



O RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE E SEU PAPEL NA AUDITORIA EXTERNA

THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT AND ITS ROLE IN THE EXTERNAL AUDIT.

Camila RucciniSversut¹

Isabela SgobbiCaetano²

Coautor: Prof. Esp. Mário Henrique SellisPorteira³

RESUMO

O presente trabalho tem como tema O Relatório do Auditor Independente e seu papel na Auditoria Externa. Foram abordados conceitos de auditoria externa, a origem da auditoria, conceitos do relatório de auditoria e sua estrutura, tipos de opinião do auditor e qual a função do relatório. Essa pesquisa tem como questionamento: qual o papel do Relatório do Auditor Independente na auditoria externa? E como objetivo geral a compreensão do Relatório do Auditor Independente e sua função na auditoria externa. Trata-se de uma pesquisa realizada por meio de revisão bibliográfica e levantamento de dados por meio de entrevista. Concluiu-se que o Relatório do Auditor Independente tem o papel de assegurar que as demonstrações contábeis representam corretamente a situação patrimonial e financeira da empresa auditada, aumentando assim, com a emissão de sua opinião, o grau de confiança de tais demonstrações.

Palavras-chave: Auditoria Externa. Relatório do Auditor Independente. Confiança. Demonstrações.

ABSTRACT

The presente study has as theme The Independent Auditor's Report and your role in the External Audit. There were addressed concepts of external audit, the origin of audit, report audit concepts and its structure, kinds of auditor's opinion and which is the function of the report. This research has as questioning: what is the role of the Independent Auditor's Report in the external audit? And with the general aim the comprehension of the Independent Auditor's Report and its function in the external audit. It is about a research performed through bibliographic review and data collection through interview. It was concluded that The Independent Auditor's Report has the hole of assure that the accounting statements represent

¹Bacharel em Ciências Contábeis, UNITOLED0, 2017.

²Bacharel em Ciências Contábeis, UNITOLED0, 2017.

³Especialista, FGV, 2008.



correctly the audited company asset and financial situation, increasing, with the issuance of your opinion, the degree of confidence of such statements.

Key-Words: *External Audit. The Independent Auditor's Report. Confidence. Statements.*

1 INTRODUÇÃO

Levando em consideração a necessidade dos *stakeholders* (partes interessadas) em obter informações fidedignas das Demonstrações Contábeis das empresas, a Auditoria Externa é de suma importância. É a figura do auditor externo que analisa e emite opinião sobre essas demonstrações, constituindo o Relatório do Auditor Independente, que é a ferramenta que comprova a veracidade dos dados apresentados.

Devido à globalização, houve a necessidade da adequação das normas contábeis nacionais com as IFRS (*International Financial Reporting Standards*), que são as normas e padrões internacionais da contabilidade. Surgindo assim as NBC TA (Normas Brasileiras de Contabilidade e Técnicas de Auditoria).

Com a aprovação da NBC TA em 2009 o antigo Parecer do Auditor deixou de existir, dando lugar ao Relatório do Auditor Independente; as antigas normas foram modificadas para se alinharem com as Normas Internacionais de Auditoria (ditadas pela *International Federation of Accounting* –IFAC) e entraram em vigor a partir do exercício de 2010.

Tem-se como problema de pesquisa: Qual o papel do Relatório do Auditor Independente na Auditoria Externa?

Com o intuito de responder a esse problema de pesquisa define-se como objetivo geral compreender o relatório do auditor independente e o que ele agrega à auditoria externa.

Os objetivos específicos do trabalho são: conhecer a origem e o conceito de auditoria; compreender a auditoria externa, identificar as possíveis formas de opiniões sobre as demonstrações contábeis expressas no relatório; analisar a estrutura do relatório; e entender as mudanças que houve com as IFRS.

Para desenvolvimento do presente artigo utilizou-se como metodologia a pesquisa bibliográfica, feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas



por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites; e o levantamento de dados, através de entrevista com cinco auditores independentes.

A escolha do tema “O novo Relatório do Auditor Independente e o seu papel na auditoria externa” para este Trabalho de Conclusão de Curso justifica-se pelo interesse em conhecer com detalhes como são os relatórios e como eles influenciam na auditoria externa. O assunto é de grande relevância no âmbito contábil e empresarial, pois é este o documento que atesta confiança nas demonstrações que foram auditadas.

Este trabalho será importante para a Unitoledo e para o curso de Ciências Contábeis, pois ficará disponível para que outros alunos possam vir a utilizá-lo como base, e também como estímulo, para futuros trabalhos nesta área.

Pessoalmente este trabalho foi muito significativo possibilitando que as autoras aprofundassem os conhecimentos na área de auditoria, a qual despertou tanto interesse no decorrer do curso.

2 AUDITORIA: ORIGEM E DEFINIÇÕES

A auditoria nasceu da necessidade de garantir a autenticidade das informações provenientes dos registros contábeis e evoluiu paralelamente ao desenvolvimento econômico.

