

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”  
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**FABRICIO DE REZENDE JACOMINI  
IGOR JORGE DA COSTA E SILVA  
SILVIA APARECIDA DE OLIVEIRA**

**AUDITORIA EXTERNA E SEUS PARECERES EM UMA EMPRESA  
BRASILEIRA DE GRANDE PORTE: UMA ANÁLISE DO CASO  
PETROBRÁS**

MARÍLIA/SP  
2016

FABRICIO DE REZENDE JACOMINI  
IGOR JORGE DA COSTA E SILVA  
SILVIA APARECIDA DE OLIVEIRA

AUDITORIA EXTERNA E SEUS PARECERES EM UMA EMPRESA BRASILEIRA DE  
GRANDE PORTE: UMA ANÁLISE DO CASO PETROBRÁS

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília (UNIVEM), como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Mestre Marlene de Fátima Campos Souza

MARÍLIA/SP  
2016

JACOMINI, Fabricio de Rezende; COSTA E SILVA, Igor Jorge da; OLIVEIRA, Silvia Aparecida de

Auditoria Externa e seus pareceres em uma empresa brasileira de grande porte: uma análise do caso Petrobrás; Fabricio de Rezende Jacomini, Igor Jorge da Costa e Silva, Silvia Aparecida de Oliveira; Orientadora: Mestre Marlene de Fátima Campos Souza. Marília, SP, 2016.

82 f;

Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília (UNIVEM), Marília, 2016.

1. Auditoria Externa. 2. Auditoria Interna. 3. Controle Interno. 4. Demonstrações Contábeis. 5. Petrobras. 6. Operação Lava Jato.

CDD: 657.45



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"  
Mantenedora do Centro Universitário Eurípedes de Marília - UNIVEM  
Curso de Ciências Contábeis.

Igor Jorge da Costa e Silva - 52590-1  
Fabricio de Rezende Jacomini - 46489-9  
Sílvia Aparecida de Oliveira - 52997-4

TÍTULO "Auditoria Externa e seus Pareceres em uma Empresa Brasileira de Grande Porte: Uma Análise do Caso Petrobrás."

Banca examinadora do Trabalho de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Ciências Contábeis da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Nota:

100 (DEZ)

ORIENTADOR:

Marlene de Fatima Campos Souza

1º EXAMINADOR:

Silvana Festa Sabes

2º EXAMINADOR:

Lucas Coutinho

Marília, 07 de dezembro de 2016.

*Sonhos determinam o que você quer.  
Ação determina o que você conquista.  
(Aldo Novak)*

JACOMINI, Fabricio de Rezende; COSTA E SILVA, Igor Jorge da; OLIVEIRA, Silvia Aparecida de. **Auditoria Externa e seus pareceres em uma empresa brasileira de grande porte: uma análise do caso Petrobrás**. 2016. 82 f. Trabalho de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2016.

## RESUMO

Esta pesquisa objetiva uma análise de caso sobre a auditoria externa e seus pareceres em ação ocorrida na Petrobrás, uma empresa brasileira de grande porte, no ano de 2014. Estarão em foco a evolução histórica da auditoria, os tipos de pareceres de auditoria, bem com a diferença entre a auditoria interna e a auditoria externa; serão estudadas, também, as normas internacionais e profissionais para a adequada realização da auditoria, o controle interno, sua função dentro da empresa como suporte para a realização da auditoria, suas limitações e os tipos de avaliação que o auditor realiza sobre o controle interno da empresa. Igualmente, serão verificadas as demonstrações contábeis da empresa, bem como os índices extraídos dessas demonstrações, tanto consolidado como da controladora, comparando o ano de 2014 com o ano de 2013. E, ao final, constará a análise e discussão sobre os reflexos que o caso envolvendo a Operação Lava Jato causaram na empresa, como foi realizada a auditoria externa, os índices aplicados sobre o balanço e uma conclusão a todos os itens estudados.

**Palavras-chave:** Auditoria Externa. Auditoria Interna. Controle Interno. Demonstrações Contábeis. Petrobras. Operação Lava Jato.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Diferenças entre o auditor interno e o auditor externo .....	18
Quadro 2: Exemplo de parecer sem ressalva .....	23
Quadro 3: Exemplo de parecer com ressalva .....	25
Quadro 4: Exemplo de parecer adverso.....	27
Quadro 5: Exemplo de parecer com abstenção de opinião .....	29
Quadro 6: Exemplo de carta de responsabilidade da administração .....	30
Quadro 7: Exemplo de divisão das funções e responsabilidades .....	36
Quadro 8: Fluxograma do sistema de compras e pagamentos .....	43
Quadro 9: Exemplo de questionário de controle interno.....	45
Quadro 10: Balanço Patrimonial Ativo .....	50
Quadro 11: Balanço Patrimonial Passivo .....	51
Quadro 12: Demonstração de Resultado 31 de dezembro de 2014 e 2013 .....	54
Quadro 13: Fluxo de caixa Petrobras 2013-2014 .....	55
Quadro 14: Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Petrobras.....	57
Quadro 15: Resultado dos cálculos dos índices .....	70

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>CAPÍTULO 1 – AUDITORIA.....</b>	<b>15</b>
1.1 Conceito .....	15
1.2 Tipos de auditoria .....	16
1.2.1 Auditoria Interna .....	16
1.2.2 Auditoria Externa .....	17
1.3 Diferença entre Auditoria Interna e Auditoria Externa Independente .....	18
1.4 Origem da auditoria no exterior .....	19
1.5 Origem da auditoria no Brasil .....	20
1.6 Normas .....	20
1.6.1 As normas internacionais de auditoria (ISA) .....	20
1.6.2 Normas profissionais .....	21
1.6.3 Parecer de auditoria .....	23
1.7 Procedimentos de auditoria .....	31
<b>CAPÍTULO 2 – CONTROLE INTERNO .....</b>	<b>33</b>
2.1 Conceito .....	33
2.2 Importância .....	33
2.3 Características .....	34
2.3.1 Plano de organização .....	35
2.3.2 Sistema de autorização e procedimentos de escrituração .....	35
2.3.3 Práticas Salutares .....	36
2.3.4 Pessoal qualificado .....	37
2.4 Objetivos .....	37
2.4.1 Salvagarda dos interesses .....	37
2.4.2 Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios .....	38
2.4.3 Estímulo à eficiência operacional .....	38
2.4.4 Aderência às políticas existentes .....	38
2.5 Controle interno aplicado sobre sistemas eletrônicos .....	39
2.6 Limitações .....	39
2.7 Relação entre o controle interno e a auditoria externa .....	40
2.8 O estudo do controle interno pelo auditor independente .....	40
2.9 Metodologia de estudo dos Controles Internos .....	41

2.9.1. Documentação do controle interno .....	42
2.9.2 Avaliação do controle interno .....	45
2.9.3 Resultado da avaliação .....	46
2.9.4 Teste de procedimentos .....	47
<b>CAPÍTULO 3 – ESTUDO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA PETROBRAS.....</b>	<b>48</b>
3.1 Análise Documental das Demonstrações Contábeis.....	49
3.1.1 Balanço Patrimonial .....	49
3.1.2 Demonstração do Resultado do Exercício .....	52
3.1.3 Demonstração dos Fluxos de Caixa .....	54
3.2 Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido .....	56
3.3 Cálculo e análise de índices .....	58
3.3.1 Índices de Liquidez .....	58
3.3.2 Índices de atividade.....	61
3.3.3 Índice de endividamento .....	63
3.3.4 Índices de rentabilidade.....	64
3.4 Notas Explicativas .....	66
3.5 Parecer do Auditor .....	68
<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>75</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>76</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>80</b>

## INTRODUÇÃO

Esta pesquisa se dedicará ao estudo da história da auditoria, do surgimento à sua evolução histórica no Brasil; para tanto, serão conceituados seus objetivos, bem como explicitado o processo de auditoria, os controles internos que devem ser realizados pela empresa (e que servem de base para o trabalho do auditor) além da demonstração das normas e técnicas de auditoria atualmente vigentes no Brasil. Após isso, constará um aparte em torno do auditor, da forma como ele pode usar a auditoria de processos para ajudar as empresas a mudarem sua cultura organizacional, obtendo melhores resultados, por meio da detecção de problemas e da definição de soluções eficazes.

Concebe auditoria como uma atividade de avaliação independente, que esquadrinha e testa a eficiência e eficácia do controle interno implantado, com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado (ATTIE, 1998); saliente-se que sua atuação, então, pode ser interna ou externa.

Com a Revolução Industrial, para que ocorresse o crescimento e a expansão das empresas, no atendimento à demanda do mercado, houve a necessidade de recursos financeiros; com isso, as empresas que não contavam com esse capital próprio precisaram captar recursos no mercado, seja por empréstimos bancários ou pela venda de suas ações.

Para assegurar aos investidores que o empreendimento era lucrativo e seguro, ocorreu o um aumento significativo do uso da ferramenta da contabilidade chamada auditoria, cuja finalidade destina-se à certificação dos registros contábeis quanto à sua veracidade, demonstrando os resultados e realizando a emissão de um relatório denominado “parecer”.

Com o advento da globalização, os recursos financeiros tornaram-se cada vez mais voláteis. Em contrapartida, os investidores estavam à procura de empresas com estabilidade, rentabilidade e geração de lucro. A fim de atrair e manter tais investidores, portanto, inúmeras organizações passaram a elaborar suas demonstrações contábeis em períodos trimestrais, semestrais e anualmente, para, assim, ser capaz de evidenciar seus resultados.

Nessa tarefa especializada, as empresas incrementaram seu quadro de funcionários com profissionais qualificados no serviço de auditoria; saliente-se que tais técnicos são identificados como auditores internos, estando subordinados a uma autoridade administrativa.

Contudo, nem todas tiveram a mesma iniciativa. Logo, outras empresas optaram por contar somente com auditores independentes, que atuam de modo isolado ou junto a empresas de auditoria, tendo a liberdade de exercerem a auditoria autônoma e com total imparcialidade; esse segundo caso é denominado auditoria externa.

Existem empresas que trabalham com os dois tipos de auditoria: a interna, para assegurar o funcionamento dos controles internos, e os ativos da empresa; e a externa, para demonstrar ao mercado sobre a veracidade dos valores, bem como promover melhoria no processo da empresa.

**Problema:**

A auditoria busca proporcionar segurança para o negócio, minimizando ou suspendendo problemas futuros, sendo utilizada com um papel importante na detecção de erros e fraudes, pois, além de evidenciar informações, ajuda no controle das práticas de delitos com a criação dos controles internos.

O uso da auditoria representa um papel primordial para a confiabilidade das informações contidas nas demonstrações contábeis, garantindo, também, segurança para a administração e maior garantia para os investidores, principalmente quando a auditoria é realizada de forma independente na empresa.

Quando a empresa emprega a auditoria externa independente nas suas publicações contábeis, ela busca a transparência, já que a auditoria externa deve ser imparcial, atestando ao mercado a real situação econômica e financeira da empresa auditada.

A imparcialidade na auditoria externa deve estar em conformidade com as normas contábeis, tanto para o balanço e DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) como também para as notas explicativas, em que deve evidenciar os métodos aplicados e os reflexos transmitidos para as demonstrações contábeis.

Em face dessas informações, deriva-se a questão que substanciará as investigações posteriormente desenvolvidas: Como a auditoria externa deve levantar e assegurar, de forma clara e objetiva, as informações do balanço e a relevância das notas explicativas?

**Objetivo Geral:**

Estudar a evolução histórica da auditoria e sua evolução no Brasil, estudar seus objetivos, a ética profissional, o processo de auditoria, os controles internos, as técnicas e normas de auditoria; observar os pareceres e analisar sua conformidade com as normas contábeis, verificando a relevância das notas explicativas no conjunto das demonstrações contábeis.

**Objetivos Específicos:**

- Analisar a Auditoria Externa da empresa objeto de estudo;

- Avaliar Pareceres da empresa objeto de estudo;
- Evidenciar Controles internos da empresa objeto de estudo;
- Analisar o conjunto das demonstrações contábeis da empresa objeto de estudo; e
- Analisar as notas explicativas da empresa objeto de estudo.

**Justificativa:**

A auditoria externa e independente vem se solidificando como uma das fundamentais bases da composição administrativa das organizações, vivendo um momento único em sua história e uma ampliação crescente. A sua função mais ampla é seu posicionamento no todo da gestão, nos processos de gestão de risco, auxiliando na prevenção de perdas e na detecção de falhas ou fraudes (por não manter vínculo com a empresa), na identificação de oportunidades de melhoria nas ferramentas de gestão e no controle das operações.

Na contemporaneidade, tem sido primordialmente relevante o papel da auditoria em sua atuação indispensável para as organizações, na tomada de decisão, visto que concentra informações privilegiadas sobre os processos da empresa, bastante úteis para a gestão. A auditoria transmite maior credibilidade nos dados e vem se atualizando constantemente para atender às necessidades das organizações e da sociedade em geral.

O processo de auditoria está sendo direcionado para que as demonstrações contábeis sejam confiáveis e elaboradas de acordo com os princípios de contabilidade comumente aceitos.

O auditor deve ser proativo, idôneo e pautado em ideais voltados para alavancar a empresa auditada, não sendo somente compreendido como profissional inoportuno, por apontar os erros e as falhas na organização; sua presença deve enfatizar, essencialmente, a promoção de todos no meio corporativo e em sociedade.

Logo, a auditoria é uma atividade que facilita sobretudo a gestão da empresa, fazendo com que os seus processos e suas rotinas de trabalho sejam executados de maneira eficiente, com informações confiáveis e com posicionamentos coerentes para o gestor executar a sua tomada de decisão.

**Metodologia:**

O método científico escolhido foi o dedutivo, com a aplicação da lógica sobre premissas e princípios considerados verdadeiros e indiscutíveis, formando uma cadeia de raciocínio e gerando conclusões.

Para Gil (2008, p. 09), o método dedutivo “[...] parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e permite chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica”.

Já quanto ao tipo de pesquisa, este será documental, com a ênfase de que o documento é o fim em si mesmo, ainda que haja alterações. Mais uma vez com Gil (2002, p. 45):

A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.

As técnicas de coletas de dados de que a pesquisa se valerá são: bibliográfica, documental e internet, com buscas em sites específicos da área. Na técnica de coleta de dados bibliográficos, é de grande importância a doutrina, as teorias, os artigos científicos, bem como as teses, dissertações e monografias. Na técnica de coleta de dados documental, buscar-se-ão informações nas demonstrações contábeis e nas notas explicativas das empresas; em dados contábeis do estado, município e quaisquer outros dados que se mostrarem necessários para o bom desenvolvimento das análises. A técnica de coleta de dados via internet contribuirá na obtenção de periódicos científicos e de notícias de jornais de grande circulação que possam exemplificar o exposto no âmbito teórico-doutrinário.

#### **Estudo de caso:**

O estudo de caso irá envolver o balanço e as notas explicativas da empresa brasileira de petróleo, a PETROBRAS, buscando demonstrar se a auditoria externa utilizou das normas e técnicas para conferência dos dados contabilizados, e/ou se as demonstrações buscam trazer o máximo de confiabilidade do estado financeiro da empresa.

#### **Estrutura:**

No primeiro capítulo, será abordado o conceito de auditoria e seus tipos, também as diferenças entre as duas categorias existentes; sua origem no exterior e no Brasil, as normas internacionais, profissionais e de trabalho.

No segundo capítulo, o enfoque se convergirá para o controle interno; seu sentido, sua importância, suas características, seus objetivos; os sistemas de informações de gestão do

controle interno, além da função do controle interno para a gestão e suas dificuldades e limitações.

O terceiro capítulo será dedicado à apresentação da empresa Petrobras em paralelo à análise documental das suas demonstrações contábeis.

Na continuidade, serão expostas as leituras e discussões acerca das informações coletadas e, em seguida, as conclusões a que o desenvolvimento permitiu encaminhar a tese.

## CAPÍTULO 1 – AUDITORIA

Neste capítulo, serão abordados os principais aspectos da Auditoria Contábil: seu conceito, a divisão em auditoria externa independente e interna, as diferenças em as duas, a origem no exterior e no Brasil, bem como as normas relacionadas ao procedimento de auditoria; a habilitação e a pessoa do auditor, a execução do trabalho de auditoria e os tipos de pareceres.

### 1.1 Conceito

O termo auditor vem da origem inglesa *to audit*, que significa examinar, ajustar, corrigir e certificar; a Auditoria Contábil, no entanto, é um levantamento de dados internos e externos, um exame científico e metódico das demonstrações contábeis e de outros registros financeiros de uma empresa, sendo, ainda, uma avaliação dessas demonstrações contábeis, com a missão de determinar a integridade e confiabilidade dos dados constatados; com esses resultados, pretende-se assessorar a empresa na melhoria dos controles internos, contábeis e administrativos.

A auditoria, por meio desse exame, tem como finalidade comprovar a veracidade das informações, com o propósito de evitar fraudes, desfalques e dificuldades no controle interno da empresa.

Na mesma linha de pensamento, Crepaldi (2002, p. 23) afirma que “[...] de forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”.

A auditoria pode ser dividida em *auditoria interna* e *auditoria externa e independente*. Já quanto à finalidade, também pode ser dividida em: 1) auditoria para precaver os investidores e acionistas, examinando o encerramento das demonstrações contábeis e prestações de contas e dando aos administradores seu parecer; 2) auditoria para controle dos administradores, podendo ser específico ou geral, temporário ou permanente; 3) auditoria para erros ou fraudes; 4) auditoria para crédito empresarial (solicitada por financiadores) que exigem pareceres que sustentem os reais índices de liquidez e rentabilidade das empresas; 5) auditoria para confirmar o valor real do patrimônio da empresa, que atualiza os valores dos bens da empresa de acordo com o valor real; e, por último, 6) auditoria para fins fiscais, realizada para avaliar impostos em atrasos e recolhidos indevidamente ou, mesmo, uma restituição.

