

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA UTILIZADOS PELAS EMPRESAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE ESTABELECIDAS EM SANTA CATARINA

AUDITING PROCEDURES USED BY INDEPENDENT AUDITING COMPANIES ESTABLISHED IN SANTA CATARINA

PAULO ROBERTO DA CUNHA

paulo.ccsa@furb.br

ILSE MARIA BEUREN

ilse@furb.br

NELSON HEIN

hein@furb.br

RESUMO

Para assegurar que as demonstrações contábeis expressem a situação econômico-financeira e patrimonial da empresa, utilizam-se os serviços de auditoria independente. O auditor emite sua opinião através do parecer de auditoria, que é resguardado pelas evidências constatadas no decorrer da auditoria mediante a aplicação de procedimentos consubstanciados em testes de observância e testes substantivos. Assim, no artigo objetiva-se identificar os procedimentos de auditoria utilizados nos testes de observância e nos testes substantivos pelas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina. A população compreende as 21 empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina, com registro na Comissão de Valores Mobiliários. A amostra, por acessibilidade, totaliza 12 empresas. Trata-se de um estudo descritivo com abordagem quantitativa. Os dados foram coletados por meio de um questionário, com perguntas abertas e fechadas, enviado de forma eletrônica às empresas objeto de estudo. Os resultados evidenciam que as empresas pesquisadas adotam os procedimentos de auditoria preconizados na literatura que aborda o tema investigado.

Palavras-chave: procedimentos de auditoria, testes de observância, testes substantivos.

ABSTRACT

Independent auditing services are used in order too make sure that the financial statements express the economical and financial status of a company. The auditor expresses his/her opinion supported by the evidence shown during the auditing process, which is based on auditing procedures. This paper intends to identify the auditing procedures used in observance and substantive tests by the independent auditing companies established in the state of Santa Catarina. Its object consists of all of the 21 independent auditing companies established in Santa Catarina registered at the Securities Commission. The sample, due to reasons of accessibility, comprehends 12 companies. This is a descriptive study based on a quantitative methodology. The instrument used for the collection of data consisted of a questionnaire with both open and closed questions sent to the companies by electronic mail. The results indicate that the these independent auditing companies apply the auditing procedures indicated in the auditing theory.

Key words: auditing procedures, observance tests, substantive tests.

INTRODUÇÃO

A elaboração e a divulgação das demonstrações contábeis devem atender aos princípios e normas gerais da contabilidade, aos órgãos reguladores e às legislações vigentes. Para assegurar que as demonstrações contábeis apresentadas pelas organizações expressem a sua 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 ao processo e produto da contabilidade. As demonstrações contábeis auditadas conferem maior confiança, fazendo com que seus usuários possam tomar decisões pautadas em números que lhes transmitam segurança, evitando a preocupação de que as mesmas tenham sido manipuladas ou estejam 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, os quais compreendem um 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 e as demonstrações contábeis. Além disso, o auditor deve também observar e analisar todos os meios utilizados para satisfazer os requisitos necessários de apreciação, visando a dar 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 contas que formam as demonstrações contábeis.

Assim, este artigo objetiva identificar os procedimentos de auditoria utilizados nos testes de observância e nos testes substantivos realizados pelas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina. Estudos empíricos sobre os procedimentos adotados para ambos os testes em empresas de auditoria independente podem contribuir para desvendar a aderência entre os preceitos teóricos e as práticas das empresas.

Ainda que a pesquisa realizada esteja centrada nas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina, o que se caracteriza como uma limitação do estudo em termos de amplitude dos resultados, é possível que outras empresas desse tipo de atividade possam utilizar o estudo de forma comparativa em relação aos seus procedimentos

de auditoria, particularmente no que concerne aos testes de observância e testes substantivos. Também pode instigar novas pesquisas, em outras regiões do país, e proceder a análises comparativas.

Quanto à organização do trabalho, inicialmente faz-se a introdução do estudo, seguida de uma incursão teórica nos procedimentos de auditoria, com destaque aos testes de observância e testes substantivos. Na seqüência, abordam-se o método e as técnicas da pesquisa adotadas para alcançar o objetivo estabelecido. Após, procede-se à descrição e análise dos dados, mostrando, além das características das empresas de auditoria independente pesquisadas, os testes de auditoria mais utilizados e as áreas de maior aplicação. Por fim, apresentam-se as conclusões do estudo realizado, além das referências que o fundamentam.