Para Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 3) “Estudara origem e a evolução da auditoria é estudar a origem e a evolução da própria contabilidade.”

De acordo com Franco e Marra (2000, p. 37) “A auditoria surgiu primeiramente na Inglaterra, que, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi a primeira a possuir as grandes companhias de comércio e a primeira a instituir a taxaço do imposto de renda, baseado nos lucros das empresas.”

Franco e Marra (2000, p. 37) explicam que

[...] já se praticava na Inglaterra a auditoria das contas públicas, desde 1314, conforme no relata a Enciclopédia Britânica. Seu aparecimento como prática sistematizada, entretanto, parece-nos que somente ocorreu no século XIX, como se depreende do fato de que a partir da segunda metade desse século é que começaram a surgir às primeiras associações de Contadores Públicos, profissionais que exercem as funções de auditor.



“A partir do século XIII, algumas associações profissionais de auditoria já realizavam suas tarefas nos principais países da Europa.”(RIBEIRO; RIBEIRO, 2012, p. 4).

A auditoria surgiu como parte da evolução do sistema capitalista. Sá (2000, p. 21) esclarece que a Revolução Industrial que ocorreu no fim do século XVII infundiu novas diretrizes às técnicas contábeis, especialmente as de auditoria, com o intuito de atender às necessidades que surgiram com o aparecimento de grandes empresas.

O crescimento das organizações, tanto no tamanho quanto na complexidade exigiu uma gestão mais eficiente e eficaz dos recursos materiais e humano.

Sob o ponto de vista de Sá (2007, p. 4):

O surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio financeiro das empresas mundialmente distribuídas e simultâneas ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas.

O procedimento de auditoria teve seu desenvolvimento acelerado no início do século XX com o surgimento das grandes corporações norte-americanas, pois com a abertura dos capitais das empresas foi preciso oferecer credibilidade e segurança aos investidores (RIBEIRO; RIBEIRO, 2012, p. 4).

Segundo Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 6) vários organismos foram criados, em alguns países, com objetivo de elaborar normas de alcance mundial para padronizar os procedimentos contábeis durante o século XX e início do século XXI.

Alguns desses organismos citados acima são exemplificados por Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 6-11):

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA): criado em 1930 com a finalidade de emitir normas de contabilidade e auditoria;

International Accounting Standards Committee (Iasc): criado em 1973 com objetivo de formular e publicar um novo padrão de normas contábeis internacionais para ser adotado por todos os países do mundo.

International Accounting Standards Board (Iasb): fundado em 2001 com propósito de aperfeiçoar a estrutura técnica de formulação e validação dos novos pronunciamentos



internacionais a serem por ele emitidos. Pronunciamentos esses que receberam a nova denominação de pronunciamentos *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 11) explana sobre o desenvolvimento da auditoria no nosso país “No Brasil, os procedimentos de contabilidade e auditoria foram desenvolvidos de forma espetacular a partir do século XX, em virtude da instalação no país de unidades de organizações multinacionais [...]”.

Os procedimentos de contabilidade e auditoria aplicados no Brasil precisaram se ajustar aos padrões internacionais, não somente para satisfazer as empresas estrangeiras, mas, principalmente para passar maior credibilidade aos investidores.

Citando Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 17):

O Conselho Federal de Contabilidade, a partir de 2008, iniciou um processo de substituição das normas brasileiras de contabilidade e de auditoria, bem como de emissão de novas normas para adequar os procedimentos contábeis e de auditoria praticados no Brasil aos padrões internacionais.

De maneira sucinta podemos definir auditoria como uma revisão das demonstrações contábeis de uma determinada entidade, a fim de determinar a exatidão das mesmas para proporcionar credibilidade a seus usuários.

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

De acordo com Crepaldi (2010, p. 3) a auditoria é o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade.

Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 1) conceituam “Auditoria é uma técnica contábil que surgiu da necessidade de se garantir a veracidade das informações derivadas dos registros contábeis.”

No entender de Franco e Marra (2000, p. 26)

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles recorrentes.



Franco e Marra (2000, p. 26) esclarecem ainda mais qual o conceito de auditoria:

A técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Segundo Lopez(1989 apud SÁ, 2000, p. 25) “As palavras auditoria ou censura de contas se relacionam com a revisão e verificação de documentos contábeis, registros, livros e listagens de contas, utilizadas no processo de captação, representação e interpretação da realidade econômico-financeira da empresa.”

Sá (2000, p. 23) explana “O termo auditoria, de origem latina (vem de *audire*), foi utilizado pelos ingleses para rotular a tecnologia contábil da revisão (*auditing*), mas hoje tem sentido mais abrangente.”

“O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança dos usuários em relação a seu objeto.” (RIBEIRO; RIBEIRO, 2012, p.4). Esse objeto mudará conforme o fim a que se destina ou que se tem em vista, ou seja, de acordo com o seu propósito.

