



**UNIVERSIDADE FEDERAL FLUMINENSE  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DORA MOALLEM  
FERNANDA FARIA DOS SANTOS**

**AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE GRUPOS:  
ESTUDO DE CASO SOBRE INSTRUÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO DO  
GRUPO E DE AUDITORES**

**VOLTA REDONDA/ RJ**

**2014**

**DORA MOALLEM  
FERNANDA FARIA DOS SANTOS**

**AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE GRUPOS:  
ESTUDO DE CASO SOBRE INSTRUÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO DO  
GRUPO E DE AUDITORES**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Instituto de Ciências Humanas e Sociais da Universidade Federal Fluminense, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. M.Sc. ANTONIO RANHA

**VOLTA REDONDA/ RJ**

**2014**

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**DORA MOALLEM  
FERNANDA FARIA DOS SANTOS**

**AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE GRUPOS:  
ESTUDO DE CASO SOBRE INSTRUÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO DO GRUPO E  
DE AUDITORES**

Monografia aprovada pela Banca Examinadora do Curso de Ciências Contábeis da  
Universidade Federal Fluminense – UFF

Volta Redonda, 13 de junho de 2014

**BANCA EXAMINADORA**

  
Prof. M.Sc. Antonio Ranha – UFF – Orientador

  
Prof. M.Sc. Arlindo de Oliveira Freitas - UFF

  
Prof. M.Sc. Clemente Gonzaga Leite - UFF

## RESUMO

A auditoria externa, feita por um auditor independente, é utilizada para se certificar de que as informações contidas nas demonstrações contábeis das empresas são verdadeiras e é de grande importância para que os usuários dessas demonstrações tenham confiança sobre elas. Segundo alguns pensadores, a data de início da auditoria é desconhecida, mas há registros de que surgiu em 1314, com o aparecimento do cargo de Auditor do Tesouro na Inglaterra. Com a Revolução Industrial, as empresas familiares passaram a captar recursos junto a terceiros, principalmente em bancos, e abrir seu capital social para novos acionistas. Com isso, os futuros investidores precisavam saber da segurança do investimento por meio das demonstrações contábeis e com essas informações saber a posição patrimonial e financeira da empresa. Além disso, passou a ser exigido que um auditor independente à empresa examinasse essas demonstrações, surgindo a figura do auditor externo. No Brasil, somente em 1965, pela Lei 4.728, foi mencionado pela primeira vez na legislação brasileira a expressão “auditores independentes”. Depois disso o Banco Central estabeleceu uma série de regulamentos tornando obrigatória a auditoria externa em quase todas as entidades e companhias abertas. Desde então, as normas brasileiras de contabilidade tem evoluído, sendo classificadas atualmente em Profissionais e Técnicas. Para o auditor independente aplicam-se as NBC PAs – Auditor Independente, no que diz respeito às regras de exercício profissional. Já as Normas Técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade, aplicando-se aos auditores as NBC TAs. Nesse trabalho são apresentadas brevemente as normas profissionais do Auditor Independente, que orientam a execução dos trabalhos e estabelecem as qualificações e competências necessárias para o adequado desempenho da sua função. Também são mencionadas todas as normas técnicas expedidas pelo CFC até 2013 que regulam o trabalho de auditoria independente no Brasil, cuja convergência aos padrões internacionais tem sido buscada por esse órgão. Há um enfoque principal na NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes, na qual são tratadas as considerações especiais aplicáveis às auditorias de grupos, em particular àquelas que envolvem auditores de componente, e é aplicável para auditorias de demonstrações contábeis de grupos para períodos iniciados a partir de 1º de Janeiro de 2010. Com base nessa NBC, são apresentados dois estudos de caso que exemplificam o discutido nessa norma, com a exposição de instruções da administração da empresa para os componentes, no que diz respeito à elaboração das demonstrações contábeis, e do auditor do grupo para os auditores dos componentes, sobre como o trabalho deve ser executado.

**Palavras-chave:** Auditoria Externa. Demonstrações Contábeis de Grupos. NBC TA 600..

## ABSTRACT

The external audit by an independent auditor, is used to make sure that the information contained in the financial statements of companies are true and is very important for users of these statements to have confidence about them . According to some thinkers, the start date of the audit is unknown, but there are records that emerged in 1314, with the appearance of the office of Auditor of the Exchequer in England. With the Industrial Revolution, the family business began to raise funds from third parties, mainly banks, and open their own capital to new shareholders. Thus, prospective investors need to know the security of investment through the financial statements and, with this information, know the financial position of the company. Furthermore, they started to require that an independent auditor, which not belongs to the company, examine these statements, coming around the figure of the external auditor. In Brazil, only in 1965 (by Law 4,728), was first mentioned in Brazilian law the expression "independent auditors". After that the Central Bank has established a series of regulations mandating the external audit in almost all institutions and public companies. Since then, the Brazilian accounting standards have evolved, now being classified as Professionals and Technical. For the independent auditor, is applied the NBC PAs - Independent Auditor, with regard the rules of professional practice. Now, the Technical Standards establish doctrinal concepts, rules and applied accounting procedures, applying to auditors the NBC TAs. In this work are briefly presented the professional standards of the Independent Auditor, guiding the implementation of the work and providing the skills and competencies necessary for the proper performance of his duties. It is also mentioned all technical standards issued by the CFC until 2013, which regulate the work of independent audit in Brazil, whose convergence to international standards has been sought by that court. There is a focus on NBC TA 600 - Special Considerations - Audits of Financial Statements of Groups, Including the Work of Component Auditors, in which addresses the special considerations that applies to group audits , in particular those that involve component auditors, and is applicable for audits of financial statements of groups for periods beginning from January 1, 2010. Based on this NBC, it is presented two case studies that exemplify what is discussed in this standard, with the exhibition of instructions from the administration of the company to the components, with regard to the preparation of the financial statements and the group auditor for auditors of components, about how the job should run.

**Keywords:** External Audit. Group Financial Statements.NBC TA 600.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
1.1. Problema.....	8
1.2. Objetivo Geral .....	8
1.3. Objetivos Específicos .....	8
<b>2. CONCEITO DE AUDITORIA EXTERNA</b> .....	<b>9</b>
<b>3. ORIGEM DA AUDITORIA EXTERNA</b> .....	<b>12</b>
<b>4. EVOLUÇÃO DA AUDITORIA EXTERNA NO EXTERIOR E NO BRASIL</b> .....	<b>13</b>
<b>5. NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE</b> .....	<b>15</b>
5.1. Normas Profissionais do Auditor Independente .....	15
5.2. Normas Técnicas de Auditoria .....	20
5.3. NBC TA 600 - Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes.....	25
<b>6. METODOLOGIA DE PESQUISA</b> .....	<b>31</b>
6.1. Tipo de Pesquisa.....	32
<b>7. ESTUDO DE CASO</b> .....	<b>33</b>
7.1. Caso 1: Instrução para elaboração das demonstrações contábeis pelas empresas do Grupo Petrobras de 2010.....	33
7.2. Caso 2: Instrução para execução de auditoria enviada pelo sócio encarregado do trabalho do grupo para os auditores dos componentes.....	39
<b>8. RESULTADOS E DISCUSSÃO</b> .....	<b>43</b>
<b>9. CONCLUSÃO</b> .....	<b>44</b>
<b>10. CONTRIBUIÇÕES, LIMITAÇÕES E PROPOSIÇÕES DE NOVOS ESTUDOS</b> .....	<b>45</b>
<b>11. REFERÊNCIAS</b> .....	<b>46</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A auditoria externa ou auditoria independente surgiu como parte da evolução do sistema capitalista. Com a expansão do mercado e acirramento da concorrência, as empresas deixaram de ser fechadas e a pertencer a grupos familiares e passaram a captar recursos junto a terceiros, através de empréstimos e abrindo o capital, a fim de ampliar suas instalações, investir em tecnologia, aprimorar seus procedimentos e controles internos, tornando-se mais competitivas.

Os investidores passaram a exigir que as demonstrações contábeis fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica para que fossem obtidas informações sobre sua posição patrimonial e financeira, a capacidade de gerar lucros e como estava sendo efetuada a administração financeira dos recursos da empresa. Essa necessidade de informação era para que o investidor pudesse avaliar a segurança, a liquidez e a rentabilidade de seu futuro investimento, ou eventual risco de crédito. Para que essas informações fossem consideradas mais confiáveis, era necessário que houvesse a avaliação e posterior parecer dos auditores. Por isso a auditoria é um elemento fundamental que, através da aplicação de normas, objetiva dar mais clareza e segurança às demonstrações contábeis.

As normas brasileiras de contabilidade classificam-se em Profissionais e Técnicas, sendo que as primeiras estabelecem as regras de exercício profissional, sendo aplicadas especificamente aos contadores que atuam como auditor independente as NBC PA – do Auditor Independente. Já as Normas Técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade. As NBC TA - de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica - são as Normas Brasileiras de Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente (ISA) emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC).

Esse trabalho discute brevemente as normas Profissionais e Técnicas de Auditoria, focando na NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes. Nessa norma, são tratadas as considerações especiais aplicáveis às auditorias de grupos, em particular às que envolvem auditores de componentes.