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Na Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 11, de 17/12/1997, 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" (Conselho Federal de Contabilidade, 2003).

Nesta mesma perspectiva, Attie (1998, p. 131) menciona que "os 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".

O auditor, para alcançar o objetivo final da auditoria, que é o de formar uma opinião imparcial, necessita utilizar procedimentos adequados. Tais procedimentos devem proporcionar ao auditor a reunião de evidências materiais necessárias à formação de sua opinião. As evidências serão adquiridas mediante a utilização desses procedimentos, aplicados na extensão e profundidade que o profissional julgar necessárias a cada caso que está auditando.

Os procedimentos de auditoria compõem-se de testes de observância e testes substantivos. Cada categoria de testes tem características próprias e destina-se a finalidades específicas, como será abordado na seqüência.

TESTES DE OBSERVÂNCIA

Os testes de observância são denominados por vários autores como testes de aderência ou testes de controle. De acordo com Santi (1988, p. 88), testes de observância constituem-se no "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".

Andrade (1988, p. 13) explica que 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, 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" (Conselho Federal de Contabilidade, 2003).

Constata-se, portanto, que os testes de observância têm 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 expostas 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. Attie (1998) e Imoniana (2001) apontam que os principais testes de observância são estes: testes de compras, testes de vendas, testes de custos e testes de pessoal.

O auditor utiliza-se de programas de auditoria ou programas de trabalho que prevêm a realização desses testes. 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. Apresenta, sob a forma escrita, uma série de procedimentos de verificação a serem aplicados a elementos determinados, com a finalidade de obter informações que possibilitem ao auditor formar sua opinião. Portanto, o programa de auditoria é o plano de ação que serve como guia e controle do exame.

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.

TESTES SUBSTANTIVOS

O teste substantivo é um procedimento de auditoria aplicado para constatar a razoabilidade ou não das transações e saldos contábeis registrados. Santi (1988, p. 52) destaca que ele se destina "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".

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2003), os testes substantivos têm como finalidade "obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade" O fim último dos testes substantivos é a verificação da existência de distorções materiais nas demonstrações contábeis.

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.

Na aplicação dos testes substantivos, conforme Recktenvald (1998, p. 13), 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;
- g) apresentação e divulgação: se os itens estão divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Na auditoria das demonstrações contábeis, os testes substantivos são normalmente direcionados conforme se mostra na Tabela 1.

Tabela 1 – Direção dos testes substantivos.

Testes	Débitos	Créditos
Direção primária	Superavaliação	Subavaliação
Ativos e despesas	Superavaliação	Superavaliação
Passivos e receitas	Subavaliação	Subavaliação

Os testes substantivos são aplicados para verificar se as contas do ativo e as contas das despesas estão registradas com valores superavaliados. O inverso ocorre com as contas do passivo e das receitas, em que se aplicam os testes substantivos para averiguar se estão subavaliadas.

Imoniana (2001) ressalta que a Direção primária (Tabela 1) e os erros potenciais que podem gerar um desvio ou má interpretação dos números são vários. Explica que, por isso, os auditores geralmente se atêm às preocupações evidenciadas na Tabela 2.

Reforçam-se na aplicação dos testes substantivos as preocupações dos auditores de fazer constar todas as transações, tanto ativas como passivas, e na competência correta. A validade dos registros efetuados nas contas do ativo, a integridade das contas do passivo 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 patrimonial.

Para que o auditor possa concluir os trabalhos sobre os levantamentos, no sentido de complementar aqueles previstos nos testes de observância, são aplicados os testes substantivos. De acordo com Attie (1998) e Imoniana (2001), utilizam-se 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. As duas classificações dos testes substantivos são abordadas na seqüência.

TESTES DE DETALHES DAS TRANSAÇÕES E SALDOS

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

Testes de detalhes de transações envolvem principalmente acompanhamento e *vouching* (Boynton *et al.*, 2002). Acompanhamento ocorre 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* ocorre quando, 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.).

Por sua vez, testes de detalhes de saldos focalizam a obtenção de evidência diretamente sobre um saldo de conta e 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, auditar pagamento a empregados com elevada quantidade de horas apontadas, a fim de averiguar se isso de fato ocorreu; pagamento de tributos de forma incorreta, a partir de uma base de cálculo incorreta.

Nos testes de transações de saldos, o auditor volta sua atenção para a constatação dos saldos apontados nas

Tabela 2 – Preocupações mais freqüentes dos auditores ao aplicar os testes substantivos.