Em relação ao objeto da auditoria Franco e Marra (2000, p. 29) esclarecem:

O objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais.

É válido lembrar que a auditoria pode ser classificada de duas formas: auditoria interna e auditoria externa. A primeira é efetuada por funcionários contratados pela empresa (auditores internos) e a auditoria externa é executada por auditores externos ou empresas prestadoras de serviços, sem vínculo com a empresa.

3AUDITORIA EXTERNA



A auditoria externa, também conhecida como auditoria independente, é aquela executada por profissionais ou empresas que não possuem vínculo e/ou subordinação com a empresa auditada, emitindo assim uma opinião independente acerca do que foi analisado.

Citando Franco e Marra (2000, p. 216) “A auditoria externa é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual.”

Em se tratando dos auditores independentes, eles podem ser pessoas físicas ou jurídicas (firmas de auditoria), este último por meio de firmas de auditoria, adequadamente habilitados para desempenhar suas funções.

Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 97) comentam:

A auditoria externa é realizada por auditores independentes contratados pela organização para examinar as suas demonstrações contábeis e expressar opinião por intermédio do relatório de auditoria, com o propósito de aumentar o grau de confiança dos usuários das respectivas demonstrações.

Para Almeida (2003, p. 45) “O objetivo do auditor externo ou independente é emitir sua opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas”.

Nas Normas Brasileiras de Contabilidade, sessão sobre o auditor independente, o item 1.2.2.1 ressalta:

A condição de independência é fundamental e óbvia para o exercício da atividade de auditoria independente. Entende-se como independência o estado no qual as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são, suficientemente, isentos dos interesses das entidades auditadas para permitir que os serviços sejam prestados com objetividade.

A auditoria externa é uma área da contabilidade que averigua as demonstrações contábeis a fim de confirmar se os dados analisados refletem corretamente a situação da empresa e se estão de acordo com as normas contábeis vigentes; emitindo, ao término, uma opinião sobre o que fora verificado.

Almeida (2003, p. 26) define auditoria externa como

Aquela que examina as demonstrações contábeis de uma empresa e emite sua opinião sobre estas, o que a tornou fundamental, vista como uma medida de segurança, na opinião dos investidores, que passaram a exigir que as



demonstrações contábeis fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica.

Nas palavras de Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 96-97)

A auditoria externa ou independente, também denominada auditoria das demonstrações contábeis, é uma técnica contábil que consiste na verificação da exatidão e fidedignidade dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por meio do exame minucioso dos registros de contabilidade e dos documentos que deram origem a eles.

Jund (2001, p. 26) define auditoria externa como uma das técnicas utilizadas pela contabilidade, designada a examinar a escrituração e demonstrações contábeis, com finalidade de confirmar sua adequação.

A NBC T1, item 11.1.1.1. fundamenta:

A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

O § 3º, do artigo 177, da Lei n. 6.404/1976 aborda sobre a obrigatoriedade da auditoria externa: “As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas à auditoria por auditores independentes nela registrados.”

Sobre o objetivo principal da auditoria externa Attie (2000, p.31) esclarece “[...] pode ser descrito, em linhas gerais, como sendo o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada.”

O objetivo da auditoria independente é elevar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. (RIBEIRO; RIBEIRO, 2012, p. 99)

Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 100) explanam “Para alcançar esse objetivo, o auditor independente expressa uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.”

4 RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE



O relatório de auditoria é o instrumento que demonstra, por escrito (impresso em papel ou meio eletrônico), a opinião do auditor independente sobre as demonstrações contábeis; antigamente denominado “parecer do auditor independente”.

“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”(NBC TA 700, item 12).

Citando Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 336) :

Relatório de auditoria é um documento por meio do qual o auditor independente expressa, claramente, por escrito, sua opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria. Nele, é descrita, também, a base que o auditor utilizou para emitir sua opinião.

Franco e Marra (2000, p. 518) conceituam o relatório do auditor como:

O coroamento do trabalho de auditoria, pois é por meio dele que o auditor informa, às pessoas a quem se dirige, o seguinte: o trabalho que realizou; o alcance abrangido pelo seu trabalho; a forma como realizou; os fatos relevantes observados, que ele julga devam ser divulgados; as conclusões a que chegou (...)

Attie (2010, p. 74) acrescenta que o relatório representa o entendimento do auditor sobre os dados examinados, de forma resumida e padronizada, dando aos leitores uma noção exata dos trabalhos realizados e qual a sua conclusão.

“A opinião final do auditor, exarada no relatório, deve ser baseada em fatos concretos, devidamente comprováveis através dos papéis de trabalho, e em judicioso julgamento desses fatos, com total imparcialidade e independência” (FRANCO; MARRA, 2000, p. 518).

No Brasil, até o ano de 2009 a auditoria independente era regida pela NBC T 11. Entretanto ao final desse mesmo ano as normas sofreram modificações a fim de alinharem-se as Normas Internacionais de Auditoria que entrariam em vigor no ano de 2010 e tornaram-se NBC TA – Normas Técnicas de Auditoria.

