



A RELEVÂNCIA DAS CARTAS DE CIRCULARIZAÇÃO NA FORMAÇÃO DO RELATÓRIO DE OPINIÃO DO AUDITOR EXTERNO

THE RELEVANCE OF CIRCULAR LETTERS IN FORMING THE OPINION OF THE EXTERNAL AUDITOR

Caroline Silva Souza Menche¹

Giovana Arcos Trevisan Gama²

RESUMO

Dentro de um trabalho de auditoria é necessário a execução de procedimentos que comprovem e dão veracidade aos dados analisados. Questiona-se a relevância das cartas de circularização na formação do relatório de opinião do auditor externo devido as cartas serem um procedimento de auditoria pertinente nesse trabalho. Deste modo, este artigo tem como objetivo geral analisar a importância das cartas de circularização em auditoria externa, ou seja, o quanto ela contribui analisando seu potencial impacto dentro dessa profissão. O objetivo foi atingido com base na revisão bibliográfica e entrevista com cinco profissionais de auditoria externa, cujo resultado revelou que, a obtenção de respostas ou não pelas cartas de circularização, dependendo da relevância da informação, tem efeito significativo na elaboração do relatório de opinião do auditor externo.

PALAVRAS-CHAVE: Auditoria; Cartas de circularização; Relevância.

ABSTRACT

Within an audit work it is necessary to execute procedures that prove and give veracity to the analyzed data. The relevance of circularization letters in the formation of the opinion of the external auditor is questioned because the letters are a relevant audit procedure in

¹ Bacharel em Ciências Contábeis, UNITOLEDO,

² Bacharel em Ciências Contábeis, UNITOLEDO,



this work. Thus, this article has as general objective to analyze the importance of circularization letters in external audit, that is, how much it contributes by analyzing its potential impact within that profession. The objective was reached based on a bibliographical review and interview with five external audit professionals, whose results revealed that, whether or not responses to circularization letters, depending on the relevance of the information, have a significant effect on the drafting of the opinion report of the external auditor.

KEY-WORDS: *Audit; Letters of circularization; Relevance.*

1 INTRODUÇÃO

Empresas de pequeno e grande porte possuem suas formas de contabilizar os fatos ocorridos nas mesmas, para assim, administrar suas transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis com o intuito de manter uma organização.

Com esta finalidade de manter organizada a administração das ocorrências, a cada final de um período, determinado pelos administradores da organização, podendo ser trimestral, semestral e ou anual, as empresas buscam pelo serviço complementar do auditor externo.

O auditor externo é um profissional contábil que possui competência legal para exercer função de averiguar e detectar falhas nos sistemas de controle e no plano de organização, para minimizar as não conformidades e atuar de forma preventiva e apresentar sugestões para eventuais desvios.

Em um processo de auditoria externa, ao analisar os fatos ocorridos em determinada organização onde há divergências ou dúvidas de resultados, o auditor recorre às cartas de circularização como meio de buscar a veracidade das informações para poder assim julgar o evento ocorrido e elaborar a sua opinião de acordo com a situação da contabilização da organização.

Questiona-se a relevância das cartas de circularização na formação do relatório de opinião do auditor externo devido as cartas serem um procedimento de auditoria pertinente nesse trabalho.



O trabalho tem como objetivo geral analisar a importância das cartas de circularização em auditoria externa, ou seja, o quanto ela contribui analisando seu potencial impacto dentro dessa profissão.

Tem como objetivos específicos rever as Normas Brasileiras de Contabilidade do Profissional de Auditoria – NBC PA, destacar a finalidade da carta de circularização, identificar em que momento ela é aplicada no processo de auditoria, apontar em qual (is) setor (es) pode ser utilizada e enumerar as etapas de sua elaboração.

A metodologia utilizada neste trabalho é a revisão bibliográfica elaborada a partir de material já publicado, constituído de livros e pesquisa de campo realizada com cinco auditores externos.

O tema desse Trabalho de Conclusão de Curso foi escolhido com o intuito de se compreender a complexibilidade no ambiente da auditoria externa com a aplicação da carta de circularização, onde causa mudanças na vida socioeconômica, mostrando o quanto é relevante à resposta obtida pela confirmação de terceiros e o quanto isso interfere no futuro das organizações auditadas.

Com um olhar geral, espera-se que o estudo contribua para ampliar os conhecimentos na área de Ciências Contábeis e dar atenção a um assunto às vezes tratado como um detalhe, mas que merece uma atenção especial por ter uma grande importância em formular opinião de um auditor.

