

Procedimentos de auditoria utilizados pelas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina

Paulo Roberto Da Cunha

Nelson Hein

Resumo:

As demonstrações contábeis devem expressar a situação econômico-financeira e patrimonial da empresa. Para assegurar o atendimento a esta premissa, utilizam-se os serviços de auditoria independente. O auditor após efetuar seu trabalho precisa emitir sua opinião através do parecer de auditoria. Seu parecer de auditoria é resguardado pelas evidências constatadas no decorrer da auditoria por meio da aplicação dos procedimentos de auditoria. Procedimentos de auditoria abrangem os testes de observância e os testes substantivos. Assim, o estudo objetiva identificar os procedimentos de auditoria utilizados nos testes de observância e nos testes substantivos nas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina. Para tanto, realizou-se um estudo descritivo, do tipo levantamento, de natureza quantitativa. A população compreende as 21 empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina, com registro na Comissão de Valores Mobiliários, e a amostra por acessibilidade totaliza 12 empresas. O instrumento utilizado para coleta de dados consubstancia-se de um questionário, com perguntas abertas e fechadas. Os resultados evidenciam que as empresas pesquisadas aplicam os procedimentos de auditoria contemplados na teoria aplicada à auditoria.

Área temática: *Controladoria*

Procedimentos de auditoria utilizados pelas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina

Paulo Roberto da Cunha (Universidade Regional de Blumenau – Brasil) paulo.ccsa@furb.br

Nelson Hein (Universidade Regional de Blumenau – Brasil) hein@furb.br

Resumo

As demonstrações contábeis devem expressar a situação econômico-financeira e patrimonial da empresa. Para assegurar o atendimento a esta premissa, utilizam-se os serviços de auditoria independente. O auditor após efetuar seu trabalho precisa emitir sua opinião através do parecer de auditoria. Seu parecer de auditoria é resguardado pelas evidências constatadas no decorrer da auditoria por meio da aplicação dos procedimentos de auditoria. Procedimentos de auditoria abrangem os testes de observância e os testes substantivos. Assim, o estudo objetiva identificar os procedimentos de auditoria utilizados nos testes de observância e nos testes substantivos nas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina. Para tanto, realizou-se um estudo descritivo, do tipo levantamento, de natureza quantitativa. A população compreende as 21 empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina, com registro na Comissão de Valores Mobiliários, e a amostra por acessibilidade totaliza 12 empresas. O instrumento utilizado para coleta de dados consubstancia-se de um questionário, com perguntas abertas e fechadas. Os resultados evidenciam que as empresas pesquisadas aplicam os procedimentos de auditoria contemplados na teoria aplicada à auditoria.

Palavras-chave: Procedimentos de auditoria. Testes de observância. Testes substantivos.

Área Temática: Controladoria.

1. Introdução

A elaboração e a divulgação das demonstrações contábeis deve atender aos princípios e normas gerais da contabilidade, aos órgãos reguladores e às legislações vigentes. Porém, sabendo-se da necessidade de atender a estes princípios, normas e legislações vigentes, existe a possibilidade da elaboração das demonstrações contábeis sem atender a este pressuposto.

Para assegurar que as demonstrações contábeis apresentadas pelas organizações expressem a real situação econômico-financeira e patrimonial, é oportuno que as mesmas sejam revisadas e testadas por profissional de auditoria contábil.

A auditoria contábil é importante para conferir credibilidade do processo e produto da contabilidade. As demonstrações contábeis auditadas conferem maior confiança, fazendo com que seus usuários possam tomar decisões pautados em números que lhes transmitam segurança, evitando a preocupação de que as mesmas tenham sido manipuladas ou estarem revestidas de erros.

A atividade profissional exercida pelo auditor contábil é associada às percepções de credibilidade, lisura, responsabilidade e confiabilidade perante a sociedade. Com a

necessidade de atender as expectativas de diversos usuários, o auditor assume responsabilidade social perante a credibilidade de fé pública, refletida no seu parecer de auditoria. Para fundamentar sua opinião, o auditor deve aplicar procedimentos de auditoria, que são o conjunto de técnicas que possibilitam ao mesmo tempo reunir evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar e suportar seu parecer.

Para tanto, faz-se necessário verificar e testar as transações ocorridas na empresa, analisar e testar documentos, livros, sistemas de controle interno, demonstrações contábeis. Devem ser observados e analisados pelo auditor todos os meios utilizados para satisfazer os requisitos necessários de apreciação, para suportar e servir de respaldo à emissão do seu parecer.