Quadro 1: Alterações entre a NBC T 11 e a NBC TA quanto ao documento emitido pelo auditor independente

Alteração	NBC T 11	NBC TA
------------------	-----------------	---------------



Nomenclatura	Parecer do auditor independente	Relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.
Objetivo	É emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade	É aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários, mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as 5 e, no que for pertinente, a legislação específica. demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.
Definição do documento	Documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.	Opinião do auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.
Classificação do documento/opinião	Parecer: sem ressalva; com ressalva, adverso, com abstenção de opinião.	Opinião: não modificada ou sem modificações; modificada.
Estrutura do documento	Parecer sem ressalva: título, destinatário, parágrafo introdutório, parágrafo de extensão, parágrafo de opinião do auditor, data do parecer do auditor independente, assinatura do auditor, nome da empresa. Parecer com ressalva: deve incluir as expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de”.	Estrutura do Título, destinatário, parágrafo introdutório, responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis, responsabilidade do auditor, opinião do auditor, outras responsabilidades relativas à emissão do relatório de auditoria, assinatura do auditor, data do relatório do auditor independente, endereço do auditor independente.

Fonte: Mota, Tavares e Machado (2012, p. 4,5) apud Damascena (2011).

Anteriormente, as normas vigentes para a emissão do documento com a opinião do auditor eram as NCB T 11.3 (Normas do Parecer dos Auditores Independentes), que a partir de 2010, com a adesão das IFRS's (*International Financial Reporting Standards*), foram alteradas para as normas:

Quadro 2: Principais normas a serem seguidas, a partir de 1º de janeiro de 2010, pelos auditores independentes e seus respectivos alcances.

NBC TA	ALCANCE	
700	Formação da Opinião e Emissão do Relatório do	Formar uma opinião sobre as demonstrações com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência da



	Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.	auditoria obtida e expressar claramente essa opinião por meio de relatório de auditoria por escrito que também descreve a base para a referida opinião.
705	Modificações na Opinião do Auditor Independente.	O auditor conclui, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes; ou o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes.
706	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.	O objetivo do auditor, depois de ter formado opinião sobre as demonstrações contábeis, é chamar a atenção dos usuários, quando necessário, por meio de comunicação adicional clara no relatório, para um assunto que, apesar de apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis, tem tal importância, ou como apropriado, qualquer outro assunto que seja relevante para os usuários entenderem a auditoria, a responsabilidade do auditor ou do relatório de auditoria.
710	Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas.	Obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as informações comparativas incluídas nas demonstrações contábeis foram apresentadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos para informações comparativas na estrutura de relatório financeiro aplicável; e emitir relatório de acordo com as responsabilidades do auditor relacionadas com essa emissão.

Fonte: Normas Brasileiras de Contabilidade apud Muraro e Rota (2015).

Riahi-Belkaoui (2000, p. 10) alega que “normas contábeis restringe as ações dos gestores, contribuindo para o aumento da confiabilidade dos agentes externos sobre os números contábeis reportados”.

4.1 Tipos De Opinião Do Auditor Independente

4.1.1 Opinião não modificada, sem ressalva

A opinião sem ressalva é emitida quando o auditor obtiver segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, estão livres de distorção relevante. (RIBEIRO; RIBEIRO, 2012, p. 341)

É o chamado relatório “limpo” ou sem modificação. O item 16 da NBC TA 700 conceitua esse relatório “O auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir



que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável”.

Quadro 3: Relatório com opinião sem ressalva.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

(Destinatário apropriado)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia. Uma 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.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]



[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]
 [Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]
 [Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]
 [Assinatura do auditor independente]

Fonte: apêndices da NBC TA 700

4.1.2 Opinião modificada, com ressalva

A opinião com ressalva é emitida quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor concluir que as distorções, em conjunto ou individualmente, são relevantes, porém não generalizadas, nas demonstrações contábeis. (Item 7-a, NBC TA 705).

Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 342) esclarecem:

O auditor deve, ainda, emitir uma opinião com ressalva, quando não conseguir obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, concluindo que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

Quadro 4: Opinião com ressalva; extraída do relatório do auditor independente com opinião com ressalva devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis.

Opinião com ressalva

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito no parágrafo Base para opinião com ressalva, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Fonte: apêndices da NBC TA 705.

O relatório do auditor independente possui estrutura equivalente ao citado no quadro 2, o trecho citado acima é o “parágrafo de opinião” que nele está contido; modifica-se apenas o tipo da opinião (com ressalva, no caso) e seu conteúdo.

4.1.3 Opinião modificada, adversa

A opinião adversa é emitida quando o auditor encontrar distorções relevantes nas demonstrações contábeis.



“O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis” (Item 8, NBC TA 705).

Quadro 5: Opinião adversa; extraída do relatório do auditor independente com opinião adversa devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis.

