

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO
INTERNACIONAL
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LETICIA FLORES DE MIRANDA

FATORES DETERMINANTES NA APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE
AUDITORIA: UMA ANÁLISE DOS RISCOS DE DISTORÇÕES RELEVANTES

CAXIAS DO SUL

2013

LETICIA FLORES DE MIRANDA

**FATORES DETERMINANTES NA APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE
AUDITORIA: UMA ANÁLISE DOS RISCOS DE DISTORÇÕES RELEVANTES**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Fernando Andrade
Pereira

CAXIAS DO SUL

2013

LETICIA FLORES DE MIRANDA

**FATORES DETERMINANTES NA APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE
AUDITORIA: UMA ANÁLISE DOS RISCOS DE DISTORÇÕES RELEVANTES**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Fernando Andrade
Pereira

Aprovada em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Ms. Fernando Andrade Pereira
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. (Titulação - Esp. Ms. ou Dr. – e nome do professor examinador/banqueiro)
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. (Titulação - Esp. Ms. ou Dr. – e nome do professor examinador/banqueiro)
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a todos que estiveram torcendo por mim, para que este sonho se tornasse realidade, em especial ao meu companheiro Artur e ao professor Fernando Andrade Pereira, os quais muito contribuíram para que este trabalho atingisse seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pela força e coragem que a mim depositou ao longo desta trajetória.

Em especial ao meu orientador, Prof. Ms. Fernando Andrade Pereira pela sua competência, dedicação e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia.

Ao Artur, pessoa com quem amo partilhar a vida, por toda compreensão e apoio nos meus momentos mais difíceis e por estar ao meu lado me ajudando e me incentivando sempre.

Aos meus pais, pela educação e por acreditarem nas minhas escolhas. Aos meus queridos irmãos pelo carinho, apoio e o simples fato de existirem, tornando meus dias ainda mais felizes.

Agradeço de forma toda especial aos amigos e demais familiares, pelo carinho, compreensão e apoio dedicados e principalmente pelos momentos que juntos passamos que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho.

Aos colegas da Universidade que ao longo deste período dividiram comigo suas experiências. Aos colegas da Gerencial Assessoria Contábil pelo incentivo e apoio demonstrado no dia-a-dia, e pela compreensão das minhas ausências.

Enfim a todos que direta ou indiretamente contribuíram para que eu chegasse até aqui e por partilharem comigo mais esta etapa da minha vida.

*“Que os vossos esforços
desafiem as impossibilidades,
lembrai-vos de que as grandes
coisas do homem foram
conquistadas do que parecia
impossível.”*

Charles Chaplin

RESUMO

Este estudo tem como objetivo geral indicar segundo análise dos auditores independentes, qual área ou conta do balanço patrimonial oferece maior risco de distorção relevante aos auditores na aplicação dos procedimentos de auditoria. A fundamentação teórica baseou-se nos conceitos, definições e nas normas de auditoria. O enquadramento metodológico levou em consideração a pesquisa descritiva e quanto aos procedimentos de caráter documental, com a utilização de questionários (survey), caracterizando uma pesquisa qualitativa. A amostra compreende aos auditores independentes, responsáveis técnicos, registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), das 40 empresas com registro na CVM do estado do Rio Grande do Sul, sendo que desta população, 13 empresas responderam ao questionário. Os resultados da análise dos questionários aplicados aos auditores revelam que no ativo e no resultado do exercício o reflexo da avaliação dos estoques no procedimento de recálculo, apresentaram riscos alto e altíssimo. Enquanto que no passivo, a área considerada pelos auditores de maior risco de detecção, na aplicação dos procedimentos de auditoria são, as contingências e os procedimentos de maior risco são os procedimentos de confirmação e de inspeção, da base que da suporte a contabilização destas obrigações.

Palavras-chave: Auditoria independente. Risco de distorção relevante. Procedimentos de auditoria.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Procedimentos de auditoria	37
Figura 2 – Quantidade aproximada de clientes das empresas.....	55
Figura 3 – Quantidade de auditores que atuam na empresa	56
Figura 4 – Tipos predominantes de clientes.....	56
Figura 5 – Análise do procedimento de contagem de caixa.....	58
Figura 6 – Análise do procedimento de circularização de saldos bancários	58
Figura 7 – Análise do procedimento de recálculo dos saldos de bancos	59
Figura 8 – Análise do procedimento de circularização de clientes.....	59
Figura 9 – Análise do procedimento de inspeção da documentação de clientes	60
Figura 10 – Análise do procedimento de recálculo de provisão para devedores duvidosos	61
Figura 11 – Análise do procedimento de inspeção de documentos de impostos a recuperar	61
Figura 12 – Análise do procedimento de recálculo de impostos a recuperar	62
Figura 13 – Análise do procedimento de contagem de estoque	62
Figura 14 – Análise do procedimento de acompanhamento de inventário.....	63
Figura 15 – Análise do procedimento de recálculo do método de avaliação dos estoques	64
Figura 16 – Análise do procedimento de inspeção dos documentos de investimentos.....	64
Figura 17 – Análise do procedimento de confirmação sobre a custódia de títulos de investimentos.....	65
Figura 18 – Análise do procedimento de recálculo de atualizações e equivalências patrimoniais.	66
Figura 19 – Análise do procedimento de inspeção de bens do ativo imobilizado.....	66
Figura 20 – Análise do procedimento de da classificação do imobilizado.....	67
Figura 21 – Análise do procedimento de recálculo das depreciações e amortizações	67
Figura 22 – Análise do procedimento de inspeção de documentos dos ativos intangíveis	68
Figura 23 – Análise do procedimento de confirmação externa de fornecedores.....	69