### **1.1. Problema**

Após entendidos os aspectos inerentes ao trabalho de auditoria de grupo, tratados nessa norma, é possível formular o seguinte problema: *Como se dá a aplicação prática da NBC TA 600 na auditoria de grupos?*

### **1.2. Objetivo Geral**

Resumidamente, pode-se dizer que a norma explica qual é o papel e responsabilidades de cada um no trabalho de auditoria, mencionando que a administração do grupo, tanto auditores quanto empresas, elaboram e divulgam para todos os componentes as instruções relativas à elaboração e obtenção de informações contábeis que serão consolidadas nas demonstrações contábeis do grupo. Objetivou-se, portanto, demonstrar tais instruções através dos estudos de caso apresentados.

### **1.3. Objetivos Específicos**

Como objetivo específico desse trabalho, pode-se destacar:

- Verificar quais itens da NBC TA 600 são aplicados na execução do trabalho de auditoria de grupos pela empresa objeto do estudo de caso.



## 2. CONCEITO DE AUDITORIA EXTERNA

Segundo CREPALDI (2011) “Pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações contábeis de uma entidade”.

A auditoria tem por objetivo evitar fraudes, desfalques e subornos através de verificações nos controles internos específicos de cada organização. A norma NBC TA 200 parte do princípio de que a auditoria sobre as demonstrações contábeis, consubstanciada na opinião do auditor sobre elas, aumenta o grau de confiabilidade dos usuários nessas demonstrações.

As demonstrações contábeis devem estar de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade, aplicados com uniformidade durante os períodos. Dessa forma, o objetivo do exame das demonstrações contábeis pelos auditores é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas e garantir que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame.

CREPALDI (2011) afirma que:

O objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações contábeis preparadas pela companhia auditada. Em seu exame, o auditor, por um lado, utiliza os critérios e procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores apostos nas demonstrações contábeis e, por outro lado, cerca-se de 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 tem como objeto o conjunto de dados de controle do patrimônio administrado, que compreende registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais.

Com relação à Auditoria Externa, CREPALDI (2011) diz que:

Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivos a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Valor Adicionado da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade.

A Auditoria Externa é efetuada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Ele também mantém uma atitude mental independente para garantir a sua competência profissional e sua independência junto à empresa objeto de exame, livre de qualquer interesse ou vantagens. Seu trabalho é de grande importância para os acionistas, banqueiros, órgãos do governo e ao público em geral.

Existem várias regras, protocolos e códigos de conduta, nos quais o auditor deve guiar-se em seu trabalho:

- Ser paciente e cortês, lembrando que vários assuntos e siglas serão apresentados e o auditado não está familiarizado com elas. Além do que, o auditado poderá estar nervoso e inseguro com o que diz ao auditor, a menos que seja bastante experimentado no convívio com os órgãos de controle;
- Procurar ater-se ao plano de auditoria e ser objetivo e claro em suas solicitações com a utilização dos programas de auditoria, que devem ser mantidos atualizados e compatíveis com as peculiaridades do setor ou da área em exame;
- Evitar tirar conclusões precipitadas; lembrando que o objetivo de fazer perguntas aos auditados é entender dos assuntos, aferir seu ponto de vista ou confirmar suas deduções. O auditor não está ali para fazer comentários sobre o que vê ou sobre o que lhe dizem, devendo, portanto, desenvolver uma técnica eficaz de inquirição que lhe permita fazer as perguntas certas, de modo certo;

- As respostas devem ser subsidiadas por evidências concretas ou confirmadas por outros setores envolvidos no tema, isto porque, às vezes, os auditados contam o que deveria acontecer, ou o que acham que está acontecendo, ao invés de o que, efetivamente, acontece. De qualquer forma, o auditor deve estar sempre preparado para contestar uma resposta, pedindo a confirmação de uma declaração, geralmente, com referência a registros, documentos ou confronto com opiniões de terceiros abalizados;
- O tipo de pergunta depende do tipo de resposta que se quer, da natureza do auditado e quão articulado ele é. Um recém- formado, por exemplo, pode não ser habituado a falar espontaneamente. Por outro lado, o auditor pode ser conversador e a entrevista poderá, facilmente, desviar-se do seu propósito;
- O auditor deve deixar que os auditados falem, sem responder de imediato às perguntas por eles formuladas ou colocadas no lugar das respostas. Muitos auditores inexperientes são tentados a orientar o auditado e mesmo fornecer as respostas, sem avaliar o contexto e as repercussões. O silêncio por parte do auditor é muitas vezes mais eficaz do que fazer perguntas, pois encoraja o auditado (entidade, área ou processo que passou por auditoria) a continuar falando, podendo obter mais informações.

### 3. ORIGEM DA AUDITORIA EXTERNA

Segundo ATTIE (2011) é desconhecida a data de início da atividade de auditoria. Há registros de fatos desde 1314, com a criação do cargo de Auditor do Tesouro na Inglaterra, entretanto o seu desenvolvimento se intensificou apenas com o surgimento de problemas contábeis mais complexos.

Como relata CREPALDI (2011), com a Revolução Industrial na Inglaterra, operada na segunda metade do século XVIII, iniciou-se um processo em que as empresas deixaram de ser fechadas e a pertencer a grupos familiares e passaram a captar recursos junto a terceiros, principalmente mediante empréstimos bancários a longo prazo, emissão de debêntures e abrindo seu capital social para novos acionistas.

Essa necessidade se deu com o desenvolvimento do sistema capitalista e a conseqüente expansão do mercado e acirramento da concorrência. Com isso, foi preciso que as empresas ampliassem suas instalações fabris e administrativas, investissem no desenvolvimento tecnológico e aprimorassem os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos e serviços no mercado. Como esse volume de recursos era impossível de ser conseguido apenas por meio de suas operações ou do patrimônio de seus proprietários, foi necessária a captação de recursos junto a terceiros.

Os futuros investidores precisavam avaliar a segurança, a liquidez e a rentabilidade do investimento. Para isso, por meio das demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Notas Explicativas), buscavam conhecer a posição patrimonial e financeira, a capacidade de gerar lucros (e caixa) e como estava sendo efetuada a administração financeira dos recursos da empresa (natureza das fontes de recursos e aplicações destes).

Como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica dando, dessa forma, o ensejo ao aparecimento do auditor externo ou independente.

#### **4. EVOLUÇÃO DA AUDITORIA EXTERNA NO EXTERIOR E NO BRASIL**

De acordo com CREPALDI (2011), as mesmas causas responsáveis pelo surgimento da auditoria são hoje determinantes de sua extraordinária evolução. A grandeza econômica e comercial da Inglaterra e da Holanda, em fins do século passado, bem como dos Estados Unidos, onde hoje a profissão é mais desenvolvida, determinou a evolução da auditoria, como consequência do crescimento das empresas, do aumento de sua complexidade e do desenvolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos.

O aumento na utilização da auditoria em todos os países ocorreu em virtude do crescimento das Sociedades Anônimas, onde grandes empresas são formadas por investimentos de muitas pessoas, que tem na confirmação dos registros contábeis a proteção do seu patrimônio, e da taxaço do imposto de renda.

O fator responsável pelo gigantismo atingido pela profissão nos países de origem e pela sua disseminação pelo mundo foi a exportação de capitais pelas nações economicamente mais evoluídas. Ao criarem subsidiárias no exterior, as grandes empresas mandavam também seus auditores para que estes fiscalizassem a correta aplicação dos capitais, aplicação dos lucros e retorno dos capitais investidos. Essa situação propiciou a abertura de filiais das firmas de contadores nos países importadores de capital, que por sua vez foram decisivas para a criação e o desenvolvimento da profissão nos países em que se estabeleceram.

No Brasil, não diferente de outros países, o desenvolvimento da auditoria teve influência de filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras. Além disso, teve influência também do financiamento de empresas brasileiras mediante entidades internacionais; do crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas; da evolução do mercado de capitais; da criação de normas e leis, como abordado a seguir.

Somente em 1965, pela Lei 4.728, foi mencionada pela primeira vez na legislação brasileira a expressão “auditores independentes”. Posteriormente o Banco Central estabeleceu uma série de regulamentos, tornando obrigatória a auditoria externa ou independente em quase todas as entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional e companhias abertas. O Banco Central estabeleceu também, por meio da Circular nº 179 de 1972, as normas gerais de auditoria. A Resolução nº 321/72 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou as normas e os procedimentos de auditoria, os quais foram elaborados pelo Instituto de Auditores Independentes do Brasil, atualmente denominado IBRACON.

Em 1976, a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76) determinou que as demonstrações contábeis das companhias abertas (ações negociadas em Bolsa de Valores) serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na CVM (Comissão de Valores Mobiliários).

Tais normas serviram de base para o desenvolvimento da atividade no país e foram seguidas por diversas outras, dentre as quais as NBC que serão mencionadas a seguir.