Estes procedimentos de auditoria abrangem os testes de observância e os testes substantivos. Os testes de observância são aplicados com o intuito de verificar se os controles internos estabelecidos pela empresa são observados e cumpridos. Os testes substantivos destinam-se a obter evidências suficientes sobre a exatidão das transações e saldos das demonstrações contábeis.

2. Procedimentos de auditoria

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 11, de 17/12/1997, emanada pelo Conselho Federal de Contabilidade, em seu item 11.1.2.1, consta que “os 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 auditadas.”

Nesta mesma perspectiva, Attie (1998) menciona que “procedimentos de auditoria são as investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras ou sobre o trabalho realizado.”

Para o auditor chegar ao seu objetivo final da auditoria, que é o de formar uma opinião, de forma imparcial, necessita utilizar de procedimentos adequados. Estes devem proporcionar a reunião de evidências materiais e necessárias à formação de sua opinião. As evidências serão adquiridas mediante aplicação desses procedimentos, aplicados na extensão e profundidade que o profissional julgar necessários a cada caso que está auditando.

Os procedimentos de auditoria dividem-se em testes de observância e testes substantivos. Cada categoria de testes tem características próprias e destinam-se à finalidades específicas.

2.1 Testes de observância

Preliminarmente, cabe ressaltar que os testes de observância são tratados por vários autores como testes de aderência ou como testes de controle. Santi (1988) define testes de observância como “o conjunto de procedimentos de auditoria destinados a confirmar se as funções críticas de controle interno, das quais o auditor dependerá nas fases subseqüentes da auditoria, estão sendo efetivamente executadas”.

De acordo com Andrade (1988), os testes de observância “são amostras retiradas de uma população, com a finalidade de determinar, até que ponto os procedimentos, ao serem

implantados, observam as especificações do sistema”.

Na aplicação dos testes de observância, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos. A Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 11, de 17/12/1997 emanada pelo Conselho Federal de Contabilidade, em seu item 11.1.2.2, descreve que “os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.”

Pode-se verificar numa análise aos conceitos, que os testes de observância tem como objetivo a verificação e avaliação dos controles internos, se estes estão de acordo com os processos requeridos pela administração e se são suficientemente seguros e confiáveis para a devida salvaguarda do patrimônio.

Os testes de observância são realizados nas áreas que necessitam de maior controle, porque estão mais expostos a um risco proporcionalmente maior, em termos de distorções nos saldos das demonstrações contábeis. Para tanto, o auditor verifica as áreas da empresa que apresentam maior risco e que necessitam de controle mais intensivo para então efetuar os testes necessários à avaliação. A literatura atrelada à experiência obtida na atividade de auditoria aponta que os principais testes de observância são: testes de compras, testes de vendas, testes de custos e testes de pessoal.

Para realizar estes testes, o auditor utiliza os programas de auditoria ou programas de trabalho. O programa de auditoria é o plano de ação que serve como guia e controle do exame. O programa de auditoria descreve os passos e a extensão do trabalho, proporcionando aos auditores um método organizado para administrar e evidenciar os procedimentos, através dos quais a auditoria é conduzida.

Os programas de auditoria são a forma escrita de uma série de procedimentos de verificação a serem aplicados a elementos determinados, com a finalidade de obter informações adequadas que possibilitem ao auditor formar sua opinião.

Ao término dos testes de observância, o auditor pode concluir a respeito do nível de confiança dos controles internos respectivamente das áreas em que efetuou a auditoria. A constatação, ou não, da efetiva adequação dos controles internos, proporciona ao auditor a determinação da extensão a ser estabelecida para aplicação dos testes substantivos.

Os testes de observância relacionam-se inversamente aos testes substantivos. Quanto maior a confiança constatada nos controles internos, menor a extensão e profundidade na aplicação dos testes substantivos. Por outro lado, maior será a aplicação dos testes substantivos, quando constatado pelo auditor um controle interno fragilizado.

2.2 Testes substantivos

O teste substantivo é um procedimento de auditoria aplicado para constatar a razoabilidade ou não das transações e saldos contábeis registrados. Tem como intuito a verificação da existência de distorções materiais nas demonstrações contábeis.

Testes substantivos são definidos por Santi (1988) como procedimentos de auditoria destinados a obter competente e razoável evidência da validade e propriedade do tratamento

contábil das transações e saldos ou, contrariamente – e mesmo na ausência de significativa inadequação nos controles internos - , inexistência de indícios de erro ou irregularidade material.