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.
<i>Cutoff</i>	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.
<i>Cutoff</i>	Todas as transações que ocorreram no período corrente deverão ser registradas no período corrente e não no período subsequente.

Fonte: Imoniana (2001, p. 164).

demonstrações contábeis. Por exemplo, o auditor utiliza-se da técnica de confirmação de saldos, geralmente aplicada para confirmar saldos de fornecedores, clientes, estoques em poder de terceiros, bancos, advogados e seguradoras.

PROCEDIMENTOS DE REVISÃO ANALÍTICA

Para complementar os testes de transações e saldos, o auditor efetua procedimentos de revisão analítica, atentando para possíveis tendências anunciadas pela aplicação de testes dessa natureza. 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. De acordo com as políticas e estratégias empresariais e seus procedimentos operacionais, espera-se demonstrar uma tendência predeterminada (Imoniana, 2001).

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 os montantes registrados; identificar e fundamentar, através de explicações, as diferenças que ultrapassam os limites; efetuar análises e questionamentos e examinar, se necessário, os documentos que dão suporte a esta análise. É importante o auditor documentar 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, p. 175) aponta os testes analíticos mais comuns:

- a) investigação de variações inesperadas;
- b) obtenção e documentação de explicações referentes às 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, 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, quando da obtenção de alguma evidência, a fim de dar suporte aos controles internos.

MÉTODO E TÉCNICAS DA PESQUISA

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 (Cervo e Bervian, 2003). O presente estudo caracteriza-se, quanto aos seus objetivos, como uma pesquisa descritiva. Identifica os procedimentos de auditoria utilizados nos testes de observância e testes substantivos em determinada população. As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis (Gil, 1996).

A população da pesquisa compreende as 21 empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina, com registro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Das 21 empresas, o contato não foi possível com duas empresas. Dos 19 questionários enviados por correio eletrônico, 12 retornaram com as respostas. Das demais, duas 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 cinco não responderam o questionário.

Portanto, da população inicial de 21 empresas de auditoria independente, um total de 12 empresas, ou seja, 57,1%, responderam o questionário. Isso significa que as 12 empresas que participaram desta pesquisa representam a amostra por acessibilidade investigada. Os sujeitos sociais da pesquisa, ou seja, os indivíduos solicitados a responder os questionários, correspondem ao nível mínimo de gerente nas empresas pesquisadas.

O questionário foi enviado aos participantes da pesquisa, por e-mail, com uma carta explicando a natureza da pesquisa, sua importância e a necessidade de se obter a resposta ao mesmo. O instrumento de pesquisa compõe-se de perguntas abertas e fechadas. Também foi anexado 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, não incluído na população pesquisada, com o intuito de verificar a possibilidade de melhorias na elaboração das perguntas, das divisões efetuadas e na compreensão dos termos empregados. Outro pré-teste foi efetuado em uma das empresas de auditoria independente de Santa Catarina.

As respostas às perguntas do questionário foram digitadas em planilha eletrônica *excel*, para posterior análise

e interpretação dos dados da pesquisa. Para analisar os dados, utilizou-se a abordagem quantitativa, com ênfase em frequências absolutas e relativas dos resultados.

DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Antes de descrever e analisar os dados referentes aos testes de auditoria, utilizados nas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina, apresentaram-se algumas características que delineiam o porte dessas empresas.

CARACTERÍSTICAS DAS EMPRESAS PESQUISADAS

Inicialmente, procurou-se identificar o tempo de atuação dessas empresas em território catarinense. A Tabela 3 demonstra o resultado obtido nessa questão.

Tabela 3 – Tempo de atuação das empresas pesquisadas.

Tempo (em anos)	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
1 – 5	1	8,3
6 – 10	4	33,3
11 – 15	2	16,7
16 – 20	2	16,7
21 – 25	0	0,0
26 – 30	2	16,7
31 – 35	1	8,3
Total	12	100,0

A predominância do tempo de atuação ocorreu na faixa dos 6 a 10 anos, com 33,3% das empresas, seguida pelas faixas 11 a 15 anos, 16 a 20 anos e 26 a 30 anos, todas com frequência relativa de 16,7%. Nota-se que 58,4% das empresas estão atuando no mercado acima de 10 anos.