A ideia de se desenvolver o trabalho com este tema deu-se pelo fato de que as pesquisadoras têm interesse em se aprofundar nas pesquisas para aumentar os conhecimentos sobre auditoria externa e possivelmente seguir essa profissão.

2 AUDITORIA

Na compreensão de Attie (1998, p. 27), “A origem do termo “auditor” em português, muito embora perfeitamente representada pela origem latina (aquele que ouve, o ouvinte), na realidade provém da palavra inglesa *to audit* (examinar, ajustar, corrigir, certificar)”. Devido a Inglaterra ter iniciado as manifestações de investimentos e assim necessitar de verificação dos seus negócios.



A auditoria é uma técnica aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza azidnal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados (SÁ, 2007, p. 25).

O desenvolvimento psíquico do ser humano teve como consequência o impulso gerador de invenções materiais, organizações de comunidades e avanços tecnológicos. No final do século XVIII surge a indústria, milhões de camponeses e artesãos se transformam em trabalhadores “subordinados”, os tempos e os locais de trabalho passam a não depender mais da natureza, mas das regras empresariais e dos ritmos da máquina.

Os detentores do poder, ou, donos das indústrias tinham preocupação fundamental com aquilo que era produzido (produto) e o retorno daquilo que era vendido (bens), foi nesse cenário que a contabilidade começou a criar formas e um tempo depois a auditoria, que passou a fiscalizar todos os processos envolvidos na industrialização principalmente no que dizia respeito ao retorno econômico.

No exercício da contabilidade, dentro de uma organização surgiu a necessidade de se firmar os registros dos fatos ocorridos na mesma com o intuito de manter organizada a administração da ocorrência a cada final de um determinado período contábil, com isso, surgiram os profissionais com papel importante de suprir essa necessidade chamado Auditor.

De acordo com a concepção de Attie (1998, p. 27) “A contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para auxiliar e informar ao administrador, sendo ela formadora de uma especialização denominada auditoria, destinada a ser usada como uma ferramenta de confirmação da própria contabilidade”.

Segundo dados históricos a auditoria surgiu primeiramente na Inglaterra por volta do século XIV, ano de 1.314 onde o governo utilizava o exame periódico e sistemático das contas públicas, onde houve a criação do cargo de auditor do Tesouro.

A auditoria prática, no Brasil, teve seu início na área contábil principalmente a partir da Revolução Industrial no século XVIII, com o surgimento das indústrias e do capitalismo, sendo consolidada e conceituada na Inglaterra como um meio para garantir a estabilidade econômica e financeira das empresas que surgiram neste período.



De acordo com Attie (1998, p. 27) “Embora cronologicamente haja indícios da existência da profissão de auditor desde o século XVI, este é, em verdade, uma função nova que vem experimentando excepcional desenvolvimento com diferentes graus de especialização”.

Auditoria contábil é um ramo da contabilidade que tem por finalidade efetuar a confirmação dos registros contábeis através da análise de lançamentos, balanços, demonstrações e todo aquele que faz parte do controle do patrimônio administrado para, por fim, julgar se foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e as normas de contabilidade, e se os resultados correspondem à situação econômica financeira do período examinado.

O Instituto de Auditoria Interna do Brasil (AUDIBRA) que fala sobre a função da auditoria dentro das organizações, denominada como auditoria interna, descreve a auditoria interna como uma função de avaliação independente, criada dentro das organizações para avaliar suas atividades, como um serviço a essa mesma organização.

Conforme afirma Sá (2007, p. 21) “A auditoria contábil é uma tecnologia que se utiliza da revisão, da pesquisa, para fins de opinião e orientação sobre situações patrimoniais de empresa e instituições”.

A partir destes conceitos pode-se dizer que a Auditoria está relacionada à avaliação das atividades desenvolvidas nas organizações e o produto do trabalho buscando por uma análise coerente e objetiva a mudança ou aprimoramento de processos para obtenção de um resultado positivo e verificação de rotinas ineficientes.

O profissional auditor deve possuir competência legal como contador e conhecimentos em áreas correlatas aliados aos conhecimentos e normas e procedimentos de auditoria.

2.1 Tipos de auditoria

Há dois tipos de auditoria específicas para auxiliar as empresas a se manterem de acordo com as normas e os princípios contábeis, que são a auditoria interna e a auditoria externa, também chamada auditoria independente.



A auditoria interna é aquela que está inclusa no corpo da organização, tendo vínculo empregatício e independência limitada, onde o objetivo principal do profissional é examinar os controles internos e avaliação da eficiência e eficácia da gestão com a finalidade de prover a melhoria nos controles operacionais e na gestão de recursos, e tem a empresa como o principal usuário dessas informações.

