

A ÉTICA PROFISSIONAL E A RESPONSABILIDADE DO AUDITOR – UM ENFOQUE NA EMISSÃO DO PARECER EM AUDITORIA EMPRESARIAL¹

Leandro Da Rocha Fischer²

Fernando Cafruni André³

RESUMO

O trabalho de auditoria exige grande conhecimento e capacidade técnica do auditor, mas, para concluir um trabalho de auditoria com sucesso, o auditor precisa de um ótimo discernimento e julgamento pessoal a fim de realizar os procedimentos de forma transparente e honesta. Para isso, existe o Código de Ética Profissional do Contador e demais legislações indicando a postura apropriada que este deve obedecer durante a realização de auditorias, bem como suas responsabilidades ao assumir um serviço e emitir pareceres com opiniões a respeito das demonstrações contábeis auditadas. É com esse objetivo que este trabalho foi dedicado a coletar informações a fim de revisar bibliograficamente alguns importantes conceitos e detalhes a respeito da ética e responsabilidade do auditor ao conduzir um trabalho de auditoria, bem como, revisar a forma e o conteúdo do parecer de auditoria. O método de pesquisa utilizado foi a pesquisa bibliográfica e documental para a coleta de dados, o método descritivo para a coleta e análise das informações e, por fim, foi utilizada a abordagem qualitativa para a interpretação dos dados obtidos. Justifica-se sua realização pela importância do presente tema nos serviços de auditoria e pelo aumento das fontes de pesquisa sobre o assunto abordado.

Palavras-chave: Ética. Responsabilidade. Auditoria. Parecer. Opinião.

ABSTRACT

The audit work requires extensive knowledge and expertise of the auditor, but to complete a job successfully audit, the auditor needs a great insight and personal judgment to perform the procedures in a transparent and honest manner. For this, there is the Code of Professional Ethics of the Accountant and other laws proper posture indicating that this must obey during audits, as well as their responsibility to take a service and advise Opinions with respect to the audited financial statements. It is with this objective that this work was dedicated to gather information in order to review bibliographically some important concepts and details about the ethics and responsibility of the auditor to conduct an audit, and also review the form and

¹Trabalho de Conclusão apresentado, no segundo semestre de 2013, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

²Graduando do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (leandrofischer_vn@hotmail.com)

³Orientador: Graduado em Ciências Econômicas (1976) e Ciências Contábeis (1984) pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (fernando@universalsaude.com)

content of audit opinion in the work of corporate and public audit. The research method used was the literature and documents to collect data, the descriptive method for collecting and analysing information and, finally, a qualitative approach was used for data interpretation. Justified their realization of the importance of this topic in auditing and increased sources of research on the subject matter.

Keywords: Ethics, Responsibility, Audit, Report, Opinion.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente nos confrontamos com diversas situações delicadas e complexas no campo da auditoria, pois, a cada ano que se passa, está sendo exigida do auditor uma melhor qualificação profissional para poder prestar seus serviços.

O trabalho de auditoria envolve, além de amplo conhecimento na área, muitos outros fatores de elevada importância para que a auditoria seja feita de modo adequada e confiável, alguns desses fatores são: julgamento profissional, conduta, ética, moral, comprometimento, transparência, responsabilidade, independência, sigilo e comunicação.

Reunir todos esses fatores em uma única pessoa não é uma tarefa simples, pois se leva anos de estudo e de experiência profissional para que essas qualidades sejam aperfeiçoadas pelo auditor.

Para Cosenza (2001), aqueles profissionais que não procurarem aumentar seus conhecimentos, bem como não estiverem preocupados em se reciclar e atualizar se tornarão secundários, dispensáveis, e acabarão ficando numa espécie de limbo organizacional. O mercado demandará profissionais que tenham a capacidade de perceber as mudanças no ambiente mundial e consigam saber seus limites de atuação.

A auditoria contábil tem o propósito de verificar a integridade e confiabilidade das informações divulgadas nas demonstrações contábeis. Através de um trabalho de auditoria bem realizado, conseguimos averiguar se existe ou não distorções entre as informações contidas nos relatórios da administração e as que de fato ocorreram. Esta ação ajuda a prevenir e a identificar os mais diversos tipos de fraudes e erros na contabilidade, mas para isso o auditor deve seguir algumas normas e preceitos de auditoria em seus serviços.

A NBC P1 alterada e aprovada pela resolução do CFC nº 965/03 cita algumas das normas que o auditor deve seguir:

1.1.2 – O auditor, para assumir a responsabilidade por uma auditoria das demonstrações contábeis, deve ter conhecimento da atividade da entidade auditada, de forma suficiente para que lhe seja possível identificar e compreender as

transações realizadas pela mesma e as práticas contábeis aplicadas, que possam ter efeitos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira da entidade, e o parecer a ser por ele emitido sobre as demonstrações contábeis.

1.2.1 – O auditor deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência.

1.3.1 – O auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões.

1.3.2 – Ao opinar sobre as demonstrações contábeis o auditor deve ser imparcial.

1.6.2 – O auditor deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho na entidade auditada, não as divulgando, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da entidade, salvo quando houver obrigação legal de fazê-lo.

Além das NBC's aprovadas pelo CFC, existem outras instituições que regulam as atividades dos auditores como: IBRACON, Banco Central do Brasil e a CVM.

Durante uma auditoria, podemos nos deparar com informações incongruentes, pois grande parte do processo de transformação dos dados em informações no sistema é feito por pessoas e estas estão sujeitas a erros de lançamento e extravio de documentos, por exemplo. Essas informações discrepantes podem ser originadas por erro ou fraude e, apesar do auditor não ser o responsável por estas distorções, ele ajuda a detectar e prevenir essas distorções contidas nas demonstrações contábeis.

O objetivo da auditoria não é a detecção de fraudes, mas cabe ao auditor se informar junto à administração da entidade auditada sobre a existência ou não de distorções nas informações e, se este detectar alguma distorção, deve relatar em seu parecer para a administração.

A NBC P1 também trata deste assunto no seguinte item:

1.3.3 – O exame das demonstrações contábeis não tem por objetivo precípuo a descoberta de fraudes. Todavia, o auditor independente deve considerar a possibilidade de sua ocorrência.

Em tempos que a corrupção no país é assunto freqüente e rotineiro é sabido que dentro da Administração Pública não seria diferente, pois também ocorrem casos de erros e fraudes nas demonstrações financeiras das entidades e o ramo da contabilidade é altamente sensível e manipulável por pessoas desonestas e corruptas. Por isso é fundamental que se realize um bom trabalho de auditoria nestas entidades a fim de preservar e proteger o patrimônio público de desvios e ilicitudes.