## 1.2 Tipos de auditoria

Como já antecipado, a Auditoria Contábil é o exame científico e sistemático de livros, contas, comprovantes e outros registros financeiros de uma empresa, seja pública ou privada, para aferir as informações de seu sistema de controle interno e das suas demonstrações financeiras; seu intuito é a prevenção e a correção de possíveis erros ou fraudes nos processos de gestão. A Auditoria Contábil pode ser classificada em duas principais espécies: Auditoria Interna e Auditoria Externa.

### 1.2.1 Auditoria Interna

A Auditoria Interna tem a função de fazer uma revisão sistemática nas operações do controle interno da empresa. O auditor interno faz parte do quadro de funcionários da empresa, sendo responsável por examinar, analisar e avaliar todos os setores operacionais da empresa, tratando-se a auditoria interna de uma ramificação da auditoria externa independente. Contudo, coexistem vantagens e desvantagens sobre esse profissional. A vantagem é a facilidade que o auditor interno tem em obter os dados para a inspeção, visto que possui acesso ao controle interno implantado pela administração da empresa; já sua desvantagem é a pessoalidade que se cria com a prática, tornando-se, então, menos criterioso com a sua avaliação.

ATTIE (1992, p. 28), afirma que

A auditoria interna é uma função independente de avaliação, criada dentro da empresa para examinar e avaliar suas atividades, como um serviço a essa mesma organização. A proposta da auditoria interna é auxiliar os membros da administração a desincumbirem-se eficazmente de suas responsabilidades. Para tanto, a auditoria interna lhes fornecer análise, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas. [...] A auditoria interna, através de suas atividades de trabalho, serve a administração como meio de identificação de que todos os procedimentos internos e políticas definidos pela companhia, assim como os sistemas contábeis e de controle interno, estão sendo efetivamente seguidos e que as transações realizadas estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente definidos.

A Auditoria Interna compreende a obtenção de uma segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração da empresa estão efetivamente em funcionamento, inclusive no desempenho dos funcionários da empresa, visando a obter evidência para o

alcance da suficiência, perfeição e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da entidade. A Auditoria Interna deve observar, aconselhar, apoiar e ajudar a gestão da empresa a solucionar erros e fraudes, usando técnicas de auditoria.

### **1.2.2 Auditoria Externa**

O Auditor Externo não possui vínculo empregatício com a empresa, correspondendo a profissional de uma instituição externa e independente, vinculado por contratos de prestação de serviço; ele analisará se as demonstrações que foram elaboradas apresentam-se em conformidade com normas contábeis.

Há obrigatoriedade de Auditoria Externa Independente nas seguintes companhias: ANTT (Agência Nacional de Transportes Terrestres), descrita na Resolução ANTT 3.524/2010; EFPC (Entidade Fechada de Previdência Complementar), descrita na Resolução MPS/CNPC 8/2011; Instituições financeiras e demais entidades reguladas pelo BACEN (Banco Central do Brasil, descritas na Resolução 3.198/04; Companhias abertas, descritas na Lei 6.404/76; Entidades de grande porte, descritas na Lei 11.638/07; ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica), Resolução Normativa 396/10; ANS (Agência Nacional de Saúde Suplementar), Resolução Normativa 205/09 (alterada pela RN 274/11); ANATEL (Agência Nacional de Telecomunicações), Resolução 396/05; OSCIP (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público), Lei 9.790/99; Entidades beneficentes de assistência social, Decreto 7.237/10 (regulamenta a Lei 12.101/99); SUSEP (Superintendência de Seguros Privados), Lei 9.656/98; CNSP (Conselho Nacional de Seguros Privados), Resolução CNSP 118/2004; Fundos de Investimento, Resolução CVM 409/04; Fundos Mútuos de Privatização destinados à aquisição de valores mobiliários com recursos disponíveis da conta vinculada do FGTS (Fundo de Garantia do Tempo de Serviço), Instrução CVM 279/98; Fundos Mútuos de Investimento em Empresas Emergentes, Instrução CVM 209/94; FUNCINE (Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional), Instrução CVM 398/03; FIDC (Fundos de Investimento em Direitos Creditórios); FIC-FIDC (Fundos de Investimento em Cotas de Fundos de Investimento em Direitos Creditórios), FIDC-PIPS (Fundos de Investimento em Direitos Creditórios no âmbito do Programa de Incentivo à Implementação de Projetos de Interesse Social), FIDC-NP (Fundos de Investimento em Direitos Creditórios Não Padronizados) Instrução CVM 489/11; Fundos de Conversão Instrução, Instrução CVM 227/94; Fundos de Investimento Imobiliário, Instrução CVM 206/94; Fundos Mútuos de Ações Incentivadas, Instrução CVM 153/91; Fundos de

Investimento Cultural e Artístico, Instrução CVM 186/92; Fundos Mútuos de Investimento em Empresas Emergentes – Capital Estrangeiro, Instrução CVM 278/98; Fundos de índice com cotas negociáveis em bolsa de valores ou mercado de balcão organizado, Instrução CVM 359/02; Fundos de Investimento em Participações, Instrução CVM 391/03; Fundo de Privatização – Capital Estrangeiro, Instrução CVM 157/91 (IBRACON, 2016).

### 1.3 Diferença entre Auditoria Interna e Auditoria Externa Independente

Os auditores têm interesses comuns; no entanto, enquanto o auditor interno dedica-se ao desenvolvimento e crescimento da empresa, o auditor externo independente preocupa-se com a confiabilidade dos registros das demonstrações contábeis internas e externas ligadas ao patrimônio da empresa. Apesar dessas particularidades, ambos defendem a empresa e são interessados em sua continuidade.

Para melhor evidenciar os dois profissionais, as principais diferenças entre o auditor interno e o externo independente são:

Quadro 1: Diferenças entre o auditor interno e o auditor externo

Auditor Interno	Auditor Externo
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Normas profissionais;</li> <li>- Quadro da entidade;</li> <li>- O objetivo é atender às necessidades da Administração, contribuindo para o fortalecimento do sistema de Controlo Interno da entidade;</li> <li>- O trabalho é subdividido tendo em conta as áreas operacionais e as linhas de responsabilidade administrativa;</li> <li>- Deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho examina, sendo, contudo, subordinado da Administração;</li> <li>- O controlo interno é avaliado a fim de poder expressar opinião acerca da eficácia ou eficiência da operacionalidade da entidade;</li> <li>- O exame das atividades é contínuo;</li> <li>- A responsabilidade é de ordem geral, idêntica à dos restantes trabalhadores da entidade;</li> <li>- Os relatórios não são dotados de “fé pública”, embora devam ser elaborados com o máximo de objetividade;</li> <li>- Acompanha permanentemente a atividade da entidade, o que lhe proporciona um melhor conhecimento do negócio, conferindo-lhe maior sensibilidade em relação a tudo o que se refere à entidade onde trabalha.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Normas definida por lei, para além das normas éticas e técnicas definidas para a profissão;</li> <li>- Profissional independente da empresa ou entidade auditada, com contrato de prestação de serviços;</li> <li>- O objetivo é atender às necessidades de terceiros no que diz respeito à credibilidade das informações financeiras. A avaliação do controlo interno é feita, principalmente, para determinar a extensão, profundidade e calendarização dos exames a efetuar às contas;</li> <li>- O trabalho é subdividido, tendo em conta os elementos das demonstrações financeiras;</li> <li>- A opinião acerca do controlo interno tem a ver com a segurança das operações e não com a eficácia e eficiência dos recursos;</li> <li>- O exame das informações das demonstrações financeiras é descontínuo;</li> <li>- A “certificação legal de contas” é dotada de “fé pública”, só podendo ser impugnada judicialmente;</li> <li>- É nomeado pela Assembleia Geral e contratado pela Administração; faz parte do órgão de fiscalização e a sua atividade tem suporte legal. Emite um relatório que acompanha obrigatoriamente as contas;</li> </ul>

	- O acompanhamento é intermitente, acompanhando, normalmente, várias organizações. Se por um lado, conhece pior cada empresa auditada, por outro poderá deter uma vasta experiência, fruto de auditar numerosas entidades.
--	--

Fonte: Morais e Martins, 2003, p. 31.

#### 1.4 Origem da auditoria no exterior

A Contabilidade já tinha seu propósito de auxiliar e informar o administrador, cuidando do seu patrimônio. Porém, diante do crescimento das empresas, ela precisou evoluir em conjunto com esse movimento e, diante do novo panorama e com toda complexidade na administração dos negócios, houve a necessidade de uma ferramenta que, além de preservar o patrimônio, facultasse resguardar e cuidar da continuidade da empresa. Foi assim que nasceu a auditoria, enquanto uma ramificação da contabilidade; nela é executada a confirmação da sua veracidade, o seguimento de suas normas e metas. Como no caso da Contabilidade, a auditoria não tem uma data precisa, que permite ser marcada como início de sua aplicação, levando a concluir que o nome do primeiro auditor perdeu-se no tempo, possivelmente sendo um pessoa com bom entendimento técnico que deixou de exercer seu papel para assessorar os demais empresários ou mesmo especialistas.

Segundo SANTI (1989, p. 17) “[...] provavelmente foi um proficiente guarda-livros, a serviço de mercador italiano do século XV ou XVI que, pela reputação de sua sabedoria técnica, passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transações”.

Antes de ser criada a auditoria, muitos exerceram o papel de auditor. Formalmente considerando, a criação do cargo de auditor ocorreu em 1.314, na Inglaterra, sendo o primeiro o Auditor do Tesouro datado de 1.559. A Rainha Elizabeth I fez a sistematização e estabelecimento da auditoria dos pagamentos a servidores públicos; em 1.880, criou-se, também na Inglaterra, a Associação dos Contadores Públicos Certificados (Institute of Chartered Accountants in England and Wales); em 1.886, nos Estados Unidos, criou-se a Associação dos Contadores Públicos Certificados (AICPA); em 1.894, na Holanda, criou-se o Instituto Holandês de Contadores Públicos; e em 1934, ainda nos Estados Unidos, criou-se o Security and Exchange Commission (SEC) ATTIE (2009, p. 08).

Após uma grande crise norte americana as empresas relacionadas com bolsas de valores eram obrigadas a fazerem a Auditoria com um auditor independente, diante disso o Auditor teve uma grande requisição e reconhecimento em sua profissão.

## **1.5 Origem da auditoria no Brasil**

A auditoria no Brasil foi um acontecimento influenciado pela vinda de investidores estrangeiros, essas empresas eram auditadas no seu país. Ao se instalarem, portavam essa nova ferramenta da Contabilidade; igualmente são considerados fatores: a evolução das empresas nacionais, necessitando de uma descentralização e diversificação das empresas; a evolução do comércio de capitais; a promulgação de normas de auditoria pelo Banco Central do Brasil em 1.972; e, por fim, a criação de Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas.

Não há certeza quanto à data da primeira auditoria no Brasil, entretanto, Kanitz (1979, p. 06) menciona que

O primeiro parecer de auditoria brasileiro foi publicado em 1903. Ele, no entanto, se refere a um parecer emitido pela Clarkson & Cross, em 9 de abril de 1903, relativamente ao exame dos livros da São Paulo Tramway, Light and Power Company, na sua matriz em Toronto, Canadá; a menção nele contida de que examinamos também os recebimentos da filial em São Paulo, não nos permite determinar se eles mantinham escritórios no Brasil ou se enviaram auditores de Toronto para aquela expressa finalidade.

Decorrente das mudanças sociais, econômicas e geopolíticas a auditoria foi se aprimorando, cada vez mais, tanto no Brasil como em toda parte do mundo.

## **1.6 Normas**

As normas analisam a particularidade profissional do auditor e sua ponderação pessoal pela apuração efetuada e pelo parecer emitido.

Os métodos de auditoria se correlacionam as ações a serem praticadas; assim, referem-se a como o auditor destina-se a representar sua análise.

### **1.6.1 As normas internacionais de auditoria (ISA)**

São as normas emitidas pela International Federation of Accountants (IFAC). Segundo Baptista da Costa (2010, apud Oliveira, 2013), as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) aplicam-se na realização de uma auditoria independente; ou seja, na verificação independente da informação financeira de qualquer empresa, tanto tipo lucrativo

ou não, independentemente do seu tamanho ou forma legal, com o objetivo de expressar uma opinião sobre a citada informação. Pode haver adaptações nas ISAs, dependendo das circunstâncias da informação financeira histórica. Existem 36 ISAs, divididas em 6 áreas:

- 200-299: Princípios gerais e responsabilidades;
- 300-499: Avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados;
- 500-599: Prova de auditoria;
- 600-699: Utilização do trabalho de outros;
- 700-799: Conclusões da auditoria e relato; e
- 800-899: Áreas especializadas.

## **1.6.2 Normas profissionais**

### **1.6.2.1 Habilitação do auditor**

A Resolução CMN 3.198, de 27 de maio de 2004, e a Resolução CNSP 118, de 22 de dezembro de 2004, da SUSEP, relatam sobre a obrigatoriedade de auditoria das demonstrações contábeis das instituições financeiras autorizadas pelo BACEN e das entidades seguradoras, respectivamente, por auditores independentes registrados na CVM. Portanto, o auditor independente, para realizar serviços de auditoria em entidades supervisionadas pelo BACEN, CVM e SUSEP, deve estar habilitado junto à CVM, de acordo com as normas definidas na Instrução CVM 308, de 14 de maio de 1999. A Instrução estabeleceu, também, a observância dos pronunciamentos técnicos do IBRACON e das normas emanadas do CFC, que incluem o Código de Ética Profissional, destinado a orientar a conduta e o exercício profissional dos contadores, inclusive quando atuam como auditores, peritos, árbitros ou assistentes-técnicos. Nos Estados Unidos, os auditores independentes que prestam serviços de auditoria a empresas supervisionadas pela SEC devem estar registrados junto ao AICPA, na Seção de Prática da SEC, e as firmas de auditoria independente junto ao PCAOB.

### **1.6.2.2 Normas de auditoria profissionais da pessoa auditor**

As Normas de auditoria Profissionais discutem as condições da pessoa do Auditor, tratando da sua qualificação técnica e sobre sua aptidão profissional indispensável para desempenhar sua atividade de Auditor.

De acordo com Attie (2009, p. 12), os princípios éticos profissionais que o auditor deve-se fundamentar são:

- Independência;
- Integridade;
- Eficiência; e
- Confidencialidade.

As normas de ética profissional regulamentam a profissão diante da sociedade, definem os deveres e as proibições da profissão, seu relacionamento com os profissionais da classe, assim como as penalidades a serem aplicadas com o não cumprimento do Código.

*Independência:* O auditor, para executar o seu trabalho de auditoria, deve ser independente, isto é, não manter relações de parentesco com funcionários e não ter trabalhado como funcionário da mesma ou ter algum grau de interesse pela companhia. Caso não respeite esse grau de independência, será punido, podendo até perder seu registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

*Integridade:* O auditor deve ser honesto com seus compromissos que envolvam a empresa auditada, sendo que o mesmo vale para o público em geral e para pessoas interessadas na opinião e a empresa da classe a que pertença.

*Eficiência:* A prática de auditoria independente é individual e intransferível, fazendo o auditor em seu nome pessoal, assumindo inteira responsabilidade pela técnica e pelos serviços prestados.

*Confidencialidade:* O auditor tem acesso a documentos e informações confidenciais da empresa auditada, tendo o dever de manter sigilo sobre os fatos e conhecimentos ocorridos, não podendo divulgar e usar essas informações em benefício próprio ou de terceiros.

### **1.6.2.3 Normas de auditoria sobre a execução de trabalho**

Trata-se da forma de execução dos trabalhos tanto da Auditoria Interna como da Auditoria Externa. A base da auditoria é o controle interno, deve-se estudá-lo e avaliá-lo para saber sua solidez, adquirir materiais de evidência.

Novamente com o endosso em Attie (2009, p. 59), cada vez mais, as empresas estão investindo em atividades de auditoria interna, devido à necessidade de verificação de controle interno. O trabalho em conjunto entre as auditorias internas e independentes devem ser incentivado, a fim de evitar duplicidade, bem com reduzir custos de ambas as partes.

### 1.6.3 Parecer de auditoria

A auditoria independente é realizada com o propósito de revelar uma consideração a respeito das demonstrações contábeis da entidade, apontando se estão, efetivamente, consoantes com a condição financeira e patrimonial, quanto às aplicabilidades e o princípio dos pecúlios apresentados no período do balanço. O parecer de auditoria é um atestado utilizado pelo auditor para validar sua opinião, acompanhando as normas de auditoria, de forma limpa e objetiva, propiciando aos interessados fundamentos exatos dos serviços em torno das demonstrações contábeis.

Attie (2009, p. 75) descreve o parecer em tipos:

- a) Parecer sem ressalva;
- b) Parecer com ressalva;
- c) Parecer adverso; e
- d) Parecer com abstenção de opinião.

Os pareceres podem apresentar, além da opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis: parágrafos de ênfase que tratam de assunto adequadamente apresentado, porém, em conformidade com o auditor, é fundamental para o entendimento das demonstrações contábeis; parágrafos de outros assuntos referentes a um assunto não apresentado nas demonstrações, porém, segundo o auditor, relevante para o entendimento da auditoria

#### 1.6.3.1 Parecer sem ressalva

Este parecer é dado quando as demonstrações financeiras da empresa analisada pelo auditor relatam apropriadamente o posicionamento patrimonial e financeiro, incluindo o resultado do procedimento em conformidade com os princípios indispensáveis de contabilidade.

No quadro a seguir, a título de ilustração, há um exemplo de parecer sem ressalva:

Quadro 2: Exemplo de parecer sem ressalva

**RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS(1)**

[Destinatário apropriado]

(2)

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Entidade ABC e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 20X1(3) e as respectivas

demonstrações(4) consolidadas 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 consolidadas**

A Administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

#### **Responsabilidade dos auditores independentes(5)**

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 pelo auditor e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis consolidadas 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 consolidadas. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis consolidadas, 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 consolidadas 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(6). 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 consolidadas 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 consolidadas acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Entidade ABC e suas controladas em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo naquela data, de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

[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]

- (1) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) O subtítulo “Relatório sobre as demonstrações contábeis” não é necessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo “Relatório sobre outras exigências legais e reguladoras” não é aplicável, o que é o caso do Brasil.
- (3) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais

normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.

