(a) Examinei a listagem de outras contas a receber observando que os itens ali constantes eram normais e que foram integralmente realizados no período subsequente. A. Reis

Nota: Durante o transcorrer dos trabalhos e baseado nas informações obtidas com confirmações e relacionamento com outras áreas, constatei a inexistência de restrições às contas a receber. A. Reis

Conclusão: Em minha opinião, o saldo de \$ 768.680 representa o líquido de contas a receber de propriedade da cia. de acordo com os princípios e as práticas usuais de contabilidade. Não há restrições com relação às contas a receber, estando adequadamente classificadas no balanço e as divulgações cabíveis estão expostas através de notas explicativas.

A. Reis
16-2-X3

✓ Conferido com o Razão.

✓ Conferido com os wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3	Will	6-2-X3	F. Geraldo	7-2-X3

Cia. Bronze
Estoque
31-12-X2

C

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
1510	Matérias-primas	C-1	✓ 502.800	✓ 620.450	26.292		646.742
1520	Produtos em processo	C-2	303.500	597.950	211.176		809.126
1530	Produtos acabados	C-3	120.000	230.930	76.102		307.032
1540	Provisão para perdas	C-4	-	-		30.306	(30.306)
1550	Importações em andamento		100.300	94.320			94.320
		BLA	1.026.600	1.543.650	313.570	30.306	1.826.914 †
			†	†	†	†	†

Nota: Relacionei os exames executados na área de estoques com outras áreas, onde identifiquei a existência de estoques dados em garantia de empréstimos no montante de \$ 200.000. Vide wp H. A. Reis

Conclusão: Em minha opinião, o saldo de \$ 1.826.914 representa o líquido de estoques pertencentes à empresa de acordo com os princípios e as práticas usuais de contabilidade. Há \$ 200.000 de estoques dados em garantia de empréstimos.

Os estoques estão adequadamente classificados no balanço patrimonial e foram feitas as divulgações cabíveis por notas explicativas.

A. Reis

16-2-X3

✓ Conferido com o Razão.

✓ Conferido com os wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	15-2-X3	Will	16-2-X3	F. Geraldo	16-2-X3

Cia. Bronze
Despesas antecipadas
31-12-X2

D

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Saldo 31-12-X1	Adições	Amortizações	Saldo 31-12-X2	Ajustes		Saldo ajustado
							Débito	Crédito	
1601	Seguros		46.000	72.000	(64.000)	① 54.000			54.000
1602	Imposto Predial		36.400	45.000 ✓	(46.020)	② 35.380			35.380
		BLA	82.400	117.000	(110.020)	89.300			89.380
			T	T	T	T			T

Cálculo de amortização

	Seguros	Imp. Predial	A amortização é rateada em função do espaço utilizado e das máquinas envolvidas na produção, de forma idêntica à da depreciação, como segue:			
					Seguros	Imp. Predial
Saldo de abertura – integral	46.000	36.400				
31/12 das adições do ano	18.000 ✓	11.250 ✓	Fabricação	50%	32.000 ✓	23.010 ✓
Diferença não investigada	–	(1.630)	Vendas	20%	12.800 ✓	9.200 ✓
Amortização do ano	① 64.000	② 46.020	Administração	30%	19.200 ✓	13.810 ✓
	T	T			① 64.000	② 46.020
					T	T

Conclusão: Em minha opinião, o saldo de \$ 89.380 representa as despesas antecipadas que irão beneficiar o período subsequente, de acordo com os princípios e as práticas usuais de contabilidade.

As despesas antecipadas estão adequadamente classificadas no balanço patrimonial e não há necessidade de quaisquer divulgações através de notas explicativas. A. Reis

16-2-X3

- ✓ Calculado.
- ✗ Conforme guia de recolhimento quitada com vigência de 1^a 10-X2 a 30-9-X3.
- ✓ Conforme Razão.
- ✓ Conforme wps do ano anterior.
- T Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	6-2-X3	Will	7-2-X3	F. Geraldo	7-2-X3

Cia. Bronze
Realizável a longo prazo
31-12-X2

E

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
1710	Adiantamentos a coligada	E-1	120.000	145.000	36.720		145.000
1720	Empréstimos compulsórios Eletrobras	E-2	122.400	147.900		2.900	
		BLA	242.400	292.900	39.620		332.520
			†	†	†		†

Nota: De acordo com os exames realizados e o relacionamento com outras áreas de trabalho, constatei a inexistência de restrições às contas aqui relacionadas. A. Reis

Conclusão: Em minha opinião, o saldo de \$ 332.520 representa o realizável a longo prazo da companhia, de acordo com os princípios e as práticas usuais de contabilidade. Não há restrições com respeito ao realizável a longo prazo, estando o mesmo adequadamente classificado no balanço patrimonial e as divulgações cabíveis estão expostas através de notas explicativas.

A. Reis
16-2-X3

- ✓ Conferido com o Razão.
- ✓ Conferido com os wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	7-2-X3	Will	8-2-X3	F. Geraldo	8-2-X3

Cia. Bronze
Investimentos
31-12-X2

F

Data	Descrição	Ref.	Coligadas	Incentivos Fiscais	Total
31-12-X1	Saldo de abertura	✓	140.000	100.000	240.000 ①
30-6-X2	Adições		24.800 ✗	L 62.000	86.800 ②
31-12-X2	Saldo final	BLA	164.800	162.000	326.800 †
			†	†	†

Nota: Durante os exames efetuados e o relacionamento com outras áreas de trabalhos, observei a inexistência de investimentos caucionados ou dados em garantia. A. Reis

Conclusão: Em minha opinião, o saldo de \$ 326.800 representa os investimentos de propriedade da companhia, de acordo com os princípios e as práticas usuais de contabilidade.

Não há investimentos vinculados a garantias, estando adequadamente classificados no balanço patrimonial. Foram feitas as divulgações cabíveis através das notas explicativas.

A. Reis
16-2-X3

- ✗ Examinei o exercício de direito de subscrição autorizado pela diretoria e as cautelas recebidas.
- ✓ Conferido com o Razão.
- ✓ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	7-2-X3	Will	8-2-X3	F. Geraldo	8-2-X3

Cia. Bronze
Imobilizado
31-12-X2

ANEXO 9

G

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Saldo 31-12-X1	Adições	Baixas	Saldo 31-12-X2	Ajustes		Saldo Ajustado
							Débito	Crédito	
	Bens em operação		✓			✓			
1901	Terrenos		420.000			420.000			420.000
1902	Edifícios		540.000			540.000			540.000
1903	Máquinas e equipamentos		711.300	540.400	240.000	1.011.700			1.011.700
1904	Móveis e utensílios		360.000	128.700	120.000	368.700			368.700
1905	Veículos		420.000	369.600	150.000	639.600			639.600
		BLA	2.451.300	1.038.700	510.000	2.980.000			2.980.000
	Depreciações acumuladas		†	G-1†	G-2†	†			†
1912	Edifícios		64.800	21.600	72.000	86.400			86.400
1913	Máquinas e equipamentos		213.390	93.675	36.000	235.065			235.065
1914	Móveis e utensílios		108.000	37.720	90.000	109.720			109.720
1915	Veículos		252.000	96.595		258.595			258.595
		BLA	638.190	249.590	198.000	689.780			689.780
			†	G-3†	G-2†	†			†

Nota: 1. Obtive a fita de soma das fichas patrimoniais em 31-12-X2, somei e confrontei em base de teste com as fichas patrimoniais. Examinei os 10 principais itens fisicamente, constatando encontrarem-se em boa ordem. O exame realizado revelou resultados satisfatórios.