Opinião adversa

Em nossa opinião, devido à importância do assunto discutido no parágrafo Base para opinião adversa, as demonstrações contábeis consolidadas não apresentam adequadamente a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia ABC e suas controladas 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.

Fonte: apêndices da NBC TA 705.

O relatório do auditor independente possui estrutura equivalente ao citado no quadro 2, o trecho citado acima é o “parágrafo de opinião” que nele está contido; modifica-se apenas o tipo da opinião (adversa, no caso) e seu conteúdo.

4.1.4 Abstenção de opinião

A abstenção de opinião é quando o auditor se depara com limitações significativas na extensão de seus exames, impossibilitando-o de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis por não ter obtido comprovação eficiente para embasá-la.

O item 9 da NBC TA 705 esclarece a abstenção de opinião:

O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizadas.

Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 343) explanam outro motivo para o auditor abster-se de expressar opinião:

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



Quadro 6: Trecho do relatório do auditor independente com abstenção de opinião devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um único elemento das demonstrações contábeis.

Base para abstenção de opinião

O investimento da empresa no empreendimento XYZ (localizado no País X e cujo controle é mantido de forma compartilhada) está registrado por \$ xxx no balanço patrimonial da Companhia ABC, que representa mais de 90% do seu patrimônio líquido em 31 de dezembro de 20X1.

Não nos foi permitido o acesso à administração e aos auditores da XYZ, incluindo a documentação de auditoria do auditor da XYZ. Consequentemente, não nos foi possível determinar se havia necessidade de ajustes em relação à participação proporcional da Companhia nos ativos da XYZ, que ela controla em conjunto, assim como sua participação proporcional nos passivos da XYZ pelos quais ela é responsável em conjunto, e sua participação proporcional nas receitas, despesas e nos elementos componentes das demonstrações das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa do exercício findo naquela data.

Abstenção de opinião

Devido à relevância do assunto descrito no parágrafo Base para abstenção de opinião, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria. Consequentemente, não expressamos uma opinião sobre as demonstrações contábeis acima referidas.

Fonte: apêndices da NBC TA 705.

4.2 Estrutura Do Relatório Do Auditor Independente

Até o ano de 2010 não existia o Relatório do Auditor Independente que conhecemos hoje, ele veio para substituir o antigo Parecer do Auditor Independente (regido pela resolução CFC nº 700, de 24/04/1991).

No entendimento de Nasi (2013, p. 5):

Até 2009 o Parecer dos Auditores tinha três parágrafos (identificação da entidade e demonstrações contábeis auditadas, extensão dos exames e opinião do auditor). Agora passa a ter cinco parágrafos, além dos itens como título, destinatário, assinatura, data do relatório e localidade em que o relatório foi emitido, todos já constantes nas normas vigentes até 2009.

Os cinco parágrafos do relatório de auditoria citados acima são: parágrafo introdutório, responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis, responsabilidade dos auditores independentes, descrição da auditoria e opinião do auditor.

A estrutura do relatório do auditor independente é a seguinte:

- título;
- destinatário;



- parágrafo introdutório;
- responsabilidade da administração;
- responsabilidade do auditor;
- opinião do auditor;
- outros requisitos legais e regulatórios;
- localidade;
- data;
- assinatura do auditor.

5 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

A pesquisa foi realizada por meio da aplicação de um questionário com 12 perguntas abertas para cinco auditores independentes (A1, A2, A3, A4 e A5).

A primeira pergunta questionava qual a formação dos auditores.

A1	Formação em Ciências Contábeis e Pós Graduação em Gerência Contábil, Auditoria e Financeira.
A2	Graduado em Ciências Contábeis, com especialização em Gerência Contábil, Financeira e Auditoria.
A3	Formado em Administração e terminando o curso de Ciências Contábeis.
A4	Graduado em Ciências Contábeis com especialização em Auditoria.
A5	Contador e Auditor Independente Pessoa Física, com registro na CVM – Comissão de Valores Mobiliários.

Quatro dos auditores entrevistados são formados em Ciências contábeis e um deles está concluindo o curso. A maioria deles tem especialização em Auditoria.

A segunda questão buscava saber em que tipo de organização os auditores atuam.

A1	Trabalho em escritório particular de Auditoria.
A2	Sou sócio de um escritório de contabilidade onde também prestamos serviços de auditoria.
A3	Multinacional de Auditores Independentes.
A4	Multinacional de Auditoria Independente.
A5	Sócio de escritório de Auditoria.



Dois deles trabalham como auditor para multinacionais de Auditores Independentes e outros três trabalham em escritório de contabilidade e auditoria.

A terceira pergunta questiona sobre a finalidade do trabalho de auditoria realizado.

