

PROGRAMA DE AUDITORIA PARA AS CONTAS DE RESULTADO

Carlos Eduardo Barros Leite

Aluno do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis na UERJ

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho visa a expor o conceito das contas de resultado e os procedimentos de auditoria para as mesmas.

O trabalho é dividido em três momentos:

1º Referência Conceitual – nesta primeira parte, é demonstrada a definição das contas de resultado, e, também, os procedimentos preliminares que o auditor deverá executar:

2º Contas Correlatas – na Segunda parte é observado o inter-relacionamento que há entre as contas patrimoniais e as de resultado, e, também, os procedimentos que deverão ser executados pelo auditor quanto às mesmas.

3º Evidenciação – nesta última parte, se encontram os procedimentos de auditoria aplicáveis a divulgação da Demonstração de Resultado do Exercício.

2 OBJETIVOS DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA AS CONTAS DE RESULTADO

Os objetivos da auditoria para as contas de resultado são:

- a) certificar-se da existência de um sistema de controle interno satisfatório sobre as contas de

resultado;

- b) verificar a aplicação do Princípio da Realização da Receita;
- c) verificar a aplicação do Princípio do Conservadorismo;
- d) Verificar a aplicação do Princípio da Confrontação das Receitas com as Despesas;
- e) examinar a exatidão dos valores atribuídos às receitas e despesas;
- f) verificar a adequabilidade da apresentação e a divulgação das contas de resultados.

3 ESCOPO DO EXAME DE AUDITORIA

O escopo do exame de auditoria para as contas de resultado deve abranger:

- a) o planejamento da auditoria – onde o auditor deve elaborar um programa de acordo com as particularidades da entidade auditada;
- b) o exame das contas correlatas – onde o auditor executará procedimentos de auditoria para as contas de resultado, ao mesmo tempo em que examina as contas patrimoniais;
- c) o exame da demonstração de resultado – onde o auditor irá examinar a adequabilidade dos

valores ali registrados e a sua devida divulgação.

4 CONTROLES INTERNOS

O auditor irá elaborar um programa de auditoria para as contas de resultado, com base no sistema de controle interno adotado na entidade auditada. Para isto, ele deverá observar em seus exames preliminares os seguintes pontos:

- a) se há no manual de controles internos da entidade, normas específicas para as contas de resultado;
- b) se estas normas são aplicadas na prática;
- c) se há um órgão de auditoria interna atuante; e
- d) se há segregações de funções, principalmente nas áreas de: vendas, compras e folha de pagamento.

Com base nesta observação, o auditor deverá atentar, quando da elaboração do programa de auditoria para as contas de resultado, para os pontos mais vulneráveis da entidade auditada.

5 CONCEITOS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Neste capítulo será desenvolvido o conceito das contas que pertence ao grupo de resultado e a aplicação dos procedimentos de auditoria referentes ao mesmo.

5.1 Receita

5.1.1 Conceito

Encontram-se na literatura contábil diversos conceitos para as Receitas. Isto se deve à busca de um modelo técnico que melhor se adapte ao ramo de atividade da entidade. Como exemplo, pode-se citar: as entidades produtoras

de vinho, a indústria cinematográfica, a indústria naval e as distribuidoras de energia elétrica, entre outros.

O conceito utilizado para o desenvolvimento deste trabalho é extraído do International Accounting Standards Committee – IASC, que o define como:

a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles que decorrem de contribuições dos proprietários ou acionistas (1997, p. 238)

É importante que o auditor, quando da elaboração do planejamento da auditoria, adote um conceito para as receitas que, segundo o seu planejamento, seja aplicável à entidade auditada. Com isso, ele terá clareza e objetividade na execução dos procedimentos de auditoria.

Este trabalho está sendo desenvolvido com o conceito de Receita proveniente de: venda de mercadorias, prestação de serviços e juros auferidos.

