



GUIA DE BOLSO DO TESTE DE LANÇAMENTOS

CONTÁBEIS (JOURNAL ENTRIES)

NBC TA 240

Do trainee ao sênior: por quê e como fazer.

FORMANDO UM AUDITOR

Toda demonstração contábil parte de uma confiança: a de que ninguém burlou os próprios controles.

Um lançamento de última hora, sem explicação. Um ajuste que ninguém questiona porque veio de cima. Uma reclassificação que só existe no fechamento, e desaparece no mês seguinte.

A norma chama isso de risco de burla de controles pela administração. E a NBC TA 240 trata esse risco de um jeito diferente dos demais riscos de fraude: ele não precisa ser identificado cliente a cliente. Ele é presumido em toda auditoria.

Por isso o teste de lançamentos contábeis nunca é opcional. A pergunta nunca é se ele acontece. O que muda é como ele é desenhado.

Este guia não é para ler uma vez só. É para voltar sempre que um novo teste de lançamentos contábeis chegar na sua mesa, e você precisar lembrar por onde começar.

Sumário

- 1** Por que sempre realizamos o teste de Journal Entries
- 2** O que a norma realmente exige
- 3** A norma é o piso: cada firma decide o "como fazer"
- 4** O teste de JE em 4 passos
- 5** Flowchart do teste de JE
- 6** Guia prático: pontos de atenção para aplicar o teste
- 7** Erros comuns de quem está começando
- 8** O que você pode levar para o trabalho amanhã

1. Por que sempre realizamos o teste de Journal Entries

Este guia se apoia integralmente na NBC TA 240 (R1), a norma brasileira de auditoria que trata da responsabilidade do auditor em relação a fraude, equivalente à ISA 240 internacional. Ao longo do texto, evitamos citar número de item a cada parágrafo: a proposta aqui é manter a leitura direta, como um guia de consulta rápida para o dia a dia, e não um comentário artigo por artigo da norma. Tudo que você lê a seguir decorre dela, salvo quando o texto sinalizar expressamente outra origem, como a NBC TA 315.

Toda auditoria de demonstrações contábeis carrega uma presunção que não depende do cliente, do setor ou do histórico da empresa: a de que a administração pode burlar os controles internos que ela mesma implementou. Esse risco tem nome técnico (management override of controls) e a norma trata ele de um jeito diferente dos demais riscos de fraude.

Isso tem uma razão estrutural bem concreta: quem administra a empresa nem sempre é quem é dono dela. Executivos respondem a metas, a remuneração variável atrelada a resultado, a cobrança de acionistas, credores ou analistas de mercado. Esse tipo de pressão pode criar incentivo para manipular números, mesmo numa empresa com controles bem desenhados no papel. A própria norma reconhece isso: entre os fatores que costumam anteceder uma fraude estão a necessidade de cumprir expectativas de lucratividade, remuneração vinculada a metas agressivas de resultado, ou dificuldade em honrar compromissos financeiros assumidos. E como é a própria administração que normalmente desenha, aprova e supervisiona os controles internos, ela também está na posição mais privilegiada para contorná-los quando a pressão aparece.

A diferença é a seguinte: outros riscos de distorção relevante decorrente de fraude só geram procedimentos específicos se a equipe os identificar durante o planejamento. O risco de burla de controles pela administração não. Ele é presumido em toda auditoria, mesmo quando a equipe não encontrou nenhum fator de risco de fraude específico naquele cliente.

Na prática, isso significa que a pergunta que você precisa responder nunca é "existe risco suficiente para justificar o teste de lançamentos contábeis (o teste de Journal Entries, ou JE)?"'. Esse teste sempre vai acontecer. A pergunta certa é outra: qual deve ser a extensão, a população de contas e os critérios de seleção desse teste, neste cliente específico?

É essa segunda pergunta (o dimensionamento do teste, não a decisão de fazê-lo ou não) que este guia ajuda você a responder.

2. O que a norma realmente exige

Imagine que você já sabe que o teste de JE é obrigatório sempre. A pergunta seguinte é prática: o que, exatamente, você precisa fazer para cumprir isso? É aqui que a norma para de falar em risco presumido, em tese, e começa a falar em verbo: testar, revisar, avaliar.