A1	Emitir relatório sobre as demonstrações contábeis e sua aderência às normas contábeis.
A2	Atestar a veracidade das informações contábeis, bem como verificar o correto recolhimento de tributos, obrigações trabalhistas e cumprimento das obrigações acessórias.
A3	Emitir opinião sobre as demonstrações financeiras.
A4	Certificar que as demonstrações financeiras estejam razoavelmente apresentadas e certificá-las.
A5	Avaliar a consistência das informações divulgadas pelas empresas, opinando se as demonstrações financeiras representam, adequadamente, a posição patrimonial, o resultado das operações e os fluxos de caixa das empresas no final do exercício auditado.

Com base nas respostas é possível compreender que a finalidade do trabalho realizado pelo auditor é a emissão do relatório com sua opinião, que atesta se as informações fornecidas pela empresa nas demonstrações estão adequadas.

A quarta buscou entender, de forma sucinta, qual o processo para realização do relatório.

A1	São efetuados testes no balancete e demonstração de resultados das entidades a fim de se certificar da existência dos saldos. Esses testes podem ser de observação, confirmação ou de cálculos, dentre outras metodologias, por exemplo, para saber sobre a existência real do saldo da conta de Estoque, precisa haver um inventário para que o auditor possa acompanhar a execução.
A2	Primeiramente são feitos os testes, por amostragem, no grupo de contas ou itens a serem auditados. Após os testes é emitido o relatório, expressando o resultado dos trabalhos executados, bem como as recomendações de melhoria.
A3	Dividiria o processo em quatro etapas, a primeira é onde o cliente prepara as informações do relatório, a segunda envolve o entendimento do negócio por parte da auditoria, a terceira a validação dos números com base nos arquivos suportes do cliente, e por fim os testes, análises e conclusões da auditoria que corroborem os valores ali apresentados.
A4	Primeiramente um bom planejamento, depois a análise de controles internos e a execução de testes documentais para validação dos dados, além dos questionamentos à administração e as confirmações externas, ao final concluindo se as demonstrações estão satisfatórias.
A5	São efetuados testes para comprovar se os dados passados pela administração da empresa estão corretos, além de questionamentos para confirmações.



Pode-se concluir que são realizados testes, análises e questionamentos para certificar que as demonstrações estão corretas e assim emitir o relatório.

Na quinta foi questionada qual a importância do relatório do auditor independente para a empresa auditada.

A1	Nos testes que são feitos para a formação de opinião do auditor geralmente são identificadas fraquezas de controle interno que são reportados para a gerência para melhoria, externamente ter um Balanço Patrimonial auditado garante melhor transparência na prestação de contas da entidade.
A2	Primeiramente assegurar que as demonstrações contábeis expressam de fato a realidade da empresa. Além disso, passa maior credibilidade para investidores e credores, como bancos. Por fim, a relatório de auditoria proporciona a oportunidade da empresa promover melhorias ou correções na condução dos seus negócios.
A3	O relatório auditado apresenta maior credibilidade do mercado frente apresentação de seus números, cabe destacar que existem empresas que são obrigadas, CVM, bancos, acionistas, entre outras.
A4	O relatório certifica se as demonstrações emitidas pela empresa estão de acordo com as normas brasileiras vigentes e aumenta o grau de confiança nas demonstrações.
A5	Garantir e segurar que as informações divulgadas representam a real situação patrimonial e financeira da empresa, bem como o resultado apurado.

Concluiu-se que a importância do relatório para a empresa auditada é que ele assegura a veracidade das informações prestadas nas demonstrações contábeis, agregando valor àqueles dados, e assim passa confiança para todas as partes interessadas. Além de fornecer para a empresa informações importantes sobre controles internos, o que pode ser utilizado para promover melhorias.

A sexta pergunta indaga sobre a importância do relatório do auditor independente para as partes interessadas.

A1	Transparência, além de ter um profissional Contador assinando as peças contábeis, há a figura do Contador na função de Auditor que chancela o trabalho do primeiro, é mais difícil haver possibilidade de erros e omissões.
A2	Uma instituição bancária, por exemplo, sente-se mais segura ao conceder crédito à empresas que possuem uma opinião de um terceiro (auditor) comprovando a sua real situação. Fornecedores e demais credores também sentem maior segurança.
A3	Garantir que as demonstrações estão livres de distorção e erros.
A4	É muito importante, ele agrega confiança nas demonstrações contábeis e constata se as mesmas refletem corretamente a situação patrimonial e financeira da empresa.



A5	Assegurar que as informações divulgadas são verdadeiras.
----	--

Todos afirmaram que o relatório é importante também para as partes interessadas, pois ele certifica os dados e informações da empresa, passando a segurança necessária.

Questionou-se na sétima qual a relevância do relatório para o auditor.

A1	Sem resposta.
A2	Para o auditor é o fechamento do trabalho, sem ele tudo se torna em vão. Assim como para um contador, o objetivo é finalizar o balanço, para o auditor, o objetivo é emitir o relatório.
A3	Obter conhecimento, expertise e maior conteúdo sobre o cliente e o negócio.
A4	Do ponto de vista profissional cada relatório emitido é uma experiência adquirida.
A5	É o encerramento do trabalho realizado, sendo assim, atesta a qualidade do auditor que emitiu a opinião. Além de agregar conhecimento ao profissional.