## 5. NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

As normas brasileiras de contabilidade classificam-se em Profissionais e Técnicas, sendo que as primeiras estabelecem as regras de exercício profissional, sendo aplicada especificamente aos contadores que atuam como auditor independente as NBC PA – do Auditor Independente.

Já as Normas Técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade. As NBC TA - de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica - são as Normas Brasileiras de Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente (ISA) emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC).

### 5.1. Normas Profissionais do Auditor Independente

No Quadro I são listadas as normas profissionais do Auditor Independente, que orientam a execução dos trabalhos e estabelecem as qualificações e competências necessárias para o adequado desempenho da sua função.

Quadro I: NBC PA – do Auditor Independente

NBC	Antiga Numeração	Resolução CFC	Nome da Norma	Correlação	
				<a href="#">IFAC</a>	<a href="#">IBRACON</a>
<a href="#">NBC PA 01</a>		<a href="#">1.201/09</a>	Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes	ISQC 1	não há
<a href="#">NBC PA 290</a>		<a href="#">1.311/10</a>	Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão	CODE 290	não há
<a href="#">NBC PA 291</a>		<a href="#">1.312/10</a>	Independência – Outros Trabalhos de Asseguração	CODE 291	não há
<a href="#">NBC PA 11</a>	NBC PA 03	<a href="#">1.323/11</a>	Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	não há	não há
<a href="#">NBC PA 12</a>	NBC P 4	<a href="#">1.377/11</a>	Educação Profissional Continuada	não há	não há
<a href="#">NBC PA 13</a>	NBC P 5	<a href="#">1.109/07</a>	Exame de Qualificação Técnica	não há	não há
		<a href="#">1.019/05</a>	Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI)	não há	não há
	<a href="#">NBC P1</a>	<a href="#">821/97</a>	Normas Profissionais de Auditor Independente	não há	não há
	<a href="#">NBC P 1.6</a>	<a href="#">1.100/07</a>	Sigilo	não há	não há
	<a href="#">NBC P 1.8</a>	<a href="#">1.023/05</a>	Utilização de Trabalhos de Especialistas	não há	não há
	<a href="#">NBC P 1 – IT 1</a>	<a href="#">851/99</a>	Regulamentação do item 1.9 da NBC P 1	não há	não há
	<a href="#">NBC P1 – IT 3</a>	<a href="#">976/03</a>	Regulamentação do item 1.4 – Honorários	não há	não há

Fonte: [www.portalcfc.org.br](http://www.portalcfc.org.br)

A NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e físicas) de Auditores Independentes, emitida pela Resolução CFC 1.201/09, estabelece basicamente que a firma deve manter um sistema de controle de qualidade que inclua políticas e procedimentos que tratam dos seguintes elementos:

- a) Responsabilidades da liderança pela qualidade na firma: estabelece que a firma deve ter políticas e procedimentos que garantam que os empregados entendam que a qualidade é essencial para os trabalhos e que esse controle seja de responsabilidade dos executivos ou de pessoa de competência técnica indicada por estes;
- b) Exigências éticas relevantes: seu pessoal deve cumprir as exigências éticas relevantes (independência);
- c) Aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos específicos: a continuidade do relacionamento com clientes ou trabalhos específicos pode ocorrer desde que tenha capacidade para isto, respeite as exigências éticas relevantes e não tenha conhecimento sobre falta de integridade do cliente;
- d) Recursos humanos: possuir pessoal suficiente com competência, habilidade e compromisso com os princípios éticos necessários para executar trabalhos de acordo com normas técnicas e exigências regulatórias e legais aplicáveis e permitir à firma ou aos sócios encarregados do trabalho emitir relatório de auditoria ou outros tipos de relatórios apropriados nas circunstâncias;
- e) Execução do trabalho: os trabalhos devem ser executados de acordo com normas técnicas e exigências regulatórias e legais aplicáveis, e o sócio encarregado do trabalho deve emitir relatórios de auditoria ou outros relatórios apropriados nas circunstâncias. Deve ser realizada uma consulta para assuntos complexos ou controversos; os trabalhos devem ser revistos, a fim de garantir a qualidade da auditoria; a firma deve estabelecer políticas e procedimentos para a produção da documentação final da auditoria em momento oportuno e manter sua confidencialidade, custódia segura, integridade, acessibilidade, recuperabilidade e arquivamento.



- f) Monitoramento: deve ser verificado se os controles de qualidade são relevantes, adequados e estão operando de maneira efetiva; e fazer as correções das deficiências encontradas.

Suas políticas e procedimentos devem ser documentados e comunicados ao pessoal da firma.

Já a NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão e NBC PA 291 – Independência – Outros Trabalhos de Asseguração, emitidas pela Resolução CFC 1.311/10 e Resolução CFC 1.312/10, respectivamente, tratam dos requisitos de independência para os trabalhos de auditoria e revisão e de asseguração, com o objetivo de assegurar que o resultado dos trabalhos não sofra a influência do relacionamento entre o cliente e a firma de auditoria.

A NBC PA 11, emitida pela Resolução CFC 1.323/11, discorre sobre “A Revisão Externa de Qualidade pelos Pares”, que se constitui em processo de acompanhamento e controle de qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores independentes. O objetivo da revisão pelos pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelo Contador que atua como Auditor Independente e pela Firma de Auditoria, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento ao estabelecido nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, na falta destas, nos pronunciamentos do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, e, quando aplicável, nas normas emitidas por órgãos reguladores.

As partes envolvidas na Revisão pelos Pares são as seguintes:

- CRE, que é o responsável pela administração do Programa de Revisão;
- Auditor-revisor, que é o responsável pela realização da revisão individual;
- Auditor-revisado, que é a firma, ou o auditor independente, que será objeto da revisão.

Essa norma aplica-se, exclusivamente, ao Auditor com registro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e por ser muito específica, não será tratada nesse trabalho com maiores detalhes.

A NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente estabelece as condições básicas que o auditor independente deve possuir e observar no que diz respeito às competências técnico- profissionais:

- O contador, na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade contábil;
- 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 das demonstrações contábeis;
- Antes de aceitar o trabalho, o auditor deve obter conhecimento preliminar da atividade da entidade a ser auditada, mediante avaliação, junto à administração, da estrutura organizacional, da complexidade das operações e do grau de exigência requerido para a realização do trabalho de auditoria, de modo a poder avaliar se está capacitado a assumir a responsabilidade pelo trabalho a ser realizado. Esta avaliação deve ficar evidenciada de modo a poder ser comprovado o grau de prudência e zelo na contratação dos serviços;
- O auditor deve recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada a utilização de especialista de outras áreas, em face da especialização requerida e dos objetivos do contratante.

O auditor independente deve ser contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade do seu domicílio profissional, submeter-se ou ter se submetido a exame de competência profissional, além de possuir, ele e sua equipe, um conjunto de conhecimentos para o exercício da auditoria independente.

Para tanto, é necessário que o auditor e sua equipe se submetam a um contínuo programa de treinamento e atualização, conforme prevê a NBC P 4 – Educação Profissional Continuada e NBC P 5 - Exame de Qualificação Técnica, além do previsto na Resolução 1.019/05 sobre o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI):

- O auditor independente, no exercício da sua atividade, deverá comprovar a participação em programa de educação continuada, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- O auditor independente, para poder exercer sua atividade, deverá submeter-se a exame de competência profissional, na forma regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

A partir de 2004 os Conselhos Regionais de Contabilidade deram início aos exames de suficiência para a concessão de registro na CVM, e qualificação para realizarem auditorias de caráter independente em instituições financeiras junto ao BACEN e companhias de seguros perante a SUSEP. Em consequência, os aprovados passaram a integrar o Cadastro Nacional de Auditores Independentes.

A NBC P1 trata ainda das responsabilidades do auditor na execução dos trabalhos (cuidado e zelo, imparcialidade, demonstrar fraudes e erros relevantes nas demonstrações contábeis), honorários, guarda da documentação, sigilo, responsabilidade na utilização de auditores internos e especialistas, informes anuais aos conselhos regionais de contabilidade e manutenção dos líderes das equipes de auditoria, assuntos que também não serão detalhados nesse trabalho.

A NBC P 1.6 – Sigilo estabelece as diretrizes a serem empregadas pelo Auditor Independente sobre questões de sigilo profissional nos trabalhos de auditoria. O Auditor Independente deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho na entidade auditada, não as divulgando, sob nenhuma circunstância, salvo as contempladas na legislação vigente, bem como nas Normas Brasileiras de Contabilidade.

A NBC P 1.8 – Utilização de Trabalhos de Especialistas estabelece as condições e procedimentos para utilização de especialistas, pelo auditor independente, como parte da evidência de seus trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis.

Ao utilizar-se de trabalhos executados por outros especialistas legalmente habilitados, o auditor independente deve obter evidência suficiente de que tais trabalhos são adequados para fins de sua auditoria.

## 5.2. Normas Técnicas de Auditoria

No Quadro II, apresentado a seguir, foram listadas todas as normas técnicas expedidas pelo CFC até 2013 que regulam o trabalho de auditoria independente no Brasil, cuja convergência aos padrões internacionais tem sido buscada por esse órgão.