A NBC TA 240 trata da responsabilidade do auditor em relação à fraude. Especificamente sobre o teste de lançamentos contábeis, ela pede três frentes de trabalho, independentemente da avaliação de risco do cliente:

- Testar a adequação dos lançamentos registrados no razão geral e outros ajustes feitos na elaboração das demonstrações contábeis. Isso inclui indagar sobre atividade inadequada no processamento de lançamentos, selecionar lançamentos do fim do período, e considerar se é preciso testar lançamentos ao longo de todo o período.
- Revisar estimativas contábeis em busca de vieses: avaliar se os julgamentos da administração sobre estimativas indicam alguma tendência que possa representar risco de distorção, inclusive por meio de revisão retrospectiva das estimativas do ano anterior.
- Avaliar a justificativa de negócio de operações significativas fora do curso normal, ou que pareçam de outro modo incomuns, considerando se elas podem ter sido feitas para gerar informação contábil fraudulenta ou ocultar apropriação indevida de ativos.

A norma também lista, de forma não exaustiva, características que costumam identificar um lançamento contábil fraudulento: lançamentos em contas não relacionadas, incomuns ou raramente usadas; lançamentos feitos por quem normalmente não lança; lançamentos registrados no fim do período ou como pós-fechamento, com pouca ou nenhuma explicação; lançamentos feitos antes ou durante a elaboração das demonstrações contábeis sem número de conta; e lançamentos com valores redondos ou com finais repetidos.

Note o que a norma não faz: ela não entrega uma lista fechada de rotinas de analytics para rodar, não diz qual ferramenta usar, e não fixa valores máximos para sinalizar um lançamento como incomum. Ela estabelece o objetivo e os fatores a considerar. O "como" fica em aberto.

Nota: a norma cita o razão geral porque é ali que, tecnicamente, todo lançamento contábil termina registrado, mas ela não determina de que fonte exata o teste deve partir. Isso varia bastante conforme o porte e o sistema do cliente. Empresas com sistemas integrados e complexos, como SAP, costumam gerar relatórios detalhados de lançamentos contábeis, com trilha de auditoria rica. Já no middle market, é comum que o cliente opere com um razão contábil mais simples, de sistemas não integrados, sem esse nível de detalhamento, o que muda o que dá para extrair e testar. Ao longo deste guia, usamos a expressão da própria norma ("lançamentos contábeis e outros ajustes") e comentamos separadamente quando alguma orientação depender do tipo de sistema ou de relatório disponível no cliente.

3. A norma é o piso: cada firma decide o "como fazer"

Esse espaço deixado pela norma não é uma lacuna. É proposital. A NBC TA 240 define o requisito mínimo: o que precisa ser feito e o piso de exigência que nenhuma auditoria pode ficar abaixo. A forma exata de execução (que ferramenta de analytics usar, que rotinas rodar por padrão, que formulário preencher, se cabe amostragem adicional sobre os itens já selecionados, qual o parâmetro de corte para um lançamento "arredondado") é definido pela metodologia interna de cada firma de auditoria.

Na prática, isso quer dizer que se você mudar de firma, é bem possível que o método mude. Mas a exigência normativa por trás continua sendo exatamente a mesma NBC TA 240.

Algumas metodologias de firma, inclusive, são mais restritivas do que a norma. Isso é comum e correto: uma firma pode sempre decidir ser mais rigorosa do que o mínimo normativo, nunca menos.

4. O teste de JE em 4 passos

Independentemente de qual seja a metodologia da sua firma, todo teste de lançamentos contábeis bem desenhado passa pelos mesmos quatro passos.

4.1 Extensão temporal do teste: utilizar como base só o fechamento, ou o exercício inteiro?

Dois clientes podem fechar o mesmo balanço em dezembro e ainda assim pedir testes de tamanhos bem diferentes. A diferença não está na data de fechamento. Está no quanto de risco você enxerga ao longo do ano inteiro.