O tempo de atuação dessas empresas em Santa Catarina, com maior ênfase apenas nas duas últimas décadas, mostra que a auditoria independente é relativamente nova no Estado, como também o é no Brasil, comparativamente a outros países,

como na Europa e nos Estados Unidos. Um dos fatores que pode justificar a chegada recente dessas empresas ao estado é a pequena quantidade de empresas multinacionais instaladas até então em Santa Catarina.

Outro item referente às características gerais é a quantidade de sócios das empresas pesquisadas. A Tabela 4 evidencia os dados relacionados a essa questão.

Tabela 4 – Número de sócios das empresas pesquisadas.

Quantidade de Sócios	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
2 – 4	9	75,0
5 – 7	2	16,7
8 – 10	1	8,33
Total	12	100,0

Com relação ao número de sócios, a predominância ficou na faixa de dois a quatro sócios, com 75,0%, seguida da faixa de cinco a sete sócios, com 16,7% das empresas. As frequências apresentadas dizem respeito às empresas estabelecidas em Santa Catarina, seja como empresa única, matriz, sucursal ou filial. Algumas atuam em outros estados, porém, na pesquisa, não foi possível tabular esses dados devido à quantidade de omissões na resposta a esta pergunta.

Procurou-se, também, identificar o número de empregados das empresas, seja ela empresa isolada, matriz, sucursal ou filial, com as respectivas categorias funcionais. Os dados coletados estão demonstrados na Tabela 5.

Nota-se que o número de empregados oscila entre dois e 24 empregados, sendo que apenas uma se situa bastante acima dessa faixa, com 110 empregados. Na tentativa de criar faixas de tamanho, se tomado como referência o número de empregados, o porte das empresas pesquisadas vai desde pequena empresa (com 2, 5, 6 e 7 empregados), média empresa (com 12 e 14 empregados), grande empresa (com 21 e 24 empregados) e uma gigante (110 empregados).

Tabela 5 – Número de empregados na sede ou filial de Santa Catarina.

Categoria	Empresas												Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
A) Em Auditoria														
Gerente	2	2	0	2	0	3	1	3		1	2	1	17	13,9
Supervisor	2	0	0	1	0	1	1	1		0	3	0	9	7,4
Sênior	7	2	0	3	0	0	2	2		3	3	3	25	20,5
Assistente	10	2	2	4	3	2	3	6		1	11	1	45	36,9
Auxiliar	0	1	0	4	2	0	2	0		0	5	0	14	11,5
B) Outras Áreas:														
Consultoria e <i>outsourcing</i>	0	0	0	0	0	0	10	0		0	0	0	10	8,2
Administrativa	0	0	0	0	0	0	0	0		0	0	2	2	1,6
Total	21	7	2	14	5	6	19	12	110	5	24	7	122	100,0

Das 12 empresas de auditoria que responderam o questionário, uma não efetuou a segregação de categorias funcionais de seus 110 empregados. Nas demais empresas, a categoria funcional mais representativa é a de Assistente, com frequência de 36,9%, seguindo-se a categoria Sênior, com 20,5%, e Gerente, com 13,9%.

Também se buscou identificar as áreas em que as empresas atuam, estando os respectivos dados tabulados na Tabela 6.

Verifica-se que 100,0% das empresas pesquisadas realizam auditoria externa. Outra área significativa de atuação é assessoria tributária, com 75,0% das empresas, seguida de assessoria financeira, com 50,0%. Assessoria em negócios e auditoria operacional são áreas de atuação de 25,0% das empresas pesquisadas.

Após essa breve caracterização das empresas pesquisadas, no sentido de dar uma configuração do seu porte, passa-se à descrição e análise dos testes de auditoria que elas mais utilizam. Com relação aos testes de auditoria, inicialmente buscou-se verificar quais são mais utilizados e, em seguida, em quais áreas são aplicados.

TESTES DE AUDITORIA MAIS UTILIZADOS NOS TESTES DE OBSERVÂNCIA

Solicitou-se aos respondentes indicar os cinco testes de auditoria mais utilizados nos testes de observância, mediante

uma lista de possibilidades. A Tabela 7 mostra os dados colhidos desse questionamento em relação aos testes de observância.

Nos testes de observância, os cinco testes de auditoria indicados com maior frequência foram estes: testes de segregação de funções (75,0%), exame documental (66,7%), inquérito, aplicação de questionários e exame e contagem física (58,3%).