Quadro II: NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	Correlação	
			IFAC	IBRACON
<a href="#">NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL</a>	<a href="#">1.202/09</a>	Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração	<a href="#">Framework</a>	não há
<a href="#">NBC TA 200</a>	<a href="#">1.203/09</a>	Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria	<a href="#">ISA 200</a>	não há
<a href="#">NBC TA 210</a>	<a href="#">1.204/09</a>	Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria	<a href="#">ISA 210</a>	não há
<a href="#">NBC TA 220</a>	<a href="#">1.205/09</a>	Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis	<a href="#">ISA 220</a>	não há
<a href="#">NBC TA 230</a>	<a href="#">1.206/09</a>	Documentação de Auditoria	<a href="#">ISA 230</a>	não há
<a href="#">NBC TA 240</a>	<a href="#">1.207/09</a>	Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis	<a href="#">ISA 240</a>	não há
<a href="#">NBC TA 250</a>	<a href="#">1.208/09</a>	Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis	<a href="#">ISA 250</a>	não há
<a href="#">NBC TA 260</a>	<a href="#">1.209/09</a>	Comunicação com os Responsáveis pela Governança	<a href="#">ISA 260</a>	não há
<a href="#">NBC TA 265</a>	<a href="#">1.210/09</a>	Comunicação de Deficiências de Controle Interno	<a href="#">ISA 265</a>	não há
<a href="#">NBC TA 300</a>	<a href="#">1.211/09</a>	Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis	<a href="#">ISA 300</a>	não há
<a href="#">NBC TA 315</a>	<a href="#">1.212/09</a>	Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente	<a href="#">ISA 315</a>	não há
<a href="#">NBC TA 320</a>	<a href="#">1.213/09</a>	Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria	<a href="#">ISA 320</a>	não há
<a href="#">NBC TA 330</a>	<a href="#">1.214/09</a>	Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados	<a href="#">ISA 330</a>	não há
<a href="#">NBC TA 402</a>	<a href="#">1.215/09</a>	Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços	<a href="#">ISA 402</a>	não há
<a href="#">NBC TA 450</a>	<a href="#">1.216/09</a>	Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria	<a href="#">ISA 450</a>	não há
<a href="#">NBC TA 500</a>	<a href="#">1.217/09</a>	Evidência de Auditoria	<a href="#">ISA 500</a>	não há
<a href="#">NBC TA 501</a>	<a href="#">1.218/09</a>	Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados	<a href="#">ISA 501</a>	não há

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	Correlação	
			IFAC	IBRACON
<a href="#">NBC TA 505</a>	<a href="#">1.219/09</a>	Confirmações Externas	<a href="#">ISA 505</a>	não há
<a href="#">NBC TA 510</a>	<a href="#">1.220/09</a>	Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais	<a href="#">ISA 510</a>	não há
<a href="#">NBC TA 520</a>	<a href="#">1.221/09</a>	Procedimentos Analíticos	<a href="#">ISA 520</a>	não há
<a href="#">NBC TA 530</a>	<a href="#">1.222/09</a>	Amostragem em Auditoria	<a href="#">ISA 530</a>	não há
<a href="#">NBC TA 540</a>	<a href="#">1.223/09</a>	Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas	<a href="#">ISA 540</a>	não há
<a href="#">NBC TA 550</a>	<a href="#">1.224/09</a>	Partes Relacionadas	<a href="#">ISA 550</a>	não há
<a href="#">NBC TA 560</a>	<a href="#">1.225/09</a>	Eventos Subsequentes	<a href="#">ISA 560</a>	não há
<a href="#">NBC TA 570</a>	<a href="#">1.226/09</a>	Continuidade Operacional	<a href="#">ISA 570</a>	não há
<a href="#">NBC TA 580</a>	<a href="#">1.227/09</a>	Representações Formais	<a href="#">ISA 580</a>	não há
<a href="#">NBC TA 600</a>	<a href="#">1.228/09</a>	Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes	<a href="#">ISA 600</a>	não há
<a href="#">NBC TA 610</a>	<a href="#">1.229/09</a>	Utilização do Trabalho de Auditoria Interna	<a href="#">ISA 610</a>	não há
<a href="#">NBC TA 620</a>	<a href="#">1.230/09</a>	Utilização do Trabalho de Especialistas	<a href="#">ISA 620</a>	não há
<a href="#">NBC TA 700</a>	<a href="#">1.231/09</a>	Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis	<a href="#">ISA 700</a>	não há
<a href="#">NBC TA 705</a>	<a href="#">1.232/09</a>	Modificações na Opinião do Auditor Independente	<a href="#">ISA 705</a>	não há
<a href="#">NBC TA 706</a>	<a href="#">1.233/09</a>	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente	<a href="#">ISA 706</a>	não há
<a href="#">NBC TA 710</a>	<a href="#">1.234/09</a>	Informações Comparativas – Valores Correspondentes e Demonstrações Contábeis Comparativas	<a href="#">ISA 710</a>	não há
<a href="#">NBC TA 720</a>	<a href="#">1.235/09</a>	Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contêm Demonstrações Contábeis Auditadas	<a href="#">ISA 720</a>	não há
<a href="#">NBC TA 800</a>	<a href="#">1.236/09</a>	Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais	<a href="#">ISA 800</a>	não há
<a href="#">NBC TA 805</a>	<a href="#">1.237/09</a>	Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis	<a href="#">ISA 805</a>	não há

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	Correlação	
			IFAC	IBRACON
<a href="#">NBC TA 810</a>	<a href="#">1.238/09</a>	Trabalhos para a Emissão de Relatório sobre Demonstrações Contábeis Condensadas	<a href="#">ISA 810</a>	não há

- a) NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL: Essa NBC define e descreve os elementos e os objetivos de um trabalho de asseguarção, identificando os trabalhos aos quais são aplicadas as Normas Técnicas de Auditoria (NBC TA), Normas Técnicas de Revisão (NBC TR), e Normas para Outros Trabalhos de Asseguarção (NBC TO).
- b) NBC TA 200: Esta Norma de Auditoria trata das responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria.
- c) NBC TA 210: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente em estabelecer os termos de um trabalho de auditoria com a administração e, quando apropriado, com os responsáveis pela governança.
- d) NBC TA 220: Esta Norma trata das responsabilidades específicas do auditor em relação aos procedimentos de controle de qualidade da auditoria de demonstrações contábeis. Trata também, quando aplicável, das responsabilidades do revisor do controle de qualidade do trabalho e deve ser lida juntamente com as exigências éticas relevantes.
- e) NBC TA 230: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor na elaboração da documentação de auditoria para a auditoria das demonstrações contábeis.
- f) NBC TA 240: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor no que se refere à fraude na auditoria de demonstrações contábeis.
- g) NBC TA 250: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor pela consideração de leis e regulamentos ao executar a auditoria de demonstrações contábeis. Ela não se aplica a outros trabalhos de asseguarção em que o auditor seja especificamente contratado para testar e relatar separadamente sobre a conformidade com leis ou regulamentos específicos.
- h) NBC TA 260: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente na comunicação com os responsáveis pela governança na auditoria de demonstrações contábeis.

- i) NBC TA 265: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor de comunicar apropriadamente, aos responsáveis pela governança e à administração, as deficiências de controle interno que foram identificadas na auditoria das demonstrações contábeis.
- j) NBC TA 300: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor no planejamento da auditoria das demonstrações contábeis.
- k) NBC TA 315: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade.
- l) NBC TA 320: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente de aplicar o conceito de materialidade no planejamento e na execução de auditoria de demonstrações contábeis.
- m) NBC TA 330: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor ao planejar e implementar respostas aos riscos de distorção relevante, identificados e avaliados pelo auditor de acordo com a NBC TA 315 na auditoria de demonstrações contábeis.
- n) NBC TA 402: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor da usuária dos serviços em obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quando a entidade utiliza os serviços de uma ou mais organizações prestadoras de serviços.
- o) NBC TA 450: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente em avaliar o efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações contábeis.
- p) NBC TA 500: Esta Norma define o que constitui evidência de auditoria na auditoria de demonstrações contábeis e trata da responsabilidade do auditor na definição e execução de procedimentos de auditoria para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente que permita a obtenção de conclusões razoáveis para fundamentar a opinião do auditor.