- (4) No caso em que incluir outras demonstrações, como por exemplo, a Demonstração do Valor Adicionado, este parágrafo e o da opinião devem ser adaptados.
- (5) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (6) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis consolidadas, a redação desta sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis consolidadas da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.

Fonte: Resolução CFC 1231/09.

### 1.6.3.2 Parecer com ressalva

Neste caso, não está em conformidade com os princípios da Contabilidade. Isso ocorre quando um ou mais valores contidos nas demonstrações não refletem a posição real da empresa, ou simplesmente o profissional não contém evidências claras para comprovar esses valores.

No quadro a seguir, a título de ilustração, há um exemplo de parecer com ressalva:

Quadro 3: Exemplo de parecer com ressalva

#### **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS(1)**

[Destinatário apropriado]

(2)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1(3) e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa(4) para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

#### **Responsabilidade da administração(5) da Companhia 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(6)**

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(7). 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 com ressalva.

#### **Base para opinião com ressalva**

Os estoques da Companhia estão apresentados no balanço patrimonial por \$ xxx. A administração não avaliou os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, mas somente pelo custo, o que representa um desvio em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil. Os registros da Companhia indicam que se a administração tivesse avaliado os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, teria sido necessário uma provisão de \$ xxx para reduzir os estoques ao valor líquido de realização. Consequentemente, o lucro líquido e o patrimônio líquido teriam sido reduzidos em \$ xxx e \$ xxx, respectivamente, após os efeitos tributários.

#### **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.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório)]

[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]

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

(7) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis, a redação dessa sentença seria como segue: “Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.”

Fonte: Resolução CFC 1231/09.

### 1.6.3.3 Parecer adverso

O parecer adverso é emitido quando se observam irregularidades ou dados incompletos para uma análise nas demonstrações; portanto, diante do comprometimento das demonstrações, o auditor tem a função de verificar impactos e todas as situações.

No quadro a seguir, a título de ilustração, há um exemplo de parecer adverso:

Quadro 4: Exemplo de parecer adverso

**RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS(1)**

[Destinatário apropriado]

(2)

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC e suas subsidiárias, que compreendem o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 20X1(3) e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa(4) para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

**Responsabilidade da administração(5) da Companhia sobre as demonstrações contábeis consolidadas**

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

**Responsabilidade dos auditores independentes(6)**

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis consolidadas com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelo auditor e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis consolidadas 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 consolidadas. 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 consolidadas 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(7). 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 consolidadas tomadas em conjunto.

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

#### **Base para opinião adversa**

Conforme explicado na Nota X, a Companhia não consolidou as demonstrações contábeis da controlada XYZ, que foi adquirida durante 20X1, devido não ter sido possível determinar os valores justos de certos ativos e passivos relevantes dessa controlada na data da aquisição. Esse investimento, portanto, está contabilizado com base no custo. De acordo com as normas internacionais de relatório financeiro, a controlada deveria ter sido consolidada. Se a controlada XYZ tivesse sido consolidada, muitos elementos nas demonstrações contábeis teriam sido afetados de forma relevante. Os efeitos da não consolidação sobre as demonstrações contábeis não foram determinados.

#### **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.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório)]

[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]

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

### 1.6.3.4 Parecer com abstenção de opinião

A abstenção de opinião se dá quando o auditor, diante dos dados, não consegue comprovar, avaliar e dar sua opinião, pois não consegue fundamentos.

No quadro a seguir, a título de ilustração, há um exemplo de parecer com abstenção de opinião:

Quadro 5: Exemplo de parecer com abstenção de opinião

#### **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS(1)**

[Destinatário apropriado]

(2)

Fomos contratados para examinar as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1(3) e as respectivas demonstrações(4) 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(5) da Companhia 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(6)**

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. Em decorrência 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.

#### **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.

[Local (localidade de escritório de auditoria que emitiu o relatório)]  
 [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]

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

Fonte: Resolução CFC 1232/09.

### 1.6.3.5 Carta de responsabilidade da administração

Documento emitido pelos administradores da entidade, cujas demonstrações contábeis estão sendo auditadas. Esta carta é endereçada ao auditor independente, que, por meio desta, obtém declaração por escrito de que a administração reconhece sua responsabilidade pela elaboração e implementação de controles internos para prevenir e identificar erros (ATTIE, 2009, p. 543).

No quadro a seguir, a título de ilustração, há um exemplo de carta de responsabilidade da administração:

Quadro 6: Exemplo de carta de responsabilidade da administração

<b>Carta de Responsabilidade da Administração</b>	
	Local e data
<p>À            EMPRESA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS XYZ            CRC n.º XX:            Endereço:            Cidade e Estado CEP</p>	

Prezados Senhores:

Declaramos para os devidos fins, como administrador e responsável legal da empresa <<DENOMINAÇÃO SOCIAL>>, CNPJ xxxxxxxx, que as informações relativas ao período-base <<XX.XX.XX>>, fornecidas a Vossas Senhorias para escrituração e elaboração das demonstrações contábeis, obrigações acessórias, apuração de tributos e arquivos eletrônicos exigidos pela fiscalização federal, estadual, municipal, trabalhista e previdenciária são fidedignas.

Também declaramos:

- (a) que os controles internos adotados pela nossa empresa são de responsabilidade da administração e estão adequados ao tipo de atividade e volume de transações;
- (b) que não realizamos nenhum tipo de operação que possa ser considerada ilegal, frente à legislação vigente;
- (c) que todos os documentos e/ou informações que geramos e recebemos de nossos fornecedores, encaminhados para a elaboração da escrituração contábil e demais serviços contratados, estão revestidos de total idoneidade;
- (d) que os estoques registrados em conta própria foram por nós contados e levantados fisicamente e avaliados de acordo com a política de mensuração de estoque determinada pela empresa e perfazem a realidade do período encerrado em <<ANO BASE>>;
- (e) que as informações registradas no sistema de gestão e controle interno, denominado <<SISTEMA EM USO>>, são controladas e validadas com documentação suporte adequada, sendo de nossa inteira responsabilidade todo o conteúdo do banco de dados e arquivos eletrônicos gerados.

Além disso, declaramos que não existem quaisquer fatos ocorridos no período base que afetam ou possam afetar as demonstrações contábeis ou, ainda, a continuidade das operações da empresa.

Também confirmamos que não houve:

- (a) fraude envolvendo a administração ou empregados em cargos de responsabilidade ou confiança;
- (b) fraude envolvendo terceiros que poderiam ter efeito material nas demonstrações contábeis;
- (c) violação de leis, normas ou regulamentos cujos efeitos deveriam ser considerados para divulgação nas demonstrações contábeis, ou mesmo dar origem ao registro de provisão para contingências passivas.

Atenciosamente,

.....  
Administrador da Empresa ABC

Representante Legal

Fonte: Resolução CFC 1457/13.

## 1.7 Procedimentos de auditoria

Para a confirmação da fidedignidade das demonstrações financeiras da entidade auditada, é necessário o teste da suficiência, exatidão e comprovação da validade dos dados coletados, para os procedimentos de auditoria.

Almeida (1990, p. 22), de sua parte, afirma que “[...] os procedimentos de auditoria representam um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações financeiras”.

O auditor realizará uma seleção nos dados coletados, seguindo as técnicas contábeis, que serão seu alicerce para emitir o parecer.

Há diversas técnicas empregadas pelos auditores. Mautz (1980, p. 99) seleciona dez como número suficiente para que consigam informações satisfatórias e emitam sua parecer sobre o caso em questão. São elas:

1. Exame e contagem física;
2. Confirmação;
3. Exame dos comprovantes hábeis e comparação com os registros;
4. Conferência de cálculos;
5. Acompanhamento dos procedimentos de escrituração;
6. Investigação minuciosa;
7. Interrogatório;
8. Exame de livros auxiliares;
9. Estabelecimento de correlação entre informações; e
10. Observação das atividades e condições correlatas.

Não havendo necessidade que siga essa ordem descrita, o auditor poderá incluir mais técnicas, assim como excluir algumas dessas mencionadas, diante da necessidade de cada auditoria.

Já Pierucci (1977, p. 28) relata que “[...] a resolução CFC 321/72 estabelece algum critério de seletividade para avaliação das provas e informações, orientando a maneira de o auditor se manifestar”. A prova terá a ponderação somente do auditor, dependendo somente do seu entendimento. Dessa forma, poderá escolher as informações úteis para determinar os fatos, eliminando provas que o leve a erros.

## **CAPÍTULO 2 – CONTROLE INTERNO**

Este capítulo irá expor o conceito do controle interno, sua importância, as principais características, seus objetivos, como devem ser aplicadas aos sistemas eletrônicos presentes na empresa, suas limitações e sua relação com a auditoria externa.

### **2.1 Conceito**

Controle interno compreende todas as medidas tomadas por uma organização no intuito de proteger seu patrimônio, dar continuidade às suas atividades, estimular a incorporação das políticas estabelecidas e garantir que os objetivos e as metas traçados pelos gestores sejam alcançados. O controle interno atua criando procedimentos e rotinas internas que buscam detectar e reduzir a probabilidade de erros na gestão da empresa, visando, ainda, à fidedignidade das informações contábeis.

Para o Instituto de Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA) (1992, p. 48):

[...] controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

Conforme descreve Attie (2009, p. 148), o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICIPA) sustenta que

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

É notável, portanto, a amplitude do conceito de controle interno, e que somente serão efetivos e úteis se estiverem ligados a um objetivo bem definido, sendo administrados de forma adequada e sistemática, de acordo com as políticas da empresa.

### **2.2 Importância**

O que torna o controle interno importante para os gestores em geral é o fato de que não é possível garantir uma gestão de qualidade em uma empresa se os gestores não obtiverem informações confiáveis para amparar suas tomadas de decisões.

No caso das empresas que estão no início de suas atividades, o proprietário é quem realiza o controle de praticamente todas as operações; é ele quem compra, vende, controla a frequência dos funcionários, a qualidade dos produtos, entre outros itens. Porém, ao passo que essas empresas evoluem, se torna impossível ao proprietário exercer, sozinho, todas as funções de controle e essas, então, são delegadas a outros funcionários. A partir desse momento, surge a necessidade da criação de relatórios, indicadores e outros índices que demonstrem para o proprietário que os funcionários estão trabalhando em conformidade com as metas e os objetivos traçados.

Dessa forma, para que sejam geradas informações confiáveis, é essencial a implementação de um sistema de controle eficaz em cada um dos departamentos que a empresa possua, tais como: contas a receber, contas a pagar, departamento pessoal, produção, entre outros. Utilizando esses procedimentos de controle interno, é possível conter tanto falhas não-intencionais quanto falhas dolosas por parte dos funcionários, evitando que estes tirem proveito de suas atividades em benefício próprio.

Acerca da questão, William Attie (1995, p. 61) resume a importância do controle interno nos seguintes itens:

- quanto maior é a entidade social, mais complexa é a sua organização estrutural. Para controlar as operações eficientemente, a administração necessita de relatórios e análises concisos, que reflitam a situação da companhia;
- a responsabilidade pela salvaguarda dos ativos da companhia e pela prevenção ou descoberta de erros ou fraudes é da administração. A manutenção de um sistema de controle interno adequado é indispensável para a execução correta dessa responsabilidade;
- um sistema de controle interno que funcione adequadamente constitui a melhor proteção, para a companhia, contra as fraquezas humanas. As rotinas de verificação e revisão são características de um bom controle interno, que reduzem a possibilidade de que erros ou tentativas fraudulentas permaneçam encobertos por muito tempo e permitem à administração possuir maior confiança na adequação dos dados.

A contabilidade é um instrumento de controle administrativo, cujo principal objetivo é fornecer informações à gestão da empresa. Por isso, é primordial que ela esteja fundamentada em um eficiente controle interno e não passível a erros que, de outra feita, provocariam consequências desastrosas à empresa.

### **2.3 Características**

Um controle interno de qualidade compreende diversas atividades, dentre elas: controle orçamentário, relatórios operacionais, programas de treinamento, controle de custos e a própria auditoria interna. Em vista disso, pode ser, conseqüentemente, dividido em controles contábeis e controles administrativos.

Controles contábeis abrangem a salvaguarda dos ativos e a fidedignidade dos registros contábeis e todos os procedimentos diretamente ligados a essas atividades. Enquanto os controles administrativos, que habitualmente não se relacionam de forma direta com os registros financeiros, albergam a eficiência operacional e as políticas traçadas pela empresa, bem como todos os procedimentos correlacionados.

Attie (2009, p. 153) ressalta que um eficiente controle interno possui as seguintes características:

- plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções entre execução operacional e custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
- sistemas de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle suficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- observação de práticas salutaras no cumprimento de deveres e funções de cada um dos departamentos da organização;
- pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.

### **2.3.1 Plano de organização**

Um plano de organização adequado pode variar de acordo com o tipo de empresa, porém, deve, geralmente, ser elaborado de maneira simples e flexível, estabelecendo, claramente, as responsabilidades e as autoridades de todos os envolvidos na operação.

Esse plano deve promover a independência estrutural das funções dentro da empresa, permitindo que as funções de operação, custódia, contabilidade e auditoria interna sejam separadas em departamentos independentes. Tais departamentos, por sua vez, apesar de serem independentes, devem ser organizados permitindo o controle das atividades de um departamento com os registros gerados pelos demais.

Para que seja possível que os departamentos trabalhem de forma integrada e coordenada, o plano de organização deve estabelecer as responsabilidades de cada indivíduo dentro das seções e delegar autoridades que assegurem o cumprimento dessas responsabilidades. É fundamental que sejam elaborados manuais de procedimentos e organogramas que exponham, perfeitamente, essas responsabilidades e autoridades.

### **2.3.2 Sistema de autorização e procedimentos de escrituração**

Um bom sistema de autorização deve indicar métodos de aprovação para cada etapa de uma operação ou transação, visando ao controle e ao cumprimento dessas, com eficácia e

de acordo com as responsabilidades determinadas. É necessário o uso de um plano de contas bem estruturado, preferencialmente acompanhado por um manual de utilização, para padronizar a contabilização das transações e facilitar a elaboração das demonstrações financeiras.

### 2.3.3 Práticas Salutares

A eficiência do controle interno de uma empresa irá depender do empenho com que os departamentos das empresas desempenham suas funções. Portanto, Attie (2009, p. 154) não se furta de explicar que

As práticas salutares devem prover meios para assegurar a integridade das autorizações registros e custódias. Este objetivo é, geralmente, conseguido através da divisão de funções e responsabilidades, de forma que nenhuma pessoa possa manejar completamente uma operação do início ao fim.

Essa divisão irá promover maior facilidade na detecção de erros ou fraudes, pois tal organização fará com que um setor controle e supervisione o outro conforme segue:

#### Quadro 7: Exemplo de divisão das funções e responsabilidades

(...) em um sistema de compras e pagamentos, a empresa teria as seguintes áreas e rotinas envolvidas:

- setor requisitante: informa ao setor de compras, por meio de um formulário de requisição, que necessita de determinado bem;
- setor de compras: verifica se a requisição do setor requisitante foi devidamente aprovada segundo os limites de competência estabelecidos nas normas internas da empresa, seleciona os possíveis fornecedores com base em seu cadastro, faz cotação de preços junto a estes, seleciona o fornecedor que ofereceu as melhores condições comerciais e efetua a compra;
- setor de recepção: recebe os bens e a nota fiscal do fornecedor e dá o “certifico” indicando as quantidades recebidas e que os bens estão em bom estado;
- setor de contabilidade: recebe a nota fiscal do setor de recepção, faz o lançamento contábil (débito em estoque e crédito em fornecedores) e o envia para processamento no setor de computador;
- setor de computador: processa o lançamento contábil e remete os relatórios contábeis para o setor de contabilidade;
- setor de contas a pagar: recebe do setor de contabilidade a nota fiscal, verifica se foi devidamente certificada pelo setor de recepção, confronta-a com o instrumento formalizador da compra (ordem de compra ou contrato), enviado diretamente pelo setor de compras, e habilita-a para pagamento;
- setor financeiro: recebe do setor de contas a pagar a nota fiscal, verifica se foi devidamente habilitada por esse setor e processa o pagamento;
- setor de contabilidade: recebe o processo de pagamento do setor financeiro, verifica se todos os documentos estão em ordem, faz o lançamento contábil (débito em fornecedores e crédito em bancos) e envia para processamento no setor de computador.
- Agora, vamos analisar a possibilidade de algum dos setores supramencionados colocar um documento falso no sistema, no sentido de se beneficiar a posteriori do produto do pagamento:
- setor requisitante: é impossível incluir em qualquer fase do sistema um documento falso, já que esse setor não tem acesso à nota fiscal do fornecedor no processo normal de compra e pagamento;

- setor de compras: a mesma situação do setor requisitante;
- setor de recepção: o setor de contas a pagar detectaria, devido ao fato de que existiria uma nota fiscal sem que o setor de compras tivesse enviado o instrumento formalizador da aquisição;
- setor de contabilidade: o mesmo caso do setor de recepção;
- setor de computador: a mesma situação do setor requisitante;
- setor de contas a pagar: o documento falso poderia até ser pago; entretanto, o setor de contabilidade descobriria essa irregularidade por ocasião da análise da conta de fornecedores, já que não existiria o crédito (registrado pela contabilidade quando do recebimento do bem) para eliminar o débito pelo pagamento;
- setor financeiro: a mesma situação do setor de contas a pagar.

Fonte: Adaptado de Almeida, 2012, p. 63-64.

Essa divisão de responsabilidades deve ser colocada em prática em todos os departamentos da empresa e precisa abranger todas as pessoas envolvidas nas operações, não importando o nível de autoridade.

### **2.3.4 Pessoal qualificado**

É fundamental que os empregados da empresa estejam qualificados para realizarem suas tarefas atendendo ao planejamento, aos procedimentos e às práticas traçadas pela administração; isso significa que devem receber treinamento adequado e todas as informações necessárias ao cumprimento de seus deveres.