Este trabalho abordará como os auditores devem proceder em seus serviços, como devem emitir suas opiniões nos pareceres, quais recomendações fazer à entidade a fim de que as distorções encontradas sejam verificadas e corrigidas, bem como, a sua responsabilidade e ética em lidar de forma adequada nessas ocasiões. Vale ressaltar que o presente trabalho não irá exaurir todo o conteúdo da área, apenas abordará parte do conteúdo relacionado com o tema.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Quais as características que um auditor deve ter para realizar um trabalho de auditoria com sucesso? Qual a sua conduta? Qual a sua responsabilidade? Como deve emitir sua opinião em seu parecer? Quais as recomendações que deve dar à entidade auditada?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral:

Identificar o comportamento ideal que um auditor deve ter ao prestar serviço de auditoria para uma entidade e como deve emitir sua opinião a respeito das demonstrações financeiras auditadas.

1.2.2 Objetivos Específicos:

- Identificar as características pertinentes ao profissional contador a fim de atuar na área da auditoria;
- Identificar os aspectos éticos e morais que deve respeitar no exercício de sua profissão;
- Identificar sua responsabilidade nas ações tomadas no decurso de um trabalho de auditoria;
- E identificar como o auditor deve proceder ao emitir sua opinião sobre as informações prestadas pela entidade auditada;

1.3 JUSTIFICATIVA

É muito importante que o auditor saiba agir com ética e conheça suas responsabilidades ao efetuar uma atividade de auditoria, pois este não pode alegar desconhecimento da lei e não deve realizar uma auditoria sem ter o conhecimento necessário para tal.

Durante a realização de uma auditoria, o auditor pode se deparar com erros e fraudes, nesta ocasião, deve agir com total independência, imparcialidade e ceticismo profissional a

fim de manter as informações verdadeiras, confiáveis e não emitir uma opinião inadequada em seu parecer.

Ao emitir uma opinião inadequada, sem fundamento e sem respeitar as normas técnicas e profissionais do trabalho de auditoria, o auditor estará sujeito a punições por ter efetuado seu trabalho em desacordo com as normas de auditoria previstas pelos órgãos reguladores da profissão.

Corroborando esta concepção Reinaldo Luiz Lunelli explica:

No exercício da profissão os auditores, podem ser responsabilizados por erros, falhas, omissões e/ou dolo quanto à veracidade e a forma com que realizam o trabalho e emitem a sua opinião por intermédio do parecer de auditoria. Essa responsabilidade pode ser assim caracterizada:

- Trabalhista: No caso da auditoria interna.
- Profissional: Nos casos de auditoria externa, no que diz respeito à contratação dos serviços a serem prestados.
- Civil: No caso de informação incorreta no parecer do auditor e que venham a influenciar ou causar prejuízos a terceiros que se utilizem dessas informações.
- Criminal: No caso de omissão ou incorreção de opinião expressa em parecer de auditoria, configurada por dolo, e que venham a influenciar ou causar prejuízos a terceiros que se utilizem dessas informações. (LUNELLI, 2013)

Maria Rosiane de Figueiredo Barros explica o quão importante é ter cada vez mais estudos sobre o presente tema.

O profissional contábil tem que ter um comportamento ético inquestionável, saber manter sigilo, ter conduta pessoal, dignidade, honra, competência e serenidade para proporcionar ao usuário informações com segurança e confiabilidade e, ao mesmo tempo, ter uma conduta pessoal de forma a não se sentir seduzido em fraudar informações [...]. Assim, é fundamental que existam cada vez mais estudos como instrumentos de reflexão no sentido de mudar a consciência individual que é o primeiro passo para se mudar a consciência coletiva. (BARROS, 2010, p.28):

Então, concluímos que é de extrema importância que se tenha novos estudos sobre a ética e a responsabilidade dos auditores a fim de conhecerem suas responsabilidades e o seu código de ética, pois é através destes que o auditor irá nortear suas ações, conduta e resguardar-se de punições e advertências.

2 MÉTODO DE PESQUISA

Para a coleta dos dados que compõem o trabalho é utilizada a pesquisa bibliográfica e documental, Cervo e Bervian (1983, p. 55).

A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referenciais teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. [...]

Constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, enquanto é feita com o intuito de recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema

para o qual se procura respostas ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar.

Para a coleta e análise dos dados é utilizado o método descritivo, para Cervo e Bervian (1983, p. 55) “A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.”

Os procedimentos sistemáticos e a interpretação dos dados são obtidos com auxílio da pesquisa e abordagem qualitativa, NEVES (1996, p.1), “Nas pesquisas qualitativas é freqüente que o pesquisador procure entender os fenômenos, segundo a perspectiva dos participantes da situação estudada e, a partir, daí situe sua interpretação dos fenômenos estudados. Para RICHARDSON (1999), a abordagem qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito.

A pesquisa qualitativa caracteriza-se pela coleta de dados, cabendo ao pesquisador fazer a análise dos mesmos indutivamente. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas nesse tipo de pesquisa, não requerendo o uso de métodos e técnicas estatísticas.

3 AUDITORIA

A auditoria é um levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações de controle interno e das demonstrações financeiras de uma empresa, desta forma consiste em avaliar os controles nas empresas a fim de evitar situações que facilitem fraudes através de testes reguladores nos controles internos de cada empresa. (PEREZ JUNIOR, 1998, p.13)

Para Attie (2010, p.5) 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.

Complementando para a definição de auditoria, Silvio Aparecido Crepaldi (2002) define: “A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.”

3.1 OBJETIVO

É expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e se assegurar de que elas representem a real situação patrimonial e financeira da entidade auditada, certificando-se, assim, da veracidade das informações contidas nas demonstrações financeiras.

Corroborando com este conceito Attie (2010, p.11) descreve o objetivo da auditoria como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade da totalidade das demonstrações contábeis preparadas pela companhia auditada utilizando critérios e procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores apostos nas demonstrações contábeis. 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.

A auditoria no setor público, além da verificação dos dados acima citados, tem por objetivo examinar e apurar a regularidade da gestão de recursos públicos, da eficiência da gestão administrativa e os resultados alcançados, além de apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos. (MARQUART, 2012, p. 6)

3.2 PERFIL DO AUDITOR

O auditor, para ser um profissional bem sucedido, precisa ser dotado de várias características e qualidades. Algumas delas foram enumeradas na tabela abaixo, retirada do Manual do Auditor Interno da Prefeitura de São Paulo.

Atualização (Educação Continuada)	Ter motivação para atualização permanente, em face da rapidez nas mudanças.
Capacidade de coordenação	Dispor da dinâmica necessária a condução do grupo na execução da auditoria bem como características de liderança.
Organização	Ter disciplina na coleta de informação, registrando seletivamente os aspectos observados.
Objetividade	Ser atento, concentrado e observador.
Capacidade de comunicação	Oral: ser sempre claro e usar linguagem simples. Procurar fazer-se entender; Escrita: buscar constantemente relatos simples e objetivos.
Capacidade de análise	Saber separar o trivial do importante. Julgar os problemas com discernimento.
Paciência	Saber ouvir e esclarecer dúvidas sempre que necessário.
Sutileza	Evitar atitudes bruscas e não amistosas. Compreender as reações das pessoas.
Persistência	Dar-se por satisfeito somente após a constatação da evidência objetiva.
Flexibilidade	Saber retroceder, reconhecer seus próprios erros.
Motivação	Acreditar na importância do trabalho de auditoria, engajando-se efetivamente.
Humildade	Observar o aspecto que sempre há algo a aprender, e que os auditados são pessoas que trabalham no dia a dia das atividades que estão sendo auditadas.
Pontualidade	Cumprir os horários e prazos planejados.