2. De acordo com as atas de reunião da diretoria e com os contratos de empréstimos, existem \$ 800.000 de imobilização dados em garantia. Vide exames na área H.

Conclusão: Em minha opinião, o saldo de \$ 2.290.220 representa o imobilizado líquido de propriedade da empresa que permanece em uso. Foram aplicados os princípios e as práticas usuais de contabilidade. O imobilizado não contém despesas e as despesas não contém itens capitalizáveis.

Os bens do imobilizado foram corretamente depreciados em bases aceitáveis.

Há \$ 800.000 de imobilizado dados em garantia de empréstimos que estão adequadamente exposto nas notas explicativas.

O imobilizado e respectiva depreciação estão adequadamente classificados nas demonstrações contábeis e foram feitas as divulgações cabíveis.

A. Reis
16-2-X3

- ✓ Conforme Razão.
- ✓ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	9-2-X3	Will	12-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Bronze
Balancete de Trabalho – Passivo
31-12-X2

BLP

Descrição	Ref.	Saldo		Ajustes		Saldo Ajustado
		31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
<i>Circulante:</i>						
Instituições financeiras	H	480.000	620.000	–	61.100	681.100
Contas a pagar	I	963.320	1.422.660	–	535.130	1.957.790
Provisão para imposto de renda	J	200.000	232.140	–	45.112	277.252
		1.643.320	2.274.800	–	641.342	2.916.142 †
<i>Patrimônio líquido</i>						
	L	†	†		†	†
		2.547.530	3.152.480	346.028	–	2.806.452
		4.190.850	5.427.280	46.028	641.342	5.722.594 †
		†	†	†	†	†

✓ Conforme balancete do Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3	Will	16-2-X3	F. Geraldo	16-2-X3

Cia. Bronze
Instituições financeiras
31-12-X2

H

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Saldo 31-12-X1	Novos Empréstimos	Atualização monetária	Pagamentos	Saldo 31-12-X2	Ajustes		Saldo Ajustado
								Débito	Crédito	
2001	Banco Paulista	H-1	180.000	667.000	58.200	(560.200)	345.000		45.000	390.000
2002	Banco Carioca	H-2	200.000	514.500	66.000	(523.600)	256.900		16.100	273.000
2003	Banco Capixaba		100.000	-	-	(81.900)	18.100			18.100
	BLP		480.000	1.181.500	124.200	(1.165.700)	620.000		61.100	681.100
			†	†	M-5 †	†	†		†	†

- Notas: 1. Selecionei os empréstimos de valor superior a \$ 100.000 para efeito de confirmação na data-base de 31-12-X2.
2. Conforme confirmações bancárias constantes de H1-1 e H2-1 há \$ 200.000 de estoques e \$ 800.000 de imobilizado dados em garantia.
3. Obtive os contratos de empréstimos acima e por sua leitura não observei a existência de ações dadas em garantia e/ou elementos restritivos aos resultados ou contas patrimoniais.

A. Re

Conclusão: Em minha opinião, o saldo de \$ 681.100 representa o passivo real da companhia de empréstimos, de acordo com os princípios e as práticas usuais de contabilidade.

Há \$ 200.000 de estoques e \$ 800.000 de imobilizado dados em garantia dos empréstimos que estão adequadamente divulgados através de notas explicativas.

Os empréstimos estão corretamente classificados no balanço patrimonial.

A. Reis

16-2-X3

^ Examinei a liquidação em 6-1-X3 através do aviso bancário.

✗ Conferido com os avisos bancários.

✓ Conferido com o Razão.

↘ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	9-2-X3	Will	12-2-X3	F. Geraldo	12-2-X3

Cia. Bronze
Contas a Pagar
31-12-X2

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
2100	Fornecedores	I-1	385.400	652.320		63.000	715.320
2200	Impostos a pagar	I-2	162.320	282.080			282.080
2300	Salários e obrigações a pagar	I-3	320.000	387.000		103.550	490.550
2400	Outras contas a pagar	I-4	95.600	101.260		1.500	169.840
						32.000	
						4.820	
						30.260	
	Dividendos a pagar a aprovar AGO					300.000	300.000
		BLP	963.320	1.422.660		233.130	1.957.790 †
			†	†		†	†

Nota: De acordo com os exames efetuados e as respostas obtidas notei a inexistência de ativos dados em garantia às contas a pagar.

A. Reis

Conclusão: Em minha opinião, o saldo de \$ 1.957.790 representa o passivo real da companhia decorrente de contas a pagar de acordo com os princípios e as práticas usuais de contabilidade

Não há ativos dados em garantia aos passivos de contas a pagar, os quais estão adequadamente classificados no balanço patrimonial.

A. Reis

16-2-X3

- ✓ Conferido com o Razão.
- ↘ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	13-2-X3	Will	14-2-X3	F. Geraldo	14-2-X3

Cia. Bronze
Provisão para imposto de renda
31-12-X2

J

Conta do Razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
2500	Provisão para imposto de renda	BLP	↘ 200.000 ✗	↙ 232.140 ①		45.112	277.252 †
				M			M

Cálculo do imposto de renda

Lucro líquido ajustado	924.174 ^
Alíquota de imposto de renda	<u>30%</u> ✗
Provisão necessária	277.252 ✓
Conforme Cia.	① <u>232.140</u>
Ajuste n° 19 no wp 1-N	<u>45.112</u>
	†

Conclusão: Em minha opinião, o saldo de \$ 277.252 representa o passivo real de propriedade da companhia relativo ao imposto de renda a pagar. Foram utilizados os princípios e as práticas usuais de contabilidade, e o passivo está corretamente classificado no balanço patrimonial inclusive quanto às divulgações aplicáveis através de notas explicativas.

A. Reis

16-2-X3

- ✓ Calculado.
- ✗ Conforme legislação vigente.
- ^ Conforme wp M.
- ✗ Examinei guias de recolhimento autenticadas.
- ✓ Conferido com o Razão.
- ↘ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	16-2-X3	Will	16-2-X3	F. Geraldo	16-2-X3

Cia. Bronze
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
Exercícios findos em 31 de dezembro de X2 e X1

	Capital Social – \$	Reservas de Capital		Reserva de Lucros		Lucros Acumulados – \$	Total – \$
		Correção Monetária do Capital – \$	Outras Reservas de Capital – \$	Reserva Legal – \$	Reserva para Investimen- tos – \$		
Saldo em 31 de dezembro de X0	1.000.000	300.000	200.000	67.500	–	579.630	2.147.130
Distribuição de lucros	–	–	–	–	–	(50.000)	(50.000)
Lucro do exercício	–	–	–	–	–	450.400	450.400
Apropriação à reserva legal	–	–	–	22.500	–	(22.500)	–
Saldo em 31 de dezembro de X1	1.000.000	300.000	200.000	90.000	–	957.530	2.547.530
Aumento de capital	500.000	(300.000)	(200.000)	–	–	–	–
Distribuição de lucros	–	–	–	–	–	(150.000)	(150.000)
Incentivos fiscais	–	–	62.000	–	–	–	62.000
Lucro do exercício	–	–	–	–	–	646.922	646.922
Apropriação à reserva legal	–	–	–	32.346	–	(32.346)	–
Distribuição de lucros a aprovar na AGO	–	–	–	–	–	(300,00)	(300.000)
Apropriação para reserva de investimento	–	–	–	–	1.122.106	(1.122.106)	–
Saldo em 31 de dezembro de X2	1.500.000	–	62.000	122.346	1.122.106	–	2.806.452

Notas: 1. Efetuei a revisão de atas de assembleia e de reuniões da diretoria constatando a inexistência de restrições de uso em relação às contas patrimoniais.