## **2.4 Objetivos**

Consoante já enunciado em seção anterior, controle interno compreende várias técnicas, procedimentos e práticas que atuam em conjunto, no intuito de garantir que as empresas possam controlar suas atividades, protegendo seu patrimônio, dando continuidade às suas atividades, estimulando a incorporação das políticas estabelecidas e garantindo que os objetivos e as metas traçados pelos gestores sejam alcançados.

Assim sendo, o controle interno, normalmente, tem por objetivos: 1) a salvaguarda dos interesses da empresa; 2) precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; 3) estímulo à eficiência operacional; e 4) aderência às políticas existentes (ATTIE, 2009, p. 155).

### **2.4.1 Salvaguarda dos interesses**

Também conhecido como proteção dos ativos ou salvaguarda dos ativos, diz respeito à proteção dos bens e direitos da empresa contra eventuais desvios, perdas ou riscos de perda, devido a fraudes ou erros.

Carvalho (2003, p. 41) assevera que esse sistema de controle tem o dever de prevenir roubos ou furtos, omissões ou erros, fraudes e demais atividades ilícitas envolvendo os bens e direitos da empresa; na mesma seara, Attie (2009, p. 155) conceitua o tema como “[...] proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades”.

Dentre os meios para salvaguardar os interesses, é possível citar a segregação de funções, o sistema de autorização e aprovação, a contagem física dos bens e valores, entre outros.

#### **2.4.2 Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios**

Significa que a administração deve ter acesso, em tempo hábil, aos informes e relatórios que lhe permitam ter conhecimento de todos os eventos ocorridos na empresa. Esses relatórios são gerados no âmbito contábil, operacional e financeiro e devem representar a realidade dos fatos ocorridos. Para tanto, a empresa deve formalizar procedimentos que garantam a fidelidade das informações geradas e que essas informações cheguem à administração em momento oportuno.

Dentre os vários meios utilizados pelo controle interno para assegurar que as informações sejam transmitidas de maneira precisa e confiável estão a conciliação das informações geradas entre diversas fontes, a implantação de um plano de contas bem elaborado e a utilização de meios eletrônicos para o registro das transações.

#### **2.4.3 Estímulo à eficiência operacional**

O estímulo à eficiência operacional consiste na criação de meios para que cada setor opere de maneira eficiente e harmoniosa, sempre buscando a melhoria e colaborando para a evolução da empresa como um todo.

Para alcançar esse objetivo, devem-se levar em consideração as peculiaridades de cada setor da organização e cada indivíduo precisa ter total conhecimento e entendimento acerca de suas tarefas e dos procedimentos internos relativos a elas.

Os principais meios de estímulo à eficiência operacional são: capacitação e treinamento de pessoal, plano de carreira que incentive o profissional, manuais internos e relatórios de desempenho.

#### **2.4.4 Aderência às políticas existentes**

O controle interno tem por objetivo assegurar que todas as políticas, práticas e procedimentos traçados pela administração sejam seguidos, em todos os níveis de hierarquia,

para que a organização alcance seu objetivo maior que é continuar operando com resultados positivos e evoluindo.

As principais formas de garantir a aderência às políticas traçadas são a supervisão e a auditoria interna.

## **2.5 Controle interno aplicado sobre sistemas eletrônicos**

Atualmente, a grande competitividade do mercado e a crescente complexidade das operações das empresas fazem com que os gestores necessitem de rápidas tomadas de decisões. Tais decisões, por sua vez, devem ser baseadas em informações precisas e oportunas. Portanto, é natural a inserção de sistemas eletrônicos de processamento de dados no sistema de informações das empresas. Como os sistemas eletrônicos envolvem parte substancial das informações necessárias à administração das empresas, a observância dos princípios do controle interno sobre esses sistemas é essencial.

Em primeiro lugar, a empresa deve elaborar documentos que servirão de suporte aos sistemas que ela utiliza, como manuais de uso, que devem ser mantidos em local seguro, além de serem atualizados sempre que necessário; quaisquer instruções devem ser passadas aos operadores por escrito. É importante, ainda, a criação de procedimentos formais, que garantam que os programas sejam alimentados com dados de entrada precisos, para evitar a geração de informações errôneas e, conseqüentemente, tomadas de decisões indevidas. Outro ponto a se observar é a manutenção dos arquivos, o controle interno deve garantir o armazenamento seguro das informações eletrônicas; para tanto, os arquivos devem ser devidamente identificados. Por fim, os equipamentos empregados devem sempre estar em condições de uso, ou seja, a empresa deve prover, regularmente, a manutenção desses por profissional qualificado.

## **2.6 Limitações**

Reitera-se, pois, que a aplicação correta dos princípios do controle interno pela empresa é extremamente eficaz na prevenção e minimização de fraudes e erros; porém, mesmo um ótimo controle interno possui limitações, principalmente com relação a fraudes que envolvam conluio de funcionários.

Sobre isso, Attie (2009, p. 164-165) divide as fraudes em três modalidades: não encobertas, encobertas temporariamente e encobertas permanentemente.

As *não encobertas* ocorrem quando o responsável pela fraude se apropria de um ativo da empresa e não considera necessário alterar os registros contábeis, por considerar o controle interno ineficiente.

São consideradas *encobertas temporariamente* as fraudes em que o responsável comete o ludíbrio, sem que os registros contábeis da empresa sejam afetados; ou seja, desvia um numerário que foi recebido de um cliente e não efetua o registro da operação.

E as *encobertas permanentemente* são aquelas cujo responsável pela fraude se apropria de um ativo da empresa e modifica os registros e controles existentes para ocultar a irregularidade.

Um controle interno adequado poderia detectar ou evitar quaisquer das situações citadas, por meio, por exemplo, do confronto dos ativos fisicamente com as contas contábeis, conciliações bancárias, segregação de funções e vários outros procedimentos, desde que o responsável pela fraude agisse sozinho; porém, se dois ou mais indivíduos se unirem para cometer uma fraude, até mesmo um eficaz controle interno, pode não ser capaz de detectá-la ou evitá-la.

## **2.7 Relação entre o controle interno e a auditoria externa**

Os controles internos da empresa são extremamente importantes para o auditor externo, dado que, para planejar seu programa de auditoria, este deve avaliar os controles já existentes na empresa, a fim de determinar a profundidade e o volume de testes que precisará executar. Quanto mais eficaz os controles internos da empresa, maior segurança ele terá para realizar seu trabalho e menor será a quantidade e a extensão dos testes e procedimentos de auditoria que precisará desempenhar.

Nessa linha de pensamento, Almeida (2012, p. 56) pondera que “[...] o auditor deve avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria”.

Levando em consideração que o auditor está interessado em pontos significativos que podem afetar as demonstrações financeiras, e que a qualidade dos controles internos existentes está diretamente ligada à probabilidade de erros ou irregularidades que podem refletir nas demonstrações da empresa, consegue-se concluir que a avaliação dos controles internos é uma etapa essencial do processo de auditoria.

## **2.8 O estudo do controle interno pelo auditor independente**

O ponto de partida do trabalho do auditor é o conhecimento do controle interno realizado na empresa como um todo, com o propósito de determinar a natureza, época e

extensão dos procedimentos de auditoria. Desse modo, o auditor identifica os ciclos e departamentos operacionais de maior relevância ou risco na atividade global da empresa, concentrando seus estudos nos controles internos realizados nestes ciclos e departamentos, e empregando menor esforço nos departamentos e ciclos de menor relevância. Attie (2009, p. 248) reforça essa constatação:

De maneira geral, as operações praticadas de forma contínua e uniforme ao longo do tempo com um número substancial de operações realizadas durante um período, são examinadas de forma diferente daquelas operações ou atividades de número limitado e sem grandes reflexos nas demonstrações financeiras.

Em uma empresa comercial, por exemplo, as atividades principais são compra de mercadoria de fornecedores e revenda para clientes. Com isso, o auditor deverá dar ênfase aos controles presentes no ciclo de compras, ciclo de vendas, ciclo de custo e controle de estoques e ciclo de pessoal e folha de pagamento; os dois primeiros, por constituírem a atividade principal da empresa e os dois últimos por servirem de suporte à atividade principal da empresa.

Habitualmente, o auditor externo tem maior interesse nos controles contábeis, pois esses possuem ligação direta com as demonstrações financeiras, que são a base de seu trabalho. O auditor, por outro lado, pode julgar necessário avaliar, também, alguns controles administrativos que julgue relevantes aos resultados das demonstrações da empresa.

## **2.9 Metodologia de estudo dos Controles Internos**

Para executar o estudo do controle interno, o auditor deve desenvolver uma metodologia de estudo que garanta a ele atingir seus objetivos, levando em consideração a confiabilidade das informações colhidas e o tempo de execução do estudo.

A Metodologia de estudo dos controles internos, segundo Attie (2009, p. 250), está distribuída da seguinte maneira:

- documentação do controle interno;
- avaliação do controle interno;
- resultado da avaliação do controle interno; e
- teste de procedimento.

Na continuidade, serão descritas, detalhadamente, cada uma das fases do estudo do controle interno.

### 2.9.1. Documentação do controle interno

Nesta seção, o auditor tem como objetivo utilizar os papéis de trabalho para documentar o controle interno realizado na empresa; ele deve, por conseguinte, buscar o conhecimento dos controles processados na área ou no departamento em exame, o registro das informações obtidas e, por fim, deve revisar seus registros.

O auditor pode reunir informações sobre os procedimentos de controles internos das seguintes formas:

- por meio de uma conversa com os responsáveis pelo departamento em estudo ou com os próprios executores, ou seja, uma entrevista informal;
- por meio da leitura dos manuais de procedimentos internos da empresa; e
- por meio da observação física de como os procedimentos são executados, ou seja, acompanhando uma operação do início ao fim.

As informações obtidas podem ser registradas em:

- memorandos narrativos (método descritivo);
- fluxogramas (método de fluxogramas); ou
- questionários padrões (método de questionários).

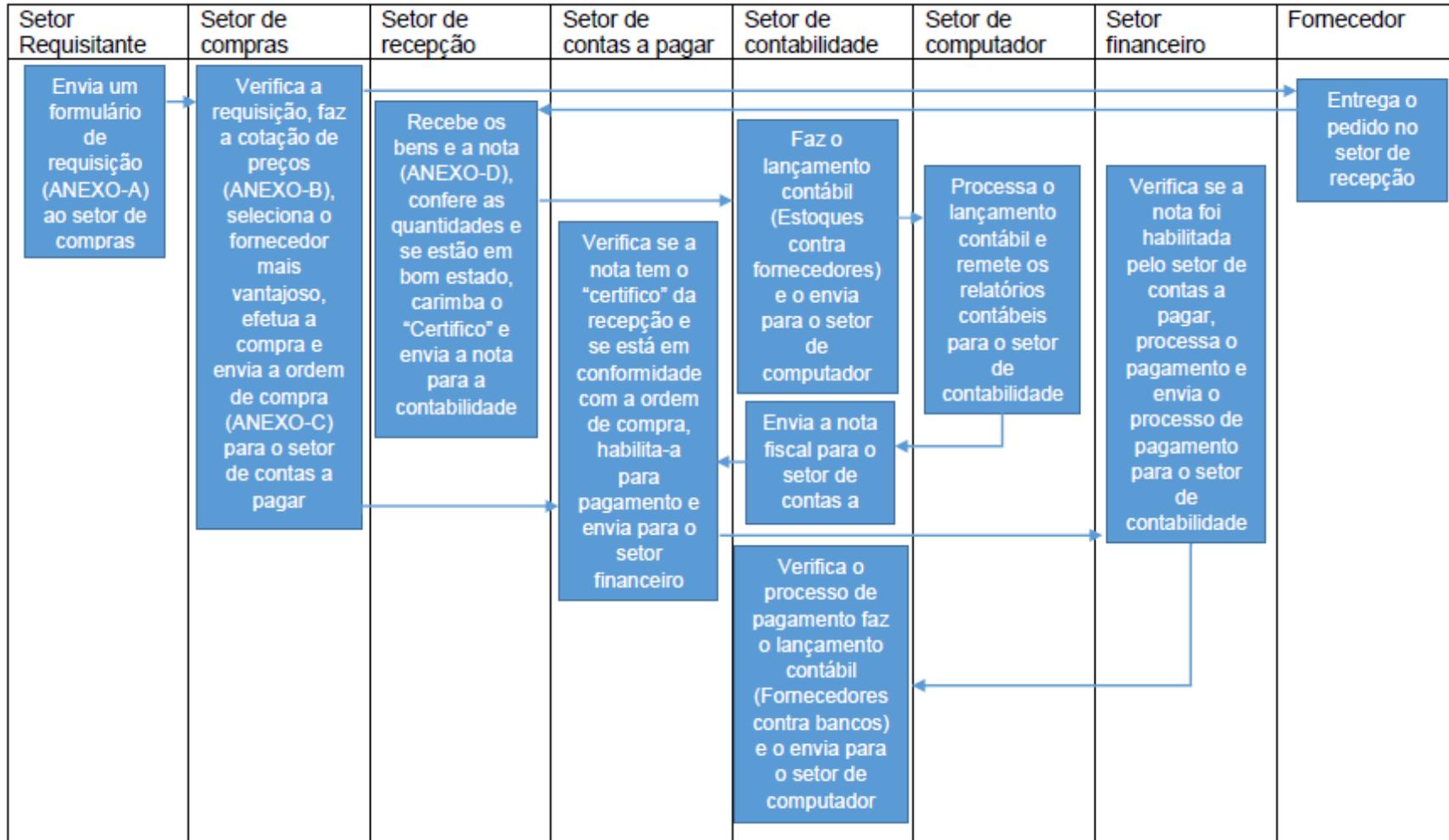
Já os registros devem ser claros e objetivos, descrevendo, de maneira lógica, as operações, e minuciosos com relação aos controles realizados.

O método descritivo consiste na descrição narrativa e detalhada das operações e dos controles internos existentes na empresa. Esse método é aplicado, usualmente em trabalhos de menor escala, pois, em trabalhos de grandes proporções e complexos, se torna difícil expressar em texto narrativo todas as informações necessárias ao exame de forma lógica e clara.

O método de fluxogramas fundamenta-se na representação gráfica dos ciclos operacionais em estudo. Tal método pode ser utilizado em qualquer tipo de programa de auditoria, pois facilita a compreensão dos procedimentos de controle interno da empresa. Os fluxogramas registram o controle interno de maneira lógica, sequencial e ordenada, permitindo a visualização de uma operação por completo e auxiliando na detecção de falhas no sistema de controle interno.

A próxima representação contempla o sistema de compras e pagamentos, descrito no Quadro 8, utilizando o método de fluxogramas:

Quadro 8: Fluxograma do sistema de compras e pagamentos



Fonte: Adaptado de Almeida (2012, p. 63).

O método de questionários baseia-se no uso de perguntas padronizadas relacionadas com os controles realizados pela empresa em tela; as perguntas são elaboradas pelas próprias empresas de auditoria e são divididas por área ou ciclo de operações, servindo como um guia para o auditor, no trabalho de conhecimento e registro dos sistemas de controle interno. Esse método é útil a todo trabalho de auditoria e é, habitualmente, recorrido pelos auditores independentes.

São vários os tipos de questionários. Alguns demandam respostas narrativas; já, em outros, as respostas devem ser apenas “sim”, “não” ou “não aplicável”. Também existem questionários cujas respostas são uma combinação dos dois tipos comentados (ATTIE 2009, p. 253).

As respostas obtidas por meio dos questionários têm por objetivo a avaliação dos controles internos e devem oferecer um diagnóstico da efetividade destes controles; esse método é capaz de evitar a omissão de alguma informação importante na avaliação dos controles internos, além de padronizar a descrição dos sistemas e controles executados.

A escolha do melhor método ou combinação de métodos de registro do controle interno fica a cargo do auditor e depende das circunstâncias de cada caso.

O método descritivo, por exemplo, é útil para empresas de pequeno porte, porém as operações dessas empresas podem ser facilmente fluxografadas, oferecendo um grau de compreensão mais elevado. No caso, esse método poderia ser utilizado como complemento dos fluxogramas e questionários.

Os fluxogramas, por sua vez, são ótimos para a gestão da empresa na identificação de deficiências do sistema operacional, principalmente se forem acompanhados por recomendações, do auditor externo, de melhorias dos controles internos. Contudo, é preciso levar em consideração que o foco do auditor externo não é a eficiência operacional, mas, sim, aspectos contábeis que podem refletir nas demonstrações financeiras da empresa e, ainda, que esse trabalho demandaria mais tempo e, conseqüentemente, honorários mais elevados, elementos a que as empresas nem sempre estão dispostas a submeter-se.

O método de questionários é indicado se o auditor externo tiver o objetivo de avaliar somente as informações substanciais para formar sua opinião acerca dos controles internos da empresa, exigindo menor tempo de trabalho.

Após obter conhecimento, escolher o método e registrar o controle interno, o auditor deve revisar seus registros, e revisão implica escolher algumas transações aleatoriamente e observar se todos os procedimentos registrados estão corretos, na intenção de certificar-se de que os procedimentos contábeis e de controle interno registrados são exatamente aquilo que está ocorrendo na prática. Tal etapa não deve ser confundida com o teste de procedimentos.

## 2.9.2 Avaliação do controle interno

Terminada a fase de documentação do controle interno, o auditor deve realizar uma análise crítica sobre os controles levantados, com o objetivo de avaliá-los e recomendar melhorias. Nesse momento, o auditor deve usar sua experiência acerca dos princípios e objetivos do controle interno como base para oferecer sugestões úteis e possíveis de serem colocadas em execução pela empresa; mesmo que os controles internos já sejam eficazes, o auditor externo sempre pode encontrar uma forma para melhorá-los. A avaliação dos controles internos, geralmente, é realizada com o auxílio de questionários de avaliação e abrange os controles contábeis e administrativos.

No quadro a seguir, a título de ilustração, há um exemplo resumido de um questionário de controle interno geral e da operação de vendas.