Quadro 1 (adaptado do Manual do Auditor Interno da Prefeitura de São Paulo, p.4)

4 O AUDITOR CONTÁBIL

O auditor contábil deve ser um profissional:

- ✓ Competente: pois tem que ter um bom conhecimento técnico sobre a matéria auditada;
- ✓ Eficiente: O auditor recebe honorários durante a realização de seus serviços e não pode realizá-los de forma ineficiente implicando em maior tempo gasto e em um maior custo para a entidade auditada;
- ✓ Independente: Não se deve deixar influenciar por outras pessoas ou informações duvidosas no transcurso da auditoria, agindo de forma independente e com ceticismo profissional;
- ✓ Confidencial: Deve efetuar a auditoria com sigilo e de forma alguma pode divulgar as informações da entidade auditada para terceiros e nem fazer usufruto destas para si próprio, exceto nos casos em que houver determinação legal para tal divulgação.

O auditor contábil examina documentos, livros contábeis, registros, realiza inspeções e obtém informações de fontes internas e externas, tudo relacionado com o controle do patrimônio da entidade auditada.

Audidores raramente examinam completamente os itens de uma classe de contas ou transações, pois levaria muito tempo e teria um alto custo para a entidade auditada. Então, acabam fazendo por amostragem, selecionando áreas mais sensíveis e aplicando procedimentos a fim de formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis.

O auditor deve planejar e realizar a auditoria de forma tal que obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis não contenham distorções relevantes [...]. O auditor aplica competência e julgamento para decidir quais evidências buscar, quando buscá-las e com qual profundidade analisá-las, quem deverá coletar e avaliar determinada evidência e quem deverá interpretar e avaliar os resultados. Se os testes não indicarem evidência de distorções relevantes, o auditor conclui que as demonstrações estão apresentadas adequadamente. (BOYNTON, 2002, p.78)

4.1 REQUISITOS LEGAIS

Para ser tornar um auditor contábil é preciso dois requisitos básicos:

- ✓ Ser bacharel no curso de ciências contábeis;
- ✓ Ter realizado exame de suficiência e estar registrado no Conselho Regional de Contabilidade de sua região;

Com esses dois requisitos o auditor poderá exercer o trabalho de auditoria, porém terá seu campo de trabalho restrito a empresas que não negociam em bolsas, pareceres para fins de licitação, etc., não sendo necessários atualizações, nem registros especiais.

Para atuar em empresas que negociam em bolsas é necessário ter sido aprovado no exame de qualificação técnica aplicado pelo CFC em conjunto com o IBRACON ou por instituição indicada pela CVM a fim de obter o registro no CNAI;

Para atuar em empresas reguladas pelo BACEN, além da aprovação em prova específica, é necessário comprovar aprovação na prova de qualificação técnica geral.

4.2 TIPOS DE AUDITORES

Conforme Boynton *et al.* (2002, p.33) A auditoria pode ser realizada por três tipos de auditores: auditor interno; auditor externo ou independente; auditor público. Boynton *et al.* caracteriza auditor público como um terceiro tipo de auditor. Já o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) entende existir apenas dois tipos de auditores: auditor interno e auditor externo. O IBRACON não adota auditor público como um terceiro tipo e, sim, como uma área em que os auditores, internos e externos, podem atuar.

4.2.1 Auditor Interno

Conforme Almeida (2009, p.30), o auditor interno é empregado da empresa auditada, possui menor grau de independência, executa auditoria contábil, operacional, de gestão, de qualidade, de processos, de produtos e outros. Os principais objetivos são:

a) verificar a existência, a suficiência e a aplicação dos controles internos, bem como contribuir para o seu aprimoramento;

b) verificar se as normas internas estão sendo seguidas;

c) verificar a necessidade de melhoramento das normas internas vigentes;

d) avaliar a necessidade de novas normas internas;

O trabalho do auditor interno apresenta como característica um maior volume de testes em função da maior disponibilidade de tempo na empresa para executar os serviços de auditoria.

4.2.2 Auditor Externo

Segundo Almeida (2009, p.30), o auditor externo não tem vínculo empregatício com a empresa auditada, possui maior grau de independência, executa apenas auditoria contábil. Seu trabalho tem como principal objetivo emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial ou financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada. Também se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício anterior.

Seu trabalho apresenta como característica um menor volume de testes, já que o auditor externo está interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.

4.2.3 Auditor Público

Boynton *et al.* (2002, p.33) cita a auditoria pública como sendo um tipo de auditoria e explica: “A expressão auditoria pública abrange todas as auditorias realizadas por agências governamentais de auditoria e todas as auditorias de organizações governamentais.”

O auditor público é um profissional, agente público, incumbido de prestar serviços à Administração Pública através da realização de auditoria em repartições públicas.

5 A ÉTICA E A RESPONSABILIDADE DO AUDITOR

5.1 ÉTICA

Ferreira (1995, p. 280) define de maneira clara que a ética é o “estudo dos juízos de apreciação referentes à conduta humana suscetível de qualificação do ponto de vista do bem e do mal, seja relativamente à determinada sociedade, seja de modo absoluto”.

Ratificando com este conceito Lisboa (1997, p.23) define a ética como sendo um ramo da filosofia que lida com o que é moralmente bom ou mau, certo ou errado.

Para Barros (2010, p.15) a ética é o ramo da ciência que visa investigar os códigos e valores morais aos quais os indivíduos são submetidos, bem como os comportamentos individuais segundo a moral inserida em determinada sociedade.

André (2012, p.3) define: “Como ramo do conhecimento, a ética se atém ao comportamento humano no interior de cada sociedade. É objetivo da ética o estudo deste comportamento para estabelecer níveis aceitáveis de relacionamento pacífico dentro das sociedades e entre elas.”

5.2 ÉTICA PROFISSIONAL

Todas as profissões são norteadas por um manual de conduta ou código de ética. É com base neste código que as pessoas irão moldar o seu correto comportamento e suas atitudes no exercício de suas profissões. As empresas também costumam divulgar um manual de conduta a fim de informar aos seus trabalhadores sobre como devem agir e qual comportamento devem ter dentro da empresa.

É muito importante que os profissionais tenham uma ótima postura e conduta ao realizar os seus serviços, pois se todos os profissionais se posicionassem em conformidade com os códigos de ética adotados pelas empresas, as práticas de fraudes, corrupções e atitudes ilícitas cometidas no exercício profissional seriam combatidas e minimizadas. Para ser um bom profissional não basta apenas ter conhecimento técnico, mas também agir com ética e honestidade no exercício de sua profissão.