Do conceito, exposto pelo IASC, pode-se extrair as seguintes conclusões:

- 1º. a receita deve ser mensurada pelo seu valor bruto, ou seja, as possíveis deduções deste valor, tais como vendas/serviços cancelados, abatimentos e impostos incidentes sobre vendas e serviços, não devem ser deduzidas diretamente nas contas de receitas. Esta deduções devem ser registradas em contas de natureza devedora com os seus respectivos títulos.

O auditor deve verificar se a entidade aplicou esta distinção, quando da elaboração da Demonstração de Resultado do Exercício.

- 2º. a receita deve ser mensurada com base na aplicação do Princípio da

Realização da Receita.

Cada entidade em particular tem um momento específico para o reconhecimento da receita. Cabe ao auditor atentar para este fato, quando do planejamento de seu exame, inclusive, se a entidade auditada utiliza o mesmo método de reconhecimento das outras entidades pertencentes ao seu ramo de negócio. Caso isto não ocorra, cabe ao mesmo verificar a aplicabilidade, segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade, de tal diferença.

- 3°. as receitas se originam das atividades ordinárias da entidade, ou seja, aquelas atividades que se originarem de operações extraordinárias não devem ser registradas como receita, mas sim como ganho (após a dedução do valor pelo qual o bem estiver registrado na data da transação).

O auditor deve verificar se a entidade auditada evidenciou, de forma apropriada, na Demonstração de Resultado do Exercício, as receitas e os ganhos obtidos durante o seu ciclo normal.

5.1.2 Mensuração

A receita deve ser mensurada pelo valor justo do montante recebido ou a receber. Valor justo é o montante pelo qual um ativo pode ser permutado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras do assunto e dispostas a negociar numa transação sem favorecimentos.

Do parágrafo acima exposto, o auditor deve reter a sua atenção em três pontos:

- 1°. caso a receita total, ou parte da mesma, se origine de créditos, pelos quais a entidade tenha provido seus clientes, esta deverá ser mensurada pelo seu valor equivalente de caixa. Na fase de planejamento da auditoria, o auditor deve verificar

qual é o procedimento adotado pela entidade auditada para a mensuração da receita, qual o período de crédito que ela oferece e qual a taxa de juros utilizada. Quando este período for relativamente curto e a taxa de juros irrelevante, pela Convenção da Materialidade, a entidade não precisará trazer a sua receita a valor presente.

- 2°. o auditor deve estar atento quanto ao conceito de valor justo, onde se presume que os valores registrados como receita provêm de uma transação sem favorecimentos.

O auditor deverá planejar seus exames com o objetivo, também, de verificar se há transações entre partes relacionadas e se estas estão devidamente divulgadas.

- 3°. caso haja dúvida quanto ao reconhecimento das receitas, elas devem ser avaliadas pelos valores possíveis de recebimento. Para isto, deve ser criada uma provisão para a dedução de tais valores.

Para efeito de divulgação, quando da elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício, o auditor deve observar se a entidade auditada aplica, de forma adequada, o Princípio do Conservadorismo.

5.1.3 Reconhecimento

Hendriksen e Van Breda determinam o seguinte momento para se reconhecer uma receita:

... um item deve ser reconhecido como receita de uma empresa quando é parte do produto da organização, quando pode ser medido, quando possui valor preditivo ou valor como "feedback", e quando a situação o assim lhe indicar. (1999, p. 227)

Neste ambiente, o auditor deve observar dois momentos específicos: o primeiro se refere a obtenção da receita e o segundo, a realização da mesma.

Com relação a obtenção da receita, o auditor deve ter uma boa percepção para avaliar se a entidade reconhece a receita no momento adequado. Isto porque, sob o ponto de vista econômico, a obtenção da receita é um processo contínuo, onde as receitas devem ser reconhecidas continuamente ao longo de todo o ciclo do produto. Contudo, quando o ciclo do produto da entidade auditada é curto, por questão de conveniência, se admite o reconhecimento da receita em um único momento.

O auditor deve observar, também, se o método utilizado pela entidade para o reconhecimento da receita, quando o ciclo do produto for de longo prazo, é o mais apropriado nas circunstâncias.

