

Introdução e desenvolvimento da auditoria

A relevância da auditoria para as empresas

É por meio do conhecimento da auditoria que se pode formar uma visão mais crítica do funcionamento da empresa ou de um determinado setor, permitindo que se responda a uma série de questões que envolvem os aspectos operacionais ou financeiros da organização.

A sociedade e as empresas passam por profundas transformações, provocadas pelo avanço tecnológico e a quebra de antigos paradigmas, numa constante sinergia entre a necessidade de consumo do homem e a produção gerada pelas empresas, criando novos ambientes e orientações. Neste cenário, nunca antes vivido pelos atuais gestores, deve-se promover pragmaticamente aos colaboradores, internos e externos, bem como aos clientes e à sociedade, qual o objetivo da organização e suas metas.

Isso significa dizer que se deve planejar: “voltar os olhos para o futuro, ou seja, trata-se de definir hoje que resultados devem ser alcançados no futuro e de que forma. A essência desse ato é a tomada de decisões” (BIO, 1988, p. 39).

Este processo, de se preparar hoje para o futuro, sofre interferências de diversas forças do mercado, criando novas orientações que forcem a empresa a realizar permanentemente adaptações e ajustes, a fim de concretizar sua missão e atingir seus objetivos. Dessa forma, as empresas devem elaborar e rever constantemente seu planejamento, seja estratégico ou operacional.

O planejamento estratégico “É o planejamento mais básico e de maior alcance que os gerentes fazem para uma empresa. Os resultados do planejamento estratégico incluem objetivos organizacionais” (HAMPTON, 1983, p. 164).

Para que a empresa atinja seus objetivos organizacionais, ela deve ser eficaz em sua gestão, sendo que para atingir tal estágio se faz necessário o desenvolvimento de ações eficientes e eficazes.

A eficiência operacional, que é produzir maximizando a utilização dos recursos internos proporcionando maior produtividade, não é o único requisito necessário para que a empresa seja competitiva. A eficácia operacional é um pressuposto, visto que, se a empresa não possuir um mínimo de eficácia operacional, que é ter seus produtos e serviços valorizados pelos clientes, não será competitiva e estará sucumbindo diante da concorrência. (CHAGAS LIMA, 2000, p. 8)

Dessa forma, pode-se afirmar que para a empresa ser competitiva deverá ter efetividade, ou seja, tanto ser eficiente como eficaz. É por meio da estratégia empresarial adequada que se dará a criação da vantagem competitiva permitindo à empresa sobreviver à concorrência.

Tanto a eficácia operacional como a estratégia são essenciais para o desempenho superior que, afinal, é o objetivo primordial de todas as empresas. Uma empresa só é capaz de superar em desempenho os concorrentes se conseguir estabelecer uma diferenciação preservável. Ela precisa proporcionar maior valor aos clientes ou gerar valores comparáveis a um custo mais baixo, ou ambos. Daí decorre a aritmética da rentabilidade superior, em que o fornecimento de maior valor permite à empresa cobrar preços unitários médios mais elevados; a maior eficiência resulta em custos unitários mais baixos. (PORTER, 1996, p. 47)

Os desafios que os executivos e administradores enfrentam devem ser traduzidos em desenvolver boas estratégias que permitam criar, produzir e distribuir produtos com rapidez e inovação, obrigando-os a formularem planos e processos que sejam adequados às novas realidades. Para que se possa identificar essas mudanças, faz-se necessário um constante controle por meio de ferramentas que mensurem se o que foi planejado está sendo ou não realizado.

“O planejamento para obter os melhores resultados deve ser flexível, permitindo estratégias alternativas para substituir os planos existentes quando os desdobramentos econômicos e financeiros divergem dos padrões esperados” (GROPPELL; NIKBAKHT, 1998, p. 4).

Nessa senda é que se faz necessário desenvolver uma prática que permita o acompanhamento e identificação de possíveis distorções que possam haver no processo empresarial, seja na área financeira, de recursos humanos, marketing ou operacional.