Quadro 9: Exemplo de questionário de controle interno

### **Questionário geral**

- As atribuições e responsabilidades dos funcionários, seções, divisões, departamentos, gerência e/ou filiais estão claramente definidas nos manuais internos de organização?
  - Os procedimentos sobre as principais atividades da empresa (vendas, recebimentos, compras, pagamentos, salários, registros contábeis etc.) estão também definidos nos manuais internos da organização?
  - A empresa utiliza um manual de contabilidade (estrutura das contas, quando cada conta deve ser debitada e creditada, modelos padronizados das demonstrações contábeis e relatórios gerenciais internos e as práticas contábeis utilizadas) a fim de permitir o registro ordenado e consistente de suas transações?
  - A empresa usa um sistema orçamentado (receitas, despesas, compras de matérias-primas e bens do imobilizado etc.)?
- Os valores incorridos são comparados com os orçados, sendo analisadas as variações anormais e/ou significativas?
- As transações e os controles estão sujeitos a uma verificação periódica por parte de um setor de auditoria interna?

### **Questionário de vendas**

- É feito um estudo para concessão do crédito ao cliente antes de ser processada a venda a prazo (a fim de minimizar as perdas de contas a receber com clientes duvidosos)?
  - As informações nas notas fiscais (quantidades, preços, cálculos, impostos, nome e endereço do cliente etc.) são conferidas de forma a reduzir a possibilidade de ocorrência de erros?
  - Existem controles que assegurem que todas as vendas sejam imediatamente contabilizadas?
- Considere:
- as notas fiscais são numeradas sequencialmente?
  - as notas fiscais são emitidas por ocasião da venda?
  - os guardas no portão da fábrica impedem que saiam mercadorias sem as correspondentes notas fiscais?
  - uma cópia das notas fiscais é enviada para a contabilidade?
  - a contabilidade confere a sequência numérica das notas fiscais, verificando se todas foram recebidas e devidamente contabilizadas?
- Os custos das vendas são registrados de forma a não permitir que uma venda seja contabilizada

sem seu custo correspondente? Considere:

- os custos das vendas são contabilizados concomitantemente ao lançamento de vendas (apuração dos custos das vendas com base nas quantidades de produtos vendidos mencionadas nas notas fiscais de vendas)?
- o lucro bruto por produto é analisado em base mensal?

Fonte: Almeida (2012, p. 68-69), adaptado pelos autores.

Portanto, para avaliar os controles internos, o auditor utilizará sua experiência profissional adquirida em outros trabalhos, aliada à utilização dos questionários e à aplicação dos princípios e objetivos do controle interno, a fim de conceber uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em estudo.

### **2.9.3 Resultado da avaliação**

Nesta seção, o objetivo do auditor é determinar, a partir da opinião concebida pela avaliação dos controles internos, o grau de confiabilidade deles, verificar a necessidade de recomendações à gestão da empresa e estabelecer os procedimentos e testes de auditoria a serem realizados na sequência.

Supondo que o auditor constate que os controles internos são adequados e atendem a todos os requisitos necessários, significa que a próxima etapa do estudo dos controles já pode ser posta em prática; isto é, o auditor já pode conduzir os testes de procedimentos para certificar que o controle levantado está sendo posto em prática. Entretanto, se a avaliação do auditor for de que os controles são adequados, mas aprimoráveis, ele executará o mesmo procedimento mencionado, adicionando uma recomendação sobre o ponto que pode ser otimizado.

Outra possibilidade é de que o auditor avalie que os controles internos sejam adequados, porém, possuam fraquezas que podem prejudicar o sistema como um todo; neste caso, o auditor deve fazer o acompanhamento dessa fragilidade para estabelecer o quanto ela pode ter afetado as demonstrações financeiras e, por consequência, ocorrerá o aumento na quantidade e profundidade de testes de auditoria a serem desenvolvidos sobre as operações ou setores afetados pela vulnerabilidade detectada.

Por fim, o auditor pode avaliar que o sistema de controle interno seja inadequado; em outras palavras, que os procedimentos internos existentes na empresa não são suficientes para caracterizarem um sistema de controle interno. Em tais condições, o auditor deve conduzir testes para avaliar o quanto os procedimentos existentes podem oferecer de segurança aos interesses da empresa e recomendar à gestão da organização o estabelecimento de um sistema de controle interno compatível com suas necessidades.

#### **2.9.4 Teste de procedimentos**

Nesta última etapa do estudo do controle interno, o auditor irá criar um programa de trabalho baseado na documentação levantada e na avaliação realizada sobre os controles internos, tendo em vista a condução de testes sobre os postos-chave de controle, com o objetivo de certificar-se de que os controles internos documentados foram devidamente articulados durante o período a que se refere a auditoria e de que, desse modo, não oferecem riscos à confiabilidade das demonstrações financeiras.

### **CAPÍTULO 3 – ESTUDO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA PETROBRAS**

A Petrobras constitui-se uma entidade de Petróleo Brasileiro, fundada em 1953, registrada no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) sob o número 33.000.167/00001-01; é uma sociedade anônima e pertence ao grupo de Companhias Abertas, sendo sua maior acionista a União Federal – nessa modalidade de entidade dispõem-se de ações, bônus ou debêntures negociadas em bolsas ou mercado de galpão. Opera com método integrado na indústria de óleo, gás e energia, nos componentes de exploração, refino, comercialização, transporte, petroquímica, distribuição de derivados, gás natural, energia elétrica, gás químicos e combustíveis.

Por se enquadrar nessa modalidade de entidade (capital aberto), a empresa, obrigatoriamente, passa por processos de auditoria externa, para comprovar a eficácia da gestão e a fidedignidade das demonstrações contábeis e financeiras, para que investidores, nacionais e estrangeiros, possam analisar a real situação da empresa, antes de comprar ações e outros títulos e, assim, garantir que não haja perda dos seus recursos financeiros; tal operação financeira proporciona um retorno superior à poupança ou fundos, em contra partida um maior risco para o investidor.

As empresas que realizam auditorias devem ser trocadas regularmente, para garantir a credibilidade e a independência do programa de auditoria, de acordo com as divulgações da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Anteriormente, de 2003 a 2005, a empresa responsável pela auditoria das demonstrações da Petrobras era a Ernst & Young (EY); de 2006 a 2011, o serviço foi conduzido pela KPMG. Durante o estudo do caso em pauta, a empresa de auditoria PricewaterhouseCoopers (PwC) respondia pelo programa de auditoria externa realizado na Petrobras.

No ano de 2014, houve uma incriminação de corrupção e de superfaturamento em empreendimentos da Petrobras, investigada em uma ação policial denominada Operação Lava Jato, levando ao retardamento na exposição do balanço auditado do terceiro trimestre de 2014, de tal modo que sua publicação aconteceu somente no término de janeiro de 2015, sem ter sido revisado pelos auditores independentes. Então, foram divulgados, apenas em 22 de abril de 2015, os balanços do terceiro e do quarto trimestres auditados pela PricewaterhouseCoopers (PwC).

A operação comentada teve origem em março de 2014. A “Lava Jato” é uma investigação comandada pela Polícia Federal do Brasil (PF) com apoio do Ministério Público Federal (MPF), cujo intuito é averiguar uma estrutura de desvio de patrimônio e lavagem de dinheiro, em contratos da Petrobras.

Em 05 de agosto de 2016, a Operação Lava Jato já se encontra em sua trigésima quinta fase, acumulando distintas acusações de corrupção e de desvios de patrimônio público, com a indicação e detenção de antigos líderes da Petrobras, envolvendo diretores das mais respeitadas empreiteiras do país, abrangendo acusações e prisões, inclusive, de políticos que participavam dessa estrutura de desvios. De acordo com a Polícia Federal e com procuradores do Ministério Público Federal, o montante superfaturado nas refinarias, navios e outras atividades da Petrobras eram repassados para executivos, políticos e partidos.

Mediante esse cenário, esta pesquisa se propõe a desenvolver uma análise das demonstrações contábeis auditadas da empresa no ano de 2014, com o objetivo de verificar a situação contábil da empresa.

### **3.1 Análise Documental das Demonstrações Contábeis**

Os relatórios contábeis constituem-se um conjunto de demonstrações contábeis de uma entidade, sendo quatro aquelas consideradas como as principais, já que são exigidas pela atual legislação societária brasileira: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), o Fluxo de Caixa e a Mutação do Patrimônio. Neste estudo, será verificado o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultado e o Fluxo de Caixa, bem como as notas explicativas que são parte integrante das demonstrações contábeis e o parecer do auditor. Serão apurados, ainda, se foram utilizados os critérios para elaboração e divulgação definidos pela legislação, bem como pelas normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que regem as normas gerais da contabilidade.

#### **3.1.1 Balanço Patrimonial**

O Balanço Patrimonial é uma demonstração contábil que mostra a situação da empresa em referida data, atestando, da forma mais fiel, seus bens e suas obrigações, representando a posição patrimonial e financeira da empresa.

Conforme afirma Padoveze (2004, p. 33), “O nome Balanço vem da ideia de equilíbrio entre Ativo e Passivo. Assim o Ativo compreende os bens de direitos, e o Passivo compreende as obrigações e o Patrimônio Líquido”.

O ativo da empresa traz demonstrados os recursos controlados por ela, seus bens e os direitos que possui.

Para que os ativos sejam caracterizados como circulantes, devem ser realizados, mantidos para venda, negociação ou consumo dentro dos 12 meses seguintes à data do balanço, ou ser um ativo em dinheiro ou equivalente, cuja utilização não está restrita.

A respeito disso, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) (2011, p. 20) explica:

66. O ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- a) Espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- b) Está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- c) Espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou
- d) É caixa ou equivalente de caixa (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa), a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

Os ativos não circulantes devem apresentar um desdobramento, seguindo a Lei 11.941/2009, que separa o não circulante em Ativo Realizável em Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

O quadro seguinte contém a parte do ativo do Balanço Patrimonial da Petrobras.

Quadro 10: Balanço Patrimonial Ativo

Ativo	Nota	Consolidado		Controladora	
		2014	2013	2014	2013
<b>Circulante</b>					
Caixa e equivalentes de caixa	7	44.239	37.172	5.325	7.917
Títulos e valores mobiliários	7	24.763	9.101	15.241	22.752
Contas a receber, líquidas	8	21.167	22.652	17.783	16.301
Estoques	9	30.457	33.324	24.461	27.476
Imposto de renda e contribuição social	21.1	2.823	2.484	1.297	1.468
Impostos e contribuições	21.1	7.300	9.162	5.609	7.813
Adiantamento a fornecedores		1.123	1.600	923	1.407
Outros ativos circulantes		3.138	2.218	1.965	1.565
		135.010	117.713	72.604	86.699
Ativos classificados como mantidos para venda	10.2	13	5.638	10	781
		135.023	123.351	72.614	87.480
<b>Não circulante</b>					
<b>Realizável a longo prazo</b>					
Contas a receber, líquidas	8	14.441	10.616	10.671	4.453
Títulos e valores mobiliários	7	290	307	249	257
Depósitos judiciais	30.1	7.124	5.866	5.927	4.826
Imposto de renda e contribuição social	21.2	2.673	2.647		
Impostos e contribuições	21.1	10.645	12.603	8.943	10.899
Adiantamento a fornecedores		6.398	7.566	1.056	2.172
Outros ativos realizáveis a longo prazo		8.533	4.395	8.206	3.723
		50.104	44.000	35.052	26.330
<b>Investimentos</b>	11	15.282	15.615	82.481	83.497
<b>Imobilizado</b>	12	580.990	533.880	437.150	402.567
<b>Intangível</b>	13	11.976	36.121	9.108	33.289
Diferido		-	-	-	10
		658.352	629.616	563.791	545.693

Fonte: Petrobrás (2015, p. 5), adaptado pelo autor.

O passivo da empresa representa as fontes de recursos e reivindicações de terceiros, contra os ativos da empresa para sua liquidação. Além disso, é separado por três grupos: passivo circulante, passivo não circulante e patrimônio líquido.

O passivo circulante e não circulante são passivos que necessitam de exigibilidade de recursos para sua quitação. Já o patrimônio líquido não requer exigibilidade de recursos, posto que as pessoas que realizaram os investimentos na empresa compreendem os riscos. O passivo da empresa pode ser classificado como passivo circulante quando existir a obrigação de desembolso no período de 12 meses.

Mais uma vez, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) (2011, p. 20) se expressa quanto ao tema:

69. O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- a) Espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
- b) Está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- c) Deve ser liquidado no período de até doze meses após a data do balanço; ou
- d) A entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço. Os termos de um passivo que podem, à opção da contraparte, resultar na sua liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais não devem afetar a sua classificação.

Todos os outros passivos devem ser classificados como não circulantes.

De outra feita, os passivos não circulantes são caracterizados quando os desembolsos irão ocorrer num prazo superior a 12 meses. Na hipótese de parcelamento superior a 12 meses, os pagamentos que ocorrem no prazo de 12 meses devem ser circulantes, enquanto o restante é contabilizado como passivos não circulantes.

O próximo quadro registra a parte do Passivo do Balanço Patrimonial da Petrobras.

Quadro 11: Balanço Patrimonial Passivo

Passivo	Nota	Consolidado		Controladora	
		2014	2013	2014	2013
<b>Circulante</b>					
Fornecedores	16	25.924	27.922	26.575	25.961
Financiamentos	17	31.523	18.744	48.594	46.627
Arrendamentos mercantis financeiros	18	42	38	1.609	1.784
Imposto de renda e contribuição social	21.1	657	659		–
Impostos e contribuições	21.1	10.796	10.938	9.507	9.734
Dividendos propostos	23.5	–	9.301	–	9.301

Salários, férias, encargos e participações		5.489	4.806	4.695	4.127
Planos de pensão e saúde	22	2.115	1.912	2.026	1.820
Outras contas e despesas a pagar		6.113	5.691	2.727	2.695
		82.659	80.011	95.733	102.049
Passivos associados a ativos classificados como mantidos para venda	10.2	-	2.514	-	-
		82.659	82.525	95.733	102.049
<b>Não Circulante</b>					
Financiamentos	17	319.322	248.867	151.399	105.737
Arrendamentos mercantis	18	148	171	4.293	5.959
Imposto de renda e contribuição social diferidos	21.2	8.052	23.206	9.062	24.259
Planos de pensão e saúde	22	43.803	27.541	41.108	26.077
Provisão para processos judiciais	30.1	4.091	2.918	3.338	2.280
Provisão para desmantelamento de áreas	20	21.958	16.709	20.630	15.320
Outras contas e despesas a pagar		2.620	1.696	1.994	3.352
		399.994	321.108	231.824	182.984
		482.653	403.633	327.557	285.033
<b>Patrimônio líquido</b>					
Capital social realizado	23.1	205.432	205.411	205.432	205.411
Transações de capital		(646)	737	(430)	1.048
Reservas de lucros		127.438	149.036	127.222	148.925
Outros resultados		(23.376)	(7.244)	(23.376)	(7.244)
		308.848	347.940	308.848	348.140
Participação dos acionistas		1.874	1.394	-	-
		310.722	349.334	308.848	348.140

Fonte: Petrobrás (2015, p. 5), adaptado pelo autor.

### 3.1.2 Demonstração do Resultado do Exercício

As Demonstrações do Resultado do Exercício buscam evidenciar, de forma vertical e resumida, o cômputo do resultado das operações da empresa. Nas palavras de Gracio, Oliveira e Dionisio (2015, p. 62):

A DRE (demonstração do resultado do exercício), portanto, é uma demonstração contábil que evidenciará o resultado econômico, isto é, o LUCRO ou o PREJUÍZO apurado pela empresa no desenvolvimento das suas atividades durante um determinado período, que geralmente é igual há um ano.

A estrutura da DRE é regida pelo CPC 26 (R1) (2011, p. 22):

80. A entidade sem capital representado por ações, tal como uma sociedade de responsabilidade limitada ou um truste, deve divulgar informação equivalente à exigida no item 79(a), mostrando as alterações durante o período em cada categoria de participação no patrimônio líquido e os direitos, preferências e restrições associados a cada categoria de instrumento

patrimonial.

80A. Se a entidade tiver reclassificado

(a) Um instrumento financeiro com opção de venda classificado como instrumento patrimonial, ou

(b) Um instrumento que impõe à entidade a obrigação de entregar à contraparte um valor *pro rata* dos seus ativos líquidos (patrimônio líquido) somente na liquidação da entidade e é classificado como instrumento patrimonial

entre os passivos financeiros e o patrimônio líquido, ela deve divulgar o montante reclassificado para dentro e para fora de cada categoria (passivos financeiros ou patrimônio líquido), e o momento e o motivo dessa reclassificação. A demonstração do resultado e outros resultados abrangentes (demonstração do resultado abrangente) devem apresentar, além das seções da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes:

(a) o total do resultado (do período);

(b) total de outros resultados abrangentes;

(c) resultado abrangente do período, sendo o total do resultado e de outros resultados abrangentes.

Se a entidade apresenta a demonstração do resultado separada da demonstração do resultado abrangente), ela não deve apresentar a demonstração do resultado incluída na demonstração do resultado abrangente.

82. Além dos itens requeridos em outros Pronunciamentos do CPC, a demonstração do resultado do período deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também as determinações legais:

(a) Receitas;

(aa) ganhos e perdas decorrentes de baixa de ativos financeiros mensurados pelo custo amortizado;

(b) Custos de financiamento;

(c) Parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método da equivalência patrimonial;

(d) Tributos sobre o lucro;

(ea) um único valor para o total de operações descontinuadas (ver Pronunciamento Técnico CPC 31);

(e) Em atendimento à legislação societária brasileira vigente na data da emissão deste Pronunciamento, a demonstração do resultado deve incluir ainda as seguintes rubricas:

(i) Custo dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos;

(ii) Lucro bruto;

(iii) Despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;

(iv) Resultado antes das receitas e despesas financeiras;

(v) Resultado antes dos tributos sobre o lucro;

(vi) Resultado líquido do período.