A seleção de lançamentos feitos no fechamento do período acontece sempre, em qualquer cenário. Isso é exigência direta da norma. Já estender o teste para além do fechamento, cobrindo lançamentos ao longo de todo o exercício, é uma decisão de julgamento profissional que a norma não fecha numa resposta única.

Na prática, essa decisão costuma considerar fatores como: a presença ou ausência de fatores de risco de fraude identificados no planejamento; a efetividade dos controles sobre lançamentos contábeis ao longo de todo o período, e não só no fechamento; o histórico de distorções em auditorias anteriores; a sazonalidade do negócio; a força do ambiente de controle; a rotatividade de pessoal em funções-chave de lançar, aprovar ou conciliar; eventos societários atípicos no meio do exercício, como fusões, aquisições ou migração de sistema; denúncias ou apontamentos ao longo do ano; e a existência de covenants ou divulgações intermediárias que criem incentivo a gerenciamento de resultado fora do fechamento anual.

4.2 População de contas: quais contas entram na seleção

Uma conta que nunca teve problema também pode entrar na população do teste. O critério não é o histórico da conta. É se ela esbarra em um dos gatilhos objetivos abaixo.

Nenhuma conta deve ser incluída ou excluída da população elegível por presunção baseada apenas no tipo ou na natureza genérica dela. Toda exclusão precisa ser fundamentada e documentada.

Os critérios que costumam entrar nessa análise incluem: a conta ser objeto de estimativas contábeis significativas ou ajustes relevantes de fim de período; registrar transações complexas ou incomuns; ter apresentado distorções em auditorias anteriores; não ser conciliada tempestivamente; envolver partes relacionadas; ser incomum, raramente movimentada ou não relacionada à operação; estar associada a um risco de fraude já identificado no planejamento; ter volume de lançamentos igual ou superior ao erro tolerável (a materialidade de execução definida para o trabalho); apresentar características típicas de lançamento fraudulento; e receber lançamentos processados fora do curso normal do negócio.

4.3 Entender sobre o fechamento contábil do cliente antes de rodar qualquer rotina

Rodar uma rotina de analytics sem entender como o cliente fecha o mês é o erro mais comum. Antes de aplicar qualquer teste, vale entender minimamente através de questionamentos e inspeções: se a contabilidade é feita internamente ou por terceiros; como financeiro e contábil se integram; se existem lançamentos manuais além dos automáticos; qual o calendário de fechamento; se há lançamentos fora do expediente ou em finais de semana; se lançamentos passam por aprovação; quem pode lançar estimativas; quais sistemas são usados; se existe revisão dos lançamentos; se existe algum processo de verificação de lançamentos fraudulentos; e se é possível excluir um lançamento do sistema, e quem está autorizado a isso.

Esse entendimento não é burocracia. É o que vai justificar quais rotinas de analytics fazem sentido rodar e por quê.

4.4 Selecionar as rotinas analíticas certas

Rodar a mesma rotina em todo cliente, sem pensar, é o jeito mais rápido de deixar passar um lançamento manipulado que não se parece em nada com o do cliente anterior.

A norma não entrega uma lista fechada de rotinas prontas para rodar. Ela aponta características que qualquer rotina de analytics, seja qual for a ferramenta ou metodologia usada, deveria conseguir capturar.

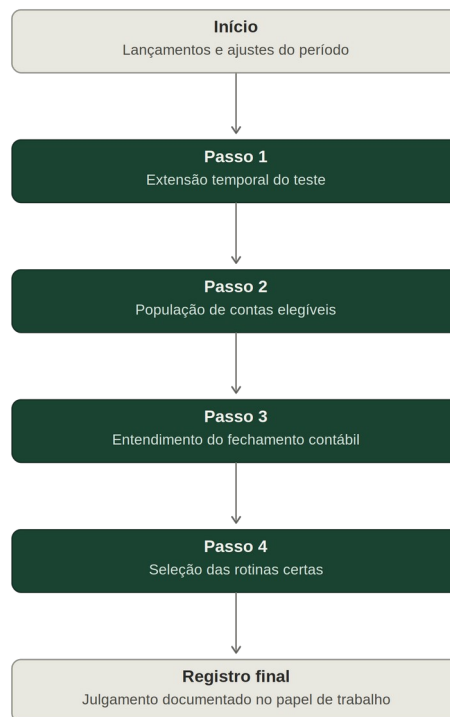
Duas frentes são exigência direta da norma, independentemente de qualquer outra análise: selecionar os lançamentos feitos no fim do período (ou próximos a ele), e considerar a materialidade dos lançamentos e ajustes processados durante o ano, testando aqueles que sejam relevantes.