Nas palavras de Sá (2007, p. 41) “Quando a verificação dos fatos é realizada por funcionário da própria empresa, constituindo um serviço, uma seção ou departamento, a intervenção ou censura denomina-se auditoria interna”.

Já na auditoria externa, o profissional é independente, possui apenas contrato de prestação de serviço e tem como objetivo examinar as demonstrações contábeis para assim efetuar um julgamento acerca disso, e tem como usuário a empresa e o público em geral.

“Quando a verificação dos fatos é levada a efeito por profissional liberal ou por associação de profissionais liberais e, portanto, elementos estranhos à empresa, a intervenção ou censura denomina-se auditoria externa ou independente”, explica Sá (2007, p. 41)

2.2 Princípios da auditoria

Dentro das Normas Brasileiras de Contabilidade do Profissional de Auditoria – NBC PA vigentes que regem a conduta ética do profissional auditor encontra-se os princípios básicos de auditoria, com a finalidade de instruir o profissional em suas ações de maneira que o faça de acordo com seus direitos e deveres, sendo obrigatório o seu cumprimento. São eles:

a) Integridade – É necessário que o auditor exerça seu trabalho com honestidade, diligência e responsabilidade.

b) Objetividade – Efetuar uma avaliação equilibrada e livre de influências que interfiram no seu julgamento de maneira que não haja conflito com os interesses da organização

c) Independência - Este princípio destaca-se por estar inserido na definição de auditoria, sendo a base para a imparcialidade na condução de uma auditoria e para a



objetividade das conclusões de um auditor. Os auditores têm que ser e se sentir livres de tendência e conflito de interesse.

d) Confidencialidade – O auditor mantém o sigilo exigido não divulgando informações sem a autorização apropriada, salvo em caso de obrigação legal ou profissional.

e) Competência profissional – O profissional está proibido de executar quaisquer atividades que não esteja apto para fazê-la. Devem acatar os limites de seu conhecimento e habilidades.

f) Zelo - É a aplicação de diligência e capacidade de julgamento na auditoria. Para um julgamento correto é preciso que os auditores conheçam as regras ou requisitos do sistema de gestão da qualidade e dos processos auditados e quem saibam avaliar de modo competente. Dentro dos cuidados profissionais esperados incluem-se a: - Apresentação pessoal condizente com o papel de um auditor; - Linguagem verbal e corporal adequada a cada situação; - Conduta compatível com o esperado de um profissional respeitado; - Incorporação dos atributos desejáveis para um auditor competente.

g) Comportamento ético - A ética de uma profissão depende dos deveres ou da “deontologia” – é a ciência que trata do que é devido, necessário conveniente ou obrigatório em certas circunstâncias, ou seja, ética é que cada profissional aplique aos casos reais que venham se apresentar no âmbito social ou pessoal.

3 AUDITORIA EXTERNA

O auditor externo é um profissional contábil que possui competência legal para exercer função de averiguar a detectar falhas nos sistemas de controle e no plano de organização, para minimizar as não conformidades, atuar de forma preventiva e apresentar sugestões para eventuais desvios.

De acordo com Attie (1998, p. 67) “O objetivo da auditoria independente é expressar opinião sobre a propriedade das demonstrações financeiras e se estas representam, efetivamente, a situação patrimonial e financeira e o resultado da empresa auditada”.



É indispensável ao auditor independente ser cético em relação ao trabalho em que se envolveu no momento de analisar as informações adquiridas de seu contratante, assim como para ao parecer do auditor interno e outras informações recebidas de especialistas.

Attie (1998, p. 33), também ressalta que “O auditor deve ser absolutamente independente e imparcial na interpretação de tudo que lhe for apresentado, atestando a cada dado um pronunciamento conclusivo”.

3.1 Técnicas de auditoria

Conforme a NBC T11, as Técnicas de Auditoria, também conhecidas por Procedimentos de Auditoria, são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

Antes de realizar o trabalho, o auditor deve elaborar um escopo onde planejará o passo a passo para a realização do trabalho, e através desse guia determinar os riscos a se sujeitar, calcular as horas necessárias para cumprir o seu objetivo, e saber se ele é capaz de exercer determinada função, pois são de sua responsabilidade todos os efeitos causados após o término de seu trabalho.