A empresa analisada demonstra, em sua DRE (Quadro 12), na nota 3, a baixa de gasto capitalizado indevidamente, fruto da operação de investigação da Polícia Federal Brasileira e do Ministério Público Federal na “Lava Jato”; o valor contabilizado representa

3% do total dos contratos que a empresa tem assinado com as organizações envolvidas no escândalo, no período de 2004 a abril de 2012.

Quadro 12: Demonstração de Resultado 31 de dezembro de 2014 e 2013

	Nota	Consolidado		Controladora	
		2014	2013	2014	2013
Receita de vendas	24	337.260	304.890	269.568	237.405
Custo dos produtos e serviços Vendidos		(256.823)	(234.995)	(208.174)	(187.124)
Lucro bruto		80.437	69.895	61.394	50.281
Receitas e Despesas					
Vendas		(15.974)	(10.601)	(17.430)	(12.964)
Gerais e Administrativas		(11.223)	(10.601)	(7.983)	(7.481)
Custos exploratórios para extração de petróleo e gás	15	(7.135)	(6.445)	(6.720)	(6.056)
Custos com pesquisa e desenvolvimento tecnológico		(2.589)	(2.428)	(2.562)	(2.389)
Tributárias		(1.801)	(1.721)	(1.045)	(949)
Reversão/perda no valor de recuperação de ativos - Impairment	14	(44.636)	(1.238)	(34.814)	58
Baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente	3	(6.194)	-	(4.788)	-
Outras despesas, líquidas	25	<u>(12.207)</u>	<u>(2.347)</u>	<u>(15.436)</u>	<u>(6.794)</u>
		<u>(101.759)</u>	<u>(35.531)</u>	<u>(90.778)</u>	<u>(36.575)</u>
Lucro (prejuízo) antes do resultado financeiro, participações e impostos		(21.322)	34.364	(29.384)	13.706
Resultado financeiro líquido	27	(3.900)	(6.202)	(3.737)	(2.071)
Receitas financeiras		4.634	3.911	3.312	3.778
Despesas financeiras		(9.255)	(5.795)	(5.804)	(2.856)
Variações monetárias e cambiais Líquidas		721	(4.318)	(1.245)	(2.993)
Resultado de participações em investimentos	11.3	451	1.095	3.730	14.094
Participação nos lucros ou resultados	22.7	(1.045)	(1.102)	(856)	(908)
Lucro (prejuízo) antes dos impostos		(25.816)	28.155	(30.247)	24.821
Imposto de renda e contribuição social	21.3	3.892	(5.148)	8.555	(1.413)
Lucro líquido (prejuízo)		(21.924)	23.007	(21.692)	23.408
Atribuível aos: Acionistas da Petrobrás					
Acionistas não controladores		<u>(337)</u>	<u>(563)</u>	-	-
		(21.924)	23.007	(21.692)	23.408
Lucro (prejuízo) básico e diluído por ação (em R\$)	23.6	(1,65)	1,81	(1,66)	1,79

Fonte: Petrobrás (2015, p. 6), adaptado pelo autor.

### 3.1.3 Demonstração dos Fluxos de Caixa

A Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) indica quais foram as saídas e entradas de dinheiro no caixa durante o período e o resultado desse fluxo. Ela permite distinguir o fluxo de caixa operacional, de investimento e de financiamento, conciliando como variações de

caixa negociáveis durante o período; a DFC é uma demonstração dinâmica e é divulgada junto com as demais demonstrações contábeis.

Sua apresentação passou a ser obrigatória para todas as sociedades de capital aberto ou com patrimônio líquido superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), por força da Lei 11.638/2007, que vigora desde 01/01/2008.

O Quadro 13 contém o Fluxo de Caixa divulgado pela empresa Petrobras.

Quadro 13: fluxo de caixa Petrobras 2013-2014

	Consolidado		Controladora	
	2014	2013	2014	2013
<b>Fluxos de caixa das atividades operacionais</b>				
Lucro líquido (prejuízo) atribuível aos acionistas da Petrobras	(21.587)	23.570	(21.692)	23.408
Ajustes para:				
Resultado dos acionistas não controladores	(337)	(563)	–	–
Despesa atuarial de planos de pensão e saúde	4.773	5.515	4.225	5.046
Resultado de participações em investimentos	(451)	(1.095)	(3.730)	(14.094)
Depreciação, depleção e amortização	30.677	28.467	22.518	21.474
Perda na recuperação de ativos – Impairment	44.636	1.238	34.814	(58)
Ajuste a valor de mercado dos estoques	2.461	1.269	493	382
Perdas em créditos de liquidação duvidosa	5.555	157	4.401	60
Baixa de poços secos	5.048	4.169	4.828	4.040
Baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente	6.194	–	4.788	–
Resultado com alienações/baixas de ativos, áreas devolvidas e projetos cancelados	743	(3.835)	4.282	(89)
Variações cambiais, monetárias e encargos financeiros sobre financiamentos e outras	8.461	7.027	6.254	4.231
Imposto de renda e contribuição social diferidos, líquidos	(8.025)	323	(8.555)	1.413
Redução (aumento) de ativos				
Contas a receber	(5.929)	(2.693)	(5.712)	(3.797)
Estoques	1.378	(4.601)	2.542	(2.989)
Outros ativos	(6.466)	(631)	(7.582)	(1.163)
Aumento (redução) de passivos				
Fornecedores	(2.982)	2.516	856	(2.252)
Impostos, taxas e contribuições	(3.171)	(3.000)	(2.513)	(2.489)
Planos de pensão e de saúde	(1.967)	(1.724)	(1.867)	(1.580)
Outros passivos	3.230	101	2.618	325
Recursos líquidos gerados pelas atividades operacionais	62.241	56.210	40.968	31.868
<b>Atividades de investimentos</b>				
Aquisições de imobilizados e intangíveis	(81.909)	(97.925)	(60.873)	(70.470)
Adições (redução) em investimentos	(787)	(429)	685	(14.569)
Recebimentos pela venda de ativos	9.399	8.383	2.194	2.643
Resgate (investimentos) em títulos e valores mobiliários	(12.812)	12.981	9.139	2.125
Dividendos recebidos	901	316	3.506	2.978

Recursos líquidos gerados/(utilizados) nas atividades de investimentos	(85.208)	(76.674)	(45.349)	(77.293)
<b>Fluxo de caixa das atividades de financiamentos</b>				
Participação de acionistas não controladores	(250)	(137)	–	–
Captações	72.871	83.669	92.540	107.383
Amortizações de principal	(23.628)	(39.560)	(76.329)	(62.214)
Amortizações de juros	(14.109)	(10.933)	(5.687)	(3.444)
Dividendos pagos a acionistas	(8.735)	(5.776)	(8.735)	(5.776)
Recursos líquidos gerados pelas atividades de financiamentos	26.149	27.263	1.789	35.949
Efeito de variação cambial sobre caixa e equivalentes de caixa	3.885	2.745		
Aumento (redução) de caixa e equivalentes de caixa no exercício	7.067	9.544	(2.592)	(9.476)
Caixa e equivalentes de caixa no início do exercício	37.172	27.628	7.917	17.393
Caixa e equivalentes de caixa no fim do exercício	44.239	37.172	5.325	7.917

Fonte: Petrobrás (2015, p. 8), adaptado pelo autor.

### 3.2 Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido

O Comunicado 59 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) expõe a obrigatoriedade da divulga o da Demonstr o da Muta o do Patrimônio Líquido (DMPL) para as empresas de capital aberto. A DMPL   uma demonstra o bem completa e abrangente, que evidencia a movimenta o de todas as contas do patrimônio líquido durante o exercício social, incluso a forma o e utiliza o das reservas não derivadas do lucro.

No quadro seguinte, está a divulga o da DMPL da empresa Petrobras.

Quadro 14: Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Petrobras

	Outros resultados abrangentes						Reservas de Lucros						Total do patrimônio líquido atribuível aos acionistas da controladora	Ativo diferido	Participação dos acionistas não controladores	Total do patrimônio líquido consolidado
	Capital subscrito e integralizado	Transações de capital	Ajuste acumulado de conversão	Ganhos (perdas atuariais com planos de benefícios definidos)	Hedge de fluxo de caixa de exportação	Outros resultados abrangentes e custo atribuído	Legal	Estatutária	Incentivos fiscais	Retenção de Lucros	Lucros Acumulados					
Saldo em 1º de janeiro de 2013	205.392	939	2.078	(14.505)		50	15.354	3.476	1.412	114.739	(154)	328.781	(360)	2.354	330.775	
Aumento de capital com reservas	19					(12.377)			(19)			134.827	328.781	(360)	2.354	330.775
Realização de custo atribuído						(10)					10	-	-	-	-	
Mudança de participação em controladas		109									23.408	23.408	162	(563)	23.007	
Lucro líquido											23.408	23.408	162	(563)	23.007	
Outros resultados abrangentes			3.118	10.989	(8.376)	(588)						5.143	-	(15)	5.128	
Destinações:							1.170	1.027	21	11.745	(13.963)	-	-	-	-	
Apropriações do lucro líquido em reservas																
Dividendos											(9.301)	(9.301)	-	(144)	(9.445)	
Saldo em 31 de dezembro de 2013	205.411	1.048	5.196	(3.516)	(8.376)	(548)	16.524	4.503	1.414	126.484	-	348.140	(200)	1.394	349.334	
	205.411	1.048				(7.244)					148.925	348.140	(200)	1.394	349.334	
Aumento de capital com reservas	21								(21)			-	-	-	-	
Realização de custo atribuído						(10)					10	-	-	-	-	
Mudança de participação em controladas		(1.478)										(1.478)	95	1.043	(340)	
Lucro líquido (prejuízo)											(21.692)	(21.692)	105	(337)	(21.924)	
Outros resultados abrangentes			4.763	(11.029)	(9.225)	(631)						(16.122)	-	(42)	(16.164)	
Destinações:												-	-	-	-	
Absorção do prejuízo líquido em reservas										(21.682)	21.682	-	-	-	-	
Dividendos												-	-	(184)	(184)	
Saldo em 31 de dezembro de 2014	205.432	(430)	9.959	(14.545)	(17.601)	(1.189)	16.524	4.503	1.393	104.802	-	308.848	-	1.874	310.722	
	205.432	(430)				(23.376)					127.222	308.848	-	1.874	310.722	

Fonte: Petrobrás (2015, p. 9), adaptado pelo autor.

### 3.3 Cálculo e análise de índices

#### 3.3.1 Índices de Liquidez

##### 3.3.1.1 Liquidez Corrente

Liquidez Corrente = ativo circulante/passivo circulante

Consolidado

Comparação	2014	2013
Melhor	$135.023/82.659=1,633$	$123.651/82.525=1,498$

Controladora

Comparação	2014	2013
Pior	$72.614/95.733=0,758$	$87.480/102.049=0,857$

Resultado da Liquidez Corrente:

Maior que 1: Resultado que demonstra folga no disponível para uma possível liquidação das obrigações.

Se igual a 1: Os valores dos direitos e obrigações a curto prazo são equivalentes.

Se menor que 1: Não haveria disponibilidade suficiente para quitar as obrigações a curto prazo; caso fosse preciso, em outras palavras: quanto maior o índice, melhor a liquidez da empresa.

No balanço consolidado da empresa, o índice está maior que 1, demonstrando que a empresa tem liquidação para as obrigações e vem de uma melhora, se comparado com o período anterior. Já no balanço da controladora, ele vem de uma queda em comparação ao ano anterior, e o índice abaixo de 1 demonstra falta de disponibilidade para realizar a quitação de suas obrigações de curto prazo.

##### 3.3.1.2 Índice de Liquidez Seca

O índice de liquidez seca se assemelha muito com o índice de liquidez corrente, mas exclui do valor do estoque.

Índice de Liquidez Seca= ativo circulante-estoque/passivo circulante

Consolidado

Comparação	2014	2013
Melhor	$135.023-30.457/82.659=1,265$	$123.351-33.324/82.525= 1,090$

Controladora

Comparação	2014	2013
Pior	$72.614-24.461/95.733= 0,502$	$87.480-27.476/102.049=0,587$

Resultado da Liquidez Seca:

Maior que 1: Resultado que demonstra folga no disponível para uma possível liquidação das obrigações, sem a necessidade de venda dos estoques.

Se igual a 1: Os valores dos direitos e obrigações a curto prazo são equivalentes, sem a necessidade de venda dos estoques.

Se menor que 1: Não haveria disponibilidade suficientes para quitar as obrigações a curto prazo sem a venda dos estoques, caso fosse preciso.

Analisando o balanço do consolidado, houve uma melhora no índice de liquidez seca e, por ser maior do que 1, demonstra capacidade de realizar o pagamento das obrigações de curto prazo sem a necessidade de venda dos estoques. Já analisando o balanço da controladora, além da piora do índice, ele demonstra que é incapaz de honrar as obrigações de curto prazo sem realizar a venda dos estoques.

### 3.3.1.3 Índice de Liquidez Imediata

O índice de liquidez imediata leva em conta somente a disponibilidade de caixa, banco e aplicações financeiras, sendo, no balanço, descrito como caixa e equivalência de caixa.

Liquidez Imediata = Disponível / Passivo Circulante

Consolidado

Comparação	2014	2013
Melhor	$44.239/82.659=0,5352$	$37.172/82.525= 0,4504$

## Controladora

Comparação	2014	2013
Pior	$5.325/95.733= 0,0556$	$7.917/102.049=0,0776$

## Resultado da Liquidez Imediata:

Maior que 1: Resultado que demonstra folga no caixa e equivalência para uma possível liquidação das obrigações.

Se igual a 1: Os valores dos direitos e obrigações a curto prazo são equivalentes a caixa e suas equivalências.

Se menor que 1: Não haveria disponibilidade suficientes para quitar as obrigações a curto prazo somente com a utilização do caixa e suas equivalências.

Analisando o balanço do consolidado, houve uma melhora no índice de liquidez imediata, porém, sendo o índice menor que 1, não haveria a capacidade de realizar a quitação das obrigações do curto prazo com a utilização de caixa e equivalência de caixa. Analisando o balanço da controladora além da piora do índice, ele mostra que é incapaz de honrar as obrigações de curto prazo com o que está disponível no caixa e equivalência de caixa.

**3.3.1.4 Índice de Liquidez Geral**

O índice de liquidez geral leva em consideração a situação a longo prazo da empresa, incluindo no cálculo os direitos e as obrigações a longo prazo.

Liquidez Geral = (Ativo Circulante + Realizável a Longo Prazo) / (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante)

## Consolidado

Comparação	2014	2013
Pior	$135.023+50.104/82.659+399.994= 0,3836$	$123.351+44.000/80.011+321.108= 0,4146$

## Controladora

Comparação	2014	2013
Pior	$72.614+35.052/95.733+231.824= 0,3287$	$87.480+26.330/102.049+182.984= 0,3993$

Resultado da Liquidez Geral:

Maior que 1: Resultado que demonstra possível liquidação das obrigações, considerando o longo prazo.

Se igual a 1: Os valores dos direitos e obrigações são iguais considerando o longo prazo.

Se menor que 1: Não haveria disponibilidades suficientes para quitar as obrigações, considerando o longo prazo.

Analisando o balanço do consolidado, houve uma piora no índice de liquidez geral, e não haveria capacidade de realizar a quitação das obrigações do longo prazo. Analisando o balanço da controladora, ele demonstra que é incapaz de honrar as obrigações de longo prazo.

### 3.3.2 Índices de atividade

O índice de atividade mede a velocidade com que várias contas se tornam venda ou caixa.

#### 3.3.2.1 Giro de estoque

O giro de estoque visa a medir a liquidez do estoque de uma empresa.

Giro de estoque = custos das mercadorias vendidas/estoque

Consolidado

Comparação	2014	2013
Melhor	$256.823/30.457=8,432$	$234.995/33.324=7,051$

Controladora

Comparação	2014	2013
Melhor	$208.174/24.461=8,510$	$187.124/27.476=6,810$

Gitman (2010, p. 53) esclarece que o índice de giro de estoque apenas tem sentido se comparado com outra empresa do mesmo setor ou com o giro da mesma empresa no passado.

A empresa demonstra aumento de giro de estoque tanto na controladora como no consolidado.

### 3.3.2.2 Prazo médio de recebimento

O prazo médio de recebimento visa a medir quanto tempo a empresa leva para realizar o recebimento da venda da mercadoria.

Prazo médio de recebimento = contas a receber de clientes / valor médio das vendas (vendas anuais /365)

#### Consolidado

Comparação	2014	2013
Melhor	$35.608/(337.260/365) = 38,54$ dias	$33.268/(304.890/365) = 39,83$ dias

#### Controladora

Comparação	2014	2013
Pior	$28.454/(269.568/365) = 38,52$ dias	$20.754/(237.405/365) = 31,91$ dias

No balanço consolidado, a empresa teve uma redução do tempo de espera para o recebimento das mercadorias se comparado com o ano anterior, tendo o recebimento em torno de 38 dias. Já na controladora, houve um aumento do prazo de recebimento, saltando de 31,92 dias, no ano de 2013, para 38,52 dias, no ano de 2014.

### 3.3.2.3 Giro do ativo total

O giro do ativo total mostra a eficiência que a empresa detém para utilizar seus ativos para gerar vendas.

Giro do ativo = vendas / ativo total

#### Consolidado

Comparação	2014	2013
Melhor	$337.260/793.375 = 0,425$	$304.890/752.967 = 0,405$

#### Controladora

Comparação	2014	2013
Melhor	$269.568/636.405 = 0,424$	$237.405/633.173 = 0,375$

Essa demonstração evidencia que a empresa gira seu ativo 0,42 vez por ano; um aumento de 0,02 se comparado com ano de 2013 no balanço consolidado. Já na controladora, teve um desempenho maior, saltando de 0,37 para 0,42 giro de seu ativo por ano.