Sobre a finalidade dos testes substantivos, a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 11, de 17/12/1997, do Conselho Federal de Contabilidade, em seu item 11.1.2.3, explicita que “os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade.”

Portanto, os testes substantivos são destinados a fornecer evidências quanto aos saldos e valores apontados nas demonstrações contábeis, a fim de identificar ou não a ocorrência de erros na contabilização das transações ocorridas.

De acordo com Recktenvald (1998), na aplicação dos testes substantivos, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões:

- a) existência: se o componente patrimonial existe em certa data;
- b) direitos e obrigações: se efetivamente existentes em certa data;
- c) ocorrência: se a transação de fato ocorreu;
- d) abrangência: se todas as transações estão registradas;
- e) avaliação: se os ativos e passivos estão avaliados adequadamente;
- f) mensuração: se as transações estão registradas pelos montantes corretos e se foi respeitado o princípio de competência; e
- g) apresentação e divulgação: se os itens estão divulgados, classificados e descritos de acordo os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Os testes substantivos, quanto a auditoria das demonstrações contábeis, são normalmente direcionados conforme se mostra no Quadro 1.

TESTES	DÉBITOS	CRÉDITOS
Direção primária	Superavaliação	Subavaliação
Ativos e despesas	Super	Super
Passivos e receitas	Sub	Sub

Fonte: (Adaptado de Imoniana, 2001, p. 163)

Quadro 1 – Direção dos testes substantivos

Verifica-se que a aplicação dos testes substantivos são aplicados para verificar se as contas do grupo do ativo e da despesa estão registrados com um valor maior do que realmente vale. O mesmo é válido para as contas do grupo do passivo e das receitas, onde aplicam-se os testes substantivos para verificar se estão subavaliadas.

Imoniana (2001) relata que a direção citada no Quadro 1 e os erros potenciais que podem gerar um desvio ou má interpretação dos números são vários e que geralmente os auditores atem-se às preocupações evidenciadas no Quadro 2.

ERROS POTENCIAIS RELACIONADOS ÀS TRANSAÇÕES CONTÁBEIS	INTERPRETAÇÕES
Validade dos débitos	Débitos registrados deverão representar transações que realmente ocorreram ou ativos que existem
Registro (a maior de débitos)	Débitos deverão ser registrados e sumarizados em valores que não sejam maiores do que os valores apropriados
Cutoff (postecipado)	Débitos registrados deverão representar transações que ocorreram no período corrente e não no período subsequente
Integridade	Todas as transações válidas que realmente ocorreram deverão ser registradas
Registro (a menor) de créditos	Os créditos deverão ser contabilizados e sumarizados em valores que não sejam menores do que os valores apropriados
Cutoff (antecipado)	Todas as transações que ocorreram no período corrente deverão ser registrados no período corrente e não no período subsequente

Fonte: (Imoniana, 2001).

Quadro 2 – Preocupações mais frequentes dos auditores ao aplicar os testes substantivos

Desse modo, reforça-se a aplicação dos testes substantivos mediante as preocupações que os auditores têm ao efetuar tal teste. Enfatiza-se a preocupação de fazer constar todas as transações, tanto ativas e passivas na competência correta. A preocupação da validade dos registros efetuados nas contas do ativo, da integridade das contas passivas e o registro sem tendências de sub ou superavaliações, são preocupações que norteiam os auditores ao analisar as transações e saldos de contas do balanço.

Para que o auditor possa concluir os trabalhos sobre os levantamentos que complementem aqueles efetuados junto aos testes de observância, de acordo com Attie (1998) e Imoniana (2001), os testes substantivos são aplicados utilizando as seguintes técnicas:

- a) Exame e contagem física (exame físico);
- b) Confirmação externa (circularização);
- c) Conciliações;
- d) Exame dos documentos originais;
- e) Conferência de cálculos;
- f) Exame de escrituração;
- g) Exame de registros auxiliares (verificação);
- h) Inquérito: perguntas e respostas (obtenção de informações de várias fontes);
- i) Investigação minuciosa;
- j) Correlação das informações obtidas; e
- l) Observação.

Os testes substantivos dividem-se em testes de detalhes das transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.

2.2.1 Testes de detalhes das transações e saldos

Os testes de detalhes das transações e saldos são efetuados com o propósito de reunir todas as evidências necessárias para verificar se as transações e os saldos demonstrados nas demonstrações contábeis estão corretos.