Foi possível compreender que o relatório é importante para o auditor, pois ele é a conclusão do trabalho executado, e agrega experiência e conhecimento ao profissional.

Essa questão buscava saber se o relatório do auditor agrega confiança no trabalho executado pela empresa.

A1	Agrega confiança ao trabalho executado tanto do contador quanto da empresa em si, gera confiança nos números apresentados e segurança dos investidores, governos, dentre outras partes relacionadas.
A2	Sim, nele consta a opinião de uma pessoa “estranha” na empresa, com liberdade.
A3	Sim e em muitos processos legais, ou mesmo na busca de crédito os interessados enxergam que as informações de modo geral são confiáveis.
A4	Com certeza.
A5	Sim, atesta que o trabalho foi realizado de forma correta e seguindo as normas contábeis vigentes. Ao confirmar a veracidade dos fatos apresentados pela empresa, o relatório dá as partes interessadas segurança e a empresa só tem a ganhar com isso.

Concluiu-se que o relatório agrega confiança ao trabalho executado pela empresa pois certifica o que fora feito, com a opinião de uma pessoa externa a mesma; passa maior segurança as partes interessadas e assim melhora a relação das mesmas com a empresa.

Na nona questão foi indagado como as empresas recebem o relatório do auditor.



A1	Com atenção a seus apontamentos.
A2	Na maioria dos casos os auditores sugerem uma reunião para apresentação e esclarecimentos do relatório.
A3	Em sua grande maioria são receptivos e procuram auxiliar, entretanto existem casos de rejeição (exceções).
A4	São receptivos e, apesar da falta de tempo, ajudam no que podem. A maioria das empresas entende que o seu trabalho irá agregar valor a elas. O relatório é bem recepcionado, mesmo quando a opinião emitida não agrada, pois há confiança no trabalho que foi realizado.
A5	Com orgulho, quando o mesmo é emitido sem ressalva. Descontente, quando emitido com ressalvas. Decepcionado quando emitido com opinião adversa ou mesmo com abstenção de opinião.

Pode-se deduzir que, na maioria das vezes, as empresas recepcionam bem o auditor que irá realizar os trabalhos e acata a opinião emitida pelo auditor no relatório. Porém, dependendo da opinião emitida, pode haver descontentamento.

A décima questiona o uso do relatório pelas empresas auditadas.

A1	Para se certificar da saúde econômica e financeira da empresa ou entidade.
A2	Para maior segurança de que as demonstrações representam a realidade da empresa, bem como para melhorar os pontos em que o auditor julga necessário.
A3	Existem vários motivos, envio para instituições financeiras, acionistas, e para qualquer outro terceiro interessado.
A4	Para demonstrar aos <i>stakeholders</i> que as demonstrações contábeis e financeiras feitas pelas empresas estão de acordo com as normas vigentes e condizem com a realidade da empresa.
A5	Para passar maior credibilidade aos <i>stakeholders</i> . Pode também revelar aos administradores os pontos fortes e fracos da empresa, além de demonstrar probabilidade de riscos financeiros ou ligados a operação.

O relatório do auditor é utilizado pelas empresas como uma certificação das suas demonstrações e dados divulgados, passando maior segurança para as partes relacionadas, além de auxiliar a administração a enxergar a realidade da empresa.

A penúltima questão busca compreender se houve mudanças significativas do antigo parecer para o atual Relatório, implantado a partir de janeiro de 2010.



A1	O parecer era bastante sucinto e muito técnico, no relatório há mais dizeres e o linguajar está mais acessível a quem não possui conhecimentos técnicos contábeis, uma forma de democratizar a informação.
A2	As mudanças ocorridas em 2010 foram no sentido de esclarecer a forma como os novos relatórios de auditoria passaram a ser emitidos, em virtude da promulgação da lei 11.638/07 e suas respectivas adequações às normas internacionais de contabilidade.
A3	A maior mudança foi no próprio nome, que se deixou o termo “parecer” para iniciar o uso de “opinião”, trazendo maior peso a essas poucas páginas contidas no início das demonstrações.
A4	As maiores mudanças foram nas normas contábeis que sustentam o relatório, houve mudança na redação para deixar mais claro a responsabilidade do auditor e da administração da empresa no trabalho realizado. Anteriormente eram três parágrafos, com as mudanças implantadas a partir de 2010 passaram para cinco.
A5	Sim, principalmente ao atribuir à administração da Empresa Auditada a responsabilidade pelos controles internos, definir a responsabilidade da administração da Empresa auditada e dos auditores e constar a base para opinião dos auditores.

Pode-se concluir que as mudanças mais significativas foram, além da mudança do nome de Parecer para Relatório, a clareza sobre a responsabilidade de cada um (empresa e auditor) e a mudança no número de parágrafos.