Para que tudo seja feito corretamente, o auditor deve seguir a NBC P1 que se refere às Normas Profissionais do Auditor Independente.

a) **Competência Técnico-Profissional:** o profissional contador, na função de auditor independente tem a obrigação de se manter atualizado em relação aos princípios, legislação, técnicas e conceitos necessários para efetuar seu trabalho. Baseado nisso, o auditor deve ter conhecimento das atividades da entidade contratante, para assim, com prudência, julgar sua competência para aceitar ou recusar assumir a responsabilidade de sua prestação de serviço.

b) **Independência:** como o próprio título diz, o auditor independente deve ser independente, ou seja, estar livre de qualquer fator, relação ou contato que possa assumir influência em sua opinião final. Caso haja algum impedimento desse modo, deve recusar o trabalho.



c) Responsabilidades do Auditor na Execução dos Trabalhos: a responsabilidade de um profissional na execução de seu trabalho é um fator essencial em qualquer área de atuação, para o Auditor não seria diferente. Ele deve exercer suas atividades com muito zelo e prudência, pois ao formular seu parecer, deve ter consciência do quão relevante isso pode ser.

d) Honorários: ao elaborar o escopo da execução do trabalho, o auditor deve determinar seus honorários onde constarão as atividades a serem executadas e o tempo necessário para cada uma delas, levando em consideração os objetivos a cumprir e a situação que a empresa e suas informações se encontram.

e) Guarda da Documentação: deve o auditor guardar as documentações por 5 anos contados a partir da emissão de seu relatório de opinião com a finalidade de estar disponível para fiscalização de seus trabalhos.

f) Sigilo: um dos fatores importantes do trabalho do auditor é manter o sigilo das informações obtidas acerca de determinada entidade. Dados vazados podem acarretar em problemas para a entidade em relação à imagem da empresa para os concorrentes, clientes, acionistas, e até mesmo para os próprios funcionários.

g) Responsabilidade pela Utilização do Trabalho do Auditor Interno: pela utilização dos trabalhos do auditor interno: não se altera as responsabilidades do auditor externo ao utilizar trabalhos de auditor interno. Por isso ele deve estar atento aos riscos da auditoria.

h) Exame de Competência Profissional: para o profissional contador poder exercer função de auditor e assinar seus trabalhos, é necessário que sua competência profissional seja avaliada e aprovada através de um exame aplicado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) denominado Cadastro Nacional de Auditores Independentes, o CNAI.

Posteriormente aos procedimentos preparatórios para a prestação dos serviços de auditoria, inicia-se a chamada avaliação dos controles internos. Entende-se por controles internos:

Todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio (FRANCO; MARRA, 2000, p. 261).



Neste momento o auditor busca tomar conhecimento do que está sendo exigido, para assim determinar a profundidade do trabalho, os setores atingidos, os testes necessários, aonde deve obter as informações de forma a determinar o momento de aplicação e evitar gastos desnecessários de tempo, erros, e entrar em assuntos que não são relevantes para a situação.

Em seguida, depois de ter ciência do assunto a ser tratado no trabalho, o auditor deve analisar os riscos eminentes avaliando o grau de segurança que suas fontes de informações proporcionam. O profissional deve pôr na balança se é viável, se tem competência e informações confiáveis para cumprir o mesmo, de forma que não atrapalhe seu julgamento final e que não o faça tecnicamente inadequado. No caso de aceitar o desafio, o passo seguinte é o planejamento da auditoria, onde envolvem a definição do objetivo, o planejamento do trabalho e a escolha das técnicas.

A definição do objetivo depende da informação que o contratante deseja obter no final de tudo, seja ela financeira, de cumprimento ou operacional.

Auditoria Financeira analisa se todas as operações financeiras da empresa foram feitas de maneira correta.

Auditoria de Cumprimento executa uma revisão dos dados, comprovação da fidelidade dos mesmos e avaliação dos controles e procedimentos.

Auditoria Operacional avalia o desempenho geral da organização com a finalidade de julgar se possui a capacidade esperada para atingir os objetivos da empresa.

O planejamento do trabalho ocorrerá em cima da definição do objetivo e da escolha das técnicas. No momento do planejamento será elaborado o plano de trabalho que prevê a conduta do auditor e projeta suas ações de forma eficiente e eficaz, sempre lembrando que é necessário um plano flexível, para estar preparado para divergências no caminho.

A escolha das técnicas é essencial para o andamento do trabalho, pois através deles o auditor conseguirá verificar a existência dos dados, analisar suas procedências, conferir se foi corretamente contabilizado para, a partir desse ponto, efetuar suas correções. Esses procedimentos funcionam com um método de investigação que ao concluir os mesmos, o auditor possa emitir o seu relatório de opinião.



Existem diversos métodos utilizados para verificar a veracidade dos dados, e um dos mais importantes e confiáveis é o método de Confirmação Externa, ou Carta de Circularização.