Boynton, Johnson e Kell (2002) definem Testes de detalhes de transações envolvem principalmente acompanhamento e vouching. Acompanhamento quando, por exemplo, detalhes de transações são seguidos – dos documentos-fontes (faturas, notas fiscais etc.) até os registros contábeis (em diários gerais ou auxiliares). Vouching quando, também, por exemplo, detalhes de lançamentos contábeis no diário auxiliar de pagamentos ou em registros perpétuos de estoques são vouched até seus comprovantes (relação de cheques cancelados, faturas de fornecedores etc.)

Testes de detalhes de saldos focalizam a obtenção de evidência diretamente sobre um saldo de conta, não sobre os débitos e créditos individuais.

O auditor, quando aplica os testes de detalhes de transações, está focado em verificar a existência de erros monetários, por exemplo, pagamento a empregados com elevada quantidade de horas apontadas, quando isso de fato não ocorre; pagamento de tributos de forma incorreta a partir de uma base de cálculo incorreta. Nos testes de transações de saldos volta-se constatação dos saldos apontados nas demonstrações contábeis, utilizando-se por exemplo da confirmação de saldos, geralmente aplicados para confirmar saldos de fornecedores, clientes, estoques em poder de terceiros, bancos, advogados, seguradoras.

2.2.2 Procedimentos de revisão analítica

Para complementar os testes de transações e saldos, o auditor efetua os testes de revisão analítica, atentando para possíveis tendências anunciadas pela aplicação deste procedimento. Imoniam (2001) faz a seguinte explanação os testes analíticos, mais conhecidos como procedimentos de revisão analítica, referem-se ao estudo da relação entre elementos de informação contábil, financeiros e não-financeiros, que de acordo com as políticas estratégias empresariais e procedimentos operacionais, espera-se demonstrar uma tendência pré-determinada.

O objetivo dos testes analíticos é o de detectar e analisar situações anormais e significativas constatadas nas demonstrações contábeis, mais precisamente nas contas do balanço patrimonial e nas da demonstração do resultado do exercício. Esses testes ajudam a identificar áreas prioritárias ou áreas com problemas, onde o auditor deverá concentrar mais a sua atenção.

Nos testes analíticos o auditor deve comparar montantes registrados, identificar e fundamentar, através de explicações, as diferenças que ultrapassem os limites, efetuar análises e questionamentos e examinar, se necessário, os documentos que dão suporte a esta análise. É

de fundamental importância que o auditor documente todos os processos que envolvam as atividades de auditoria.

Avalia-se o resultado dos testes analíticos, por meio de fatores quantitativos e qualitativos, em todos os erros monetários materiais detectados. Através deste o auditor também conclui se o alcance da auditoria foi suficiente e se as demonstrações contábeis não estão materialmente incorretas.

Imoniana (2001) aponta os testes analíticos mais comuns:

- a) Investigação de variações inesperadas;
- b) Obtenção e documentação de explicações referentes as variações materiais;
- c) Avaliação dos efeitos de resultados de revisão analítica sobre as demonstrações contábeis;
- d) Comparação de valores: orçado x real;
- e) Avaliação de tendências e índices financeiros;
- f) Comparação de exercícios anteriores;
- g) Análise de alterações nos níveis de atividades operacionais;
- h) Confrontação das atividades da empresa com outras do mesmo setor e/ou outros índices do mesmo ramo.

Os testes analíticos podem ser aplicados no planejamento dos trabalhos de auditoria, no momento em que o auditor identifica os prováveis problemas e riscos aparentes de controles internos. Outro momento de aplicação dos testes analíticos é no decorrer dos trabalhos, onde são aplicados, quando da obtenção de alguma evidência, a fim de dar suporte aos controles internos.

3. Método e técnicas da pesquisa

Cervo e Bervian (2003) mencionam que “o método concretiza-se como o conjunto de diversas etapas ou passos que devem ser dados para a realização da pesquisa. Esses passos são as técnicas”. Desta forma, o presente estudo caracteriza-se, quanto aos seus objetivos, como uma pesquisa descritiva.

Levanta as técnicas de amostragem na auditoria utilizadas em determinada população, observa, analisa e correlaciona-as aos fatos levantados à luz da fundamentação teórica. Gil (1996) aponta que “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.”

Quanto aos procedimentos aplicados, trata-se de uma pesquisa de levantamento ou *survey*. Para Gil (1999), pesquisa de levantamento ou *survey* caracteriza-se “pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados”.

A população da pesquisa compreende as 21 empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina, com registro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Os elementos de análise consubstanciam-se das técnicas de amostragem utilizadas por estas empresas na

determinação da extensão dos testes de auditoria ou no método de seleção dos itens a serem testados.