Além disso, a norma orienta a olhar para lançamentos que apresentem características associadas a fraude: feitos em contas não relacionadas, incomuns ou raramente usadas; feitos por quem normalmente não lança; registrados no fim do período ou como pós-fechamento, com pouca ou nenhuma explicação; feitos sem número de conta; ou com valores redondos, repetidos ou com finais constantes.

Qualquer rotina específica de analytics (o corte exato de "quantas vezes acima da média", o parâmetro de arredondamento, o nome da rotina) é uma forma de operacionalizar essas características. O parâmetro e a ferramenta usada variam de firma para firma; a norma define o que procurar, não como automatizar a busca.

5. Flowchart do teste de JE

O fluxo abaixo resume visualmente os quatro passos já explicados na Seção 4. Ele não introduz nenhuma informação nova: é a versão curta do que você acabou de ler.



Cinza marca o início e o encerramento do processo, os pontos de entrada e de documentação. Verde marca os quatro passos de trabalho que você executa em sequência.

6. Guia prático: pontos de atenção para aplicar o teste

A partir daqui, o guia vira referência de consulta rápida para os quatro passos da Seção 4. As listas abaixo não são exaustivas. São pontos de partida para o julgamento profissional, e devem ser adaptadas ao papel de trabalho e à metodologia da sua firma.

6.1 Extensão temporal: pontos de atenção

Ao decidir se o teste vai além do fechamento e cobre lançamentos ao longo de todo o exercício, vale considerar, entre outros pontos:

- Presença ou ausência de fatores de risco de fraude identificados no planejamento.
- Efetividade dos controles sobre lançamentos contábeis ao longo de todo o período, não só no fechamento.
- Histórico de distorções em auditorias anteriores neste cliente.
- Sazonalidade do negócio que concentre lançamentos incomuns fora do fechamento.
- Força do ambiente de controle e monitoramento contínuo (auditoria interna, comitê de auditoria).
- Rotatividade de pessoal em funções-chave de lançar, aprovar ou conciliar.
- Eventos societários ou operacionais atípicos no meio do exercício.
- Denúncias, apontamentos de auditoria interna ou de canal de ética ao longo do ano.
- Covenants, obrigações contratuais ou divulgações intermediárias que criem incentivo a gerenciamento de resultado fora do fechamento anual.

6.2 Contas a incluir na seleção: pontos de atenção

Para identificar quais contas entram na população elegível:

- A conta é objeto de estimativas contábeis significativas ou ajustes relevantes de fim de período.
- Registra transações de natureza complexa ou incomum.
- Apresentou distorções em auditorias de períodos anteriores.
- Não é conciliada tempestivamente, ou tem diferenças de conciliação não resolvidas.
- Envolve transações com partes relacionadas.
- É incomum, raramente movimentada, ou não relacionada à operação do negócio.
- Está associada a algum risco de fraude já identificado no planejamento.
- Tem volume de lançamentos igual ou superior ao erro tolerável (materialidade de execução) do trabalho.
- Recebe lançamentos processados fora do curso normal do negócio.

6.3 Entendimento do fechamento contábil: perguntas a fazer

Antes de aplicar qualquer teste, vale entender junto à administração/contabilidade:

- Se a contabilidade é feita internamente ou por terceiros.
- Como financeiro e contábil se integram.
- Se existem lançamentos manuais além dos automáticos.
- Qual o calendário de fechamento.
- Se há lançamentos fora do expediente ou em finais de semana.
- Se lançamentos passam por aprovação.
- Quem pode lançar estimativas.
- Quais sistemas são usados.
- Se existe revisão dos lançamentos.
- Se existe processo de verificação de lançamentos fraudulentos.
- Se é possível excluir um lançamento do sistema, e quem está autorizado.