- q) NBC TA 501: Esta Norma trata das considerações específicas do auditor para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, em conformidade com a NBC TA 330, NBC TA 500 e outras normas relevantes com relação a certos aspectos da conta “Estoque” do ativo, assim como aos litígios e reclamações, envolvendo a entidade, e informações por segmentos na auditoria das demonstrações contábeis.
- r) NBC TA 505: Esta Norma trata do uso de procedimentos de confirmação externa pelo auditor de acordo com os requisitos da NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados e da NBC TA 500 – Evidência de Auditoria.
- s) NBC TA 510: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente em relação aos saldos iniciais em um trabalho de auditoria inicial (primeira auditoria). Além dos valores das demonstrações contábeis, saldos iniciais incluem assuntos que precisam ser divulgados e que existiam no início do período, tais como contingências e compromissos.
- t) NBC TA 520: Esta Norma trata do uso de procedimentos analíticos pelo auditor como procedimentos substantivos (procedimentos analíticos substantivos). Trata também da responsabilidade do auditor em realizar procedimentos próximos do final da auditoria que o auxiliam a formar uma conclusão geral sobre as demonstrações contábeis.
- u) NBC TA 530: Esta Norma se aplica quando o auditor independente decide usar amostragem na execução de procedimentos de auditoria. Trata do uso de amostragem estatística e não estatística na definição e seleção da amostra de auditoria, na execução de testes de controles e de detalhes e na avaliação dos resultados da amostra.
- v) NBC TA 540: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente em relação a estimativas contábeis, incluindo estimativas contábeis do valor justo e respectivas divulgações em auditoria de demonstrações contábeis.
- w) NBC TA 550: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor no que se refere ao relacionamento e transações com partes relacionadas durante a execução da auditoria de demonstrações contábeis.
- x) NBC TA 560: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente em relação a eventos subsequentes na auditoria de demonstrações contábeis.

- y) NBC TA 570: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente, na auditoria de demonstrações contábeis, em relação ao uso do pressuposto de continuidade operacional, pela administração, na elaboração das demonstrações contábeis.
- z) NBC TA 580: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor na obtenção de representações formais (por escrito) da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, na auditoria de demonstrações contábeis.
- aa) NBC TA 600: Sendo assunto de maior enfoque nesse trabalho, essa Norma será detalhada em tópico posterior.
- bb) NBC TA 610: Essa Norma trata da responsabilidade do auditor externo (doravante independente) em relação ao trabalho dos auditores internos, quando o auditor independente tiver Determinado, em conformidade com a NBC TA 315.
- cc) NBC TA 620: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor em relação ao trabalho de pessoa ou organização em área de especialização que não contabilidade ou auditoria, quando esse trabalho é utilizado para ajudar o auditor a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada.
- dd) NBC TA 700: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e trata da forma e do conteúdo do relatório emitido como resultado da auditoria de demonstrações contábeis.
- ee) NBC TA 705: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor de emitir um relatório apropriado nas circunstâncias em que, ao formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis de acordo com a NBC TA 700, o auditor conclui que é necessária uma modificação na sua opinião sobre as demonstrações contábeis.
- ff) NBC TA 706: Esta Norma trata de comunicações adicionais incluídas no relatório do auditor, quando este considerar necessário para:
- Chamar a atenção dos usuários para um assunto ou assuntos apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis, de tal relevância que são fundamentais para o entendimento das demonstrações contábeis; ou



- Chamar a atenção dos usuários para quaisquer assuntos que não os apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis e que sejam relevantes para o usuário entender a auditoria, a responsabilidade do auditor ou o relatório de auditoria.

gg) NBC TA 710: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente relacionadas às informações comparativas na auditoria de demonstrações contábeis.

hh) NBC TA 720: Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente relacionada com outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações contábeis auditadas e o respectivo relatório do auditor independente.

ii) NBC TA 800: As normas de auditoria (NBC TA) da série 200-700 se aplicam à auditoria de demonstrações contábeis, enquanto a NBC TA 800 trata das considerações especiais na aplicação dessas normas à auditoria de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais.

jj) NBC TA 805: As normas de auditoria (NBC TA) da série 200-700 se aplicam à auditoria de demonstrações contábeis e devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a auditorias de outras informações financeiras históricas.

kk) NBC TA 810: Esta Norma trata das responsabilidades do auditor independente relacionadas com um trabalho para a emissão de relatório sobre demonstrações contábeis condensadas derivadas de demonstrações contábeis auditadas de acordo com as normas de auditoria pelo mesmo auditor.

### **5.3. NBC TA 600 - Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes**

A NBC TA 600 será o assunto de maior enfoque nesse trabalho e é a partir dela que os estudos de caso serão desenvolvidos.

Essa Norma trata das considerações especiais aplicáveis às auditorias de grupos, em particular àquelas que envolvem auditores de componente, e é aplicável para auditorias de demonstrações contábeis de grupos para períodos iniciados a partir de 1º de Janeiro de 2010.

Para entendimento dessa Norma é preciso conhecer alguns termos, conforme apresentado a seguir:

- a) Componente é uma entidade ou atividade de negócios para a qual a administração do grupo ou dos componentes elabora informações contábeis que devem ser incluídas nas demonstrações contábeis do grupo.
- b) Auditor do componente refere-se àquele que executa trabalho sobre informações contábeis relacionadas a um componente para a auditoria do grupo.
- c) Administração de componente é a administração responsável por elaborar as informações contábeis de um componente.
- d) A materialidade é o peso ou a importância de determinado componente ou classe no conjunto das demonstrações auditadas. A materialidade do componente é determinada pela equipe encarregada do trabalho para as demonstrações contábeis do grupo como um todo durante o estabelecimento da estratégia global de auditoria do grupo. A equipe de trabalho determina também os níveis de materialidade a serem aplicados a classes específicas de operações, saldos contábeis ou divulgações para as quais seja razoável esperar que distorções possam influenciar as decisões econômicas dos usuários; a materialidade dos componentes; e o limite acima do qual as distorções não podem ser consideradas.
- e) Grupo são todos os componentes cujas informações contábeis são incluídas nas demonstrações contábeis do grupo.
- f) Auditoria de grupo é a auditoria das demonstrações contábeis de um grupo.
- g) Relatório de auditoria do grupo é a opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis do grupo.

- h) Sócio encarregado do trabalho do grupo é o sócio ou outra pessoa na firma que é responsável pelo trabalho de auditoria de grupo, pela direção, por sua execução e pelo relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis emitido em nome da firma. Ele deve determinar se é razoável esperar a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente em relação ao processo de consolidação e às informações contábeis dos componentes para fundamentar a opinião de auditoria do grupo. Deve avaliar se a equipe encarregada do trabalho do grupo é capaz de se envolver no trabalho dos auditores de componente, na extensão necessária para obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente. Caso não obtenha, não deve aceitar o trabalho, ou quando a renúncia não for possível, tendo executado a auditoria das demonstrações contábeis do grupo na extensão possível, abster-se de opinar no relatório sobre as demonstrações contábeis do grupo.
- i) Equipe encarregada do trabalho do grupo compreende os sócios, incluindo o sócio encarregado do trabalho do grupo, e profissionais que estabelecem a estratégia global da auditoria de grupo e desenvolvem um plano de auditoria para o grupo - que são revisados pelo sócio encarregado do trabalho do grupo. Comunicam-se com os auditores de componente, executam trabalho no processo de consolidação e avaliam as conclusões extraídas das evidências de auditoria como base para formação da opinião no relatório sobre as demonstrações contábeis do grupo.
- j) Demonstrações contábeis do grupo são as demonstrações contábeis que incluem as informações contábeis de mais de um componente.
- k) Administração do grupo é administração responsável por elaborar e apresentar as demonstrações contábeis do grupo.
- l) Controles abrangentes no nível do grupo são os controles sobre as informações contábeis do grupo, planejados, implementados e mantidos pela administração do grupo.
- m) Componente significativo é um componente identificado pela equipe encarregada do trabalho do grupo que possui relevância financeira individual para o grupo ou que, em decorrência de sua natureza ou circunstâncias específicas, é provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo.

O auditor precisa identificar e avaliar os riscos de distorção relevante por meio da obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, que serão aprimorados pela equipe encarregada do trabalho do grupo. A equipe entenderá, inclusive, os controles abrangentes no nível do grupo, o processo de controle de consolidação e as instruções emitidas pelo grupo para os componentes.

A equipe também deve obter entendimento sobre os auditores dos componentes no que diz respeito às exigências éticas, à competência profissional, ao envolvimento suficiente para obtenção de evidência de auditoria apropriada e à independência.

É necessário que o auditor planeje e implemente ações apropriadas para tratar os riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis. Para um componente significativo que seja provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo, a equipe encarregada do trabalho do grupo ou o auditor do componente realizará um ou mais dos seguintes aspectos:

- Auditoria das informações contábeis do componente usando a materialidade do componente;
- Auditoria de um ou mais saldos contábeis, classes de transações ou divulgações, relativamente aos prováveis riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo;
- Procedimentos de auditoria específicos, relativamente aos prováveis riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações contábeis do grupo, incluindo avaliar se todos os componentes foram incluídos nas demonstrações contábeis do grupo.

A equipe encarregada do trabalho do grupo deve ainda:

- Discutir com o auditor do componente ou com a administração do componente as atividades de negócios do componente que são significativas para o grupo;
- Discutir com o auditor do componente a suscetibilidade do componente à distorção relevante das informações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro; e
- Rever a documentação do auditor do componente para os riscos significativos de distorções relevantes identificados nas demonstrações contábeis do grupo.

Para componentes não significativos, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve executar procedimentos analíticos em nível de grupo.