"O exercício de uma profissão pressupõe o pleno conhecimento e o domínio de toda a sua amplitude, não apenas quanto aos aspectos técnicos, mas também quanto às regras de conduta moral." (RBC ano XXXIII nº 147, 2004, p.38)

5.3 ÉTICA PROFISSIONAL DO AUDITOR

O Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC aprovado pela resolução CFC nº 803/96 norteia a conduta e atitudes do auditor em seu exercício profissional.

O CEPC trata dos deveres, proibições, penalidades e fixação de honorários dos profissionais contabilistas. Alguns de seus deveres são:

- ✓ Exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica;
- ✓ Guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito;

- ✓ Considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido à sua apreciação;
- ✓ Abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos.

E algumas de suas proibições:

- ✓ Apropriar-se indevidamente de valores confiados a sua guarda;
- ✓ Exercer a profissão demonstrando comprovada incapacidade técnica;
- ✓ Solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita;
- ✓ Exercer a profissão quando impedido.

Além do CEPC os auditores devem seguir as normas brasileiras de contabilidade (NBC's) técnicas e profissionais.

William Attie (2010, p.12) descreve a pessoa do auditor:

A pessoa do auditor deve ser a de alguém com profundo equilíbrio e probidade, uma vez que sua opinião influenciará outras pessoas [...]. A profissão de auditoria exige assim a obediência aos princípios éticos profissionais que fundamentalmente se apóiam em: Independência; Integridade; Eficiência; Confidencialidade.

5.4 RESPONSABILIDADES DO AUDITOR

Dependendo do contexto inserido, podemos definir o termo responsabilidade em vários aspectos diferentes. De acordo com o Dicionário da Língua Portuguesa da Porto Editora, “trata-se do cargo ou da obrigação moral que um sujeito tem pelos possíveis erros cometidos perante uma determinada situação. A responsabilidade é, da mesma forma, a obrigação de consertar e satisfazer uma culpa.”

Outra definição possível mencionada pela Porto Editora assinala que a responsabilidade é a capacidade existente em todo e qualquer indivíduo ativo de direito em reconhecer as conseqüências de um feito que tenha realizado deliberadamente.

De acordo com o Novo Código Civil (Lei nº 10.406/02), e o Código Penal (Lei nº10.268/01), a responsabilidade do profissional contábil é: moral (valores pessoais); social (bem estar coletivo); ética (o bem da corporação); civil (direito individual; indenização por dano); penal (ordem pública); e, filosófica (notória sabedoria, transcendem o conhecimento contábil).

5.4.1 Responsabilidade Profissional

As responsabilidades do auditor não estão claramente definidas em lei especial. Encontramos em nossa legislação civil, penal, comercial e profissional, apenas referências esparsas sobre o assunto, porém sem objetivá-lo, mesmo porque, não está instituída a profissão do auditor distintamente das demais, sendo ela mais considerada como técnica ou aplicação do conhecimento contábil. Perante a lei, entretanto, o auditor é responsável pelos seus atos, embora sem definição positiva e especial. (DE MORAIS, 2012, p. 19)

Sua responsabilidade profissional é regulada pelo Decreto-Lei nº 9.295 que trata da fiscalização e atribuições dos Conselhos em seu artigo 2º e na alínea “c” de seu artigo 10:

Art. 2º A fiscalização do exercício da profissão contábil, assim entendendo-se os profissionais habilitados como contadores e técnicos em contabilidade, será exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Art. 10 – São atribuições dos Conselhos Regionais:

c) fiscalizar o exercício das profissões de contador e guarda-livros, impedindo e punindo as infrações, e bem assim, enviando às autoridades competentes minuciosos e documentados relatórios sobre fatos que apurarem, e cuja solução ou repressão não seja de sua alçada.

Considerando a responsabilidade com respeito à detecção de fraude: (1) a detecção de fraude de gestão é uma importante responsabilidade dos auditores; (2) sendo também a detecção de fraudes, uma tarefa complexa e que auditores terão de se responsabilizar caso haja erros/fraudes devido à falta de experiência e má orientações de profissionais, e (3) há complexas questões jurídicas envolvidas em um pronunciamento contábil. (LOWE, RECKERS e WHITECOTTON, 2002)

5.4.2 Responsabilidade Civil

O Novo Código Civil Brasileiro Lei nº 10.406 de janeiro de 2002, no seu artigo 186, dos atos ilícitos prevê genericamente o seguinte: "Aquele que, por ação ou omissão voluntária, por negligência ou imprudência, violar ou causar prejuízo a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito de conduta moral".

O artigo 16 do Código de Processo Civil por sua vez, define a responsabilidade civil dos auditores independentes, consultores contábeis, onde diz no seu parágrafo 2º:

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 das funções previstas neste artigo.

5.4.3 Responsabilidade Penal

Para Oliveira (2005, p.100), a responsabilidade penal busca a reparação do dano causado ao conjunto social, sem a repercussão patrimonial direta a sociedade, agindo contra a liberdade do agente reprimindo-o. A responsabilidade penal é pessoal e intransmissível, a pena imposta consiste na privação de liberdade do réu.

6 DO PARECER DO AUDITOR

O parecer de auditoria tem por objeto consignar qualquer irregularidade ou ilegalidade constatada, indicando as medidas adotadas para corrigir as falhas identificadas, bem como avaliar a eficiência e a eficácia da gestão, inclusive quanto à economia de recursos públicos, como, por exemplo, o parecer de auditoria contábil da administração indireta. (MARQUART, 2012, p. 75)

Após análise e verificação da fidedignidade das informações contidas nas demonstrações contábeis, o auditor expressa sua opinião através de um parecer com o resultado final do trabalho de auditoria. O parecer do auditor pode ser classificado em quatro tipos: sem ressalvas ou limpo; com ressalvas; adverso; e com abstenção de opinião (negativa de opinião).

Mas para isso é imprescindível que o auditor ao expressar sua opinião respeite algumas normas como as NBC's TA 700, 705, 706, 800 e 805.

6.1 PARECER SEM RESSALVAS

Quando o auditor não encontra distorção relevante nas demonstrações contábeis da empresa, ele emite o seu parecer sem ressalvas indicando que as informações prestadas pela empresa estão confiáveis e corretas. Vale ressaltar que a auditoria é feita por amostragem e que o auditor foca sua atenção nos pontos mais importantes sendo praticamente inviável realizar uma auditoria completa de todas as informações da empresa, pois se levaria muito tempo e teria um alto custo. Então pode ser que, mesmo que o auditor não tenha percebido, haja alguma discrepância nas informações, mas desde que esta não seja relevante a ponto de comprometer a opinião emitida pelo auditor.

De acordo com Almeida (2009, p.474) o auditor deve emitir um parecer sem ressalvas nas seguintes circunstâncias: exame efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas; demonstrações financeiras elaboradas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade; princípios contábeis aplicados com uniformidade; demonstrações financeiras contêm todas as exposições informativas necessárias.