2. Obtive os contratos de empréstimos acima e por sua leitura não observei a existência de ações dadas em garantia e/ou elementos restritivos aos resultados ou contas patrimoniais. Vide wp H.

Cálculo da reserva legal

Lucro líquido ajustado 646.922

Reserva legal 5%

Ajuste nº 20 no wp 1-N 32.346 ✓

Nota: Após os ajustes realizados, houve proposta a ser aprovada na AGO de 30-4-X3 da distribuição de dividendos no montante de \$ 300.000 e da retenção do valor de \$ 1.122.106 de lucros acumulados para Reservas de futuros investimentos conforme orçamento de investimentos por mim examinado. Estes valores foram considerados para efeito do ajustamento final do patrimônio da Cia. Bronze.

A. Reis

1º-3-X3

Conclusão: Em minha opinião, o saldo de \$ 2.806.452 representa o patrimônio líquido de propriedade da companhia de acordo com os princípios e práticas usuais contábeis. As ações de propriedade do capital foram autorizadas e emitidas; as normas determinadas pelos estatutos sociais; obrigações sociais e legais foram cumpridas.

Não há restrições de uso das contas patrimoniais, as quais estão corretamente classificadas no balanço patrimonial inclusive quanto às divulgações cabíveis através de notas explicativas.

A. Reis

16-2-X3

✓ Calculado.

✓ Examinei a ata de assembleia constatando terem sido aprovados de acordo com os estatutos sociais.

✓ Conferido com o Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	6-2-X3	Will	7-2-X3	F. Geraldo	7-2-X3

Cia. Bronze
Balancete de Trabalho – Resultado
31-12-X2

M

Descrição	Ref.	Saldo		Ajustes		Saldo Ajustado
		31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
Vendas líquidas	M-1	4.664.940	7.627.240	10.000		7.617.240
Custos das vendas	M-2	(2.379.120)	(3.565.820)	107.856	313.570	(3.360.106)
Lucro bruto		2.285.820 †	4.061.420 †	117.856 †	313.570 †	4.257.134 †
Despesas de vendas	M-3	(534.000)	(1.093.110)	66.370		(1.159.480)
Despesas administrativas	M-4	(905.000)	(1.789.350)	99.370	16.500	(1.872.220)
Despesas financeiras	M-5	(196.420)	(253.870)	79.590	11.980	(321.480)
Lucro operacional		650.400	925.090	363.186 †	342.050 †	903.954 †
Rendas não operacionais		- †	- †	16.500	36.720	20.220
Lucro antes do imposto de renda		650.400 †	925.000 †	379.686 †	378.770	924.174 †
Provisão para imposto de renda	J	(200.000)	(232.140)	45.112	†	(277.252)
Lucro líquido	L	450.400	692.950	424.798	378.770	646.922 †
		†	†	†	†	†

Conclusão: Em minha opinião, o saldo de \$ 646.922 representa o lucro líquido da companhia do período findo em 31-12-X2. As receitas, custos e despesas do exercício estão devidamente comprovados e contabilizados e aqueles que beneficiarão exercícios futuros estão adequadamente diferidos. Os custos e despesas estão contrapostos às receitas devidas e contabilizadas de acordo com os princípios e as práticas usuais de contabilidade, os quais encontram-se corretamente classificados nas demonstrações do resultado, sendo desnecessárias divulgações através de notas explicativas.

A. Reis
16-2-X3

- ✓ Conforme balancete do Razão.
- ✓ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3	Will	15-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

Conta Razão	Descrição	Ref.	31-12-X1			31-12-X2			Ajustes		Saldo Ajustado
			Quantidade	Médio	Valor	Quantidade	Médio	Valor	Débito	Crédito	
3110	Produto A		1.510	780	1.177.800	1.821	1.050	1.911.800			1.911.800
3120	Produto B		1.670	910	1.519.700	2.420	1.225	2.964.500			2.964.500
3130	Produto C		1.720	1.360	2.339.200	2.050	1.837	3.765.850			3.765.850
3140	Produto D		5.640	75	423.000	2.084	100	208.470			208.470
3100	Vendas brutas		10.540	518	5.459.700	8.375	1.057	① 8.850.620			8.850.620
3150	ICM sobre vendas		-	-	(445.876)	-	-	② (704.990)			(704.990)
3160	IPI sobre vendas		-	-	(318.484)	-	-	③ (503.564)			(503.564)
3170	Abatimentos e devoluções		-	-	(30.400)	-	-	(14.826)	10.000		(24.826)
	Vendas líquidas	M	10.540	442	4.664.940	8.375	911	7.627.240	10.000		7.617.240

Cálculo do ICM e IPI

Vendas do ano	① 8.850.620
Compras do ano	2.136.428
Valor-base	<u>6.714.192</u>
Alíquota ICM 10,5%	× ② 704.990
Alíquota IPI 7,5%	× ③ 503.564

Conforme portaria examinada.
 Conforme wp IM2-1.
 Conferido com o mapa de contabilização das vendas, constatando ser adequado por venda de produto.
 Conferido com o mapa de vendas por produto.
 Conferido com o Razão.
 Conforme wps do ano anterior.
 Somado.
 Calculado.

Composição das vendas

Mês	Valor
Jan.	616.120
Fev.	560.200
Mar.	580.400
Abr.	600.300
Maió	602.400
Jun.	650.600
Jul.	750.100
Ago.	780.700
Set.	850.200
Out.	900.600
Nov.	950.400
Dez.	1.008.600
	① 8.850.620

Discussão com a gerência de vendas

- O incremento das quantidades vendidas dos produtos A, B e C deveu-se à introdução no mercado metalúrgico a partir de julho de X2 (vide composição mensal das vendas) de um ramo até então não muito explorado pela Cia. Bronze, e com a obtenção dos novos clientes José da Silva Ltda., Zebedeu e Cia. Ltda. e Fulano e Sicrano S.A.
 - O acréscimo ao preço de venda deveu-se à obtenção de um aumento junto ao órgão oficial responsável em média de 35% conforme pude constatar, e que é razoável pelo demonstrativo de preço médio acima.
 - O decréscimo ocorrido quantitativamente do produto D é resultante da desativação do Produto ALPHA, produzido por Máquinas Pesadas Ltda., à qual o produto D destina-se como componente. Vide exames efetuados na área de estoques wp C-2.
- Nota: Por ocasião dos exames preliminares, efetuamos o estudo e a avaliação dos controles internos e teste de procedimentos relativos ao ciclo de vendas cujo resultado foi satisfatório A. Reis 16-2-X3

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	5-2-X3	Will	15-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

Cia. Bronze
Custo das Vendas
31-12-X2

M-2

Conta Razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo Ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
3210	Produto A		✓	✓			477.950
3220	Produto B		323.340	477.950 ✓			918.995
3230	Produto C		486.700	918.995 ✓			1.205.072
3240	Produto D		788.720	1.205.072 ✓			113.745
			230.796	113.745 ✓			
		M2-1	1.829.556	2.715.762			2.715.762
3250	Ajustes de inventário	C-1	(45.600)	(33.444)	{ 30.306	26.292	33.570
					{ 63.000		
3260	Custo de inventário	M2-1	{ 36.071	73.176			73.176
3270	Custos não absorvidos na produção		{ 559.093	810.326	14.550	287.278	537.598
		M	2.379.120	3.565.820	107.856	313.570	3.360.106 †
			†	†	†	†	†

Notas: 1. Efetuamos a contagem de estoques nas datas de 31-12-X1 e 31-12-X2 e efetuamos o follow-up.