A opinião técnica independente adequada para a verificação dos fatos e atos empresariais é a auditoria, prática que permite verificar, por meio de um minucioso e sistemático exame, se os objetivos e alterações patrimoniais têm ocorrido de forma eficiente, eficaz e adequada ao planejado e aos objetivos da organização.

Fundamentos e objetivos de auditoria

“A auditoria tanto na área pública quanto na área privada é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial, com o objetivo de atestar sua validade sobre determinado dado” (ATTIE, 2000, p. 25).

A Contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para auxiliar e informar ao administrador, sob a ótica estática e dinâmica, a evolução do seu patrimônio. Ela tem como finalidade registrar através de técnica própria os fatos e atos empresariais e fornecer uma série de dados ocorridos na gestão que possam causar variações no patrimônio da empresa. Dessa forma pode-se afirmar que a metodologia aplicada consiste na captação, classificação, registro, segundo princípios contábeis a fim de promover informações e controle, a qualquer tempo, dando total visibilidade das ações dos administradores para fins legais, fiscais e outros.

Para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, a Contabilidade utiliza-se também de uma técnica que lhe é própria, chamada auditoria, que consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira uniforme. (FRANCO; MARRA, 1991, p. 20)

Objetivo da auditoria

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

Como dissemos, a auditoria é uma especialização da contabilidade, todavia, tem-se utilizado esse termo também para definir a atividade de inspeção, verificação, exame e comprovação em outras áreas além da matéria supra mencionada, tais como, áreas operacional, gerencial, ambiental entre outras. Mas sempre com o objetivo de oferecer uma opinião técnica sobre a área auditada.

No Brasil, para ser auditor reconhecido oficialmente pelo Conselho Regional de Contabilidade (CRC) e auditar as demonstrações contábeis financeiras das empresas, é preciso que o pretendente tenha formação acadêmica em Ciências Contábeis. Todavia, observa-se cada vez mais a utilização da palavra auditoria para apontar o profissional que atua na atividade de examinar, verificar e controlar as mais diversas áreas e setores organizacionais.

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 correta, 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. (ATTIE, 1998, p. 42)

Os exames de auditoria obedecem a normas próprias que incluem procedimentos de comprovação de dados em estudo, à verificação de documentos, livros e registros, à obtenção de evidências de informações interna e externa que se relacionem com o controle do patrimônio e à exatidão dos registros e das demonstrações deles decorrentes.

Classificação

A classificação mais utilizada para diferenciar os tipos de auditoria é dividi-la em interna e externa.

Auditoria externa

Focada nos mais diversos setores e atividades, em que o objetivo é a opinião técnica de um profissional apto a opinar sobre o tema em questão, sem vínculo empregatício com a empresa auditada. Pode ser executada em várias áreas, tais como: auditoria de sistemas, recursos humanos, da qualidade, das demonstrações financeiras, jurídica, ambiental, fiscal, de gestão, de risco, auditoria externa em obras públicas.

Os profissionais de auditoria de demonstrações financeiras são certificados e devem seguir rigorosas normas profissionais no Brasil e em outros países.

Auditoria interna

Pode ser desenvolvida por um departamento da empresa, incumbido pela direção de verificar e avaliar os sistemas, documentos e procedimentos de determinado setor, objetivando diminuir a probabilidade de ocorrência de erros, fraudes ou procedimentos ineficazes. É importante para a lisura do processo que a auditoria interna seja feita por um departamento independente na organização que reporta-se diretamente à direção.

Almeida (1996, p. 30), destaca os principais objetivos do auditor interno:

- verificar se as normas internas estão sendo seguidas;
- verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes;
- verificar a necessidade de novas normas internas;
- efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais.

Histórico

O surgimento da auditoria está vinculado à necessidade da verificação, por parte dos proprietários e investidores, quanto à capacidade econômico-financeira das empresas para as quais foram direcionados seus capitais.