André (2012, p.19) disponibiliza em sua apostila um modelo de parecer sem ressalva:

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES	
Aos	
Administradores e Acionistas (Quotistas) da	
<i>NOME DA ENTIDADE AUDITADA</i>	
1. Examinamos os balanços patrimoniais da (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), levantados em 31 de dezembro de 2009 e de 2010, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.	
2 – Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam, entre outros procedimentos: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da sociedade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.	
3 – Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas, representam adequadamente em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da (nome da entidade auditada), em 31 de dezembro de 2002 e de 2001, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade.	
Local e data:	
NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA	NOME DO AUDITOR
CRC-(UF)	Contador
	CRC-(UF)

Modelo 1 - Parecer normal, decorrente de demonstrações contábeis corretas. (ANDRÉ, 2012, p.19)

A Resolução CFC nº 1.231/09 traz algumas observações para serem respeitadas no preenchimento do parecer sem ressalvas:

- (1) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (2) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (3) No caso em que incluir demonstrações consolidadas ou outras demonstrações, como a Demonstração do Valor Adicionado, este parágrafo e o da opinião devem ser adaptados.

(4) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.

(5) 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, a redação desta sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.

(6) 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, a redação desta sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.

6.1.1 Divisão do parecer de auditoria

De acordo com a Resolução CFC nº 1.231/09, o parecer sem ressalvas, em condições normais, contém quatro parágrafos, mas pode ocorrer a inclusão de um ou mais parágrafos visando esclarecer possíveis divergências ou discordâncias encontradas através de comentários ou referências a notas explicativas.

6.1.1.1 Primeiro parágrafo

É o parágrafo introdutório onde o auditor identifica o objeto do trabalho que são as demonstrações contábeis e a respectiva empresa auditada e assume a responsabilidade de opinar sobre a adequação e propriedade das demonstrações contábeis apresentadas pela empresa e, caso haja discrepâncias, deve relatar estes fatos em seu parecer.

A Resolução CFC nº 1.231/09 traz algumas recomendações sobre o que deve constar no parágrafo introdutório do parecer:

- a) Identificar a entidade cujas demonstrações contábeis foram auditadas;
- b) Afirmar que as demonstrações contábeis foram auditadas;
- c) Identificar o título de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis;
- d) Fazer referência ao resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas;
- e) Especificar a data ou o período de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis.

6.1.1.2 Segundo parágrafo

No segundo parágrafo o auditor deve citar que a responsabilidade de apresentar as demonstrações contábeis de forma adequada e suficiente para a realização da auditoria é da administração da empresa e não do auditor.

As demonstrações contábeis da empresa dependem de regras, mensuração, padronização e acumulação que são aprovadas pela administração da empresa e a forma pela qual as operações são registradas e acumuladas dependem destas regras e procedimentos e são de responsabilidade dos controles internos, que também são de responsabilidade da administração. (ATTIE, 2011, p. 99)

A Resolução CFC nº 1.231/09 traz algumas recomendações sobre o que deve constar no segundo parágrafo do parecer:

Essa seção do relatório do auditor independente descreve a responsabilidade dos responsáveis na organização pela elaboração das demonstrações contábeis. O relatório do auditor independente não precisa referir-se especificamente à “administração”, mas deve usar o termo que é apropriado no contexto da estrutura legal.

O relatório do auditor independente deve incluir uma seção com o título “Responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis”.

O relatório do auditor independente deve descrever a responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis. A descrição deve incluir uma explicação de que a administração é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e pelos controles internos que a administração determinar serem necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que não apresentem distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro.

Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, como é o caso das demonstrações contábeis para fins gerais requeridas pela Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, aprovada pelo CFC, a explicação da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis no relatório do auditor independente deve referir-se a “elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis” ou “elaboração de demonstrações contábeis que apresentam uma visão verdadeira e justa” conforme apropriado nas circunstâncias.

6.1.1.3 Terceiro parágrafo

Este é o parágrafo em que o auditor cita que realizou a auditoria em obediência às normas de auditoria, codificadas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T11 e demais resoluções do CFC.

Nele o auditor cita, resumidamente, todos os trabalhos de auditoria realizados e atesta que estes foram suficientes a fim de emitir uma opinião apropriada sobre as demonstrações contábeis auditadas.

A Resolução CFC nº 1.231/09 traz algumas recomendações sobre o que deve constar no terceiro parágrafo do parecer:

O relatório do auditor independente deve incluir uma seção com o título “Responsabilidade do auditor”.

O relatório do auditor independente deve especificar que a responsabilidade do auditor é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na auditoria

O relatório do auditor independente deve especificar que a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas de auditoria indicando sempre a nacionalidade das mesmas. Como no Brasil as normas de auditoria estão sendo integralmente convergidas com as normas internacionais de auditoria emitidas pela Federação Internacional de Contadores, a referência deve ser às normas brasileiras e internacionais de auditoria. O relatório do auditor independente deve explicar, também, que essas normas requerem que o auditor cumpra as exigências éticas, planeje e realize a auditoria para obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis não apresentem distorção relevante.

O relatório do auditor independente deve descrever a auditoria especificando que:

(a) a auditoria envolve a execução de procedimentos para obtenção de evidência de auditoria a respeito dos valores e divulgações nas demonstrações contábeis;

(b) os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causadas por fraude ou erro. Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade 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 o controle interno não tem a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos; e

(c) a auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis, tomadas em conjunto.

Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, a descrição da auditoria no relatório do auditor independente deve referir-se a “elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis pela entidade” ou “elaboração de demonstrações contábeis pela entidade que apresentam uma visão correta e adequada” conforme apropriado nas circunstâncias. O relatório do auditor independente deve especificar se o auditor acredita que a evidência de auditoria obtida pelo auditor é suficiente e apropriada para fundamentar a sua opinião.

6.1.1.4 Quarto parágrafo

É o parágrafo mais importante em que o auditor através da expressão “em nossa opinião” relata, conforme sua capacidade de julgamento se foi possível ou não concluir o trabalho de auditoria em conformidade com as normas de auditoria geralmente aceitas.

O auditor emite sua opinião sobre o conjunto das demonstrações contábeis auditadas e resume as principais práticas contábeis adotadas em todos os aspectos relevantes que possam causar distorção nestas informações.

A Resolução CFC nº 1.231/09 traz algumas recomendações sobre o que deve constar no quarto parágrafo do parecer:

O relatório do auditor independente deve incluir uma seção com o título “Opinião”. Ao expressar uma opinião não modificada sobre as 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) as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, (...) de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]; ou
- (b) as demonstrações contábeis apresentam uma visão correta e adequada (...) de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável].

Ao expressar uma opinião não modificada sobre demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de conformidade, a opinião do auditor deve ser que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável].

Se a estrutura de relatório financeiro aplicável indicada 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 T 19.27 – Apresentação das Demonstrações Contábeis aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

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 (NBC TA 200, item 11 e os itens 35 e 36 tratam das frases usadas para expressar essa opinião no caso da estrutura de apresentação adequada e da estrutura de conformidade, respectivamente).