2. Procedemos ao cut-off de entradas e saídas nas datas de 31-12-X1 e 31-12-X2 e o follow-up de contabilização.

3. Examinamos a avaliação procedida pela companhia com relação aos produtos em estoque.

4. Por ocasião dos exames preliminares efetuamos o estudo e avaliação dos controles e testes de procedimentos relativos ao ciclo de compras e ciclo da folha cujo resultado foi satisfatório. A. Reis

14-2-X3

✓ Conferido com o mapa de apropriação dos produtos vendidos.

✓ Conferido com o Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	14-2-X3	Will	15-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

Cia. Bronze
Despesas de Vendas
31-12-X2

M-3

Conta Razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo Ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
3302	Salários e ordenados	M2-2	124.000	322.000			322.000
3303	Encargos sociais		37.200	96.600			96.600
3304	Férias		18.000	62.300	20.710		83.010
3305	Comissões sobre vendas	①	163.790	235.260	30.260		265.520
3306	Depreciações	G-4	35.420	49.920			49.920
3307	Materiais de escritório		18.700	27.840			27.840
3308	Manutenção e conservação		20.470	25.290			25.290
3309	Viagens		17.200	39.800			39.800
3310	Condução		17.220	34.020			34.020
3311	Água		10.000	23.720			23.720
3312	Reproduções		9.200	28.500			28.500
3313	Energia elétrica	E-2	14.320	55.350	5.820		61.170
3314	Devedores duvidosos	B-3	2.300	4.420	9.580		14.000
3315	Seguros	D	8.800	12.800			12.800
3316	Imposto predial		6.000	9.200			9.200
3318	Telefones		16.200	23.000			23.000
3319	Legais		6.100	12.890			12.890
3320	Outras despesas		9.080	10.200			10.200
3322	Propaganda		-	20.000			20.000
		M	534.000	1.093.110	66.370		1.159.480†

Cálculo das comissões

Vendas do ano	8.850.620 ✓
Percentual de comissão	3%
Comissão devida	265.520 ✓
Conforme Cia.	① 235.260
Diferença	② 30.260

② A diferença é proveniente das vendas realizadas em dezembro e não provisionadas pela companhia, uma vez que são pagas no exercício seguinte. Vide ponto de ajuste nº 2 no wp 1-M.

Nota: Para as contas não examinadas percorri visualmente o razão, observando tratarem-se de despesas normais e habituais, não constatando anormalidades que determinassem o exame documental. A. Reis

14-2-X3

- ✓ Calculado.
- ✗ Conforme wp M-1.
- ✓ Conferido com o Razão.
- ✓ Conforme wps do ano anterior.
- † Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	14-2-X3	Will	15-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

Cia. Bronze
Despesas Administrativas
31-12-X2

M-4

Conta Razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo Ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
3401	Honorários de diretoria		✓ 360.000	✓ 540.000			540.000
3402	Salários e ordenados	M2-2	180.000	480.000			480.000
3403	Encargos sociais		54.000	144.000			144.000
3404	Férias		36.000	96.000	82.840		178.840
3406	Depreciações	G-4	53.100	74.880			74.880
3407	Materiais de escritório		28.412	46.220	3.500		49.720
3408	Manutenção e conservação		11.800	19.560			19.560
3409	Viagens		18.200	36.800			36.800
3411	Água		15.000	35.580			35.580
3412	Reproduções		9.800	17.600			17.600
3413	Energia elétrica	E-2	21.540	83.020	8.730		91.750
3414	Anúncios e publicações		5.000	13.400			13.400
3415	Seguros	D	13.200	19.200			19.200
3416	Imposto predial		9.000	13.810			13.810
3417	(Lucro) Prejuízo na venda de imobilizado	G-2	-	16.500		16.500	-
3418	Telefones		16.200	23.000			23.000
3419	Legais		8.400	11.000			11.000
3420	Outras despesas		4.400	12.400	4.300		16.700
3421	Auditoria		20.000	40.000			40.000
3423	PIS	①	40.948	66.380			66.380
		M	905.000	1.789.350	99.370	16.500	1.872.220†
			†	†	†	†	†

Cálculo do PIS

Vendas do ano	8.850.620 ✓
Alíquota de PIS	0,75% ^
Cálculo	① 66.380 ✓

Nota: Para as contas não examinadas percorri visualmente o Razão, constatando que as despesas são normais e não encontrei nenhum item estranho que determinasse o exame documental.

A. Reis

14-2-X3

ⓐ Valor indevidamente classificado como despesas administrativas. Vide ponto de reclassificação nº 3 no wp 1-M.

✓ Conforme wp M-1.

✓ Conferido com o Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

✓ Calculado.

^ Conforme legislação vigente.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	14-2-X3	Will	15-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

Cia. Bronze
Despesas Financeiras
31-12-X2

M-5

Conta Razão	Descrição	Ref.	Saldos		Ajustes		Saldo Ajustado
			31-12-X1	31-12-X2	Débito	Crédito	
3500	Despesas financeiras		✓	✓			
3510	Despesas bancárias		36.200	54.300	1.300		55.600
3520	Despesas juros sobre empréstimos	H-2	38.400	48.690	17.190		65.880
3530	Despesa desconto de duplicatas		22.600	26.680	61.100		26.680
3540	Atualização monetária sobre empréstimos	H	103.220	124.200			185.300
			200.420	253.870	79.590		333.460
3600	Receitas financeiras		(4.000) †	- †	†	7.340	11.980
						4.640	
		M	196.420	253.870	79.590	11.980	321.480 †
			†	†	†	†	†
3700	Rendas não operacionais	M	-	-	16.500	36.720	20.220

Nota: Para as contas não examinadas percorri visualmente o Razão, constatando que as despesas eram normais e nada foi observado que necessitasse exame documental.

✓ Conferido com o Razão.

✓ Conforme wps do ano anterior.

† Somado.

Preparação	Data	Revisão	Data	Aprovação	Data
A. Reis	14-2-X3	Will	15-2-X3	F. Geraldo	15-2-X3

25.5.2 Relatório de auditoria

25.5.2.1 Relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis – Anexo 1

25.5.2.2 Demonstrações financeiras

Balanço patrimonial – Anexo 2

Demonstração de resultado – Anexo 3

Demonstração das mutações do patrimônio líquido – Anexo 4

Demonstração das origens e aplicações de recursos – Anexo 5

Notas explicativas – Anexo 6

ANEXO 1

Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis

Ilmos. Srs.