Em relação ao processo de consolidação, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar a adequação, a integridade e a precisão dos ajustes de consolidação e reclassificações e avaliar se existem quaisquer fatores de risco de fraude ou indicadores de possível tendência da administração. Esses itens podem incluir:

- Avaliar se os ajustes significativos refletem apropriadamente os eventos e as transações a eles subjacentes;
- Determinar se os ajustes significativos foram corretamente calculados, processados e autorizados pela administração do grupo e, quando aplicado, pela administração do componente;
- Determinar se os ajustes significativos estão apropriadamente suportados e suficientemente documentados; e
- Verificar a conciliação, a eliminação de transações intragrupo, os lucros não realizados e os saldos contábeis intragrupo.

A equipe encarregada do trabalho do grupo e os auditores de componente devem executar procedimentos planejados para identificar os eventos subsequentes.

Para obter-se evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a opinião de auditoria do grupo é necessário que haja uma comunicação eficiente entre a equipe encarregada do trabalho do grupo e os auditores dos componentes. Todas as informações relevantes apropriadas devem ser trocadas entre eles.

A evidência de auditoria apropriada e suficiente é utilizada para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, possibilitando que o auditor consiga conclusões razoáveis para fundamentar sua opinião. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar se foi alcançada, e caso contrário, determinar quais procedimentos adicionais devem ser executados para obtê-la.

A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar quais as deficiências identificadas nos controles internos a serem comunicadas aos responsáveis pela governança do grupo e à administração do grupo, sejam elas abrangentes no nível do grupo ou dos componentes.

Se for identificada fraude pela equipe encarregada do trabalho do grupo ou se for levada ao seu conhecimento pelo auditor do componente, ou ainda se as informações indicarem que pode existir fraude, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve comunicar, tempestivamente, ao nível apropriado da administração do grupo, a fim de informar aos que tem responsabilidade primária de prevenir e detectar fraude de assuntos relevantes, como parte de suas responsabilidades.

Deve comunicar ainda os seguintes assuntos:

- Uma visão geral do tipo de trabalho a ser executado sobre as informações contábeis dos componentes;
- Uma visão geral da natureza do seu planejado envolvimento no trabalho a ser executado pelos auditores de componente sobre as informações contábeis dos componentes significativos;
- Os casos em que, na sua avaliação do trabalho do auditor do componente, deu origem a uma preocupação sobre a qualidade do trabalho desse auditor;
- Quaisquer limitações à auditoria do grupo, por exemplo, quando o acesso da equipe encarregada do trabalho do grupo pode ter sido restringido;
- Fraude ou suspeita de fraude que envolva a administração do grupo, administração do componente, empregados que tenham funções relevantes nos controles abrangentes no nível do grupo ou em outros em que a fraude tenha resultado em distorção relevante das demonstrações contábeis do grupo.

## 6. METODOLOGIA DE PESQUISA

A investigação científica depende de um “conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos” (GIL, 1999) para que seus objetivos sejam atingidos, ou seja, de métodos científicos.

Método científico é o conjunto de processos ou operações mentais que se deve empregar na investigação. É a linha de raciocínio adotada no processo de pesquisa. Os métodos que fornecem as bases lógicas à investigação são: dedutivo, indutivo, hipotético-dedutivo, dialético e fenomenológico (SILVA; MENEZES, 2001).

Do ponto de vista de sua natureza, esta pesquisa pode ser considerada como uma pesquisa básica, pois objetivou gerar conhecimentos novos, úteis para o avanço da ciência sem aplicação prática prevista.

Do ponto de vista da forma de abordagem do problema, pode ser considerada como qualitativa, pois a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa.

Do ponto de vista de seus objetivos pode ser considerada como descritiva, pois visou descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos foi bibliográfica, pois foi elaborada a partir de material já publicado, constituído, principalmente, de livros, normas, leis, materiais didáticos, entre outros. E pode ser classificada também como estudo de caso, que consiste na utilização de métodos qualitativos para a coleta de dados para descrição de um caso ou evento. Nesse trabalho, o método utilizado foi o levantamento, pois envolveu a interrogação direta das pessoas cujos procedimentos profissionais se desejou conhecer.

Sendo assim, a metodologia desse trabalho foi composta de duas partes. A primeira constituiu-se no estudo descritivo, feito através de pesquisa bibliográfica, que resultou na revisão bibliográfica presente nos primeiros capítulos. Na segunda parte houve a realização de um estudo de caso, através de um levantamento. Para esta fase foram utilizadas instruções da administração de um grupo de empresas para seus componentes e de instruções dos auditores de um grupo para os auditores dos componentes, a fim de exemplificar o mencionado na pesquisa bibliográfica apresentada.

### **6.1. Tipo de Pesquisa**

Inicialmente foi apresentada nesse trabalho a Pesquisa Bibliográfica, que contemplou uma revisão da literatura sobre os assuntos tratados, o que permitiu uma observação das abordagens dos autores pesquisados e a análise da legislação e serviu de base para o Estudo de Caso.

Para o Estudo de Caso, num primeiro momento, foi utilizada uma instrução da administração de um grupo de empresas para os seus componentes sobre como elaborar as demonstrações contábeis para posterior consolidação. Em seguida foi apresentado um plano de execução de auditoria elaborado pelos auditores do grupo para os auditores dos componentes, a fim de estabelecer um padrão sobre a forma de condução da auditoria pelos mesmos.

As fontes de recursos para a elaboração dos estudos de casos a seguir foram entrevistas com o responsável pela Contabilidade de uma das subsidiárias da Petrobras S.A. e com um contador com registro no CNAI – Cadastro Nacional de Auditores Independentes, na preparação das instruções aplicáveis aos elementos necessários para a elaboração das demonstrações contábeis consolidadas e no exame do correto cumprimento dos procedimentos de auditoria a serem aplicados nos dados do grupo, respectivamente.



## **7. ESTUDO DE CASO**

Conforme definido na NBC TA 600, a administração do grupo, tanto auditores quanto empresas, elaboram e divulgam para todos os componentes as instruções relativas à elaboração e obtenção de informações contábeis que serão consolidadas nas demonstrações contábeis do grupo.

Para auditoria das demonstrações contábeis do grupo, os auditores dos componentes verificam se os mesmos seguiram as instruções criadas pela administração do grupo. Esse trabalho é guiado por um plano de execução de auditoria que o auditor do grupo elabora para que os auditores dos componentes utilizem.

Com o objetivo de abranger tanto as normas dos auditores bem como as definidas pela administração da empresa, serão apresentadas duas instruções que atendem ao que é definido pelo NBC TA 600, obedecendo as suas características particulares quer sejam os auditores ou empresas.

### **7.1. Caso 1: Instrução para elaboração das demonstrações contábeis pelas empresas do Grupo Petrobras de 2010**

#### **Demonstrações contábeis consolidadas – Exercício de 2010**

A Petrobras passou a divulgar ao mercado demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis internacionais - IFRS, a partir do primeiro trimestre de 2010.

Os padrões internacionais primam pela essência econômica prevalecendo sobre a forma, reforçando a necessidade das demonstrações contábeis refletirem adequadamente os atos da gestão e os negócios da Cia. Para reforçar a importância e a responsabilidade dos gestores pela adequação das demonstrações contábeis à visão da gestão, a instrução CVM 480/09 passou a exigir uma declaração a ser emitida pela alta administração das companhias abertas, informando que reviu, discutiu e concordou com as demonstrações contábeis e com as opiniões expressas no parecer dos auditores independentes, informando as razões, em caso de discordância.

Solicitamos observar as instruções e o cumprimento dos prazos para apresentação das Demonstrações Contábeis a serem apreciadas pelo Conselho de Administração da Petrobras.

a) Demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as práticas contábeis internacionais (IFRS):

- i. Ressaltamos que os saldos de imposto de renda e contribuição social sobre lucro líquido diferidos ativos e passivos devem ser apresentados no ativo não circulante e no passivo não circulante, respectivamente, conforme CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.
- ii. Até 2009, a capitalização dos custos financeiros limitava-se aos juros de empréstimos/financiamentos contraídos cujos contratos especificavam a aplicação dos recursos em determinado ativo.

A partir de 2010, a capitalização dos custos financeiros passou a ser mais abrangente, pois também são capitalizados os custos de empréstimos/financiamentos cujos contratos não especificam a aplicação dos recursos em determinado ativo. Esse conceito abrange, inclusive, os mútuos entre empresas, cujos recursos visam financiar os diversos projetos em construção das empresas do Sistema Petrobras.

Adicionalmente, deverão ser capitalizados todos os custos dos empréstimos/financiamentos, ou seja, além dos juros, parte da variação cambial e/ou parte da atualização monetária poderão ser capitalizadas.

- iii. As Empresas do Sistema Petrobras deverão apurar e avaliar o ajuste a valor presente de ativos e passivos de longo e de curtoprazo, quando relevantes, e encaminhar declaração à Contabilidade da BR informando a existência de necessidade de ajuste.
- iv. As aplicações financeiras com vencimento em três meses ou menos da data de aquisição e que representem aplicações de alta liquidez, sendo prontamente conversíveis em numerário, serão apresentadas como Caixa e Equivalentes a Caixa em atendimento ao CPC 03 - Demonstração dos Fluxos de Caixa.