Para formar essa opinião, o auditor deve concluir se obteve segurança razoável sobre se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro. Essa conclusão deve levar em consideração:

- (a) a conclusão do auditor, de acordo com a NBC TA 330, sobre se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente (item 26);
- (b) a conclusão do auditor, de acordo com a NBC TA 450, sobre se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto (item 11); e
- (c) as avaliações requeridas pelos itens 12 a 15.

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 práticas contábeis da entidade, incluindo indicadores de possível tendenciosidade nos julgamentos da administração.

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

- (a) as demonstrações contábeis divulgam adequadamente as práticas contábeis selecionadas e aplicadas;
- (b) as práticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e são apropriadas;
- (c) as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;
- (d) as informações apresentadas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;
- (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; e
- (f) a terminologia usada nas demonstrações contábeis, incluindo o título de cada demonstração contábil, é apropriada.

Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, a avaliação requerida nos dois parágrafos anteriores deve incluir, também, se as demonstrações contábeis propiciam uma apresentação adequada. A avaliação do auditor sobre se as demonstrações contábeis propiciam uma apresentação adequada deve incluir considerações sobre:

- (a) a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis; e
 - (b) se as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, representam as transações e eventos subjacentes de modo a alcançar uma apresentação adequada.
- O auditor deve avaliar se as demonstrações contábeis fazem referência ou descrevem adequadamente a estrutura de relatório financeiro aplicável.

6.2 IMPOSSIBILIDADES DE EMITIR O PARECER SEM RESSALVAS

A Resolução CFC nº 1.232/09 trata da responsabilidade do auditor de emitir um relatório apropriado nas circunstâncias em que conclui que é necessária uma modificação em sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

Um relatório com a opinião modificada tem o intuito de emitir um relatório diferente do “limpo”, ou seja, observando um dos tipos a seguir apresentados.

6.2.1 Tipos de opinião modificada

A NBC T 705 estabelece três tipos de opinião modificada: opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião. E cita, também, que o tipo de opinião modificada dada dependerá de dois fatores:

- (a) natureza do assunto que deu origem à modificação, ou seja, se as demonstrações contábeis apresentam distorção relevante ou, no caso de impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, podem apresentar distorção relevante;
- e
- (b) opinião do auditor sobre a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre as demonstrações contábeis.

6.2.2 Objetivo

O objetivo do auditor é expressar claramente uma opinião modificada de forma apropriada sobre as demonstrações contábeis. E de acordo com a NBC T 705, este emitirá uma opinião com modificação nos seguintes casos:

- (a) o auditor conclui, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes; ou
- (b) o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes.

6.2.3 Requisitos

Em conformidade com a NBC T 705, o auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando:

- (a) ele conclui, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis, como um todo, apresentam distorções relevantes; ou
- (b) o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes.

6.3 PARECER COM RESSALVAS

Quando o auditor encontra distorções relevantes nas demonstrações contábeis durante o trabalho de auditoria na empresa auditada, ele emite o seu parecer com ressalvas indicando que há discrepâncias relevantes nas informações prestadas pela empresa. No parecer ele aponta eventuais distorções encontradas e sugere ações a serem tomadas visando à adequação das demonstrações contábeis da empresa com as normas de auditoria geralmente aceitas, os princípios da contabilidade e a uniformidade na aplicação desses princípios.

Almeida (2009, p.475) cita: “Na hipótese de a ressalva ser tão relevante que impeça ao auditor expressar uma opinião sobre a adequacidade das demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, há a necessidade da negativa de opinião ou opinião adversa.”

De acordo com a Resolução CFC nº 1.232/09, 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) ele não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

André (2012, p.19) disponibiliza em sua apostila um modelo de parecer com ressalva:

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES	
Aos Administradores e Acionistas (Quotistas) da <i>NOME DA ENTIDADE AUDITADA</i>	
1 – Examinamos os balanços patrimoniais da (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), levantados em 31 de dezembro de 2002 e 2001, e as respectivas demonstrações de resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.	
2 – Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam, entre outros procedimentos: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da sociedade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.	
3 – Nos exercícios de 2009 e 2010, a entidade não contabilizou os encargos financeiros compreendidos de juros, correção monetária e variação cambial sobre os empréstimos e financiamentos em divisas estrangeiras a curto e longo prazo no montante anual de R\$ 700 mil e R\$ 300 mil, respectivamente. Como consequência, os resultados dos exercícios findos em 31 de dezembro daqueles exercícios estão demonstrados a maior em valores equivalentes aos mencionados acima, respectivamente, R\$ 700 mil e R\$ 300 mil.	
NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA CRC-(UF)	NOME DO AUDITOR SIGNATÁRIO Contador

CRC-(UF)

Modelo 2 - Parecer decorrente de demonstrações contábeis incorretas ou incompletas, portanto Parecer com Ressalvas. (ANDRÉ, 2012, p.19)

A Resolução CFC nº 1.232/09 traz algumas observações para serem respeitadas no preenchimento do parecer com ressalvas:

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais Normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (4) No caso de também incluir demonstrações consolidadas, adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão “e controladas”. De forma similar, caso o exame inclua outras demonstrações (exemplo Demonstração do Valor Adicionado), este parágrafo e o da opinião também devem ser adaptados.
- (5) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (6) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (7) 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, a redação dessa sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.”

6.4 PARECER ADVERSO

O parecer adverso é emitido quando o auditor possui informações suficientes para formar a opinião de que as demonstrações financeiras não representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade. (ALMEIDA, 2009, p.475)

Neste caso, o auditor percebe que a distorção encontrada é muito significativa para emitir apenas um parecer com ressalvas e que estas são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.

Attie (2011, p. 111) disponibiliza um modelo de parecer adverso:

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Aos

Administradores e Acionistas (Quotistas) da
NOME DA ENTIDADE AUDITADA

1 – Examinamos o balanço patrimonial da (*NOME DA ENTIDADE AUDITADA*), levantado em 31 de dezembro de 2010, e as respectivas demonstrações de resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes ao exercício findo naquela data, elaborado sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2 – Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam, entre outros procedimentos: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da sociedade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

3 – Conforme explicado na Nota X, a (*NOME DA ENTIDADE AUDITADA*) não consolidou as demonstrações contábeis da controladora XYZ, que foi 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 normas internacionais de relatório financeiro, a controlada deveria ter sido consolidada. Se a controlada XYZ tivesse sido consolidada, muitos elementos nas demonstrações contábeis teriam sido afetados de forma relevante. Os efeitos da não consolidação sobre as demonstrações contábeis não foram determinados.

4 – Em nossa opinião, devido à importância do assunto discutido no parágrafo anterior, as demonstrações contábeis consolidadas não apresentam adequadamente a posição patrimonial e financeira consolidada da (*NOME DA ENTIDADE AUDITADA*) em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado das suas operações e os fluxos de caixa consolidados para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro.