Diretores da Cia. Bronze

Opinião

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia Bronze, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de X2 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia Bronze em 31 de dezembro de X2, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Base para opinião

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir, intitulada "Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis". Somos independentes em relação à Companhia, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Responsabilidade da administração e da governança pelas demonstrações contábeis

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações contábeis, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de a companhia continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis, a não ser que a administração pretenda liquidar a Companhia ou cessar suas operações, ou não tenha nenhuma alternativa realista para evitar o encerramento das operações.

Os responsáveis pela governança da Companhia são aqueles com responsabilidade pela supervisão do processo de elaboração das demonstrações contábeis.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que a auditoria realizada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria sempre detectam as eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser

decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis.

Como parte da auditoria realizada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
- Obtemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados às circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos opinião sobre a eficácia dos controles internos da companhia.
- Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e respectivas divulgações feitas pela administração.
- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe incerteza relevante em relação a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da companhia. Se concluirmos que existe incerteza relevante, devemos chamar atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data de nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Companhia a não mais se manter em continuidade operacional.
- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis, inclusive as divulgações e se as demonstrações contábeis representam as correspondentes transações e os eventos de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspectos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controles internos que identificamos durante nossos trabalhos.

São Paulo, 16 de fevereiro de X3

XYZ Auditores Associados

CRC-SP 0010

F. Geraldo

Contador

CRC-SP 00007-07

ANEXO 2

Cia. Bronze
Balanco Patrimonial
em 31 de dezembro

		\$		\$	
Ativo	31-12-X2	31-12-X1	Passivo	31-12-X2	31-12-
Circulante:			Circulante:		
Disponibilidades	88.080	78.400	Instituições financeiras	681.100	480.00
Duplicatas a receber	824.900	765.200	Fornecedores	715.320	385.40
Menos:			Impostos a pagar	282.080	162.30
Duplicatas descontadas	(65.000)	(56.000)	Salários e obrigações a pagar	490.550	320.00
Provisão para créditos de liquidação duvidosa	(35.000)	(22.960)	Dividendos a pagar	300.000	
Outras contas a receber	43.780	21.700	Outras contas a pagar	169.840	95.60
Estoques (Nota 2)	1.826.914	1.026.600	Provisão para imposto	<u>277.252</u>	<u>200.00</u>

			de renda		
Despesas antecipadas	<u>89.380</u>	<u>82.400</u>	Total do passivo circulante	<u>2.916.142</u>	<u>1.643.31</u>
Total do ativo circulante	<u>2.773.054</u>	<u>1.895.340</u>			
Não circulante					
Realizável a longo prazo:			Patrimônio líquido:		
Adiantamentos a coligada (Nota 3)	145.000	120.000	Capital social (Nota 5)	1.500.000	1.000.000
Empréstimos compulsórios – Eletrobras	<u>187.520</u>	<u>122.400</u>	Reserva de capital	62.000	500.000
Total do realizável a longo prazo	<u>332.520</u>	<u>242.400</u>	Reserva de lucros	122.346	90.000
			Lucros acumulados	<u>1.122.106</u>	<u>957.51</u>
Investimentos (Nota 3)	326.800	240.000	Total do patrimônio líquido	<u>2.806.452</u>	<u>2.547.51</u>
Imobilizado	<u>2.290.220</u>	<u>1.813.110</u>			

(Nota 4)

Total do não circulante	<u>2.949.540</u>	<u>2.295.510</u>			
Total do ativo	<u>5.722.594</u>	<u>4.190.850</u>	Total do passivo	<u>5.722.594</u>	<u>4.190.850</u>

VER NOTAS EXPLICATIVAS

ANEXO 3

Cia. Bronze
Demonstração do Resultado
Exercícios findos em 31 de dezembro

\$

	31-12-X2	31-12-X1
Vendas brutas	8.850.620	5.459.700
Menos: Impostos sobre vendas, abatimentos e devoluções	(1.233.380)	<u>(794.760)</u>
Vendas líquidas	7.617.240	4.664.940
Custo dos produtos vendidos	<u>(3.360.106)</u>	<u>(2.379.120)</u>
Lucro bruto	4.257.134	2.285.820
Despesas operacionais	(1.159.480)	(534.000)
Despesas de vendas	(1.872.220)	(905.000)
Despesas administrativas	<u>(321.480)</u>	<u>(196.420)</u>
Despesas financeiras	903.954	650.400

Lucro operacional	<u>20.220</u>	<u>—</u>
Rendas não operacionais	924.174	650.400
Lucro antes do imposto de renda	<u>(277.252)</u>	<u>(200.000)</u>
Provisão para imposto de renda	<u>646.922</u>	<u>450.400</u>
Lucro líquido do exercício	<u>0,43</u>	<u>0,45</u>
Lucro por ação		

VER NOTAS EXPLICATIVAS

ANEXO 4

Cia. Bronze
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
Exercícios findos em 31 de dezembro

	Capital Social\$	Reservas de Capital		Reserva de lucros		A
		Correção Monetária do Capital – \$	Outras Reservas de Capital – \$	Reserva Legal – \$	Reserva para Investimentos \$	
Saldo em 31 de dezembro de X0	1.000.000	300.000	200.000	67.500	—	
Distribuição de lucros	—	—	—	—	—	
Lucro do exercício	—	—	—	—	—	

Apropriação à reserva legal	–	–	–	22.500
-----------------------------------	---	---	---	--------

Saldo em 31 de dezembro de X1	1.000.000	300.000	200.000	90.000
--	-----------	---------	---------	--------

Aumento de capital	500.000	–	–	–
		300.000	200.000	

Distribuição de lucros	–	–	–	–
---------------------------	---	---	---	---

Incentivos fiscais	–	–	62.000	–
-----------------------	---	---	--------	---

Lucro do exercício	–	–	–	–
-----------------------	---	---	---	---

Apropriação à reserva legal	–	–	–	32.346
-----------------------------------	---	---	---	--------

Distribuição de lucros a aprovar na AGO					(3)
--	--	--	--	--	-----

Apropriação e reserva para				1.122.106	(1)
----------------------------------	--	--	--	-----------	-----

investimento

Saldo em 31
de
dezembro
de X2

1.500.000

0

62.000

122.346

1.122.106

VER NOTAS EXPLICATIVAS

ANEXO 5

Cia. Bronze
Demonstração dos Fluxos de Caixa
Exercícios findos em 31 de dezembro

31-12-X2

31-12-X1

Fluxo de caixa das atividades operacionais

Lucro líquido do exercício

646.922

450.400

Ajustes ao resultado que não afetam o caixa

– Baixas do ativo imobilizado

312.000

–

– Depreciações

249.590

177.040

– Atualização monetária sobre empréstimos
compulsórios

(36.720)

30.200

Total proveniente das operações

1.171.792

657.640

Variação nos ativos

Contas a receber

(38.660)

(35.000)

Estoques

(800.314)

(520.000)