Das 21 empresas, o contato não foi possível com 2 empresas. Dos 19 questionários enviados por correio eletrônico, 12 retornaram com as respostas, 2 empresas retornaram com e-mail informando a impossibilidade de responder os questionários, devido ao fato de se tratar de informações confidenciais sobre procedimentos específicos da empresa. Outras 5 não responderam o questionário. Portanto, da população inicial de 21 empresas de auditoria independente, um total de 12 empresas, ou seja, 57,14%, responderam o questionário. Significa que as 12 empresas que participaram desta pesquisa representam a amostra por acessibilidade investigada.

Em frente ao questionário foi colocada uma carta, explicando a natureza da pesquisa, sua importância e a necessidade de se obter a resposta ao mesmo. O questionário foi estruturado com perguntas abertas e fechadas. Além disso, elaborou-se um glossário, organizado em ordem alfabética, de termos que foram utilizados no corpo do questionário.

Antes de enviar o instrumento de pesquisa à população investigada realizou-se o pré-teste do questionário. O pré-teste foi realizado junto a um auditor independente, pessoa física, fora da população pesquisada, com o intuito de verificar a possibilidade de melhorias na elaboração das perguntas, das divisões efetuadas e na compreensão dos termos empregados.

Com a mesma finalidade, outro pré-teste foi efetuado em uma das empresas de auditoria independente de Santa Catarina. Após estas prévias obtidas, efetuou-se a revisão final do questionário. Os sujeitos sociais da pesquisa, ou seja, os respondentes solicitados a responderem os questionários, correspondem ao nível mínimo de gerentes das empresas de auditoria independente.

Assim que os questionários retornavam, as respostas eram digitadas em planilha eletrônica *excel*, para, em seguida, iniciar a análise e interpretação dos dados da pesquisa. Para analisar os dados utilizou-se a abordagem quantitativa. Richardson (1989) diz que ela se caracteriza “pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas”.

4. Testes de auditoria utilizados

Com relação aos testes de auditoria, buscou-se verificar quais os testes de auditoria que as empresas mais utilizam e quais as áreas que esses testes são mais, tanto para os testes de observância e como os substantivos.

4.1 Testes de auditoria mais utilizados

Solicitou-se que as empresas indicassem cinco testes de auditoria mais utilizados nos testes de observância e nos testes substantivos, mediante uma lista de testes fornecidos. A Tabela 1 mostra os dados colhidos desse questionamento, em relação aos testes de observância.

TESTES DE AUDITORIA	EMPRESAS												FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA (%)
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
Teste de Segregação de função	X	X		X	X	X		X	X	X	X		9	75,00
Exame documental		X	X	X	X		X			X	X	X	8	66,67
Inquérito: perguntas e respostas		X	X		X		X	X	X	X			7	58,33
Aplicação de questionários	X		X	X		X			X		X	X	7	58,33
Exame e contagem física	X	X				X	X			X	X	X	7	58,33
Teste de aprovações					X	X	X	X	X			X	6	50,00
Conferência de cálculos	X	X			X	X	X			X			6	50,00
Integridade de seqüência numérica			X					X	X		X	X	5	41,67
Teste de assinaturas	X			X									2	16,67
Teste de salvaguarda				X				X					2	16,67
Cancelamento de documentos			X										1	8,33
Outros													0	0,00

Tabela 1 – Testes de auditoria mais utilizados pelas empresas de auditoria independente de Santa Catarina nos testes de observância

Ao solicitar que indicassem quais são os cinco testes de auditoria que sua empresa mais utiliza, obteve-se o seguinte resultado nos testes de observância: 1º – testes de segregação de funções, com 75,00%; 2º – exame documental, com 66,67%; 3º – apresentaram-se, com 58,33%, três tipos de testes: inquérito, aplicação de questionários e exame e contagem física; 4º – testes de aprovações e conferências de cálculos, ambos apresentaram o mesmo percentual de indicação das empresas, 50,00%; e 5º – a integridade de seqüência numérica, com 41,67%.

O teste de segregação, para Attie (1998), “estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização.” Pretende-se segregar as responsabilidades de uma operação, ou seja, o ciclo de uma operação não deve ser efetuado por um única pessoa.