Quanto à realização da receita, há várias situações possíveis pelas quais o auditor deve estar atento quando da execução dos procedimentos de auditoria em cada entidade, em particular haja visto que, em situações específicas, poderão haver momentos distintos para a realização da receita. Como exemplo, pode-se citar as empresas de produção naval, as vinícolas, as prestadoras de serviços, as empresas comerciais, os produtores de gado, etc. Cada uma dessas entidades tem um momento diferente para o reconhecimento da receita. Por isso, cabe ao auditor, de acordo com o Princípio da Competência e o do Conservadorismo, verificar se a entidade auditada não está avaliando e divulgando suas receitas de forma inapropriada.

A seguir, serão desenvolvidas três situações de reconhecimento de receitas, segundo o IASC em sua NIC 18 de 1994.

VENDA DE MERCADORIAS:

A receita da venda de mercadorias deve ser reconhecida quando todas as seguintes condições tiverem sido observadas:

- a) a empresa tenha transferido ao

comprador os riscos e benefícios significativos decorrentes da propriedade das mercadorias;

- b) o valor da receita puder ser medido com segurança;
- c) for provável que os benefícios econômicos decorrentes da transação sejam recebidos pela empresa; e
- d) os custos incorridos ou a incorrer referentes à transação possam ser medidos com segurança.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Quando o desfecho de uma transação que consiste na prestação de serviços puder ser estimado com segurança, a receita referente à transação deve ser reconhecida com base no estágio de execução da transação na data do balanço. O desfecho de uma transação pode ser estimado com segurança, quando todas as seguintes condições tiverem sido observadas:

- a) a importância da receita possa ser medida com segurança;
- b) for provável que os benefícios econômicos decorrentes da transação sejam recebidos pela entidade;
- c) o estágio de execução da transação na data do encerramento do exercício possa ser medido com segurança; e
- d) os custos incorridos com a transação e os custos para completar a transação possam ser medidos com segurança.

JUROS

A receita proveniente do uso, por terceiros, de ativos da empresa que produzem juros, deve ser reconhecida numa base proporcional de tempo que leve em conta o efetivo rendimento do ativo, quando:

- a) for provável que os benefícios econômicos decorrentes da

transação sejam auferidos pela empresa; e

- b) o montante da receita possa ser medido com segurança.

Nestas três situações, além do auditor verificar se a entidade está de acordo com o Princípio do Confronto das Receitas com as Despesas e o Princípio do Conservadorismo, ele deverá, também, observar se as informações prestadas, pela mesma, são oportunas e confiáveis.

5.2 Despesa

Para Iudícibus, "despesas, em sentido restrito, representa a utilização ou consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas".

As despesas são os sacrifícios econômicos realizados pela entidade para gerarem as receitas.

As despesas são mensuradas com base no Princípio do Custo como Base de Valor, ou seja, pelo seus valores de entrada.

O reconhecimento da despesa deve ocorrer no mesmo momento em que se reconhece a sua receita correspondente.

Vermon Kam apresenta três critérios que auxiliam na associação das despesas com

1º. Associação de Causa e Efeito:

É utilizado quando há a possibilidade da identificação das despesas correspondentes às receitas geradas. Ex.: comissões sobre vendas, custo dos produtos vendidos, custo dos serviços prestados, etc.

2º. Alocação Sistemática:

É utilizado para os gastos incorridos quando o reconhecimento da despesa ocorre por partes. Ex.: despesas de aluguéis; despesas financeiras; depreciação, amortização e exaustão de ativos; despesas de seguros, etc.;

3º. Reconhecimento Imediato:

É utilizado nas despesas incorridas em determinado tempo, cujos

benefícios contribuirão para períodos futuros, e que são de difícil apropriação sistemática nos demais períodos, ou outros custos registrados como ativo em períodos anteriores, não produzindo mais benefício identificável. Ex.: baixa de valores do ativo diferido para despesa. (1986, p. 215).

Na avaliação destes critérios, o auditor deve se basear na essência dessas transações ao invés da forma. Para isto, ele precisa ter um bom embasamento teórico para poder julgar se a entidade está apropriando as despesas de forma adequada.