Outros ativos	<u>(29.060)</u>	<u>25.200</u>
Total da variação dos ativos	<u>(868.034)</u>	<u>(529.800)</u>
Variação nos passivos		
Fornecedores	329.920	182.500
Impostos a pagar	197.012	152.900
Salários e obrigações a pagar	170.550	125.100
Outras contas a pagar	74.240	62.350
Total da variação dos passivos	<u>771.722</u>	<u>522.850</u>
Variação líquida de ativos e passivos	<u>(96.312)</u>	<u>(6.950)</u>
Caixa originado das atividades operacionais	<u>1.075.480</u>	<u>650.690</u>
Fluxo de caixa nas atividades de investimentos		
Aquisição de imobilizado	1.038.700	780.000
Acréscimo de empréstimos compulsórios	28.400	44.200
Adiantamentos e investimentos a coligada	<u>49.800</u>	<u>240.000</u>
Caixa aplicado nas atividades de investimentos	<u>1.116.900</u>	<u>1.064.200</u>
Fluxo de caixa nas atividades de financiamentos		
Variação líquida na contratação e pagamentos de empréstimos	201.100	380.000
Dividendos distribuídos	<u>(150.000)</u>	<u>(50.000)</u>

Caixa aplicado nas atividades de financiamentos	<u>51.100</u>	<u>330.000</u>
Caixa total aplicado	<u>(1.065.800)</u>	<u>(734.200)</u>
Acréscimo (Decréscimo) no caixa	<u>9.680</u>	<u>(83.510)</u>
Caixa e equivalentes no início do exercício	78.400	161.910
Caixa e equivalentes no fim do exercício	88.080	78.400

VER NOTAS EXPLICATIVAS

ANEXO 6

Cia. Bronze
Notas Explicativas
em 31 de dezembro

1. *Resumo dos principais procedimentos contábeis*

As demonstrações contábeis aqui espelhadas foram elaboradas de acordo com os pronunciamentos, as orientações e as interpretações dadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, observando-se também aquelas emanadas pela legislação societária vigente Lei 6.404/76 ajustadas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09.

Os principais procedimentos contábeis adotados pela companhia são os seguintes:

a) *Provisão para créditos de liquidação duvidosa*

Foi constituída até o limite que se estima ser suficiente para cobrir possíveis perdas na realização das contas a receber.

b) *Estoques*

São demonstrados ao custo médio de compra para as matérias-primas e ao custo real de fabricação para produtos em processo e acabados, que não excede ao valor de realização. As importações em andamento são demonstradas aos custos incorridos.

c) *Empréstimos compulsórios – Eletrobras*

Os empréstimos compulsórios – Eletrobras – estão demonstrados pelo valor de custos atualizados acrescidos pelos juros por tempo decorrido (pro rata temporis).

d) *Investimentos*

Os investimentos estão demonstrados ao custo.

e) *Imobilizado*

É demonstrado ao custo de aquisição ou construção, menos depreciação acumulada. A depreciação é calculada pelo método linear a taxas que estão dentro dos limites aceitos pela legislação vigente. O custo corrigido e a respectiva depreciação acumulada são eliminados do

imobilizado quando da baixa ou venda dos bens e o lucro ou prejuízo resultante é registrado no resultado. Os gastos com manutenção e reparos são lançados em despesas quando incorridos.

f) *Provisão para imposto de renda*

A provisão para imposto de renda é calculada à alíquota de 30% conforme legislação vigente. A despesa é registrada pelo montante bruto, que inclui os incentivos fiscais segundo o regime de competência.

2. Estoques

Em 31 de dezembro de X2 e X1 os estoques estavam assim constituídos:

	\$	
	X2	X1
Produtos acabados	809.126	303.500
Produtos em processo	307.032	120.000
Matérias-primas	646.742	502.800
Provisão para perdas	(30.306)	–
Importação em andamento	<u>94.320</u>	<u>100.300</u>
	<u>1.826.914</u>	<u>1.026.600</u>

Como garantia aos empréstimos foram dados \$ 200.000 em estoque.

3. Investimentos

A composição dos investimentos na data de 31 de dezembro de X2 e X1 é a seguinte:

	\$	
	X2	X1
Investimentos em coligada	164.800	140.000
Investimentos por incentivos fiscais	<u>162.000</u>	<u>100.000</u>

326.800

240.000

O investimento em coligada corresponde a uma participação de 10% no capital da Cia. Prata.

Os principais dados relativos à empresa coligada encontram-se abaixo descritos e foram extraídos de demonstrações financeiras não auditadas.

<i>Data do exercício social</i>	31-12-X2
Patrimônio líquido	\$ 2.800.000
Lucro líquido do exercício	\$ 300.000

Em 31 de dezembro de X2 e X1 a companhia dispunha de adiantamentos efetuados à Cia. Prata de \$ 145.000 e \$ 120.000, respectivamente, vencíveis em X4 ou conversíveis em ações.

4. Imobilizado

Em 31 de dezembro de X2 e X1, o imobilizado estava assim composto:

	Custo – \$	
	X2	X1
Terrenos	420.000	420.000
Edifícios	540.000	540.000
Máquinas e equipamentos	1.011.700	711.300
Móveis e utensílios	368.700	360.000
Veículos	<u>639.600</u>	<u>420.000</u>
	2.980.000	2.451.300
Menos: Depreciações acumuladas	<u>(689.780)</u>	<u>(638.190)</u>
	<u>2.290.220</u>	<u>1.813.110</u>

Como garantia aos empréstimos foram dados \$ 800.000 de imobilizado.

5. Instituições financeiras

Composição das instituições financeiras em 31 de dezembro de X2 e X1:

	31-12-X2		31-12-X1	
	US\$	\$	US\$	\$
Empréstimos em moeda estrangeira	510.000	663.000		380,00
		<u>18.100</u>	380,00	<u>100,00</u>
Empréstimos em moeda local	-			
		<u>681.100</u>		<u>480,00</u>

Os empréstimos em moeda estrangeira vencem em 30/06/X3 (US\$ 300,000) a taxa de 6,35% a.a. e 30/09/X3 (US\$ 210,000) a taxa de 7% a.a. Os valores expressos nas demonstrações contábeis estão atualizados de acordo com a taxa de câmbio vigente, acrescidos dos juros *pro rata temporis*.

6. Capital

O capital autorizado em 31 de dezembro de X2 e X1 é de 1.500.000 e 1.000.000 de ações ordinárias, ao valor nominal de \$ 1,00 cada, totalmente integralizado.

25.5.3 Carta de recomendação

São Paulo, 16 de fevereiro de X3.

Ilmos. Srs.

Diretores da Cia. Bronze

Prezados Senhores:

Nosso exame das demonstrações contábeis da Cia. Bronze, relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de X2, identificou certas ineficiências dos controles internos, que acreditamos sejam do interesse de V. S.^{as}.

O objetivo principal de nosso estudo e avaliação dos controles internos é o de estabelecer o grau de confiança que nele possamos depositar e, em função desta confiabilidade, determinar os procedimentos de auditoria e sua extensão a serem aplicados, de modo que nos propiciam condições de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis.

As ineficiências dos controles internos por nós encontradas não foram de natureza impeditiva de expressão de uma opinião, em nosso parecer, sobre as demonstrações financeiras, e tampouco constituíram motivo de estendermos nossos procedimentos de auditoria além dos normalmente aplicáveis.

Embora um estudo voltado essencialmente para a determinação da fidelidade dos registros e outras informações contábeis não nos habilite expressar uma opinião sobre a eficiência geral dos controles internos, apresentamos, em anexo, nossos comentários e sugestões sobre os aspectos que julgamos

de relevante interesse a V. S.^{as}.