Local e data:

NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA
CRC-(UF)

NOME DO AUDITOR SIGNATÁRIO
Contador
CRC-(UF)

Modelo 3 – Parecer adverso dos Auditores Independentes. (ATTIE, 2011, p. 11)

A Resolução CFC nº 1.232/09 traz algumas observações para serem respeitadas no preenchimento do parecer com opinião adversa:

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais Normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (4) Adaptar este parágrafo e o da opinião caso seja inclusa outras demonstrações.
- (5) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (6) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.

(7) 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, a redação dessa sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.”

6.5 PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO (NEGATIVA DE OPINIÃO)

O auditor abster-se-á de dar sua opinião quando não conseguir coletar evidências adequadas e suficientes comprovando que as informações prestadas pela empresa são fidedignas e que não existem distorções relevantes nas demonstrações contábeis da empresa auditada. Neste caso o auditor emitirá em seu parecer que não foi possível checar as informações e informará os motivos a fim de se resguardar de dar uma opinião inadequada e inoportuna sobre as informações.

E em circunstâncias mais raras deve abster-se de emitir uma opinião se, mesmo tendo obtido evidências suficientes e apropriadas, o conjunto de várias incertezas puder ter um efeito cumulativo que comprometa as informações obtidas das demonstrações contábeis auditadas.

Quando o auditor é limitado ao acesso às informações pela administração da empresa e este entender que essa limitação provavelmente irá implicar em uma opinião com ressalva ou uma abstenção de opinião, deve solicitar que a administração retire a limitação imposta. Caso a administração da empresa não cumpra com a solicitação requerida, o auditor deve se valer de procedimentos alternativos a fim de obter evidência apropriada e suficiente.

Ao terminar seu trabalho de auditoria, se o auditor concluir que os efeitos das distorções não encontradas possam ser relevantes, mas não generalizados, o auditor deve emitir sua opinião com ressalva. Mas se as distorções puderem ser relevantes e generalizadas, o auditor deve renunciar ao trabalho de auditoria, se possível, ou, no caso da impossibilidade de renúncia, deve abster-se de expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

André (2012, p.20) disponibiliza em sua apostila um modelo de parecer com abstenção de opinião por parte do auditor:

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Aos
Administradores e Acionistas (Quotistas) da
NOME DA ENTIDADE AUDITADA

1 – Examinamos o balanço patrimonial da (*NOME DA ENTIDADE AUDITADA*), levantado em 31 de dezembro de 2010, e as respectivas demonstrações de resultado, das mutações do patrimônio líquido e das

origens e aplicações de recursos correspondentes ao exercício findo naquela data, elaborado sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

2 – Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam, entre outros procedimentos: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e os sistemas contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e estimativas contábeis mais representativas adotadas pela administração da sociedade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

3 – Tendo em vista terem os trabalhos de auditoria sido contratados após 31 de dezembro de 2002, não acompanhamos os inventários físicos dos estoques naquela data, nem foi possível satisfazer-nos sobre a existência dos estoques mediante aplicação de procedimentos alternativos de auditoria.

4 – Considerando a relevância do fato mencionado no item 3, a extensão dos exames não foi suficiente para expressarmos uma opinião sobre as demonstrações contábeis da (NOME DA ENTIDADE AUDITADA), conforme mencionado no item 1.

Local e data:

NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA
CRC-(UF)

NOME DO AUDITOR SIGNATÁRIO
Contador
CRC-(UF)

Modelo 4 - Parecer dos Auditores Independentes com abstenção de opinião. (ANDRÉ, 2012, p.20)

A Resolução CFC nº 1.232/09 traz algumas observações para serem respeitadas no preenchimento do parecer com abstenção de opinião:

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.
- (3) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais Normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (4) No caso de também incluir demonstrações consolidadas, adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão “e controladas”. De forma similar, caso o exame inclua outras demonstrações (exemplo Demonstração do Valor Adicionado), este parágrafo também deve ser adaptado.
- (5) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (6) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.

6.6 FORMA E CONTEÚDO DO PARECER COM OPINIÃO MODIFICADA

Ao emitir um parecer com modificação de opinião, o auditor deve escrever, além dos parágrafos previstos no parecer sem modificação de opinião, mais dois parágrafos que identificarão os motivos pelo qual o auditor emitiu uma opinião modificada.

6.6.1 Parágrafo contendo a base para a modificação

Conforme Attie (2011, p. 119) ao emitir uma opinião modificada, o auditor deve incluir em seu relatório de auditoria um parágrafo com a descrição do assunto que deu origem à opinião modificada. Neste parágrafo devem constar as distorções relevantes encontradas que motivaram a modificação.

Se estas forem relacionadas a valores específicos e quantitativos, o auditor deverá descrever e quantificar os efeitos financeiros desta distorção nas demonstrações contábeis auditadas.

Se forem relacionadas às notas explicativas, o auditor deverá incluir uma explicação de como as informações estão divulgadas de maneira distorcida nas respectivas notas.

Se forem relacionadas a não divulgação de informações, o auditor deverá discutir a não divulgação com a governança, descrever a natureza da informação omitida e incluir as informações omitidas, a menos que seja proibido por lei.

Se o motivo da modificação for a impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor deve incluir as razões dessa impossibilidade neste parágrafo.

6.6.2 Parágrafo da opinião

De acordo com a Resolução CFC nº 1.232/09, o parágrafo da opinião deve ter seu título indicando o tipo de opinião modificada emitida, que pode ser: com ressalva, adversa ou com abstenção de opinião.

Dependendo da opinião emitida pelo auditor, este parágrafo terá diferentes formas. Se for uma opinião com ressalva, ele deverá especificar que, em sua opinião, exceto pelos efeitos dos assuntos descritos no parágrafo sobre a base para 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 que tem como objetivo a apresentação adequada das demonstrações contábeis; ou
- b)As demonstrações contábeis foram elaboradas adequadamente, 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 houver impossibilidade de obter evidência apropriada e suficiente de auditoria, o auditor deve usar a seguinte frase “exceto pelos possíveis efeitos dos assuntos ...” já que ele desconhece a gravidade e a dimensão real destes efeitos.

Se for uma opinião adversa, ele deverá especificar que, em sua opinião, devido à relevância dos assuntos descritos no parágrafo sobre a 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 que tem como objetivo a apresentação adequada; ou
- b) As demonstrações contábeis não foram elaboradas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável quando o relatório é emitido de acordo com a estrutura de conformidade.

Se for uma abstenção de opinião, ele deve especificar no parágrafo que:

- a) Devido à relevância do(s) assunto(s) descrito(s) no parágrafo sobre a base para abstenção de opinião, o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião de auditoria; e, consequentemente,
- b) O auditor não expressa opinião sobre as demonstrações contábeis.

Lembrando que, ao modificar sua opinião, o auditor deverá alterar a descrição de sua responsabilidade no relatório e comunicar os responsáveis pela governança sobre as circunstâncias que o levaram à modificação.