O teste de segregação de função, conforme Attie (1998, p. 117) "estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização". Tem-se, então, que o teste realizado tem por objetivo identificar o nível de concentração da responsabilidade funcional de uma operação, ou seja, o ciclo amplo de uma operação não deve ser efetuado por uma mesma pessoa.

O exame documental é utilizado para comprovação de transações comerciais ou transações internas da empresa para fins de controle. Estas transações devem ser evidenciadas por documentos que comprovem a ocorrência da transação, sendo que para isso o auditor deverá atentar para os seguintes itens, segundo Attie (1998, p. 137):

- 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 docu-

Tabela 6 – Áreas de atuação das empresas de auditoria em Santa Catarina.

Áreas de Atuação	Empresas												Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
Auditoria externa	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	12	100,0
Assessoria tributária	X	X	X	X			X	X		X	X	X	9	75,0
Assessoria em negócios							X	X		X			03	25,0
Assessoria financeira	X			X			X	X			X	X	06	50,0
Assessoria sistemas de informação													0	0,0
Consultoria e assessoria administr.		X					X						02	16,7
Auditoria operacional (interna)			X	X							X		03	25,0
Outsourcing							X						01	8,3

Tabela 7 – Testes de auditoria mais utilizados pelas empresas de auditoria independente de Santa Catarina nos 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	75,0
Exame documental		X	X	X	X		X			X	X	X	8	66,7
Inquérito: perguntas e respostas		X	X		X		X	X	X	X			7	58,3
Aplicação de questionários	X		X	X		X			X		X	X	7	58,3
Exame e contagem física	X	X				X	X			X	X	X	7	58,3
Teste de aprovações					X	X	X	X	X			X	6	50,0
Conferência de cálculos	X	X			X	X	X			X			6	50,0
Integridade de seqüência numérica			X					X	X		X	X	5	41,7
Teste de assinaturas	X			X									2	16,7
Teste de salvaguarda				X				X					2	16,7
Cancelamento de documentos			X										1	8,3
Outros													0	0,0

mentação-suporte foram efetivamente aprovadas por pessoas em níveis adequados e responsáveis;

d) 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 por meio de conversas formais ou até mesmo informalmente. A aplicação de questionários ocorre de modo que o próprio auditado possa preencher as respostas às perguntas efetuadas ou o auditor pode preenchê-las, por meio do inquérito. O auditor, mesmo se valendo destas respostas, deverá avaliá-las para chegar à 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 e as variações ocorridas nas demonstrações.

O exame e a contagem física têm como finalidade a constatação da existência física do objeto desejado, a chamada verificação *in loco*. A constatação física efetuada pela auditoria deve considerar a quantidade, a existência física, a identificação, a autenticidade e a qualidade dos objetos examinados.

Teste de aprovações e conferência de cálculos, nos testes substantivos, obtiveram seis indicações (50,0% das empresas). O teste de aprovações, de acordo com Attie (1998, p. 118), 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".

A conferência de cálculos está voltada 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 operações de cálculos, sejam

de forma manual ou por processamento de dados, podem conter erros e, dependendo da dimensão destes, podem levar a distorções significativas nas demonstrações contábeis.

A integridade de seqüência numérica, nos testes de observância, com cinco indicações (41,7% das empresas pesquisadas), é importante na constatação da utilização, cancelamento e extravio de documentos.

Com menor freqüência de indicação de uso pelos respondentes, constam o teste de assinaturas e o teste de salvaguardas, ambos com 16,7%, e o cancelamento de documentos, com 8,3%. Ressalta-se que nenhum dos respondentes indicou outros tipos de testes.

TESTES DE AUDITORIA MAIS UTILIZADOS NOS TESTES SUBSTANTIVOS

Solicitou-se aos respondentes que indicassem os cinco testes de auditoria mais utilizados nos testes substantivos, mediante uma lista de possibilidades (Tabela 8).

Nos testes substantivos, os cinco testes de auditoria indicados com maior freqüência pelos respondentes foram os seguintes: confirmação externa ou circularização, conciliações e conferência de cálculos (75,0%), exame e contagem física (66,7%) e exame de documentos originais (58,3%).

A confirmação externa ou circularização significa obter, com terceiros, informações da empresa auditada. 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 segurança das informações auditadas, bem como pode revelar situações alheias das fornecidas pela escrituração contábil e dos profissionais da empresa.