O relatório anexo destina-se a uso exclusivamente interno da companhia, e sua divulgação externa pode suscitar dúvidas e originar interpretações errôneas em pessoas que desconheçam os objetivos e limitações dos controles internos.

Outrossim, informamos que as sugestões contidas neste relatório deverão ser objeto de estudo por parte de V. S.^{as}; no sentido de comparar o custo de implantação com os riscos assumidos pela companhia na possível perda dos controles.

Permanecemos à disposição de V. S.^{as} para quaisquer esclarecimentos julgados necessários nas circunstâncias.

Atenciosamente,
XYZ AUDITORES ASSOCIADOS
CRC-SP 0010
F. Geraldo
Contador
CRC-SP 00007-07

I – DISPONÍVEL

1. *Fundo fixo*

A empresa utiliza o sistema de caixa para a movimentação dos numerários mantidos em mãos, o que pode gerar, entre outros, a utilização indevida do mesmo.

Recomendamos a implantação do sistema de fundo fixo para melhor segurança e efetividade do controle interno, o qual pode ser assim resumido:

- definição de uma quantia fixa ao responsável pelo fundo, suficiente para os pagamentos por um período de tempo;
- prestação periódica de contas do valor desembolsado, com reposição através de cheque ao responsável pelo fundo fixo;
- contabilização direta das contas de despesas e crédito de banco, permanecendo inalterada, assim, a conta de fundo fixo;
- pagamentos em espécie até um valor determinado, acima do qual são feitos por cheques nominais;
- e
- recebimentos em espécie ou cheques são depositados intactos.

2. *Cancelamento de documentação de pagamentos*

A documentação suporte de pagamento não é cancelada após concluído o processo de quitação, o que pode ocasionar possíveis representações de documentação para um novo pagamento.

Com o intuito de fortalecimento do controle interno, recomendamos que a documentação suporte de pagamentos realizados seja cancelada através de máquina perfuradora ou de carimbo “pago”.

3. *Desconto de vales*

Durante a execução de nossos trabalhos, observamos a existência de vale nominal a Francisc Pereira (caixa) datado de 8-6-X1 cuja prestação de contas não se deu até o encerramento de nossos trabalhos.

A prática atual evidencia a utilização indevida de numerários e a falta de conferência, por pessoa independente, da custódia de numerários.

Recomendamos a descontinuação da prática de desconto de vales a funcionários e a utilização de contagens periódicas por pessoa independente.

4. *Despesas não contabilizadas*

A revisão da conta de caixa indicou a existência de várias despesas realizadas e não contabilizadas em regime de competência, o que gerou lançamentos de ajuste para adequar as demonstrações contábeis.

Sugerimos o acompanhamento efetivo das despesas realizadas e a contabilização em regime de competência.

5. *Contas bancárias*

O depósito bancário realizado na data de 7-12-X2 junto ao Banco Carioca foi indevidamente contabilizado no Banco Capixaba, provocando incorreções nos saldos bancários individuais.

Tendo em vista que estas incorreções possibilitam a emissão de cheques por valor superior ao disponível em bancos, recomendamos a revisão permanente dos lançamentos contábeis e exames apurados nas conciliações bancárias.

6. *Conciliações bancárias*

As conciliações bancárias na data de 31-12-X2 demonstraram várias despesas bancárias não contabilizadas, inclusive uma de 2-1-X1 de \$ 1.893, junto ao Banco Carioca, cuja resolução não ocorreu até a data de encerramento de nossos trabalhos.

Sugerimos a revisão das conciliações bancárias por pessoa independente daquela que a prepara e regularização tempestiva de todas as pendências ali constantes.

II – VENDAS – CONTAS A RECEBER – RECEBIMENTOS

1. *Segregação de funções*

O departamento de expedição, responsável pelo despacho das mercadorias, é também o responsável pela manutenção e guarda dos estoques da empresa.

É nosso entendimento que a agregação das funções acima enfraquece o controle interno e, preferencialmente, o departamento que mantém o controle físico do estoque não deve dispor da responsabilidade pela expedição. Assim, recomendamos uma reestruturação e conseqüente segregação das funções acima por departamentos independentes.

2. *Avisos bancários de cobrança*

O departamento de cobrança não rege um controle efetivo sobre os avisos bancários de

cobrança. A baixa das duplicatas é realizada quando do recebimento físico dos avisos bancários, em vez de seu período de competência.

O procedimento em uso tem ocasionado distorções nas demonstrações contábeis mensais, bem como pendências indevidas nas conciliações bancárias que, a título de exemplo, citamos:

Duplicata	Data	
	Aviso bancário	Contabilização
6868	21-4-X2	1-5-X2
7180	27-6-X2	2-7-X2
7847	18-10-X2	1-10-X2

Recomendamos que, por ocasião do encerramento mensal, o departamento de cobrança envie esforços para o rápido recebimento dos avisos bancários de cobrança e que sejam estes processados de acordo com sua competência.

3. *Concessão de descontos*

Não há atualmente um procedimento formalizado para a concessão de descontos de vendas, ficando por ora afetos à diretoria.

Embora a empresa não tenha até então incorrido em grande volume de descontos concedidos, é nosso entendimento que a falta de procedimento formalizado possa gerar possíveis manipulações por descontos concedidos indevidamente, pelo que recomendamos sua adoção.

4. *Devolução de vendas*

Segundo pudemos observar, o departamento de controle de qualidade leva de 15 a 20 dias para proceder ao exame das vendas devolvidas, após o qual informa aos departamentos competentes.

A título ilustrativo, citamos que as mercadorias constantes da duplicata 9.602, com vencimento para 15-12-X2, foi devolvida em 5-12-X2 e somente informada contabilmente em 3-1-X3.

Entendemos que o procedimento acima gera demonstrações contábeis irreais, além do que pode ocasionar possíveis cobranças por vendas indevidas.

Recomendamos que o controle de qualidade proceda ao exame tempestivo das vendas devolvidas e informe aos departamentos competentes com brevidade.

5. *Rotação de funcionários*

A empresa não adota a prática de promover a rotação de funcionários designados para cada trabalho.

Sugerimos que a empresa estude a viabilidade da implantação da rotação de funcionários – o que poderia, inclusive, aumentar a eficiência e gerar novos costumes e métodos aos procedimentos ora existentes – e, pelo menos, de implantação da rotação do pessoal de cargos importantes.

6. *Manual de procedimentos*

Segundo fomos informados, o manual de procedimentos encontra-se em desenvolvimento, sendo que os procedimentos em uso estão sendo seguidos em função dos conhecimentos atuais de cada funcionário executante de suas atribuições.

Recomendamos a agilização do manual de procedimentos, o qual visa ao fortalecimento do controle interno, fomenta a eficiência e normalização além de evitar que erros por omissão ou intencional sejam praticados.

7. *Carta de fiança*

A empresa não mantém carta de fiança ou seguro de fidelidade para os funcionários que lidam com valores, prendendo-se somente na confiabilidade nestes depositada.

Sugerimos que a empresa adote a prática de obtenção da carta de fiança para os funcionários que lidam com valores ou estude a possibilidade de se manter seguro de fidelidade como fortalecimento do controle interno.