6.4 Características a buscar nos lançamentos

Duas frentes são exigência direta da norma, independentemente de qualquer outra análise: selecionar os lançamentos feitos no fim do período (ou próximos a ele), e considerar a materialidade dos lançamentos e ajustes processados durante o ano.

Além disso, vale olhar para lançamentos que apresentem características associadas a fraude:

- Feitos em contas não relacionadas, incomuns ou raramente usadas.
- Feitos por quem normalmente não lança.
- Registrados no fim do período ou como pós-fechamento, com pouca ou nenhuma explicação.
- Feitos sem número de conta.
- Com valores redondos, repetidos ou com finais constantes.

7. Erros comuns de quem está começando

- Achar que o teste só é necessário se a equipe identificar um risco de fraude específico naquele cliente. O teste de JE é obrigatório sempre, porque responde a um risco presumido, não a um risco identificado.
- Rodar as rotinas de analytics antes de entender como o cliente fecha o mês. Sem esse entendimento, fica difícil justificar por que uma rotina foi ou não aplicada.
- Excluir uma conta da população só porque ela "não parece arriscada", sem documentar o motivo com base nos critérios objetivos.
- Copiar o teste do ano anterior sem reavaliar extensão temporal, população de contas e rotinas à luz do que mudou no cliente durante o período.

8. O que você pode levar para o trabalho amanhã

Sempre que você for montar ou revisar um teste de lançamentos contábeis, três perguntas resolvem a maior parte do trabalho:

- Este teste precisa ir além do fechamento e cobrir o exercício inteiro, ou o fechamento já é suficiente? E por quê?
- Quais contas entram na população elegível, e qual o racional documentado para cada conta excluída?
- Os itens selecionados apresentam as características de lançamento fraudulento que a norma pede atenção, e a materialidade e a proximidade do fechamento já foram consideradas?

A norma te dá o piso: o que precisa ser feito, e por quê. A metodologia da sua firma te dá o caminho: o formulário, a ferramenta, o nome exato de cada rotina. As duas coisas não competem entre si. A segunda existe para operacionalizar a primeira. Conhecer a norma é o que te permite entender o porquê de cada ponto da metodologia da sua firma, em vez de simplesmente fazer o teste no "automático".

Quadro-resumo: os 4 passos do teste de JE

Passo	O que é sempre obrigatório (norma)	O que fica a critério do julgamento profissional
1. Extensão temporal	Selecionar lançamentos feitos no fechamento do período, sempre, em qualquer cliente.	Decidir se o teste também cobre o exercício inteiro, com base em risco, controles, histórico e contexto do cliente.
2. População de contas	Não excluir nenhuma conta por presunção; considerar a materialidade do volume de lançamentos.	Definir, com base em critérios objetivos, quais contas entram na população elegível.
3. Entendimento do fechamento contábil	—	Entender como o cliente fecha o período antes de aplicar qualquer teste, para justificar as escolhas seguintes.
4. Características a buscar	Selecionar lançamentos próximos ao fechamento; considerar a materialidade dos lançamentos e ajustes do ano.	Observar as demais características associadas a fraude (contas incomuns, quem lança, falta de explicação, valores redondos) à luz do contexto do cliente.

Na prática: os passos 1 e 4 têm um núcleo que a norma exige de qualquer auditoria, sem exceção. Fechamento sempre selecionado, materialidade sempre considerada. Os passos 2 e 3 dependem inteiramente do julgamento da equipe sobre aquele cliente específico. É esse equilíbrio entre "o que é sempre igual" e "o que muda a cada trabalho" que faz o teste de JE parecer, ao mesmo tempo, padronizado e único em cada auditoria.



Isso foi só o ponto de partida.

O teste de JE muda de cara em cada cliente. Mas a lógica por trás dele é sempre a mesma. Guarde este guia para consultar sempre que um novo trabalho chegar.

CONTINUE NO SPOTIFY

bit.ly/4zD7kqx

FORMANDO UM AUDITOR

Pílulas de conhecimento sobre Auditoria e Contabilidade