4 CARTA DE CIRCULARIZAÇÃO

Pode-se afirmar que Carta de Circularização, ou também chamada Confirmação Externa, é o documento por meio do qual a equipe de auditoria faz contato com terceiros (ex.: clientes, fornecedores e bancos), desde que sejam fontes de informações externas à entidade, para averiguação e para que confirmem a ocorrência de fatos contábeis ou seus respectivos saldos registrados para obterem todos os valores sujeitos a uma confirmação. Junto a esta informação, tem em vista a verificação ligado a fontes externas ao auditado, da veracidade das informações obtidas internamente. Uma das técnicas, consiste na circularização das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da origem dos dados.

“A informação obtida de fonte externa oferece ao auditor maior grau de confiança do que a verificação efetuada na própria empresa”. De acordo com essa afirmação de Franco e Marra (1991, p. 293), fica clara a principal importância das cartas de confirmação externa, por envolver terceiros que independem da empresa auditada e registros oficiais. Ou seja, a confiabilidade das informações prestadas pelas cartas de circularização torna-se ainda maior vinda de terceiros que não fazem parte do quadro da empresa auditada. O processo de confirmação externa se inicia quando o auditor deseja contestar a veracidade de um lançamento registrado na empresa.

Os procedimentos de confirmação externa podem ser eficazes na detecção de fraudes quando devidamente usados. Porém, o seu usuário deve estar sempre atento com a forma em que ele é conduzido, a natureza da informação recebida, e as características do respondente.

Para realização desses procedimentos, o auditor deve reunir evidências de auditoria obtidas com respostas de indagações enviadas formal e diretamente a terceiros, questionando a ocorrência de determinada transação e a confirmação dos dados da mesma. A resposta deve vir em forma de documentos originais para obter efeito mais confiável e é



extremamente importante que esses procedimentos sejam feitos pelo próprio auditor para assim evitar qualquer risco de interferência ou influência no resultado.

Alguns cuidados auxiliam na asseguuração da eficácia da técnica de circularização como segue:

a) Emissão de formulários para efetuar os pedidos de confirmação sobre os saldos que julgar necessário. A entidade contratante prepara as cartas com esse pedido, assina e as enviam ao auditor, para ele aprovar, e investigar a fonte externa e a formulação do pedido.

b) Essa carta é envelopada, endereçada, com remetente e destinatário, para que não haja nenhum desvio e enviada ao correio pelo próprio auditor.

c) O pedido é anexado com o endereço do auditor para que as respostas retornem ao escritório e não a empresa auditada.

d) A resposta recebida deve ser comparada ao dado contabilizado pela entidade cliente.

e) Por falta de resposta, o pedido pode ser reenviado. Caso insista em não responder o auditor pode se encaminhar a fonte externa.

Há dois tipos de Carta de Circularização, a positiva, em que o auditor solicita que o terceiro se manifeste configurando-se como evidência. Dentro da carta positiva há duas subdivisões, a denominada em branco, quando se pede o valor sem os defini-los, e em preto quando passa os valores apenas para serem confirmados. Já a carta negativa, se a fonte não der um retorno, é considerada como concordância em relação às informações questionadas.

O corpo da carta varia de acordo com o setor analisado, os dados questionados, e a quem ela se dirige. As cartas mais comuns são as direcionadas a bancos (Figura 1), fornecedores (Figura 2) e clientes (Figura 3).



PAPEL TIMBRADO DO CLIENTE

Local e data:

Ao

Banco

Agência / Endereço:

Prezados Senhores,

Nossos auditores independentes, (NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA – endereço para correspondência), estão atualmente procedendo a uma revisão de nossos livros.

Em vista disso, solicitamos a V.Sas., a gentileza de fornecer aos referidos auditores, para efeito de simples conferência, cópia do extrato bancário de nossa(s) conta(s) corrente(s) n.º(s) (relacionar) para o período de (informar o período).

Antecipadamente gratos, subscrevemo-nos

Atenciosamente,

Assinatura do Cliente:

Figura 1 – Circularização para Bancos

Fonte: Portal da Contabilidade (2017, p. 1)

(PAPEL TIMBRADO DO CLIENTE)

Local e data:

Ilmos. Srs.

(Credor (Fornecedor/outro)

Endereço:

Prezados Senhores,

Nossos auditores independentes, (NOME DA EMPRESA DE AUDITORIA, endereço para correspondência), estão atualmente procedendo a uma revisão de nossos livros.