7 ANÁLISE E CONSIDERAÇÕES

O profissional contador que pretende atuar no âmbito da auditoria deve possuir diversas qualidades e habilidades a fim de realizar um serviço de qualidade e com a certeza de que foi justo, transparente e que atuou de acordo com as normas e princípios contábeis vigentes. Ao assumir posição de tamanha importância, o auditor passa a ser o responsável pela correta condução dos serviços de auditoria podendo responder por suas ações nas esferas cível, penal e administrativa, dependendo da gravidade de seus atos.

As leis, normas e manuais que regem a ética e a responsabilidade do auditor contador são a base para uma auditoria transparente e ideal, pois é através delas que o auditor guia seu trabalho de auditoria consciente de que está sendo justo, cético e independente. Em um trabalho de auditoria, o auditor pode ser facilmente manipulável e corrupto, pois ele pode obter vantagem pessoal através de uma opinião inadequada que não condiz com a realidade e por esse motivo é muito importante que esses profissionais sejam treinados e que estejam familiarizados com as regras de conduta pertinentes e, também, com suas responsabilidades ao agir de forma inidônea.

Ao concluir o trabalho de auditoria de forma correta, o auditor deve expressar sua opinião em seu parecer e, para isso, precisa ter o conhecimento apropriado a respeito de qual tipo de opinião expressar, pois sua capacidade de julgamento vai influenciar muito durante esta decisão. Se o trabalho de auditoria obteve evidências suficientes e apropriadas a respeito

das demonstrações contábeis, o auditor emite um parecer sem ressalva concluindo de forma mais tranquila seu trabalho, mas se o auditor se deparar com limitações e dificuldades ao obter evidências sólidas sobre os dados auditados, em seu parecer deverá constar os detalhes e motivos pelo qual não foi possível obter os dados requeridos e, dependendo dos efeitos que isto possa causar na real situação da empresa auditada, o auditor emitirá uma opinião modificada especificando o motivo pela modificação no respectivo parágrafo em seu parecer.

Os objetivos do presente trabalho foram revisar conceitos de ética, responsabilidade, auditoria e, também, revisar a estrutura e conteúdo do parecer emitido pelos auditores ao término de seus serviços de auditoria prestados às empresas. Estes objetivos foram atingidos através da revisão bibliográfica e documental de forma descritiva de diversas fontes de pesquisas relacionadas ao conteúdo abordado neste trabalho.

Através dos dados obtidos, é possível que o profissional contador extraia informações importantes sobre as características do trabalho de auditoria, da conduta que a sociedade e legislações esperam do contador auditor, da responsabilidade envolvida na realização dos trabalhos de auditoria e, também, de como elaborar sua opinião a respeito das informações auditadas e emití-las em seu parecer. E estas informações são capazes de responder às questões do problema de pesquisa, pois delas podemos inferir: qual a característica que um auditor deve ter para realizar um trabalho de auditoria, qual a sua conduta, qual a sua responsabilidade, como deve emitir sua opinião em seu parecer e quais as recomendações que deve dar à entidade auditada.

Este trabalho foi limitado a uma revisão bibliográfica e documental sobre específico tema no âmbito da auditoria e aconselha-se que, em futuras pesquisas realizadas sobre o presente tema, seja realizado um estudo de caso sobre fraude e/ou erro e suas possíveis consequências na emissão do parecer de auditoria.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo C. **Auditoria - Um curso Moderno e Completo: Textos, Exemplos e Exercícios Resolvidos**. 6 ed. São Paulo, 2009.

ANDRÉ, Fernando Cafruni – **Apostila Complementar da Disciplina de ética e Legislação Profissional**- UFRGS/DCCA – 2012.

ATTIE, William. **Auditoria**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Auditoria - Conceitos e Aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARROS, Maria Rosiane de Figueiredo. **A Ética No Exercício Da Profissão Contábil**. Monografia apresentada ao Instituto de Ciências Econômicas e Gerenciais da PUC/MG para o bacharelado em Ciências Contábeis. Belo Horizonte, 2010.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Presidência da República. **Lei n.º 10.268, de 28 de agosto de 2001**. Altera dispositivos do Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal.

_____. Presidência da República. **Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil brasileiro.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino: **Metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1983.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC P 1 - Normas Profissionais de Auditor Independente**.

_____. **NBC TA 700 - Formação Da Opinião E Emissão Do Relatório Do Auditor Independente Sobre As Demonstrações Contábeis**.

_____. **NBC TA 705 – Modificações Na Opinião Do Auditor Independente**.

COSENZA, J. P. **Perspectivas para a profissão contábil num mundo globalizado: um estudo a partir da experiência brasileira**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n.130, p. 43-61, jul./ago. 2001.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil - Teoria e Prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DE MORAIS, Henrique Hermes Gomes. **Controle Interno e Auditoria Governamental**. Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais. Minas Gerais, 2012.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio básico da língua portuguesa**. São Paulo: Nova Fronteira, 1995.

IBRACON. Disponível em <http://www.ibracon.com.br>. Acessado em 10/06/2013.

LISBOA, Lázaro. P. **Ética geral e profissional em contabilidade**. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

LOWE, D. Jordan., RECKERS, M. J. Philip., WHITECOTTON, M. Stacey. **The Effects of Decision-Aid Use and Reliability on Jurors' Evaluations of Auditor Liability**. The Accounting Review, January 2002, Vol. 77, No. 1 (Jan.; 2002).

LUNELLI, Reinaldo Luiz: **Auditoria - Responsabilidade Legal e Ética Profissional**. Portal de Contabilidade(02/2013). <http://www.portaldecontabilidade.com.br>. Acessado em 27/05/2013.

MARQUART, André. **Apostila de auditoria**. Instituto de Ensino Superior da Grande Florianópolis. Florianópolis, 2012.

NEVES, José Luis. **Pesquisa qualitativa: características, usos e possibilidades**. Caderno de pesquisa em administração. FEA-USP. São Paulo, v. 1. n. 3. 2º sem, 1996.

OLIVEIRA, C. M. **Responsabilidade civil e penal do profissional de contabilidade**. São Paulo: IOB-Thomson, 2005.

PEREZ JUNIOR, Jose Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

RBC-REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, Ano XXXIII nº 147- maio/junho, 2004, ISSN/0104/8341.

RICHARDSON, J.R., **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

SÃO PAULO. Prefeitura de São Paulo. **Manual do auditor interno**. Disponível em http://www.aneam.org.br/attachments/article/440/manual_do_auditor_interno_1268092635.pdf. Acessado em 10/06/2013.

SOUZA, Sérgio dos Santos. **Auditoria interna do setor público - Sistemática de priorizaçãodas atividades de auditoria interna por intermédio da elaboração de matriz de risco: estudo de caso CEFET-SC**. Monografia apresentada como requisito parcial ao Programa de Especialização em Gestão Pública, do Centro Federal de Educação Tecnológica de Santa Catarina. Florianópolis, 2007.