As aplicações financeiras com vencimentos superiores a três meses da data da aquisição não são qualificados como Caixa e Equivalentes a Caixa, mesmo que tenham alta liquidez. Dessa forma, tais aplicações serão apresentadas como Títulos e Valores Mobiliários e classificadas como títulos mantidos para negociação, títulos mantidos até o vencimento ou títulos disponíveis para venda de acordo com o CPC 38 - Instrumentos Financeiros - Reconhecimento e Mensuração.

- v. As empresas do Sistema Petrobras deverão informar o “aging” (acompanhamento por data de vencimento) dos seus recebíveis e a respectiva perda provisionada relacionada aos valores vencidos, para atendimento a necessidade de divulgação em Notas Explicativas estabelecida pelo CPC 40 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação. No caso do valor provisionado ser inferior ao montante vencido será necessária apresentação de justificativa para a inexistência da provisão.
- vi. Para fins de divulgação em Notas Explicativas, as empresas do Sistema Petrobras deverão informar à Contabilidade da BR as novas captações de longo prazo relevantes obtidas no exercício, segregadas em “no exterior” e “no país”; as linhas de crédito (contratadas, utilizadas e saldo a utilizar) e as garantias concedidas.
- vii. As empresas do Sistema Petrobras também deverão informar à Contabilidade da BR os vencimentos dos fluxos nominais dos contratos de financiamentos, com o objetivo de propiciar avaliação dos riscos oriundos dos instrumentos financeiros aos quais a companhia está exposta, para atender aos requerimentos do CPC 40.
- viii. Processos judiciais, contingências e acordos: as empresas do Sistema Petrobras deverão informar à Contabilidade da BR, para atendimento à demanda da Administração da Companhia, a posição dos advogados e avaliação da Administração sobre a probabilidade de perda das ações classificadas como remota, possível ou provável e os respectivos valores envolvidos.

Para as ações com expectativa de perda possível (acima de R\$ 50 milhões) é preciso elaborar nota explicativa a ser divulgada no relatório contendo as demonstrações contábeis e encaminhar à Contabilidade da BR.

- ix. Apresentar informações referentes aos seguros da Companhia que deverão ser evidenciados em nota explicativa.

b) Demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as práticas contábeis norte-americanas (US GAAP):

- i. Não havendo diferenças entre as práticas contábeis norte-americanas e internacionais, os saldos das contas deverão ser iguais e convertidos às taxas de dólar do período.
- ii. A reconciliação do imposto de renda diferido deve compor/evidenciar ajustes que geraram diferença entre o imposto calculado com base nas alíquotas legais e o benefício do imposto de renda apresentado nas demonstrações contábeis.
- iii. As reconciliações do resultado e do patrimônio líquido entre IFRS e US GAAP devem ser devidamente elaboradas e analisadas. Estas reconciliações são amplamente utilizadas pelos analistas e investidores externos.
- iv. As demonstrações devem ser comparativas com as de 2009, e devem ser elaboradas com os mesmos critérios, permitindo a comparabilidade.

c) Instruções Gerais

- i. Todo e qualquer fato que venha alterar, de forma relevante, a apresentação das demonstrações contábeis deverá ser comunicado antecipadamente à Contabilidade.
- ii. As empresas do Sistema Petrobras deverão definir com seus auditores externos um cronograma de revisão das informações requeridas em IFRS e US GAAP, compatível com os prazos de encaminhamento à Contabilidade.

Deve também ser organizado um planejamento com os auditores externos para atendimento ao prazo da emissão da *comfortletter*(ofício) para a Contabilidade da Petrobras e procedimentos de auditoria a serem adotados para empresas auditadas pelos nossos auditores.

- iii. Para atendimento aos níveis de excelência de governança corporativa e às exigências da Lei Sarbanes-Oxley, solicitamos que as informações contábeis elaboradas em IFRS e US GAAP sejam validadas e enviadas pelos gerentes responsáveis com o texto: "Atesto que as informações enviadas foram revisadas e retratam com fidedignidade a real posição patrimonial em 31.12.2010".
- iv. Operações *intercompanies*.

Operações *intercompanies* que porventura estejam registradas em apenas uma das companhias precisam ser analisadas entre as partes e ajustadas até o fechamento do balanço patrimonial a fim de eliminar distorções e possibilitar a consolidação.

As empresas que capitalizam contratos de arrendamento mercantil devem enviar as composições dos saldos de contas a receber e/ou a pagar, segregados em circulante e não circulante, destacando-se as operações com as empresas do Sistema, visando à reconciliação dos saldos da Petrobras e das demais empresas.

- v. Baixa de ativo permanente - As baixas por alienação de ativo permanente do período, que representem valores expressivos, deverão ser informadas se discriminado a natureza, receita e custo correspondentes e a data da alienação.
- vi. Honorários dos diretores, conselheiros e remuneração do pessoal cedido a outras empresas do Sistema Petrobras - As Subsidiárias deverão fazer uma conciliação desses valores, a fim de evitar distorções na elaboração das demonstrações contábeis.
- vii. As subsidiárias deverão fazer constar na publicação de suas demonstrações contábeis a data em que estarão sendo publicadas as demonstrações contábeis da Controladora (Instrução CVM Nº 247 – art. 37, de 27.03.1996). A Petrobras publicará as suas demonstrações contábeis, incluindo as peças consolidadas, no dia 01.03.2011.
- viii. As informações sobre investimentos acumulados do período deverão ser confrontadas com os dados fornecidos pela área de Planejamento e Orçamento, a fim de manter coerência com as informações utilizadas no acompanhamento do plano de dispêndios globais - PDG.

ix. Disponibilizar as seguintes informações necessárias à elaboração de notas explicativas:

- Abertura dos financiamentos por tipo de taxa (Fixa ou Flutuante);
- Valor justo dos financiamentos de longo prazo em aberto em 31.12.2010 em comparação com os saldos contratuais na mesma data, indicando a base de cálculo utilizada. Para apuração do valor justo, considerar o valor de mercado para os títulos de dívida com negociação no mercado e, na ausência de valor de mercado, utilizar o valor presente líquido;
- Valor justo dos financiamentos de curto prazo em aberto em 31.12.2010 em comparação com os saldos contratuais na mesma data, indicando a base de cálculo utilizada.

Caso o valor presente líquido calculado (longo e curto prazo) apresente variação maior que 5 (cinco) %, em comparação com os saldos contratuais na mesma data, solicitamos que nos encaminhem as explicações que justifiquem tal variação.

x. Os pagamentos futuros e os valores das despesas dos leasings operacionais que afetaram o resultado de 2010. Encaminhar as seguintes informações:

- Relação dos contratos de leasing operacional (se houver) em aberto em 31.12.2010, identificando o bem contratado, valor do bem, datas de assinatura e vencimento do contrato. Para os contratos firmados a partir de 01.01.2011, encaminhar, adicionalmente, os respectivos cronogramas de desembolso;
- Relação das garantias concedidas pela Companhia aos seus credores, e
- Taxas de desconto do período de Jan a Dez/2010, evidenciando os critérios de apuração, bem como a base de cálculo utilizada do VPL.

xi. Quando for aplicável a compensação de saldos entre impostos a recuperar e impostos a pagar, tais saldos devem ser apresentados de forma líquida.

Solicitamos avaliar, também, a efetiva recuperabilidade dos saldos de impostos registrados no balanço patrimonial.

- xii. Para divulgação da nota de partes relacionadas, são requeridas informações relativas a saldos contábeis relativos a transações com coligadas, entidades governamentais do Brasil e Fundo de Pensão – PETROS.
- xiii. Para fins de elaboração da nota explicativa de instrumentos financeiros derivativos deverão ser disponibilizadas as informações para evidenciar as posições em aberto das operações com derivativos. Essas informações deverão ser conciliadas com o Financeiro com o objetivo de garantir a evidenciação adequada da nota explicativa. A evidenciação inclui a classificação de todos os ativos e passivos medidos a valor justo em base recorrente no Balanço Patrimonial (exemplo: títulos e valores mobiliários disponíveis para venda) entre os níveis hierárquicos 1, 2 e 3, conforme estabelecido no CPC 40 - Instrumentos Financeiros - Evidenciação.

## **7.2. Caso 2: Instrução para execução de auditoria enviada pelo sócio encarregado do trabalho do grupo para os auditores dos componentes**

### Revisão de Papéis de Trabalho

#### Outros Auditores

#### Requisitos

#### Planejamento

- a) Procedimentos de avaliação e identificação de riscos:
  - Documentação do entendimento da entidade;
  - Resultados obtidos na avaliação dos controles a nível de entidade;
  - Detalhe dos riscos identificados nas demonstrações financeiras, considerando o risco de fraude;
  - Procedimentos desenvolvidos para identificar as contas significativas (incluindo suas reivindicações);
  - Análise dos riscos inerentes identificados.

b) Determinação da estratégia de auditoria:

- Determinação da materialidade de planejamento ou preliminar (importância relativa), considerando aspectos, tais como parâmetros e porcentagens utilizados;
- Participação de especialistas de outras áreas de auditoria (IT, TAX, outros.);
- Identificar o uso de terceiros especialistas e as áreas de auditoria nas quais foram utilizados.

c) Determinação do enfoque de auditoria planejado:

- Determinação dos objetivos de auditoria planejados;
- Procedimentos desenvolvidos sobre as avaliações dos riscos inerentes;
- Documentação relacionada aos processos significativos identificados (classes de transações, estimativas, outros saldos de contas, divulgações);
- Documentos relacionados à determinação do enfoque de auditoria planejada (confiança nos controles / enfoque substantivo).