5.3 Ganhos

Iudícibus conceitua Ganho da seguinte forma:

Ganho representa um resultado líquido favorável resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento. (1989, p. 140)

Como exemplo, pode-se citar os ganhos de capital correspondentes a transação com imobilizado ou como investimentos de natureza permanente, desde que não relacionados com a atividade principal da entidade.

A mensuração dos ganhos é semelhante à das receitas, porém os custos correspondentes àqueles ganhos são compensados imediatamente, gerando um resultado líquido.

O montante do reconhecimento do ganho deve ser idêntico ao do reconhecimento de receitas.

5.4 Perdas

A despesa é o custo incorrido para gerar uma receita, onde conclui-se que o que não contribuir para a geração daquela receita não é considerado despesa, e sim perda.

A mensuração das perdas é semelhante à das despesas, entretanto são registrados pelo valor líquido desfavorável da operação, devendo-se levar em consideração a diferença entre o valor transacionado e o valor contábil registrado.

Os critérios de reconhecimento das perdas são semelhantes aos das despesas, porém aqueles não podem ser vinculados às receitas. Desta forma, elas são reconhecidas no momento da ocorrência do seu fato gerador.

Para efeito de uniformização, deve-se utilizar o mesmo critério para o reconhecimento da ganhos e perdas, ou seja, ambos devem ser *reconhecidos nas mesmas bases probabilísticas*.

Quanto à evidenciação dos ganhos ou perdas, o auditor deve estar atento, principalmente, com a descontinuidade de determinadas instalações ou setores da entidade auditada. Esta deve evidenciar a situação de forma clara e precisa.

5.5 Procedimentos de auditoria para as contas correlatas

Os procedimentos de auditoria para as contas correlatas patrimoniais provém do relacionamento harmônico do sistema contábil das partidas dobradas, cujo efeito se evidencia tanto no balanço patrimonial quanto na demonstração de resultado do exercício.

O auditor, na fase de planejamento da auditoria, deve, por questão de eficiência e economicidade, elaborar programas de auditoria com o foco nas contas patrimoniais e, também, nas contas de resultado que se interagem com aquelas.

Portanto, no momento em que o auditor executa procedimentos de auditoria nas contas patrimoniais, deverá, também, examinar as contas de resultado.

Quando do planejamento do programa de auditoria para as contas correlatas, o auditor deverá enfatizar seus estudos em três ciclos, principalmente:

- a) o de vendas;
- b) o de compras; e
- c) o de folhas de pagamento.

Os procedimentos de auditoria para as contas correlatas são divididos em três categorias:

1º REVISÃO ANALÍTICA:

Através deste procedimento, o auditor poderá observar a razoabilidade dos saldos das contas de resultado. Para isto, ele deverá utilizar várias técnicas, nas quais compreendem: análise de índices, análise de tendências, verificação de flutuações nas séries de dados contábeis, análise de regressão, *análise gráfica, comparações em termos absolutos de saldos de contas, mês a mês e ano a ano*, e outros métodos estatísticos.

O objetivo do auditor, quando da utilização destas técnicas, é o de obter evidências de auditoria que o auxiliarão a consubstanciar a sua opinião acerca da fidedignidade das contas examinadas.

Os tipos de erros ou irregularidades mais comumente detectados, através do uso da revisão analítica, são:

- a) omissões ou saldos sub-avaliados;
- b) erros de registro; e
- c) alteração nas políticas contábeis, que afetem as demonstrações contábeis.

2º TESTE DE TRANSAÇÕES:

Através deste procedimento o auditor examinará, de forma detalhada, os registros das transações selecionadas dentre os registros contábeis. Ele deverá examinar os documentos originais, conferir os lançamentos e os cálculos e verificar as somas. Através destes exames, o auditor obterá maior segurança quanto à eficácia do funcionamento do sistema de controle interno da entidade. Além disso, se certificará da validade das transações em determinadas contas.