### 3.3.3 Índice de endividamento

#### 3.3.3.1 Índice de endividamento

Índice de endividamento geral mede a proporção do ativo usado pelos credores da empresa. Quanto maior o índice maior o capital de terceiros usados para gerar lucro. Para Gitman (2010, p. 57): “[...] quanto maior o índice maior o grau de endividamento e maior sua alavancagem financeira”.

$$\text{Índice de endividamento geral} = \text{passivo total} / \text{ativo total} * 100$$

Consolidado

Comparação	2014	2013
Aumento	482.653/793.375= 60,84%	403.633/752.967= 53,61%

Controladora

Comparação	2014	2013
Aumento	327.557/636.405= 51,47%	285.033/633.173= 45,02%

A empresa mostra aumento em seu endividamento, sendo que o consolidado saltou de 53,61% para 60,84% e, na controladora, de 45,02% para 51,47%.

#### 3.3.3.2 Índice composição de endividamento

Este índice tem o objetivo de demonstrar a política adotada para captação de recursos de terceiros. Pode-se identificar, por esse índice, se a empresa concentra seu endividamento a curto ou longo prazo.

$$\text{CE} = \text{Passivo Circulante} / \text{Passivo Circulante} + \text{Passivo Exigível a Longo Prazo} * 100$$

## Consolidado

Comparação	2014	2013
Diminuição	$82.659/482.653=17,13\%$	$80.525/403.633=19,95\%$

## Controladora

Comparação	2014	2013
Diminuição	$95.733/327.557=29,23\%$	$102.049/285.033=35,80\%$

Isso significa que a empresa vem diminuindo seu endividamento no curto prazo, realizando um aumento do seu endividamento de longo prazo.

### 3.3.4 Índices de rentabilidade

#### 3.3.4.1 Margem de lucro bruto

Em Gitman (2010, p. 58), considera-se margem de lucro a porcentagem de lucro de cada unidade vendida após descontar o valor do custo dos bens vendidos.

Margem de lucro bruto =  $\frac{\text{receita de vendas} - \text{custos das mercadorias vendidas}}{\text{receita de vendas}} \times 100$

## Consolidado

Comparação	2014	2013
Melhor	$\frac{337.260-256.823}{337.260} = 23,85\%$	$\frac{304.890-234.995}{304.890} = 22,92\%$

## Controladora

Comparação	2014	2013
Melhor	$\frac{269.568-208.174}{269.568} = 22,77\%$	$\frac{237.405-187.124}{237.405} = 21,18\%$

A empresa vem melhorando na gestão de custos; tanto na controladora como no consolidado, houve aumento da porcentagem da participação dos produtos para a contribuição do lucro operacional da empresa. No consolidado, aconteceu uma melhora de 0,93%. Já na controladora, o resultado foi ainda mais positivo, com uma melhora de 1,59%.

### 3.3.4.2 Margem de lucro operacional

Gitman (2010, p. 58) aprecia que a margem de lucro operacional mede a porcentagem de lucro de cada unidade de venda remanescente na empresa após a dedução de todos os custos e das despesas, exceto juros, imposto de renda e dividendos.

$$\text{Margem de lucro operacional} = \text{lucro operacional} / \text{receita de vendas}$$

Consolidado

Comparação	2014	2013
Piora	Prejuízo	34.364/304.890= 11,27%

Controladora

Comparação	2014	2013
Piora	Prejuízo	13.706/237.405= 5,77%

No exercício de 2014, a empresa apresenta um prejuízo; portanto, os cálculos não foram realizados.

### 3.3.4.3 Margem de Lucro Líquido

Recorrendo, novamente, a Gitman (2010, p. 59), a margem de lucro líquido avalia a porcentagem de lucro de cada unidade de venda remanescente após a dedução dos custos e das despesas, inclusive juros, imposto e dividendos.

Margem do lucro líquido = lucro disponível aos acionistas ordinários / receita de vendas.

Consolidado

Comparação	2014	2013
Piora	Prejuízo	23.007/304.890= 7,55%

Controladora

Comparação	2014	2013
Piora	Prejuízo	23.408/237.405= 9,86%

No exercício de 2014 a empresa apresenta um prejuízo; portanto, os cálculos igualmente não foram realizados.

### 3.4 Notas Explicativas

As Notas Explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis, que oferecem os esclarecimentos da situação patrimonial e do resultado da empresa, estando prevista no § 4º, do artigo 176, da Lei 6.404/1976: “[...] as demonstrações serão complementadas por Notas Explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício”.

Tais Notas objetivam revelar as informações necessárias para o esclarecimento, tanto de determinada conta, saldo ou transação, como de valores relativos aos resultados do exercício, ou para menção de fatos que podem alterar, futuramente, a situação patrimonial.

A empresa cuja obrigação é seguir a legislação da Lei das S/A deve descrever suas notas explicativas, de forma objetiva e esclarecedora, expressando informações relevantes, complementares e/ou suplementares; itens não suficientemente evidenciados ou não constantes nas demonstrações contábeis, a fim de esclarecer a quem lê (em poucas palavras) o que tem de relevante na parte demonstrada.

O § 5º do art. 176 da Lei das S/A menciona, sem esgotar o assunto, as bases gerais e as normas a serem incluídas nas demonstrações financeiras, as quais deverão:

- I - apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;
- II - divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;
- III - fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e
- IV - indicar:
  - a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
  - b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes;
  - c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações;
  - d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
  - e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
  - f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
  - g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
  - h) os ajustes de exercícios anteriores; e
  - i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

A Lei das S/A estabeleceu os casos que deverão ser mencionados em Notas Explicativas; no entanto, essa menção representa o conceito básico a ser seguido pelas empresas, podendo haver situações em que sejam necessárias Notas Explicativas adicionais, além das já previstas pela Lei das S/A.

A NBC T nº 6 (Da Divulgação das Demonstrações Contábeis) embasa a legislação, quanto ao que deve conter as notas explicativas das demonstrações contábeis elaboradas pelas empresas.

## 6.2 - Do Conteúdo das Notas Explicativas

### 6.2.1 - Disposições Gerais

6.2.1.1 - Esta norma trata das informações mínimas que devem constar das notas explicativas. Informações adicionais poderão ser requeridas em decorrência da legislação e outros dispositivos regulamentares específicos em função das características da Entidade.

### 6.2.2 - DEFINIÇÃO E CONTEÚDO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

6.2.2.1 – As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

6.2.2.2 - As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares e/ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis propriamente ditas.

6.2.2.3 - As notas explicativas incluem informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, bem como os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis e eventos subsequentes ao balanço.

### 6.2.3 - ASPECTOS A OBSERVAR NA ELABORAÇÃO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

6.2.3.1 - Os seguintes aspectos devem ser observados na elaboração das notas explicativas:

- a) as informações devem contemplar os fatores de integridade, autenticidade, precisão, sinceridade e relevância;
- b) os textos devem ser simples, objetivos, claros e concisos;
- c) os assuntos devem ser ordenados obedecendo à ordem observada nas demonstrações contábeis, tanto para os agrupamentos como para as contas que os compõem;
- d) os assuntos relacionados devem ser agrupados segundo seus atributos comuns;
- e) os dados devem permitir comparações com os de datas de períodos anteriores;
- f) as referências a leis, decretos, regulamentos, normas brasileiras de contabilidade e outros atos normativos devem ser fundamentadas e restritas aos casos em que tais citações contribuam para o entendimento do assunto tratado na nota explicativa.

A empresa foco deste estudo apresenta, em suas demonstrações contábeis, um total de 35 elementos aos quais as notas explicativas fazem esclarecimentos e complementos das informações divulgadas.

Algumas das suas notas explicativas contemplam o embasamento legal que foi utilizado para a tomada das decisões; já outras, somente ocorrem a título de esclarecimento ao leitor.

### **3.5 Parecer do Auditor**

O parecer apresentado pelo auditor independente é um parecer sem ressalva, contendo, em seu relatório, duas ênfases: uma sobre a base de preparação e outra quanto aos efeitos da Operação Lava Jato nas operações da companhia e na parte de ações judiciais. Ambas as ênfases não ressalvam ou modificam a opinião do auditor.

Contudo, o parecer do auditor descreve que, em sua opinião, as demonstrações contábeis estão adequadamente apresentadas em todos os aspectos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira da empresa Petrobras ano de 2014.

## ANÁLISES E DISCUSSÕES

O objetivo desta pesquisa é estudar como um processo de auditoria externa é realizado. Para tanto, recorreu-se como base para os estudos ora propostos a auditoria executada pela PricewaterhouseCoopers (PwC) sobre as demonstrações financeiras de uma empresa brasileira de grande porte, a Petrobras, no ano de 2014.

O método científico escolhido foi o dedutivo, em que se aplica a lógica sobre várias premissas e princípios considerados verdadeiros e indiscutíveis, formando uma cadeia de raciocínios e gerando conclusões.

Com o apoio teórico do primeiro capítulo, foram abordados os principais aspectos a respeito da auditoria contábil, abrangendo seus principais conceitos, a divisão e principais diferenças entre auditoria externa e interna; a origem da auditoria, seu início no Brasil, as normas relativas ao procedimento de auditoria, as normas relativas à pessoa do auditor e os tipos de pareceres.

O segundo capítulo salientou o conceito do controle interno, sua importância dentro das empresas, as principais características de um bom sistema, seus objetivos, como aplicar os conceitos de controle interno sobre sistemas eletrônicos de informações, as limitações presentes nos controles internos e qual sua importância para o auditor independente. Aqui, ressaltou-se que a qualidade dos controles internos em prática na empresa está diretamente ligada com a validade das informações presentes nas demonstrações contábeis; percebeu-se, também, a importância da avaliação do controle interno por parte do auditor independente, pois, amparado em sua avaliação, o auditor irá planejar seu trabalho, determinando a quantidade e profundidade dos procedimentos a serem realizados; quanto menor a eficácia do controle interno, maior será o trabalho do auditor na busca por evidências que comprovem a fidedignidade das demonstrações contábeis.

O terceiro capítulo conduziu uma breve apresentação da Petrobras, empresa foco desta pesquisa, bem como uma pequena descrição sobre os acontecimentos envolvendo a Operação Lava Jato, visto que seus episódios geraram reflexos nas demonstrações contábeis. Prosseguindo, foram apresentadas as demonstrações contábeis da Petrobras do ano de 2014: o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultado de Exercício, a Demonstração de Fluxo de Caixa e a Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido.

Sobre as demonstrações contábeis apresentadas, procedeu-se a um estudo, com base em índices específicos, com o objetivo de analisar a situação contábil da empresa, sendo os resultados os seguintes:

Quadro 15: Resultado dos cálculos dos índices

Índice	Balço	Situaço de 2014 em relaço a 2013	2014	2013
Liquidez Corrente	Consolidado	Melhor	1,633	1,498
	Controladora	Pior	0,758	0,857
Liquidez Seca	Consolidado	Melhor	1,265	1,090
	Controladora	Pior	0,502	0,587
Liquidez Imediata	Consolidado	Melhor	0,535	0,450
	Controladora	Pior	0,055	0,077
Liquidez Geral	Consolidado	Pior	0,383	0,414
	Controladora	Pior	0,328	0,399
Giro de Estoque	Consolidado	Melhor	8,432	7,051
	Controladora	Melhor	8,510	6,810
Mdio de Recebimento	Consolidado	Melhor	38,54 dias	39,83 dias
	Controladora	Pior	38,52 dias	31,91 dias
Giro do Ativo Total	Consolidado	Melhor	0,425	0,405
	Controladora	Melhor	0,424	0,375
Endividamento	Consolidado	Aumento	60,84%	53,61%
	Controladora	Aumento	51,47%	45,02%
Composioo do Endividamento	Consolidado	Diminuiço	17,13%	19,95%
	Controladora	Diminuiço	29,23%	35,80%
Margem de Lucro Bruto	Consolidado	Melhor	23,85%	22,92%
	Controladora	Melhor	22,77%	21,18%
Margem de Lucro Operacional	Consolidado	Pior	Prejuízo	11,27%
	Controladora	Pior	Prejuízo	5,77%
Margem de Lucro Lquido	Consolidado	Pior	Prejuízo	7,55%
	Controladora	Pior	Prejuízo	9,86%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando a liquidez do balanço, nota-se que, no consolidado da empresa, o índice de Liquidez Corrente está maior do que 1, demonstrando que a empresa tem liquidaço para as obrigaçoes e vem de uma melhora se comparado com o perodo anterior. Já no balanço da controladora, ele vem de uma queda do índice em comparativo ao ano anterior, e o índice está menor do que 1, o que demonstra a falta de disponibilidade para realizar a quitaço de suas obrigaçoes de curto prazo.

O índice de liquidez seca do balanço consolidado demonstra que houve uma melhora em 2014 e, por ser maior do que 1, demonstra que a empresa é capaz de realizar o pagamento das obrigaçoes de curto prazo, sem a necessidade de venda dos estoques. Já analisando o balanço da controladora, além da piora do índice, ele mostra que é incapaz de honrar as obrigaçoes de curto prazo sem realizar a venda dos estoques.

Analisando o balanço do consolidado, houve uma melhora no índice de liquidez imediata; porém, o índice continua menor do que 1. Portanto, a empresa não pode realizar a quitaço das obrigaçoes do curto prazo com a utilizaço de caixa e equivalentes de caixa. No

balanço da controladora, além da piora do índice, ele mostra que é incapaz de honrar as obrigações de curto prazo com o que está disponível no caixa e equivalência de caixa. Houve uma piora, também, no índice de liquidez geral e não haveria disponibilidades suficientes na empresa para a quitação das obrigações, considerando o longo prazo, tanto na análise do balanço consolidado quanto naquela do balanço da controladora.

Levando em conta todos os índices relativos à liquidez, conclui-se que a controladora, além de apresentar queda em relação ao ano anterior, não é capaz de quitar suas obrigações em 2014, e, no balanço consolidado, a empresa apresenta melhora em 2014 na maior parte dos índices de liquidez, apresentando queda apenas no Índice de liquidez geral, demonstrando que a empresa conseguiria quitar suas obrigações sem a venda dos estoques; porém, não quitaria as obrigações apenas com as disponibilidades.

A partir do estudo dos índices de atividade, nota-se um aumento no giro de estoque e no giro do ativo total, tanto na controladora como na demonstração consolidada, e uma leve diminuição no prazo de recebimento consolidado, demonstrando uma melhora dos índices de atividade em 2014; porém o prazo de recebimento da controladora aumentou de 31,91 dias, em 2013, para 38,52 dias, em 2014.

Analisando os índices de endividamento, percebe-se que a empresa aumentou seu endividamento: o consolidado saltou de 53,61%, em 2013, para 60,84%, em 2014, e, na controladora, de 45,02% para 51,47%; esse aumento de endividamento significa maior risco em suas atividades por estar usando capital de terceiros. Quanto à composição do endividamento, nota-se que a empresa está diminuindo a porcentagem de endividamento no curto prazo e aumentando o endividamento do longo prazo.

Na análise da rentabilidade, a margem de lucro bruto demonstra que a empresa vem melhorando sua gestão de custos. Tanto na controladora como no consolidado, houve aumento da porcentagem da participação dos produtos no lucro operacional da empresa, sendo que, no consolidado, teve uma melhora de 0,93% e, na controladora, o aumento foi de 1,59%. As margens de lucro operacional de 2014 não foram calculadas, pois a empresa apresentou prejuízo.

A empresa possui um total de 35 notas explicativas dentre elas as mais relevantes para análise são aquelas de número 3, 4.10, 5.1, 5.8, 14.1.2 e 35.

A nota explicativa número 3 diz respeito aos reflexos da Operação Lava Jato na companhia. Nela consta que a empresa realizou, no terceiro trimestre de 2014, uma baixa de 6,194 bilhões de reais de gastos capitalizados referentes a valores que ela teria pago adicionalmente na aquisição de ativos imobilizados em períodos anteriores, justificando que:

A Petrobras acredita que, de acordo com o IAS 16, os valores que foram pagos a mais em decorrência do referido esquema de pagamentos indevidos não deveriam ter sido incluídos no custo histórico do seu ativo imobilizado. Contudo, a Companhia não consegue identificar especificamente os valores de cada pagamento realizado no escopo dos contratos com as empreiteiras e fornecedores que possuem gastos adicionais ou os períodos em que tais pagamentos adicionais ocorreram. (PETROBRAS, 2015)

Pelas Notas (PETROBRAS, 2015), as fontes de informação da companhia, até então, eram os depoimentos completos de Paulo Roberto Costa e Pedro José Barusco Filho, ex-empregados da empresa, também de Alberto Youssef e Julio Guerin de Almeida Carmargo, intermediários no esquema de pagamentos indevidos, e, ainda, de Augusto Ribeiro Mendonça Neto, representante de uma empreiteira, além de partes do depoimento de Shinko Nakandakari, igualmente intermediário no esquema de pagamentos indevidos. Contudo, a empresa afirma que os depoimentos não são suficientes para determinar a quantidade e a data em que os pagamentos indevidos aconteceram; além disso, a Petrobras afirma que os valores dos pagamentos não podem ser identificados em sua contabilidade, pois foram praticados por empreiteiras e fornecedores.

Logo, a companhia desenvolveu uma metodologia de cálculo para estimar o valor a ser baixado em virtude do esquema de pagamentos indevidos, que consiste em:

- 1) Identificação da contraparte do contrato: foram listadas todas as companhias citadas como membros do cartel nos depoimentos tornados públicos e com base nessa informação, foram levantadas as empresas envolvidas e as entidades a elas relacionadas.
- 2) Identificação do período: foi concluído, com base nos depoimentos, que o período de atuação do esquema de pagamentos indevidos foi de 2004 a abril de 2012.
- 3) Identificação dos contratos: foram identificados todos os contratos assinados com as contrapartes mencionadas no passo (1) durante o período do passo (2), incluindo também os aditivos aos contratos originalmente assinados entre 2004 e abril de 2012. Em seguida, foram identificados os ativos imobilizados aos quais estes contratos se relacionam.
- 4) Identificação dos pagamentos: foi calculado o valor total dos contratos referidos no passo (3).
- 5) Aplicação de um percentual fixo sobre o valor total de contratos definido no passo (4): o percentual de 3%, indicado nos depoimentos, foi utilizado para estimar os gastos adicionais impostos sobre o montante total dos contratos identificados. (PETROBRAS, 2015)

Pela metodologia em questão, a companhia estimou a baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente no valor de 6,194 bilhões de reais.