### Avaliação de Controles

d) Avaliação de Controles:

- Compreensão das atividades contábeis e emissão de relatórios contábeis (atividades, pontos significativos de risco, controles);
- Identificação e documentação de processos de controle avaliados;
- Documentação relacionada à avaliação do desenho e à implementação dos controles;
- Programa de trabalho relacionado aos testes sobre a eficácia operacional dos controles;
- Documentação da avaliação de risco de controle (controles eficazes e comprovados, eficazes e não comprovados, ineficazes);



- Avaliação do RoSM (Baixo / Moderado / Alto), o qual foi considerado nos procedimentos substantivos e analíticos desenvolvidos;
- Identificação de conclusão de avaliação de IT (controles gerais e controles de aplicação);
- Avaliação do processo de encerramento das Demonstrações Financeiras.

#### Testes substantivos

##### e) Testes substantivos:

- Documentação do planejamento de procedimentos substantivos, considerando aspectos, tais como as afirmações significativas, riscos inerentes, riscos de controle, riscos de fraude, RoSM (Risco de Exposição a Erros);
- Contas significativas avaliadas;
- Identificar por conta, procedimentos substantivos obrigatórios (refutáveis) procedimentos de confirmação de saldos, tonelagens e inventários físicos, uso de retrabalho IT, etc.;
- Procedimento de confirmações e contas sujeitas a revisão. Revisão dos procedimentos alternativos efetuados;
- Identificar por conta e /ou procedimentos realizados sujeitos a métodos de amostragem.

#### Conclusão

##### f) Conclusão:

- Cartas de indagação de auditoria aos assessores legais (advogados);
- Carta de representações a gerência;
- Revisão das situações importantes de contabilidade, auditoria e controles relacionados à auditoria das demonstrações financeiras. Solicitar memorando preparado pelo auditor que resume estas situações.

## Requisitos

- Lista com as diferenças de auditoria identificadas no período. Considerar a totalidade das diferenças de auditoria (ajustadas e não ajustadas), verificar a aplicabilidade do *rollforward* (rastreadabilidade da informação inversa, ou seja, do registro a origem);
- Informe à administração ou carta à gerência emitido no período, analisando as deficiências importantes ou deficiências significativas nos controles identificadas, e seu seguimento posterior;
- Informe sobre as situações de equilíbrio identificado preliminarmente, analisando os temas significativos identificados, e seu surgimento posterior.

## **8. RESULTADOS E DISCUSSÃO**

Com a observação das instruções da administração geral do Grupo Petrobras para suas subsidiárias quanto à obtenção de informações e elaboração das demonstrações contábeis do exercício de 2010 e as instruções para execução do trabalho de auditoria elaboradas pelo sócio encarregado pela auditoria de determinado grupo de empresas enviadas aos auditores dos componentes do grupo, apresentadas nos estudos de caso 1 e 2, respectivamente, foi possível exemplificar o que é mencionado na NBC TA 600 no que diz respeito as suas características particulares e específicas.

Essa norma informa que a equipe de trabalho responsável pela auditoria do grupo, composta pelo sócio encarregado pelo trabalho do grupo e outros auditores, deve elaborar as estratégias de execução do trabalho de auditoria do grupo e comunicá-la aos auditores dos componentes, a fim de guiar e criar uma padronização na execução do trabalho, quer seja na obtenção de informações ou nas verificações necessárias, entre outros, requisito este representado pelo estudo de caso 2.

## 9. CONCLUSÃO

A auditoria externa surgiu e evoluiu devido ao crescimento do sistema capitalista e das empresas que, ao se tornarem mais complexas e buscar investimento externo, precisaram comprovar a veracidade de suas demonstrações contábeis e apresentar sua posição patrimonial e financeira, para segurança dos investidores, através da avaliação dos auditores.

No Brasil, as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC TA e NBC PA regulam o trabalho de auditoria, sendo enfoque dessa pesquisa a NBC TA 600, que trata das considerações especiais sobre a auditoria das demonstrações contábeis de grupo, incluindo o trabalho de auditores dos componentes.

Os estudos de caso apresentados permitem verificar que a administração das empresas objeto do estudo, tanto as auditadas quanto as empresas de auditoria, conforme exigências da NBC TA 600 e outras normas de contabilidade, elabora para seus componentes instruções para elaboração das demonstrações contábeis e obtenção de informações.

Sua análise evidencia a importância da utilização dessa norma para a execução do trabalho de auditoria de grupos e das instruções para padronização da elaboração das demonstrações e para a execução do trabalho de auditoria sobre elas, para que haja uma eficiente consolidação, tanto das demonstrações do grupo quanto do trabalho de auditoria sobre as mesmas.

## 10. CONTRIBUIÇÕES, LIMITAÇÕES E PROPOSIÇÕES DE NOVOS ESTUDOS

A partir do conhecimento do que é a auditoria externa, de como ela surgiu e evoluiu no Brasil e no mundo e qual o papel do auditor na análise das demonstrações contábeis das empresas, o estudo de uma norma específica – NBC TA 600 – e a exemplificação com os estudos de casos permitiram entender alguns requisitos particulares à auditoria de demonstrações contábeis de grupos.

Foi possível compreender qual o papel dos auditores do grupo e os de seus componentes e como seu trabalho deve ser realizado. E ainda entender a importância na integração do trabalho da administração do grupo, quer seja empresa ou auditores, com os componentes.

Entretanto, algumas limitações foram encontradas não permitindo um trabalho mais completo e significativo:

- Existência de poucas obras sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade e, tão pouco, sobre os requisitos apresentados na NBC TA 600 sobre a auditoria de grupos;
- Difícil acesso às informações reais das empresas, sejam grupos ou de auditoria, no que diz respeito aos procedimentos internos e instruções para elaboração e obtenção de informações das demonstrações contábeis.

Como proposição para novos trabalhos, sugere-se que sejam aprofundadas discussões que tentem responder as seguintes questões:

- Qual tem sido a opinião dos auditores sobre a correta elaboração das demonstrações consolidadas de grupos?
- Existe uma constante na adoção de critérios pelos auditores para a determinação de quais componentes, classes contábeis, saldos e divulgações são materiais na execução de auditoria de um grupo?

Como já citado acima, existem poucas obras que tratam das NBC em geral, sendo ainda objeto de muitas dúvidas por seus usuários. Com isso, o estudo de qualquer uma delas, buscando também sua aplicação prática, seria de grande relevância para a academia e para a utilização profissional.

## 11. REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: Um Curso Moderno e Completo. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010. 517 p.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Contabilidade Avançada: Textos, Exemplos e Exercícios Resolvidos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 171 p.

ATTIE, William. Auditoria: Conceitos e Aplicações. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011. 674 p.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis: CPC 36 – Demonstrações Consolidadas. Disponível em [www.cpc.gov.br](http://www.cpc.gov.br). Acesso em 03 de agosto de 2013.

Conselho Federal de Contabilidade: Resoluções, Ementas e Normas do CFC. Disponível em: [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br). Acesso em 02 de agosto de 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Auditoria Contábil: Teoria e Prática. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011. 770 p.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010. 415 p.

GIL, A. C. Como Elaborar Projetos de Pesquisa. São Paulo: Atlas, 1991.

Instrução CVM nº 247/96 alterada pelas instruções CVM nº 269/07, 285/98, 464/08 e 469/08. Disponível em: [www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br). Acesso em 03 de agosto de 2013.

LEMES, Sirlei; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade Internacional para Graduação: Textos, Estudos de Casos e Questões de Múltipla Escolha. São Paulo: Editora Atlas, 2010. 232 p.

LONGO, Claudio Gonçalo. Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Contábeis: Novas Normas Brasileiras e Internacionais de Auditoria. São Paulo: Editora Atlas, 2011. 409 p.

Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC TA – De Auditoria Independente. Disponível em: [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br). Acesso em 15 de março de 2014.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de. Contabilidade Avançada: Textos e Testes com as Respostas. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010. 388 p.

PEREZ JUNIOR, J. H. ; FERANDES, A. M. ; RANHA ; OLIVEIRA, J. C. C. . Auditoria das Demonstrações Contábeis. 01. ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 2008. v. 1. 156p .

RANHA, Antonio. Material didático da Disciplina Auditoria Contábil II. Volta Redonda: UFF, 2013.

RANHA, Antonio. Material didático da Disciplina Contabilidade Avançada. Volta Redonda: UFF, 2013.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. 3.ed. rev. atual. Florianópolis: LED, 2001.

<http://www.portaldecontabilidade.com.br/>. Acesso em 28 de Abril de 2014.