A última questão indagou se as mudanças listadas acima trouxeram algum tipo de melhora para o auditor ou para a empresa.

A1	Na maneira como o relatório é apresentado sim, no trabalho do auditor não necessariamente, pois o objetivo continua sendo o mesmo, emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis de determinada entidade.
A2	Para o auditor, não houve mudanças na execução dos trabalhos. O novo relatório veio mais para contribuir para um melhor entendimento dos usuários.
A3	Cada vez mais as mudanças exigem do auditor maior dinamismo e aperfeiçoamento, ao meu ver, elas vêm para contribuir e tendem à melhorar os processos e na forma como se está sendo feito auditoria.
A4	Trouxeram mudanças, principalmente na maneira que ele é recepcionado pelas pessoas, ficou mais claro as obrigações de cada parte.
A5	Houveram melhoras na apresentação do Relatório, que passou a ser mais claro.

Entende-se que, com a mudança do antigo Parecer do Auditor para o atual Relatório do Auditor Independente, houve melhora, principalmente, no entendimento do relatório por parte dos usuários.



6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a realização desse trabalho buscou-se compreender qual o papel do Relatório do Auditor Independente na Auditoria Externa.

Analisando as respostas dos cinco auditores independentes e a revisão bibliográfica feita, conclui-se que o Relatório do Auditor Independente tem o papel de assegurar que as demonstrações contábeis representam corretamente a situação patrimonial e financeira da empresa auditada, aumentando assim, com a emissão de sua opinião, o grau de confiança de tais demonstrações.

O relatório é de suma importância não só para a administração da empresa, que pode ter uma visão melhor do negócio, mas também para as partes relacionadas que o utiliza para orientar suas decisões; como por exemplo: liberação de crédito por instituições financeiras, fornecedores autorizar maior volume de venda, pois sabe que irão receber, investidores que irão aportar capital, etc.

De forma simplificada o papel do Relatório do Auditor Independente é fornecer informações claras e sólidas para que a empresa e seus *stakeholders* tenham mais recursos para sustentar a tomada de decisões.

Conforme o item 4 da NBC TA 700 “Quando a auditoria é conduzida de acordo com as normas de auditoria, de forma consistente com as normas internacionais de auditoria, tornando-as mais prontamente identificáveis, propicia não só maior credibilidade no mercado global, como também ajuda a promover o entendimento por parte dos usuários e a identificar circunstâncias não usuais quando elas ocorrem”.

Até o ano de 2009 o Relatório do Auditor era conhecido como Parecer do Auditor e não era tão completo e era de difícil compreensão. Com as mudanças implantadas a partir de 2010 o Relatório passou de três parágrafos para cinco, expressou claramente a responsabilidade do auditor e a responsabilidade da empresa.

O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras dos períodos encerrados em ou após 15 de dezembro de 2016 terão um novo formato, tornando o relatório mais detalhado e informativo.

As alterações mais significativas são:

- A opinião do auditor será o primeiro parágrafo do relatório;



- A revisão da descrição da responsabilidade da administração e do auditor;
- Haverá uma conclusão do auditor se há ou não dúvidas relevantes sobre a capacidade da empresa se manter operando;
- Para as empresas listadas na CVM, haverá uma descrição dos principais assuntos de auditoria.

REFERÊNCIAS

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

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

ATTIE, William. **Auditoria Interna**: conceitos e aplicações. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JUND, Sérgio. **Auditoria**: conceitos, normas, técnicas e procedimentos. Rio de Janeiro: Consulex, 2001.

MOTA, Renato Henrique Gurgel; TAVARES, Adilson de Lima, MACHADO, Márcia Reis. **Relatórios de Auditoria Independente**: Um Estudo dos Parágrafos de Ênfase e de Outros Assuntos das Empresas Listadas na Bm&Fbovespa. Disponível em <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_CON2892.pdf>. Acesso em 28 set. 2016.

MURARO, Mirna; ROTA, Diogo. **Relatório de Auditoria Independente**: Análise das modificações na opinião do auditor nas demonstrações contábeis publicadas no Jornal Do Comércio. 2015. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/convencao/arquivos/trabalhos/cientificos/relatorio_de_auditoria_independente_796.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2016.

NASI, A. C. **As Alterações nas Normas de Auditoria Independente Vigentes no Brasil(2)**. Disponível em: <<http://www.nardonnasi.com.br/images/stories/artigos/pdf/as-alteracoes-nas-normas-de-auditoria-independente-2.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2016.



NBC TA – de Auditoria Independente: NBC TA estrutura conceitual, NBC TA 200 a 810. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2016.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria das demonstrações contábeis:** normas e procedimentos. São Paulo: Atlas, 2006.

RIABI-BELKAOU, Ahmed. *Accounting theory*. 4th ed. London: Thomson Learning, 2000.

RIBEIRO, Osni Moura; RIBEIRO, Juliana Moura. **Auditoria Fácil**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.