Para fins de confirmação, pedimos a V.Sas. a fineza de enviar aos ditos auditores uma relação detalhada das importâncias correspondentes ao total de seu crédito em nossa empresa na data de (data base do exame).

Lembramos que a colaboração de V.Sas. é necessária para o bom desempenho dos trabalhos da revisão citada.

Atenciosamente,

Assinatura do cliente:

Figura 2 – Circularização para Fornecedores

Fonte: Portal da Contabilidade (2017, p. 1)

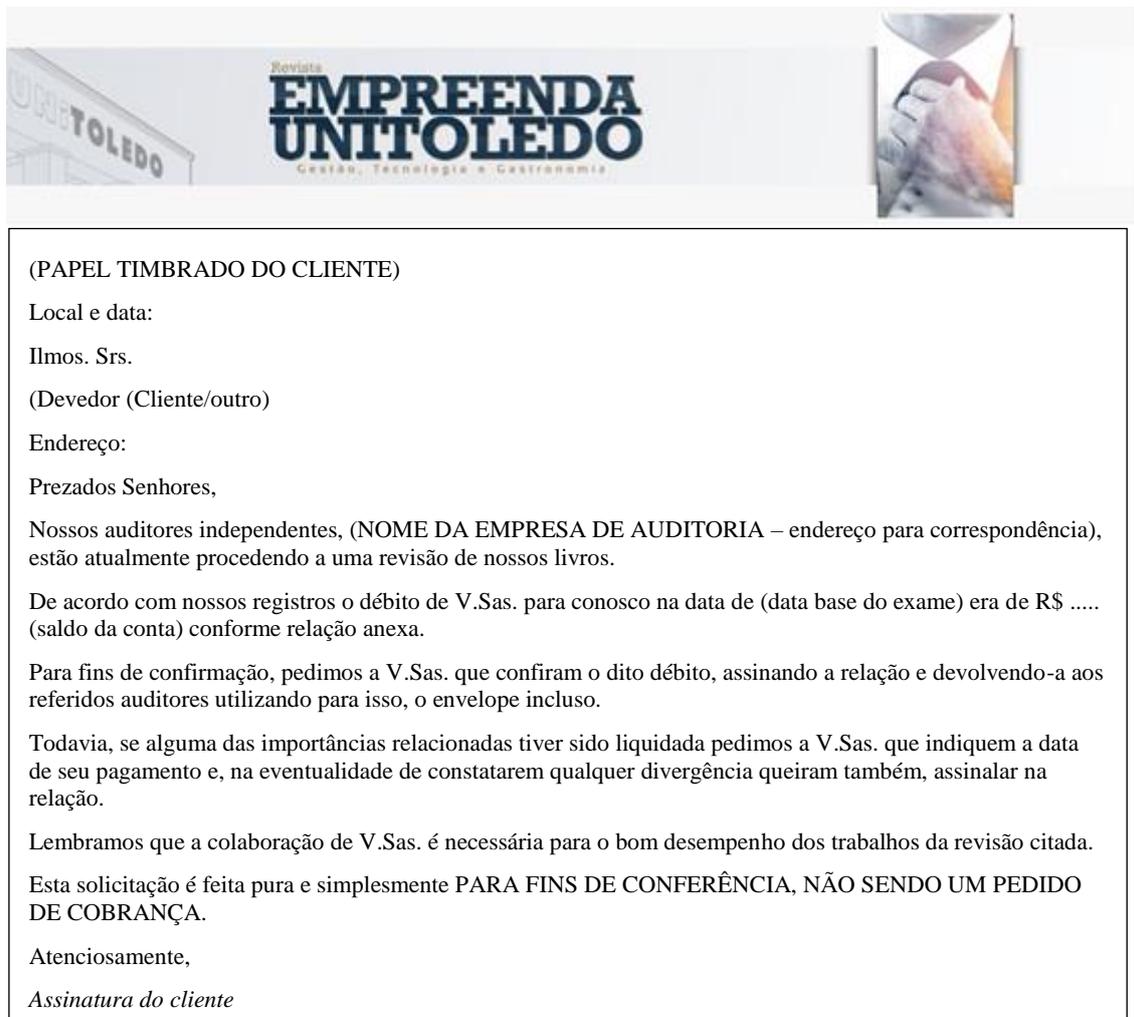


Figura 3 – Circularização para Clientes

Fonte: Portal da Contabilidade (2017, p. 1)

As respostas às cartas podem ser classificadas em quatro tipos:

- a) positiva: quando responde se concorda ou discorda, ou fornece as informações;
- b) negativa: quando somente discorda;
- c) não recebida: quando não responde ou responde incompletamente, considerando também o estorno de uma solicitação não entregue seja por endereço errôneo ou inexistente, ou ausência do terceiro em questão;
- d) exceção: quando tem divergência de informações.