O exame documental é utilizado para a comprovação de transações comerciais ou transações internas da empresa para fins de controle. Estas transações devem ser evidenciadas por documentos que comprovam a ocorrência da transação, sendo que para isso o auditor deverá atentar-se para os seguintes itens, conforme Attie (1998) :

- autenticidade: poder de discernimento para verificar se a documentação examinada é fidedigna e merece fé;
- normalidade: determinação de que a transação realizada é adequada em função da atividade da empresa;
- aprovação: verificação de que a transação e a documentação-suporte foram efetivamente aprovadas por pessoas em níveis adequados e responsáveis
- registro: comprovação de que o registro das operações é adequado em função da documentação examinada e de que está refletida contabilmente em contas apropriadas.

O inquérito e a aplicação de questionários consistem na formulação de perguntas e obtenção de respostas dos funcionários da empresa e pessoas externas à empresa. O inquérito pode ser efetuado formalmente, por meio de conversas formais ou até mesmo informalmente. A aplicação de questionários é aplicado de maneira que o próprio auditado possa preencher as perguntas efetuadas ou o auditor pode preenchê-las mediante a aplicação do mesmo, por meio

do inquérito. O auditor, mesmo se valendo destas respostas, deverá avaliá-las para chegar a conclusão correta sobre o assunto em questão. As perguntas são efetuadas com o intuito de conhecer os sistemas de controles adotados, as formas de execução de tarefas, variações ocorridas nas demonstrações etc.

A contagem física tem como finalidade a constatação da existência física do objeto desejado, a chamada verificação *in loco*. A constatação física efetuada pela auditoria deve conter as seguintes características físicas, conforme Crepaldi (2000):

- a) quantidade: apuração das quantidades reais existentes fisicamente;
- b) existência física: comprovação, por meio da constatação visual, de que o objeto ou item examinado existe realmente;
- c) identificação: comprovação, por meio do exame visual, do item específico a ser examinado;
- d) autenticidade: poder de discernimento de que o item ou objeto examinado é fidedigno;
- e) qualidade: exame visual de que o objeto examinado permanece em uso, não está deteriorado e merece fé.

O teste de aprovações, segundo Attie (1998), compreende “o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos.” Enfatiza que “na medida do possível, a pessoa que autoriza não deve ser a que aprova para não expor a risco os interesses da empresa”.

O teste de conferência de cálculos está voltado a testar e validar as operações aritméticas. Mesmo com grande parte das operações efetuadas por sistema de processamento de dados, esta técnica não pode ser desprezada, visto que, tais operações de cálculos, seja de forma manual ou por processamento de dados, podem conter erros, e dependendo da dimensão, podem levar a distorções nas demonstrações contábeis. A verificação da seqüência numérica, nos testes de observância, é importante na constatação da utilização, cancelamento e extravio de documentos.

Por sua vez, a Tabela 2 mostra os dados colhidos em relação aos testes de auditoria mais utilizados nos testes substantivos.

TESTES DE AUDITORIA	EMPRESAS												FREQÜÊNCIA ABSOLUTA	FREQÜÊNCIA RELATIVA (%)
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
Confirmação externa -circularização	X		X	X	X	X	X	X	X		X	X	9	75,00
Conciliações	X		X	X		X	X	X	X	X		X	9	75,00
Conferência de cálculos		X		X	X	X	X	X	X	X		X	9	75,00
Exame e contagem física	X	X		X	X			X	X	X	X		8	66,67
Exame de documentos originais	X	X				X	X	X	X		X		7	58,33
Exame de escrituração					X	X				X	X	X	5	41,67
Exame de registros auxiliares	X			X				X	X			X	5	41,67
Inquérito: perguntas e respostas		X	X								X		3	25,00
Correlação das informações obtidas			X		X		X						3	25,00
Investigação minuciosa		X	X										2	16,67
Observação													0	0,00
Outros													0	0,00

Tabela 2 – Testes de auditoria mais utilizados pelas empresas de auditoria independente de Santa Catarina nos testes substantivos

Nos testes substantivos obteve-se também algumas igualdades de utilização: 1º – confirmação externa ou circularização, conciliações e conferência de cálculos, com 75,00%; 2º – exame e contagem física, apresentou 66,67%; 3º – exame de documentos originais, com 58,33%; 4º – exame de escrituração e o exame de registros auxiliares apresenta-se com 41,67% e, 5º – com 25,00%, o inquérito e a correlação das informações obtidas são apontadas pelas empresas de auditoria independente pesquisadas.

A confirmação externa ou circularização significa obter informações da empresa auditada, com pessoas alheias à empresa. Esta confirmação deve ser formal e, pelo fato de ser obtida em uma fonte externa, confere imparcialidade e confiança às informações obtidas. Esta técnica sendo utilizada de forma criteriosa, proporciona ao auditor maior certeza das informações auditadas, bem como, pode revelar situações alheias das fornecidas pela escrituração contábil e dos profissionais da empresa.