As conciliações têm como finalidade a obtenção de um saldo comum, proporcionado por diferenças existentes entre as fontes de informação. Os outros três testes mais indicados pelos respondentes (conferência de cálculos, exame e contagem física e exame de documentos originais) já foram explicados na análise dos dados relacionados aos testes de observância.

Tabela 8 – Testes de auditoria mais utilizados pelas empresas de auditoria independente de Santa Catarina nos testes substantivos.

Testes de Auditoria	Empresas												Frequência Absoluta	Frequência 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		9	75,0
Conciliações	X		X	X		X	X	X	X	X		X		9	75,0
Conferência de cálculos		X		X	X	X	X	X	X	X		X		9	75,0
Exame e contagem física	X	X		X	X			X	X	X	X			8	66,7
Exame de documentos originais	X	X					X	X	X		X			7	58,3
Exame de escrituração					X	X				X	X	X		5	41,7
Exame de registros auxiliares	X			X		X		X		X		X		5	41,7
Inquérito: perguntas e respostas		X	X									X		3	25,0
Correlação das informações obtidas			X		X		X							3	25,0
Investigação minuciosa		X	X											2	16,7
Observação														0	0,0
Outros														0	0,0

As menores freqüências são constatadas nos seguintes testes: exame de escrituração e exame de registros auxiliares (41,7%), inquérito e correlação das informações obtidas (25,0%) e investigação minuciosa (6,7%). Observação e outros testes não foram indicados por nenhum dos respondentes.

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

No exame de registros auxiliares, comparam-se os saldos com as contas sintéticas, dando a essas suporte e autenticidade. Os registros auxiliares representam um controle analítico da conta. Cabe ao auditor verificar se os 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.

O inquérito já foi abordado quando da análise dos dados dos testes de observância. Outro exame apontado é a correlação das informações obtidas, que, conforme Attie (1998, p. 142), "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, investigação minuciosa e observação, não foram aqui abordados, devido à baixa freqüên-

cia de uso indicada pelos respondentes. Na seqüência, verificam-se as áreas de maior aplicação dos testes de auditoria.

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. As respostas a essa questão encontram-se dispostas na Tabela 9.

Nos testes de observância, verificou-se que a área com maior aplicação de testes de auditoria foi pessoal, em 91,7% das empresas pesquisadas. Na seqüência, com 83,3%, consta a área estoque. Em seguida, 75,0% das empresas de auditoria pesquisadas utilizam os testes de observância nas áreas de compras e vendas. Quatro áreas foram indicadas por 50,0% das empresas: disponibilidades, contas a receber, fornecedores e despesas gerais. As áreas de ativo imobilizado e financiamentos constam cada uma com 25,0% de indicações.

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

Por sua vez, as áreas com maior aplicação dos testes substantivos foram disponibilidades e contas a receber, ambas com 100,0% de indicação das empresas pesquisadas. Em seguida, com 91,7%, encontra-se a área exigibilidades. Estoques consta na se-

Tabela 9 – Áreas de maior aplicação dos testes de auditoria.

Testes de Auditoria	Empresas												Freqüência Absoluta	Freqüência Relativa (%)	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12			
Testes de observância:															
Pessoal	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	11	91,7
Estoques	X	X	X	X	X	X	X		X	X		X	10	83,3	
Compras	X	X		X	X	X	X	X			X	X	9	75,0	
Vendas		X	X	X	X	X	X	X			X	X	9	75,0	
Disponibilidades	X	X		X	X				X			X	6	50,0	
Contas a receber	X	X		X	X					X		X	6	50,0	
Fornecedores		X	X	X	X					X		X	6	50,0	
Despesas gerais		X	X	X	X					X	X		6	50,0	
Ativo imobilizado					X	X	X	X				X	5	41,7	
Financiamentos		X		X	X					X	X		5	41,7	
Patrimônio líquido					X		X	X					3	25,0	
Outros													0	0,0	
Testes substantivos:															
Disponibilidades	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	12	100,0
Contas a receber	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	12	100,0
Exigibilidades		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	11	91,7
Estoques	X	X		X	X	X		X	X	X	X	X	10	83,3	
Custos e despesas	X	X	X	X	X	X			X		X	X	9	75,0	
Receitas	X	X		X	X	X			X		X	X	8	66,7	
Ativo permanente			X		X	X			X		X	X	6	50,0	
Patrimônio líquido					X	X	X		X		X	X	6	50,0	
Outros													0	0,0	

qüência, com 83,3% das respostas obtidas. Custos e despesas são apontados por 75,0% das empresas. As receitas aparecem com 66,7% das indicações, seguidas do ativo permanente e patrimônio líquido com 50,0%.