Quando as respostas da circularização não apresentam igual valor ao contabilizado, o auditor deve solicitar e executar testes alternativos, como seleção de notas fiscais, contratos e comprovantes de pagamento, com a finalidade de atestar se efetivamente as respostas obtidas nos testes de circularização estão corretas.



Caso seja evidenciado o erro ou o desvio, a materialidade, permanecendo baixa, poderá estar contida apenas no relatório de controles, mas se somada a outros pontos de desvio, poderá ser relevante e necessário realizar um relatório de opinião modificada.

Como as evidências fundamentarão o relatório de opinião do auditor, é importante que elas sejam bem selecionadas, planejadas e fundamentadas, considerando três fatores auxiliares nessa projeção.

A suficiência das evidências de auditoria refere-se à análise da quantidade necessária de evidências e é decidida pelo auditor, ao calcular os riscos de distorções das informações. Assim como afirma a Resolução CFC nº 1214/09 (2009, p. 5), “Requer que o auditor obtenha evidência de auditoria mais persuasiva quanto mais alto o risco avaliado pelo auditor. Para isso, o auditor pode aumentar a quantidade de evidência ou obter evidências que sejam mais relevantes ou confiáveis, ou os dois”.

A adequação é a mensuração da qualidade, relevância e confiabilidade dos dados.

E a avaliação consiste que as evidências devem ser examinadas de imediato, e descartadas se forem incoerentes, irrelevante ou não confiáveis.

5 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

A pesquisa de campo foi desenvolvida através de um questionário de 10 perguntas abertas a 5 respondentes que trabalham como Auditores Externos, doravante chamados de A1, A2, A3, A4 e A5.

A questão número um procurava saber quanto tempo os auditores trabalham na área. Conforme as respostas, o A1 há 11 meses; A2 há 6 anos; A3 há 2 anos; A4 há 25 anos com CNAI desde o início do cadastro há 12 anos e A5 há 20 anos com CNAI nos últimos 5 anos.

Através da segunda questão onde foi abordada a respeito do setor econômico em que mais desenvolveu sua função de auditor, os participantes possuem experiências diferenciadas, sendo A1 em empresa de serviços de saneamento; A2 e A3 em indústria alimentícia e agronegócio, sendo que o A2 ainda auditou em empresa desenvolvedora de software e montadora de peças; o A4 empresas comerciais e prestadora de serviços; A5 em instituições financeiras e empresas industriais.



Já na pergunta número 3, questiona a autonomia profissional dos respondentes, sendo que todos os Auditores são colaboradores de empresas de auditoria.

Na quarta questão foi perguntado qual a finalidade da carta de circularização; o A2 e A3 definem que a carta de circularização serve como evidência de terceiros para certificar da integridade e existência dos saldos e informações; em concordância, o A5 também cita a confirmação de determinada informação. E ainda nesse ponto de vista, o A1 e A4 citam como processo de auditoria com o objetivo de confirmar, validar as informações através de fonte externa, sendo que o A1 acrescenta a dispensabilidade de testes adicionais nesse caso.

Ao confrontar as respostas obtidas pela questão 5 sobre quem deve elaborar a carta de circularização, os participantes A1 e A3 foram imparciais ao afirmar que o cliente é responsável por elaborar a carta de confirmação externa; apesar do A2 e A4 também concordarem com essa afirmação, ressaltam que é direcionada ao auditor a responsabilidade da solicitação da carta levando em consideração o modelo e o destinatário determinado pelo mesmo; ao contrário do A5, que afirma que a carta deve ser elaborada pelo auditor, porém a solicitação deve ser em nome da empresa auditada que autoriza o destinatário a fornecer as informações ao auditor.

Acerca do tipo de assunto que deve ser abordado em uma Carta de Circularização os auditores responderam da seguinte maneira: A5 atenta a assuntos comuns como movimentação financeira, A2 explica que depende de quais informações precisam ser confirmadas como, por exemplo, valores e até mesmo datas de vencimento, que quando há distorção podem alterar a provisão de perdas estimadas em créditos de liquidação duvidosas (PECLD), e resalta, assim como A1, A3 e A4 confirmação de saldos, sejam eles de obrigações ou receitas.