8. *Notas fiscais e faturas*

Atualmente, a empresa adota a prática de emitir notas fiscais e faturas através de documentos independentes, o que leva a custos adicionais desnecessários pela emissão de documentos distintos e carga de trabalho adicional dos emitentes.

Sugerimos que a empresa estude a possibilidade de emissão de um único documento nota fiscal-fatura.

9. *Aprovação de crédito*

Os procedimentos ora em uso indicam a necessidade da aprovação de crédito pelo departamento de crédito anteriormente ao faturamento.

Quando da execução de nossos trabalhos, constatamos a inobservância deste procedimento para os casos abaixo:

Cliente	Pedido	\$
Campos Metalurgia	132	17.000
Cia. Ferro e Aço	584	1.500
Fulano e Sicrano S.A.	768	16.000

Entendemos que os procedimentos definidos pela empresa são adequados, pelo que

recomendamos que sejam rigorosamente observados.

10. *Cancelamento de duplicatas recebidas*

As duplicatas devem ser canceladas com a aposição do carimbo “pago” segundo os procedimentos vigentes, com o intuito de evitar possíveis manipulações de numerários. Entrementes, a realização dos nossos trabalhos indicou a ausência do referido procedimento para os casos abaixo:

Cliente	Duplicata	\$
Máquinas Pesadas Ltda.	6777	12.000
Souza Reis Indústria e Comércio Ltda.	7109	4.000
Fulano e Sicrano S.A.	7610	17.500

Sugerimos que os procedimentos de cancelamento das duplicatas recebidas sejam rigorosamente observados.

11. *Baixa de duplicatas incobráveis*

A baixa de duplicatas consideradas incobráveis é autorizada pelo departamento de cobrança, o qual é o responsável pela guarda e cobrança das duplicatas a receber.

Esta prática, segundo nosso melhor entendimento, pode levar a possíveis manipulações de numerários, pois envolve funções conflitantes e de interesse.

Recomendamos que a baixa de duplicatas consideradas incobráveis seja autorizada por pessoa de nível e independente do departamento de cobrança. Outrossim, a guarda física destas duplicatas deveria ser repassada ao departamento jurídico para resoluções legais.

III – ESTOQUES

1. *Coleta de preços*

A empresa não utiliza a prática de efetuar coleta de preços para a aquisição de mercadorias. Dessa forma, a falta desse procedimento pode levar à aquisição de mercadorias a preços nem sempre melhores, pelo que recomendamos a formalização do procedimento, que deveria ser evidenciado quanto às coletas realizadas (mínimo de 3) e ao fornecedor selecionado.

2. *Entrada de mercadorias*

As possíveis diferenças quantitativas originadas na entrada de mercadorias somente são informadas aos departamentos competentes após 20 dias.

O procedimento ora em uso pode acarretar pagamentos a fornecedores sem o devido desconto ou não aceitação dos fornecedores de diferenças apuradas.

Sugerimos o apontamento imediato aos departamentos competentes de quaisquer sobras ou

faltas observadas na recepção de mercadorias.

3. *Revisão das listagens de estoques*

Durante a execução de nossos trabalhos, constatamos a existência de erros aritméticos de avaliação dos estoques e materiais não aproveitáveis na produção, o que evidencia a falta de revisão adequada e independente das listagens de estoques, que originou vários lançamentos de ajuste para adequar as demonstrações financeiras.

Com o intuito de evitar incorreções nas demonstrações contábeis, estoques custodiados inadequadamente e estoques quantitativos irreais, recomendamos:

a) revisão das listagens de estoques por pessoa independente a seu preparo quanto a cálculos, avaliação e itens componentes dos estoques; e

b) segregação física do estoque para os materiais não aproveitáveis na produção e informação imediata da existência destes aos departamentos competentes.

4. *Compras realizadas e não contabilizadas*

Durante a execução de nossos trabalhos, observamos a inexistência de um procedimento que assegure a contabilização de compras realizadas em seu período de competência. A título de exemplo citamos a nota fiscal 8.200 da Importadora e Comercial Ferro Duro, cuja recepção se deu em 31-12-X2, conforme relatório de recebimento 1.052, incluído na contagem física de estoques e que somente iria ser contabilizado no período subsequente.

Recomendamos a adoção de um procedimento de acompanhamento mensal das compras realizadas e recepcionadas fisicamente, com a contabilização em regime de competência.

IV – IMOBILIZADO

1. *Cadastramento e conciliação*

A empresa não adota a prática de efetuar o balanceamento periódico entre as fichas patrimoniais dos bens do imobilizado e os bens constantes dos registros contábeis.

Alertamos que a falta deste procedimento pode acarretar depreciações incorretas em razão das diferenças de taxas de depreciação, assim como a existência de bens do imobilizado registrados contabilmente, porém não identificados fisicamente.

É nosso entendimento que contagens rotativas dos bens do imobilizado para a atualização permanente das fichas patrimoniais é recomendável para efeito dos controles internos. Outrossim, as fichas patrimoniais atualizadas deveriam ser conciliadas periodicamente com os registros contábeis.

2. *Capitalização de bens do imobilizado*

Não há atualmente uma política definida para a capitalização dos bens do imobilizado, ficando esta a juízo do classificador dos lançamentos contábeis.

É nosso entendimento que a inexistência deste procedimento poderá incorrer em capitalização de pequenos valores, assim como em despesas de itens considerados capitalizáveis.

Recomendamos a definição de uma política de capitalização de bens do imobilizado,

observando-se o tempo de vida útil, valores envolvidos e tempo a ser despendido no controle dos bens capitalizados.

V – CONTAS A PAGAR

1. *Apropriação de contas a pagar*

Durante a execução de nossos trabalhos constatamos a ausência de procedimentos formais que possibilitem à empresa a identificação e contabilização das contas a pagar em obediência ao regime de competência.

Em decorrência da falta deste procedimento durante a execução de nossos trabalhos, observamos vários passivos não contabilizados que mereceram ajustes adicionais, que a título de exemplo citamos: atualização de correção monetária e juros sobre empréstimos, conta de luz, férias, comissões etc.

Recomendamos a formalização de procedimentos que identifiquem e registrem os passivos e despesas em regime de competência.

2. *Salários*

A aprovação para o pagamento de salários através de crédito em conta de funcionários é concedida pelo gerente de pessoal que é o responsável por todo o processo que envolva a folha de pagamento.

É nosso entendimento que para efeito de controle interno nenhuma pessoa deva ter o controle integral de uma operação, pelo que recomendamos que a aprovação para pagamento de salários seja concedida por pessoa independente ao setor de folha de pagamento.

São Paulo, 16 de fevereiro de X3
XX2 Auditores Associados
CRC-SP 0010
F. Geraldo
Contador
CRC-SP 00007-07

Bibliografia

AUDITORIA externa independente do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.

FIPECAFI *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. São Paulo: Atlas, 1995.

IBRACON. *Princípios contábeis*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS 6.404/76. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995 (Manual de Legislação Atlas, nº 28) e suas atualizações dadas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – NBC.

NORMAS e procedimentos de auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.

RESOLUÇÕES do Conselho Federal de Contabilidade.

Sites recomendados:

www.cfc.org.br

www.crcsp.org.br

www.ibracon.com.br

www.cvm.gov.br