3º ANÁLISE DETALHADA DAS CONTAS

Algumas contas de resultado, além de serem submetidas a revisão analítica e a testes de transações, devem ser analisadas pormenorizadamente, a fim de determinar a natureza e a formação dos créditos e débitos, individualmente, os quais compõem o saldo da conta.

O procedimento utilizado para a análise destas contas, se inicia com o exame dos lançamentos nas mesmas durante um período e a seleção de alguns deles, representativos, ou de todos, para verificação. Após a seleção, cada item é examinado através dos seguintes procedimentos:

- a) comparação com o documento original;
- b) verificação da existência de aprovação para os itens; e
- c) verificação da existência de tratamento contábil adequado, quanto à classificação das contas.

O auditor deve selecionar algumas contas e analisá-las, detalhadamente, para se certificar da sua adequabilidade. Além disso, a natureza de certas contas faz com que o auditor tenha de verificar informações a respeito da composição de seus saldos.

O auditor, quando da aplicação do programa de auditoria para as contas patrimoniais, deverá, também, executar os procedimentos, acima mencionados, para as contas de resultados.

A seguir, serão demonstrados exemplos de como isto se realiza:

1. Programa de Auditoria para as Disponibilidades:
 - foco das Contas Patrimoniais: caixa, bancos e aplicações de liquidez imediata;
 - foco das Contas de Resultado: receitas recebidas à vista, juros pagos e despesas pagas à vista.
2. Programa de Auditoria para os Investimentos Temporários:
 - foco das Contas Patrimoniais: aplicações temporárias em ações, em ouro e imposto de

renda a compensar;

- foco das Contas de Resultado: receitas financeiras e perda por ajuste ao valor de mercado.
3. Programa de Auditoria para as Contas a Receber:
 - foco das Contas Patrimoniais: duplicatas a receber, provisão para créditos de liquidação duvidosa, duplicatas descontadas e outros créditos;
 - foco das Contas de Resultado: receitas de créditos, despesas de vendas e despesas financeiras
 4. Programa de Auditoria para os Estoques:
 - foco das Contas Patrimoniais: estoques, adiantamento a fornecedores, provisões e outros;
 - foco das Contas de Resultado: custo dos produtos vendidos e despesas com impostos
 5. Programa de Auditoria para as Despesas Antecipadas:
 - foco das Contas Patrimoniais: prêmio de seguro a apropriar, encargos financeiros a apropriar e aluguéis pagos antecipadamente;
 - foco das Contas de Resultado: despesas com seguros, despesas financeiras e despesas de aluguéis.
 6. Programa de Auditoria para o Realizável a Longo Prazo:
 - foco das Contas Patrimoniais: créditos a receber, investimentos temporários a longo prazo e despesas pagas antecipadamente.
 - foco das Contas de Resultado: receitas de crédito, receitas de juros e despesas com vendas.
 7. Programa de Auditoria para os Investimentos:
 - foco das Contas Patrimoniais: investimento permanente

- avaliado pelo método da equivalência patrimonial, ágio ou deságio dos investimentos, provisão para perdas permanentes, investimentos avaliados pelo método de custo e outros investimentos permanentes.
- foco das Contas de Resultado: receita de equivalência patrimonial, despesa de ágio e dividendos recebidos.
8. Programa de Auditoria para o Ativo Imobilizado:
- foco das Contas Patrimoniais: bens em operação, depreciação, amortização exaustão acumulada e imobilizado em andamento.
 - foco das Contas de Resultado: despesas de depreciação, amortização, exaustão e baixas de ativos;
9. Programa de Auditoria para o Ativo Diferido:
- foco das Contas Patrimoniais: gastos de implantação e pré-operacionais, pesquisa e desenvolvimento de produtos, gastos de implantação de sistemas e métodos e gastos de reorganização;
 - foco das Contas de Resultado: despesa de amortização e baixa de ativos;
10. Programa de Auditoria para o Passivo Exigível:
- foco das Contas Patrimoniais: empréstimos e financiamentos, debêntures, fornecedores, obrigações fiscais, outras obrigações e provisões;
 - foco das Contas de Resultado: despesas de juros, despesas com impostos, despesas com folha de pagamento, despesas de variações monetárias;
11. Programa de Auditoria para o Patrimônio Líquido:

- foco das Contas Patrimoniais: capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados;
- foco das Contas de Resultado: receita de ágio, doações e baixas de reservas de reavaliação.