As conciliações tem como finalidade a obtenção de um saldo comum, proporcionado por diferenças existentes entre as fontes de informação.

O exame de escrituração tem como finalidade verificar se as informações constantes nas demonstrações contábeis são reais e confiáveis, mediante verificação das escriturações efetuadas nos livros contábeis e fiscais.

Paralelo ao exame de escrituração faz-se o exame de registros auxiliares, verifica-se os registros auxiliares com os saldos das contas sintéticas, dando a estas suporte e autenticidade. Estes registros auxiliares representam um controle analítico da conta. Cabe ao auditor verificar se estes registros auxiliares são autênticos e que não estão sendo passíveis de adulterações. É objeto de atenção do auditor, verificar se os registros auxiliares estão sendo efetuados com regularidade e se não apresentam qualquer vício que os torne duvidosos.

Outro exame apontado é a correlação das informações. Conforme Attie (1998), “a correlação das informações obtidas nada mais é do que o relacionamento harmônico do sistema contábil de partidas dobradas”. Esta correlação acontece na medida em que o auditor estará efetuando seu trabalho relacionado com uma outra área do balanço ou do resultado.

Os demais testes substantivos apontados entre os cinco mais utilizados foram abordados nos testes de observância. Na seqüência verifica-se as áreas de maior aplicação dos testes de auditoria.

4.2 Áreas de maior aplicação dos testes de auditoria

Solicitou-se que as empresas indicassem as áreas em que são mais aplicados os testes de auditoria. Os dados colhidos estão dispostos na Tabela 3.

TESTES DE AUDITORIA	EMPRESAS												FREQUÊNCIA ABSOLUTA	FREQUÊNCIA RELATIVA (%)	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12			
Testes de observância:															
Disponibilidades	X	X		X	X				X				X	6	50,00
Contas a receber	X	X		X	X					X			X	6	50,00
Estoques	X	X	X	X	X	X	X		X	X			X	10	83,33
Ativo Imobilizado					X	X	X	X					X	5	41,67
Fornecedores		X	X	X	X					X			X	6	50,00
Financiamentos		X		X	X					X	X			5	41,67
Patrimônio Líquido					X		X	X						3	25,00
Vendas		X	X	X	X	X	X	X				X	X	9	75,00
Compras	X	X		X	X	X	X	X				X	X	9	75,00
Pessoal	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	11	91,67
Despesas gerais		X	X	X	X					X	X			6	50,00
Outros														0	0,00
Testes substantivos:															
Disponibilidades	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	12	100,00
Contas a receber	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	12	100,00
Estoques	X	X		X	X	X		X	X	X	X	X	X	10	83,33
Ativo Permanente			X		X	X			X			X	X	6	50,00
Exigibilidades		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	11	91,67
Patrimônio líquido					X	X	X		X			X	X	6	50,00
Receitas	X	X		X	X	X			X			X	X	8	66,67
Custos e Despesas	X	X	X	X	X	X			X			X	X	9	75,00
Outros														0	0,00

Tabela 3 – Áreas de maior aplicação dos testes de auditoria

Nos testes de observância, verificou-se que a área com maior aplicação de testes de auditoria foi, com 91,67%, a área de pessoal. Na seqüência, com 83,33%, apresenta-se a área do estoque. Em seguida, 75,00% das empresas de auditoria pesquisadas, utilizam os testes de observância nas áreas de venda e de compra. Quatro áreas apresentam-se com 50,00%, sendo disponibilidades, contas a receber, fornecedores e despesas gerais. As áreas do ativo imobilizado e financiamentos, apresentam 25,00% cada.

Na revisão bibliográfica foi exposto que os principais testes de observância são efetuados nas áreas de compras, de vendas, estoques (custos) e na área de pessoal. Verifica-se que as empresas de auditoria independente pesquisadas corroboram a afirmação efetuada mediante os maiores percentuais de aplicação dos testes de observância concentrarem-se nas áreas citadas.

Por sua vez, as áreas com maior aplicação dos testes substantivo, foram as disponibilidades e o contas a receber, ambas com 100,00% de indicação das empresas pesquisadas. Em seguida, com 91,67%, encontra-se as contas do grupo das exigibilidades. Os estoques apresentam-se em seguida, com 83,33% das respostas obtidas. Os custos e despesas são os grupos apontados por 75,00% das empresas de auditoria pesquisadas. Com 66,67% apresenta as contas de receitas e, com 50,00%, as contas do patrimônio líquido e do ativo permanente.