A questão em torno desta Nota Explicativa é se o cálculo escolhido pela Petrobras seria a melhor maneira de mensurar este valor. Outra alternativa seria a contratação de empresas independentes especializadas neste tipo de avaliação para apurar o valor atual dos ativos, com isso, a diferença entre o valor contábil e o valor avaliado pela empresa independente seria o valor aproximado dos pagamentos indevidos. No entanto, na nota explicativa número 5.8.2, a Petrobras afirma que efetuou esse procedimento, contratando duas empresas de renome internacional, cujas identidades não foram citadas, para avaliar os ativos. Apesar da iniciativa, concluiu-se que os valores gerariam uma diferença entre o valor justo e o valor contábil que, segundo a própria Petrobras, seria “[...] significativamente superior a qualquer estimativa razoável do total de pagamentos indevidos descobertos no âmbito das investigações da Operação Lava Jato” (PETROBRAS, 2015).

A Petrobras concluiu que essa diferença faria com que o cálculo não fosse apropriado, pois o ajuste feito incluía elementos que não se relacionavam diretamente com os valores pagos indevidamente e os auditores independentes, por sua vez, consideraram que a escolha da Petrobras pela sua metodologia e pelo valor estimado de 6,194 bilhões de reais como baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente válido. Ainda assim, chamaram a atenção para a nota explicativa 3, em um parágrafo de ênfase, o que adverte que esse assunto, de acordo com o auditor, é fundamental para o entendimento das demonstrações contábeis.

Outra nota explicativa relevante é a de número 14, que diz respeito à perda no valor de recuperação de ativos – impairment, no valor de 44,636 bilhões de reais. Se comparado com o ano anterior (1,238 bilhões de reais), observa-se um aumento de 3605%. Nota-se, assim, que 30,976 bilhões de reais, ou seja, 69,4% do montante total de perdas, são oriundos da perda por desvalorização dos ativos da Comperj (21,833 bilhões de reais) e do 2º trem de refino da RNEST (9,143 bilhões de reais), ambos projetos que foram postergados por um longo período de tempo. Segundo a Petrobras, essas duas perdas ocorreram, principalmente, em função de:

- (i) problemas no planejamento dos projetos; (ii) utilização de taxa de desconto considerando a inclusão de um prêmio de risco específico para os projetos postergados; (iii) postergação da expectativa de entrada de caixa em função da postergação do projeto; e (iv) conjuntura atual de menor crescimento econômico. (PETROBRÁS, 2015)

Diante desses fatos, conclui-se que, além dos impactos negativos da descoberta do esquema de pagamentos indevidos e do mercado atual (com baixas expectativas de crescimento econômico), a empresa apresentou, em 2014, sérios problemas de gestão,

principalmente no que diz respeito ao planejamento destes projetos, visto que essa perda foi determinante para que o exercício de 2014 fechasse com prejuízo de 21,924 bilhões de reais. Saliente-se que problemas de tamanha relevância podem colocar em dúvida as decisões tomadas pela administração da empresa durante o exercício de 2014.

Outra informação importante é a de que dois membros do conselho de administração votaram contra a aprovação das demonstrações contábeis; são eles os conselheiros Mauro Gentile Rodrigues da Cunha e Silvio Sinedino Pinheiro, e um conselheiro, José Guimarães Monforte, se absteve de votar quanto à aprovação das demonstrações contábeis e votou contra o pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados (PETROBRAS, 2015, p. 122).

Sobre o controle interno, conclui-se, a partir da análise das notas explicativas e das demonstrações financeiras, que, assim como as decisões tomadas pela administração da empresa durante o exercício de 2014, o controle interno realizado neste mesmo período pode não ter atingido todos seus objetivos. As principais premissas a respeito desta análise são:

- gestão duvidosa da empresa no exercício de 2014, constatada pela falta de planejamento de projetos que geraram perdas de 30,976 bilhões de reais;
- realização, em resposta às questões reveladas nas investigações da Operação Lava Jato, de diversas medidas para aprimoramento da gestão de riscos, controles e da governança corporativa, incluindo estimulação de procedimentos, métodos, competências, instruções e, mesmo, o cargo de Diretor de Governança, Risco e Conformidade, mostrando que, até então, tal área precisava de melhorias.

Levando em consideração o parecer sem ressalvas emitido pelos auditores independentes, os mesmos obtiveram evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a opinião de que todas as informações constantes nas demonstrações contábeis da Petrobras foram apresentadas adequadamente nos aspectos relevantes e refletem a situação patrimonial e financeira da empresa. No parecer, constam duas ênfases: a primeira sobre a base de preparação das demonstrações contábeis individuais, no que diz respeito à manutenção do ativo diferido, por conta de uma diferença entre a IFRS e o CPC 43 (R1); e a segunda sobre os reflexos da Operação Lava Jato, que já foi anteriormente estudada. Além das ênfases, o parecer apresenta um parágrafo com outros assuntos, informando que as informações apresentadas na demonstração de valor adicionado são adequadas.

É importante ressaltar que o fato do esquema de pagamentos indevidos não ter sido descoberto pelo controle interno nem pelas auditorias realizadas anteriormente ocorreu porque o esquema era praticado por um conluio que envolvia funcionários da empresa, empreiteiras e fornecedores, tornando-o praticamente indetectável.

## CONCLUSÕES

A relevância desta pesquisa esteve focada na aplicação da auditoria externa independente, juntamente com o controle interno, em uma empresa de grande porte. A empresa escolhida foi a Petrobras, cujo balanço utilizado para análise foi alvo de denúncia e comprovação de uma enorme fraude. Assim, depois dos dados revisados e da análise do balanço de 2014, chegou-se a considerações extremamente significativas.

Infelizmente os desfalques nos ambientes das organizações têm ocorrido com frequência, invariavelmente ocasionando inúmeras perdas para as mesmas. A auditoria interna e a externa independente são essenciais para tentar minimizar e combater essas fraudes; a auditoria, por meio de seus procedimentos e trabalhos, em particular nas práticas de controle interno, é a base para impossibilitar os atos ilegais nas organizações. O controle interno é formado pela instituição no intuito de se resguardar de erros e fraudes, além de ser a base para o planejamento da auditoria, quando o auditor determina os riscos diante dos dados das demonstrações contábeis constantes nas informações recebidas; ação essa que, de sua parte, regularmente deve ser revisada e aprimorada.

Diante de todos os fatos e informações ora dispostos, conclui-se que o auditor, apesar do enorme desafio, por se tratar de uma empresa de capital aberto, de grande porte, envolvida em investigações de lavagem de dinheiro, cumpriu seus objetivos conforme os critérios para elaboração e divulgação definidos pela legislação que rege as normas da contabilidade e auditoria vigentes, conseguindo evidências suficientes, por meio dos procedimentos de auditoria, para emitir um parecer sem ressalva e atribuindo maior credibilidade ao balanço da Petrobras.

Apesar de muitos estudos, o tema não está esgotado; ao contrário, o conteúdo é extremamente abrangente e as investigações não terminaram ainda, o que pede atenção para a grande importância da integração de novos resultados. O objetivo final, desse modo, é que outros graduandos possam utilizar esta contribuição para a elaboração de novas pesquisas sobre o assunto.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- \_\_\_\_\_. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- \_\_\_\_\_. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- \_\_\_\_\_. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1992.
- BRASIL. **Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 02 out. 2016.
- CARVALHO, R. F. de. **Um Estudo sobre os Conceitos, Aplicações e Responsabilidades dos Controles Internos**. 2013. 128 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2003.
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC 1.457**, de 11 de dezembro de 2013. Altera a Resolução CFC 987/03, que dispõe sobre a obrigatoriedade do contrato de prestação de serviços contábeis e dá outras providências. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2013/001457](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001457)>. Acesso em: 29 mai. 2016.
- \_\_\_\_\_. **Resolução CFC 1.232**, de 04 de dezembro de 2009. Aprova a NBC TA 200 – Aprova a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1232.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1232.doc)>. Acesso em: 29 mai. 2016.
- \_\_\_\_\_. **Resolução CFC 1.231**, de 04 de dezembro de 2009. Aprova a NBC TA 200 – Aprova a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1231.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1231.doc)>. Acesso em: 29 mai. 2016.
- \_\_\_\_\_. **Resolução CFC 737/92**. Aprova a NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_737.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_737.doc)>. Acesso em: 02 out. 2016.

CMN – Conselho Monetário Nacional. **Resolução CMN 3.198**, de 27 de maio de 2004. Altera e consolida a regulamentação relativa à prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e para as câmaras e prestadores de serviços de compensação e de liquidação. Disponível em: <[http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/46402/Res\\_3198\\_v9\\_P.pdf](http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/46402/Res_3198_v9_P.pdf)>. Acesso em: 29 mai. 2016.

CNSP – Conselho Nacional de Seguros Privados. **Resolução CNSP 118**, de 22 de dezembro de 2004. Dispõe sobre a prestação de serviços de auditoria independente para as sociedades seguradoras, de capitalização e entidades abertas de previdência complementar e sobre a criação do Comitê de Auditoria. Disponível em: <<http://www.susep.gov.br/textos/resol118-04.pdf>>. Acesso em: 29 mai. 2016.

CVM – Comissão de Valores Mobiliários. **Instrução CVM Nº 308, de 14 de maio de 1999**. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/inst/inst308.html>>. Acesso em: 29 mai. 2016.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1)**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57>>. Acesso em: 29 mai. 2016.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DIONÍSIO, P. T.; GRACIO, F. M.; OLIVEIRA, J. **Auditoria Contábil No Terceiro Setor: A Importância Da Transparência**. Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis), Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípedes de Marília – UNIVEM, Marília, SP, 2015.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GITMAN, L. J. **Princípios de Administração Financeira**. 12. ed. São Paulo: Pearson, 2010.

GRUPO RENOVA. **Modelo de Nota Fiscal**. Disponível em: <<http://www.gruporenova.com.br/downloads.html>>. Acesso em: 18/10/2016.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **Companhias que precisam dos serviços com auditoria externa.** Disponível em: <[http://www.ibracon.com.br/downloads/pdf/empresas\\_obrigadas\\_auditoria.pdf](http://www.ibracon.com.br/downloads/pdf/empresas_obrigadas_auditoria.pdf)>. Acesso em: 29 mai. 2016.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna.** 2. ed. São Paulo, 1992.

KANITZ, C. S. **O parecer do auditor.** São Paulo: McGraw-Hill, 1979.

MAUTZ, R. K. **Princípios de auditoria.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

MORAIS, G.; MARTINS, I. **Auditoria interna: função e processo.** 2. ed. Lisboa: Áreas Editora, 2003.

OLIVEIRA, I. T. **Auditoria interna e externa – uma perspectiva de complementaridade.** Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10961/3286>>. Acesso em: 29 mai. 2016.

PADOVEZE, C. L. **Sistema de Informações Contábeis: Fundamentos e análise.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PETROBRÁS – Petróleo Brasileiro S.A. **Demonstrações contábeis em 31 de dezembro de 2014 e 2013.** Disponível em: <<http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/resultados-financeiros/holding>>. Acesso em: 20/12/2015.

PIERUCCI, A. **Roteiro de auditoria contábil.** São Paulo: McGraw-Hill, 1977.

SANTI, P. A. **Introdução à auditoria.** São Paulo: Atlas, 1989.

SME TOOLKIT. **Formulário de ordem de compra.** Disponível em: <[http://brasil.smetoolkit.org/brasil/pt\\_br/category/1119/Compras-e-Aquisi%C3%A7%C3%B5es](http://brasil.smetoolkit.org/brasil/pt_br/category/1119/Compras-e-Aquisi%C3%A7%C3%B5es)>. Acesso em: 18/10/2016.

\_\_\_\_\_. **Formulário de pedido de compra.** Disponível em: <[http://brasil.smetoolkit.org/brasil/pt\\_br/category/1119/Compras-e-Aquisi%C3%A7%C3%B5es](http://brasil.smetoolkit.org/brasil/pt_br/category/1119/Compras-e-Aquisi%C3%A7%C3%B5es)>. Acesso em: 18/10/2016.

\_\_\_\_\_. **Pedido de cotação.** Disponível em:  
<[http://brasil.smetoolkit.org/brasil/pt\\_br/category/1119/Compras-e-Aquisi%C3%A7%C3%B5es](http://brasil.smetoolkit.org/brasil/pt_br/category/1119/Compras-e-Aquisi%C3%A7%C3%B5es)>. Acesso em: 18/10/2016.

## ANEXOS

## ANEXO A – FORMULÁRIO DE PEDIDO DE COMPRA

**REQUISIÇÃO DE COMPRA**

<b>Nome da empresa</b>				<b>Nº de RC.</b> _____	
<b>REQUISIÇÃO DE COMPRA</b>				<b>Data:</b> _____	
<b>Departamento requisitante:</b> _____					
<b>Nº do item</b>	<b>Qtde.</b>	<b>Nº ref.</b>	<b>Descrição</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Preço/unidade</b>
<b>Despachar para:</b> _____				<b>Data de despacho exigido</b> _____	
<b>Fornecedores sugeridos:</b> _____ _____ _____				<b>Assinado por</b>  <b>Aprovado por</b>	

## ANEXO B – PEDIDO DE COTAÇÃO

**PEDIDO DE COTAÇÃO**

<b>Nome da empresa</b>				Nº PC _____	
<b>PEDIDO DE COTAÇÃO</b> ESTA NÃO É UMA ORDEM DE COMPRA				Data: _____	
<b>FAÇA A COTAÇÃO DOS SEGUINTEIS ITENS:</b>				Data de despacho: _____	
<b>Nº do item</b>	<b>QTDE</b> .	<b>Descrição</b>	<b>Custo unitário</b> o	<b>Descont</b> o	<b>Valor líquido</b>
<i>Valor total</i>					
<b>Data da cotação</b> _____	<b>Nome do fornecedor:</b> _____			<b>Cotação feita por:</b> _____	

## ANEXO C - FORMULÁRIO DE ORDEM DE COMPRA

**ORDEM DE COMPRA**

<b>Nome da empresa</b>			Nº OC _____
<b>ORDEM DE COMPRA</b>			<b>Data:</b> _____
<b>Fornecedor:</b> _____			<b>Nº da requisição</b>
			<b>Requisitado por:</b> _____
<b>Nº do item</b>	<b>Qtde.</b>	<b>Descrição</b>	<b>Preço</b>
<i>Total</i>			
<b>Despachar para:</b> _____			<b>Data de despacho</b>
<b>Instruções de envio:</b>			<b>Condições</b>
<b>Agente de compras:</b> _____			

## ANEXO D – MODELO DE NOTA FISCAL

EMITENTE      <b>LOGOTIPO</b>	NOTA FISCAL	Nº 000000	SAÍDA <input checked="" type="checkbox"/>	ENTRADA <input type="checkbox"/>
	NOME / RAZÃO SOCIAL			
	ENDEREÇO	BAIRRO/DISTRITO		
	MUNICÍPIO	UF	1ª VIA	
FONE / FAX	CEP	DESTINATÁRIO /		
NATUREZA DA OPERAÇÃO		CFOP	INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO	REMETENTE
Outra saída merc. ou prest. serv. nao especificado		5949	INSCRIÇÃO ESTADUAL	DATA LIMITE PARA EMISSÃO

DESTINATÁRIO REMETENTE

NOME / RAZÃO SOCIAL: RENOVA BENEF. RESIDUOS . INDUSTRIAIS LTDA			CNPJ / CNPF 56421191/0001-10	DATA DA EMISSÃO
ENDEREÇO AV. RENOVA, 420	BAIRRO / DISTRITO JD. FAZENDA RINCÃO	CEP 07400-0000	DATA DA SAÍDA / ENTRADA	
MUNICÍPIO ARUJÁ	FONE / FAX (11)4654-2740	UF SP	INSCRIÇÃO ESTADUAL 188014699114	HORA DA SAÍDA

FATURA

DADOS DO PRODUTO

CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	CLASSIFIC AÇÃO FISCAL	SITUAÇÃ O TRIBUTÁ RIA	UNIDA DE	QUANTIDA DE	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	ALÍQUOTA S		VALOR DO IPI
								ICM S	IPI	
	RESÍDUO DE NOME DO RESÍDUO CONF. CADRI	7204.00		TON		0,01				

CÁLCULO DO IMPOSTO

BASE DE CÁLCULO DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLCULO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	OUTRAS DESPESAS ASSESSÓRIAS	VALOR TOTAL DO IPI	VALOR TOTAL DA NOTA

TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS

NOME / RAZÃO SOCIAL		FRETE POR CONTA 1 EMITENTE <input type="checkbox"/> 2 DESTINATÁRIO	PLACA DO VEÍCULO	U F	CNPJ / CNPF
ENDEREÇO		MUNICÍPIO		U F	INSCRIÇÃO ESTADUAL
QUANTIDADE	ESPÉCIE	MARCA	NÚMERO	PESO BRUTO	PESO LÍQUIDO

DADOS ADICIONAIS

CLASSE 9 Nº DE RISCO: 90 ONU 3077 – SUBSTÂNCIAS QUE APRESENTAM RISCO AO MEIO AMBIENTE, SÓLIDAS, NE OU CLASSE 4 Nº DE RISCO: 90 ONU 3077 – SÓLIDO INFLAMÁVEL. ORGÂNICO, NE GRUPO DE EMBALAGFM III	RESERVADO AO FISCO	Nº DE CONTROLE DO FORMULÁRIO  000.000
O MATERIAL ESTÁ DEVIDAMENTE ACONDICIONADO PARA SUPORTAR OS RISCOS NORMAIS DE CARREGAMENTO, TRANSPORTE E DESCARREGAMENTO, CONFORME REGULAMENTO EM VIGOR.		

DADOS DA AIDF E DO IMPRESSOR

RECEBEMOS DE (RAZÃO SOCIAL DO EMITENTE) OS PRODUTOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO		NOTA FISCAL Nº 000.000
DATA DO RECEBIMENTO	IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR	

**ANEXO E – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA PETROBRAS**