Verifica-se que, na maioria das empresas pesquisadas a aplicação dos testes de observância é realizada em quase todos os grupos do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício, sendo que o menor percentual apontado (25,0%) recaiu no patrimônio líquido.

Em se tratando dos testes substantivos, como o propósito é verificar a existência de distorções materiais nas demonstrações contábeis, faz-se necessário testar todos os saldos relevantes, o que os dados mostraram ser realizado pelas empresas pesquisadas.

CONCLUSÕES

O artigo objetivou identificar os procedimentos de auditoria utilizados nos testes de observância e nos testes substantivos pelas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina. O estudo descritivo realizado mostra que os procedimentos de auditoria previstos na literatura são os aplicados na maioria das contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício.

Nos testes de observância, os tipos de testes mais utilizados pelas empresas pesquisadas são os de segregação de função, exame documental, inquérito, aplicação de questionários, exame e contagem física, teste de aprovações, conferência de cálculos e integridade da seqüência numérica. Os testes menos utilizados são cancelamento de documentos, teste de salvaguarda e teste de assinaturas.

Nos testes substantivos, as empresas de auditoria independente de Santa Catarina utilizam os testes de confirmação externa ou circularização, conciliações, conferências de cálculos, exame e contagem física, exame de documentos originais, exame de escrituração, exame de registros auxiliares. Com menor freqüência, os respondentes apontaram os testes de investigação minuciosa, correlação das informações obtidas e inquérito.

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

Observou-se que as áreas mais contempladas pelas empresas de auditoria independente, nos testes de observância, são as que exigem maior monitoramento e controle nas organizações, de modo geral, conforme abordado no referencial teórico (pessoal, estoques, compras e vendas). Por sua vez, nos testes substantivos, constatou-se que os respondentes apontaram com maior freqüência grupos de contas relacionadas à área financeira das empresas, especificamente disponibilidades, contas a receber e exigibilidades.

Assim, conclui-se que as empresas de auditoria independente de Santa Catarina utilizam os procedimentos de auditoria abordados

na fundamentação teórica do estudo. A correta aplicação desses procedimentos permite que os auditores opinem com maior segurança sobre a fidedignidade ou não das demonstrações contábeis quando da emissão do corresponde parecer.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, L.C. 1988. *Técnicas de amostragem em empresas de auditoria na cidade do Rio de Janeiro: um estudo de casos*. Rio de Janeiro, RJ. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Instituto Superior de Estudos Contábeis – ISEC – Fundação Getúlio Vargas, 188 p.
- ATTIE, W. 1998. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 5ª ed., São Paulo, Atlas.
- BOYNTON, W.; JOHNSON, R.N. e KELL, W.G. 2002. *Auditoria*. São Paulo, Atlas.
- CERVO, A.L. e BERVIAN, P. 2003. *Metodologia científica*. 5ª ed., São Paulo, Prentice Hall.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. 2004. Disponível em: <<http://cvm.org.br>>. Acesso em: 10/05/2004.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. 2003. *Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade: auditoria e pericia*. Brasília, Conselho Federal de Contabilidade.
- GIL, A.C. 1996. *Projetos de pesquisa*. 3ª 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.
- SANTI, P.A. 1988. *Introdução à auditoria*. São Paulo, Atlas.

Submissão: 10/09/2005

Aceite: 15/01/2006

PAULO ROBERTO DA CUNHA

Mestre em Ciências Contábeis - FURB
Professor da Universidade Regional de Blumenau
E-mail: paulo.ccsa@furb.br
Rua Antônio da Veiga, 140 – Departamento de Contabilidade – Bairro Victor Konder – Blumenau – SC
C. P. 1507 – CEP 89010-971

ILSE MARIA BEUREN

Doutora em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP
Coordenadora e Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB
E-mail: ilse@furb.br
Rua Antonio da Veiga, 140 – sala D 206 – Bairro Victor Konder – Blumenau – SC – C. P. 1507 – CEP 89010-971

NELSON HEIN

Doutor em Engenharia de Produção pela EPS/UFSC
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB
E-mail: hein@furb.br
Rua Antonio da Veiga, 140 – sala D 206 – Bairro Victor Konder – Blumenau – SC C. P. 1507 – CEP 89010-971