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. (ATTIE, 1998, p. 27)

A evolução da auditoria deu-se através da contabilidade em virtude do desenvolvimento econômico dos países, bem como do crescimento das empresas e surgimento das multinacionais. Esse crescimento, aliado à expansão da produção, gera riquezas e também a sofisticação e refinamento das práticas administrativas dos negócios, exigindo maior controle e verificações, a fim de se identificar a veracidade dos fatos, cumprimento de metas, licitude das ações através da opinião técnica de alguém não ligado à empresa, que confirme ou não a qualidade e precisão das informações de forma independente, ensejando o surgimento do auditor.

Cronologia histórica da auditoria

Conforme Attie (2008, p. 28-29), a origem e evolução da auditoria deu-se conforme a seguinte cronologia:

No mundo

Datas	Fatos
? -	Desconhecido início da atividade de auditoria;
1314	Criação do cargo de auditor no Tesouro da Inglaterra;
1559	Sistematização e estabelecimento da auditoria dos pagamentos a servidores públicos pela Rainha Elizabeth I;
1880	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (Inglaterra);
1886	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (AICPA), nos EUA;

- | | |
|------|---|
| 1894 | Criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos; |
| 1934 | Criação do Security and Exchange Commission (SEC), nos EUA, a partir daí a profissão assume um novo estímulo. |

No Brasil

Está diretamente relacionada com:

- criação de filiais de multinacionais;
- financiamentos de instituições estrangeiras;
- evolução do mercado de capitais;
- 1965 – Lei 4.728: texto pioneiro a mencionar a auditoria e o auditor independente;
- 1972 – Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil;
- 1976 – Criação da Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76).

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

Como se observa, o exercício da auditoria independente está fortemente ligado às empresas integrantes do mercado de capitais e do sistema financeiro. As demais empresas são auditadas a pedido de seus sócios, acionistas, financiadores, fornecedores, não sendo aplicada a auditoria na totalidade da empresa, ocorrendo somente quando alguns desses agentes sentem a necessidade de uma opinião técnica independente.

Noções e importância das demonstrações financeiras

As demonstrações financeiras são um retrato da situação estática da empresa em um determinado período. O objetivo da auditoria nas demonstrações financeiras é assegurar que elas representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da empresa, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondente aos períodos em exame, de acordo com os princípios contábeis.

O objetivo principal da auditoria pode ser transcrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras 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 financeiras e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações financeiras que sejam necessários para seu bom entendimento. (ATTIE, 1998, p. 31)

Demonstrações contábeis

O simples registro dos fatos e atos empresariais, dados seu volume e sua heterogeneidade, não é muitas vezes suficiente em termos de informações, daí a necessidade de reunir esses fatos em demonstrações sintéticas, que recebem o nome de demonstrações contábeis ou ainda de demonstrações financeiras. Segue abaixo, um pequeno resumo sobre as principais demonstrações financeiras:

- Balanço Patrimonial – exposição dos componentes patrimoniais. (Passivo: fontes e origens de capital. Ativo: aplicações).
- Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) – visa relatar as variações patrimoniais, bem como o resultado econômico em um determinado período.
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) – demonstra como surgiram os recursos econômico-financeiros do exercício e onde foram aplicados.
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) – abrange a variação sofrida no exercício no patrimônio dos sócios.

Novas tendências da auditoria diante das demonstrações financeiras

As demonstrações financeiras são elaboradas segundo normas e critérios contábeis, com o intuito de assegurar que os dados oriundos dessas demonstrações estão corretos e expressam a verdade sobre os fatos empresariais. Para verificar essas demonstrações tem-se a auditoria, isto é, o exame e opinião técnica independente sobre tais demonstrações.

É preciso que as empresas estejam atentas às regras introduzidas pela Lei 11.638, aprovada no final de 2007, para a elaboração dos balanços. Essa lei introduz mudanças

profundas, principalmente em relação às companhias limitadas, conforme pode-se verificar no §6.º do artigo 176, da Lei 11.638/2007 descrito abaixo:

Art. 176 [...]

§6.º A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.

Este artigo cria a obrigatoriedade de se publicar o Demonstrativo dos Fluxos de Caixa, que até então não era obrigatório para nenhuma empresa.