Verifica-se que percentualmente, de maneira geral, a aplicação dos testes substantivos é realizado em todos os grupos do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício, visto que, 50,00% foi o menor percentual apontado entre as empresas de auditoria independente pesquisadas. Como o propósito dos testes substantivos é verificar a existência

de distorções materiais nas demonstrações contábeis, faz-se necessário testar todos os saldos relevantes, o que na prática mostrou-se ser efetuado pelas empresas pesquisadas através dos resultados obtidos.

5. Conclusão

Os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas aplicadas pelos auditores com o propósito de obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas para poder chegar a conclusões razoáveis que sirvam de suporte para o seu parecer.

As evidências de auditoria são obtidas mediante aplicação de procedimentos de auditoria, que são os testes de observância, também chamados de testes de controle e os testes substantivos. Os testes de observância visam obter razoável segurança sobre os controles internos estabelecidos pela administração. Os testes substantivos visam obter razoável evidência corroborativa de validade e propriedade dos saldos e das transações contábeis.

Os testes substantivos dividem-se em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica. Os testes de transações e saldos são realizados com o propósito de obtenção de evidências de que as transações e o saldos demonstrados nas demonstrações contábeis estão corretos. Os testes de procedimento de revisão analítica são aplicados para detectar possíveis tendências observadas através da aplicação deste procedimento.

Nos testes de observância, os tipos de testes mais utilizados pelas empresas de auditoria independente de Santa Catarina são os testes de segregação de funções, o exame documental, inquérito, aplicação de questionários, contagem física, conferência de cálculos e verificação da integridade da seqüência numérica.

Nos testes substantivos, as empresas de auditoria independente de Santa Catarina utilizam os testes de confirmação externa ou circularização, conciliações e conferências de cálculos, exame e contagem física, documentos originais, exame de escrituração, exame de registros auxiliares, inquérito e a correlação das informações obtidas. Pode-se observar nas empresas pesquisadas que existem testes aplicados tanto nos testes de observância quanto nos testes substantivos.

As áreas com maior aplicação dos procedimentos de auditoria nos testes de observância são a área de pessoal e os estoques, seguidas pelas áreas de vendas e compras. Para os testes substantivos, verificou-se que os procedimentos de auditoria são mais aplicados nas disponibilidades e no contas a receber, seguidos pelas exigibilidades, os estoques e os custos e despesas.

Assim, conclui-se que as empresas de auditoria independente de Santa Catarina utilizam de procedimentos preconizados na literatura acerca da auditoria nas mais diversas áreas da empresas. Através da aplicação dos procedimentos de auditoria os auditores são capazes de opinar sobre a fidedignidade ou não das demonstrações contábeis. Percebeu-se que as áreas mais cobertas nos testes de observância pelas empresas de auditoria independente são as áreas que mais necessitam criar, instituir e monitorar os controles, conforme o preconizado no referencial teórico. Nos testes de observância, observou-se que as empresas apontaram as áreas mais ligadas à área financeira das empresas, sendo, disponibilidades, contas a receber e exigibilidades.

Referências

- ANDRADE, L. C. de. (1988) - *Técnicas de amostragem em empresas de auditoria na cidade do Rio de Janeiro: um estudo de casos*. 1988. 188f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Instituto Superior de Estudos de Estudos Contábeis – ISEC – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro.
- ATTIE, W. (1998) - *Auditoria: conceitos e aplicações*. 5 ed. São Paulo: Atlas.
- BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. (2002) - *Auditoria*. Tradução: José Evaristo do Santos. São Paulo: Atlas.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. (2003) - *Metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Disponível em: <<http://cvm.org.br>>. Acesso em: 10 mai. 2004.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.(2003) - *Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade: auditoria e perícia*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade.
- CREPALDI, S. A. (2000) - *Auditoria contábil: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- GIL, A. C.(1999) - *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- GIL, A. C. (1996) - *Projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- IMONIANA, J. O. (2001) - *Auditoria: abordagem contemporânea*. São Paulo: Associação de Ensino de Itapetininga.
- RECKTENVALD, G. (1998) - *Auditoria e contabilidade avançada*. Porto Alegre: Assefaz, V. 4.
- RICHARDSON, R. J.(1989) - *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- SANTI, P. A. (1988) - *Introdução à auditoria*. São Paulo: Atlas.