5.6 Procedimentos de auditoria para a demonstração de resultado do exercício

Os procedimentos de auditoria para as contas de resultado são divididos em três momentos:

O primeiro momento ocorre quando o auditor analisa, de forma pormenorizada, as atividades da entidade auditada, face aos conceitos descritos no início deste capítulo, e elabora um planejamento para ser seguido durante os exames.

O segundo momento ocorre com o desenvolvimento dos procedimentos de auditoria, que fora planejado, na fase anterior, para as contas correlatas.

O terceiro momento se inicia quando a entidade auditada divulga a demonstração de resultado do exercício. Ela é o espelho de todos os registros realizados, no decorrer do exercício, nas contas de resultado. Esta demonstração contábil deve estar fundamentada em uma base conceitual consistente, no sentido de apresentar dados que permitam comparações entre entidades ou nela própria, em períodos distintos.

A finalidade dos procedimentos de auditoria para a Demonstração de Resultado do Exercício é fornecer evidências ao auditor sobre a fidedignidade e a adequabilidade dos dados divulgados na mesma e, quando aplicável, sobre as suas Notas Explicativas.

Quando da execução dos seus exames, o auditor deve verificar se a entidade auditada divulgou, de forma adequada, os seguintes itens:

- a) a denominação social da empresa, a

- data e o período abrangido pelas Demonstrações de Contábeis;
- b) os valores correspondentes ao período contábil precedente;
 - c) as Notas Explicativas, quando da mudança de alguns métodos contábil, ou qualquer outra situação que a entidade deseje evidenciar, com os seus respectivos efeitos quantificados;
 - d) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento da receita, inclusive os métodos utilizados para determinar o estágio da execução das transações que envolverem a prestação de serviços;
 - e) a importância de cada categoria de receita reconhecida durante o período, inclusive a receita proveniente de:
 - venda de mercadorias;
 - prestação de serviços;
 - juros; e
 - outros.
 - f) os valores correspondentes aos ganhos ou perdas líquidos obtidos durante o exercício.

Além da divulgação, o auditor deve verificar, também, se os dados contidos na respectiva demonstração estão de acordo com o Princípio da Competência.

Como exemplo da não aplicação deste princípio, pode-se citar, o caso da descoberta de erros de exercícios anteriores contabilizada na Demonstração de Resultado do Exercício, ao invés de ser registrada, diretamente, na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Tal situação, dependendo da relevância, resultará em uma parecer com ressalva ou adverso nas seguintes demonstrações: Demonstração de Resultado do Exercício, Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

6 CONCLUSÃO

Os procedimentos de auditoria aplicáveis às contas de resultados deverão ser executados com zelo e atenção, haja visto que estas são as principais contas passíveis de fraude em uma entidade.

Desta forma, o auditor deverá obter evidências de auditoria que lhe dê segurança quanto aos valores e às informações evidenciadas na Demonstração de Resultado e nas Notas Explicativas.

O auditor também deve observar, quando do planejamento de seu trabalho, a particularidade de cada entidade auditada, principalmente quanto a avaliação e o reconhecimento da receita.

BIBLIOGRAFIA

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

COOK, John W., WINKLE, Gary M. *Auditoria filosofia e técnica*. São Paulo: Saraiva, 1983.

FIPECAFI. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. *Auditoria Contábil*. São Paulo: Atlas, 1995.

HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IASC, IBRACON. *Normas Internacionais de Contabilidade* . São Paulo: IBRACON, 1998.

IUDÍCUBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1989.

KAM, Vernom. *Accounting Theory*. New York:
John Wiley & Sons, 1986.

MOTTA, João Maurício. *Auditoria: princípios
e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1998.