Em uma situação de recusa no fornecimento da carta de circularização, como é abordado na sétima questão, os auditores expressam suas ideias a respeito da quais providencias tomar, sendo elas: considerar como um ponto de controle e levantar ajuste em caso de saldo relevante, aponta A1; comunicar a administração pela informação inconsistente, e na impossibilidade de efetuar procedimentos alternativos causar um impacto na opinião dependendo da importância dessa confirmação, afirma A2; avaliação do risco e impacto recorrentes nas demonstrações financeiras com a administração,



redirecionar a testes alternativos ou abster-se da opinião, ressalta A3; e opinião com ressalva ou até mesmo negativa na emissão do relatório de opinião, concordam A4 e A5.

Na visão dos Auditores do que se trata a questão 8 em que diz respeito a qual momento mais se usa a carta de circularização e o porquê, obteve-se as seguintes respostas: o A2 considera que a carta pode ser usada em diversas fases da auditoria, mas normalmente na fase substantiva do trabalho; já o A3 ressalta o uso na etapa interina e final dos trabalhos e acentua sua importância para cobrir a integridade da rubrica; o A1 foi subjetivo ao dizer que o momento adequado é todo aquele para validar relacionamento com terceiros; assim como aprofunda o A4 e A5 que concordam com o uso no momento de confrontar a existência dos dados registrados, como também os não contabilizados, sejam eles Ativos, Passivos, entre outros documentos e contratos que possam estar em desconformidades ou ter distorções.

Quando perguntado sobre outro meio que substitua a carta de circularização caso ela seja ineficaz, os respondentes listaram aquilo que eles julgam importante e viável, sendo que o A1 e A2 apontaram como uma alternativa a análise de documentação interna que prove o vínculo, porém o A2 ainda enumera o teste de liquidação para fornecedores, teste de realização para contas a receber e identificação do passivo, cada qual em um caso específico. Os participantes A4 e A5 citam como meio a confrontação com outras fontes, necessariamente, fidedignas. E diferentemente dos outros respondentes, o A3 se atenta a evidenciar a opção de se encontrar com o cliente e assim conseguir de outra forma a informação de terceiro pessoalmente.

Na última questão feita aos auditores foi questionada a relevância das cartas de circularização na formação de seu relatório de opinião, o respondente A1 levantou a importância de trazer veracidade às informações, o que se encaixa com a ideia do A3 sobre cobrir a integridade dos saldos; o A5 apontou a avaliação da qualidade da evidência, o que foi citado pelo A4 que ainda incluiu a avaliação dos controles internos como relevante já que permite avaliar a existência de riscos de distorções na elaboração das demonstrações auditadas; em exceção, o A2 diz que a relevância da carta varia de acordo com o risco coberto por este procedimento.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS



Foi analisada a relevância das cartas de circularização na formação do relatório de opinião do auditor externo para entender a verdadeira importância que esse procedimento de auditoria apresenta na conclusão final do auditor responsável pelo trabalho.

O objetivo desse trabalho foi atingido por meio do questionário com 10 questões abertas direcionadas a 5 profissionais na área de Auditoria Externa, obtendo informações extraídas de experiências vividas pelos mesmos, e que, assimiladas as pesquisas feitas em autores especialistas no tema de Auditoria Independente, fundamentam a conclusão obtida.

Pode-se concluir que, apesar de ser um procedimento simples e específico, a Carta de Circularização tem significativa importância e relevância na formação do relatório de opinião do auditor independente, tendo potencial de alterar completamente o rumo a que se segue o desenvolvimento do trabalho e conseqüentemente a opinião do auditor. Quando atinge sua eficácia traz integridade e precisão às informações inconsistentes, mas quando houver algum empecilho pode levar a conseqüências de alto impacto gerando ressalva, abstenção, e até negação no relatório de opinião do Auditor responsável.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

AUDIBRA – **Definição de Auditoria Interna**. Disponível em: <<http://www.iiabrasil.org.br/ippf.html>>. Acesso em: 04 mar. 2017.

CFC. **NBC P1** – Normas Profissionais de Auditor Independente. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/p1.htm>>. Acesso em: 07 mar. 2017

CFC. **NBC PA – Do Auditor Independente**. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_PA_auditor_independente.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2017.

CFC. **NBC T11** – Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm>>. Acesso em: 07 mar. 2017

CFC. **RESOLUÇÃO CFC Nº 1.214/09 que aprova a NBC TA 330** – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1214.pdf>. Acesso em: 08 maio 2017.



CFC. **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.219/09** que aprova a **NBC TA 505** – Confirmações Externas. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1219.pdf>. Acesso em: 08 maio 2017.

EXEMPLOS DE PARECERES E OUTROS DOCUMENTOS. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/modelos>>. Acesso em: 19 set. 2017.

FRANCO Hilário Franco; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007.