Com fundamento nessa lei, também ficou obrigatório que os demonstrativos financeiros deverão ser elaborados em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários, como se verifica no artigo 177, §2.º:

Art. 177 [...]

§2.º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no *caput* deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro:

I – em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou

II – no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no *caput* deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Outra mudança ocorrida no ano de 2008, é o fim do rodízio de auditorias para bancos por parte do Conselho Monetário Nacional (CMN) assim, as instituições financeiras e demais empresas supervisionadas pelo Banco Central (BC) não precisarão mais trocar a empresa de auditoria após cinco anos de serviço. No entanto, é necessário que haja troca do sócio e da equipe de auditores (com nível de gerência) responsáveis pelo trabalho a cada cinco anos, conforme estava previsto no artigo 31 da Instrução 308/99 editada pela CMN.

A medida é um abrandamento em relação à regra vigente no país atualmente, mas o CMN argumenta que ela é mais rígida que a prática internacional. Segundo o órgão, a Federação Internacional de Auditores (IFAC, na sigla em inglês) obriga apenas a troca do sócio – e não da equipe – a cada sete anos.

Todas essas alterações são inerentes à mudança do sistema contábil, tendo em vista o processo em curso de convergência contábil para o padrão internacional, conhecido como International Financial Reporting Standards (IFRS).

Sinais de alerta para os relatórios financeiros

(RELATÓRIO, 2008)

A National Association of Corporate Directors' Blue Ribbon Commission (NACD) identificou os seguintes sinais que os Comitês de Auditoria deverão ter presentes, ao analisarem as demonstrações financeiras:

- acordos comerciais complexos de difícil entendimento e aparentando poucos ou nenhum resultado prático;
- transações de última hora que representem receitas significativas nos relatórios trimestrais ou anuais.
- mudança de auditores que resultou de desacordos dos contadores e da auditoria – ou seja, acordos que mereçam a opinião favorável dos novos auditores, e com a qual os anteriores discordavam;
- relatórios demasiado otimistas apresentados aos acionistas, agindo o diretor financeiro como evangelizador a fim de convencer os investidores de um potencial crescimento futuro;
- resultados financeiros “demasiadamente bons para serem verdadeiros”, ou consideravelmente superiores aos da concorrência – sem ter havido correspondentes alterações nas operações;
- locais de negócio distanciados entre si, com uma gestão descentralizada e um fraco sistema de comunicação;
- inconsistência aparente entre fatos relatados nas demonstrações financeiras e o MD&A (Management Discussion and Analysis of Financial Condition and Results of Operations), e a mensagem do Presidente;
- insistência do administrador delegado ou do diretor financeiro em ele ou ela estar presente em todas as reuniões do Comitê de Auditoria e dos auditores internos ou externos;

- aproximação muito rigorosa entre os resultados declarados e os resultados previstos – por exemplo, resultados idênticos aos do orçamento;
- uma hesitação, atitude evasiva ou ausência de especificidade da parte da gestão ou dos auditores, relativamente a questões relacionadas com as demonstrações financeiras;
- divergências frequentes entre a gestão e os auditores externos;
- apresentação de vendas correspondentes ao mês ou a um trimestre, feitas na última semana ou no último dia;
- uma auditoria interna funcionando com limitações de âmbito, por exemplo, o diretor não ter um relacionamento direto com o Comitê de Auditoria;
- modificações pouco vulgares nos balancetes, na alteração de tendências ou no relacionamento significativo das demonstrações financeiras;
- políticas contábeis pouco comuns de lançamento de receitas ou custos antecipados;
- métodos contábeis que aparentem favorecer mais a forma do que a substância;
- princípios de contabilidade em contradição com as práticas da indústria;
- ajustamentos numerosos e recorrentes não efetuados ou ignorados em relação à auditoria anual;
- utilização de reservas para camuflar receitas;
- modificações frequentes e significativas de estimativas sem nenhuma razão aparente, incrementando ou reduzindo ganhos registrados;
- falha em fazer cumprir o Código de Ética da empresa;
- relutância em efetuar modificações a sistemas ou procedimentos recomendados pelos auditores internos ou externos.