Figura 24 – Análise do procedimento de inspeção da documentação de fornecedores.....	70
Figura 25 – Análise do procedimento de inspeção da documentação de empréstimos	70
Figura 26 – Análise do procedimento de confirmação externa de empréstimos	71
Figura 27 – Análise do procedimento de recálculo de empréstimos	71
Figura 28 – Análise do procedimento de inspeção da documentação de salários a pagar	72
Figura 29 – Análise do procedimento de recálculo dos salários a pagar	73
Figura 30 – Análise do procedimento de inspeção de guias dos impostos a pagar ..	73
Figura 31 – Análise do procedimento de recálculo dos impostos a pagar	74
Figura 32 – Análise do procedimento de inspeção da documentação das provisões	75
Figura 33 – Análise do procedimento de recálculo das provisões.....	75
Figura 34 – Análise do procedimento de inspeção de documentos das contingências.....	76
Figura 35 – Análise do procedimento de confirmação das contingências.....	77
Figura 36 – Análise do procedimento de inspeção da documentação do capital social	78
Figura 37 – Análise do procedimento de confirmação do capital social	78
Figura 38 – Análise do procedimento de recálculo do capital social	79
Figura 39 – Análise do procedimento de recálculo das reservas de lucro	80
Figura 40 – Análise do procedimento de inspeção da documentação das receitas..	81
Figura 41 – Análise do procedimento de recálculo do custo das vendas e serviços.	81
Figura 42 – Análise do procedimento de inspeção das despesas operacionais	82
Figura 43 – Procedimentos analíticos x ativo circulante.....	83
Figura 44 – Procedimentos analíticos x ativo não circulante.....	84
Figura 45 – Procedimentos analíticos x passivo	84
Figura 46 – Procedimentos analíticos x patrimônio líquido	85
Figura 47 – Procedimentos analíticos x resultado do exercício.....	85
Figura 48 – Procedimento de indagação x ativo circulante	86
Figura 49 – Procedimento de indagação x ativo não circulante	87
Figura 50 – Procedimento de indagação x passivo	87
Figura 51 – Procedimento de indagação x patrimônio líquido.....	88

Figura 52 – Procedimento de indagação x resultado do exercício89

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 - Características e diferenças da auditoria interna e auditoria externa.....	24
Quadro 2 - Principais funções dos órgãos relacionados aos auditores.....	27
Quadro 3 - Avaliação do risco de detecção.....	30
Quadro 4 - Estrutura das normas brasileiras de contabilidade.....	32
Quadro 5 - Classificação das NBC TAs	33
Quadro 6 - Estrutura do balanço patrimonial.....	35
Quadro 7 - Tipos de circularização.....	39
Quadro 8 - Procedimentos aplicados nas contas do ativo circulante	43
Quadro 9 - Procedimentos aplicados nas contas do ativo não circulante	45
Quadro 10 - Procedimentos aplicados na contas do passivo.....	47
Quadro 11- Procedimentos aplicados nas contas do patrimônio líquido.....	49
Quadro 12 - Procedimentos aplicados nas contas de resultado do exercício	51

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AUDIBRA	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNAI	Cadastro Nacional de Auditores Independentes
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	Federação Internacional de Contadores
ISEG	Instituto Superior de Economia e Gestão
NBCPA	Norma Brasileira de Contabilidade dos Procedimentos de Auditoria
NBCT	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NBCTA	Norma Brasileira de Contabilidade e Técnicas de Auditoria
PME's	Pequenas e Médias Empresas

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	15
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	17
1.3	OBJETIVOS	19
1.3.1	Objetivo geral	20
1.3.2	Objetivos específicos	20
1.4	METODOLOGIA	20
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO	22
2	REFERENCIAL TEÓRICO	23
2.1	AUDITORIA	23
2.2	AUDITORIA INDEPENDENTE	25
2.2.1	Conceito	26
2.2.2	Órgãos relacionados aos auditores	27
2.2.2.1	CVM - Comissão de Valores Mobiliários	28
2.3	RISCOS DE AUDITORIA	29
2.3.1	Tipos de riscos	29
2.4	NORMAS DE AUDITORIA	31
2.5	PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	34
2.5.1	Tipos de procedimentos de auditoria	36
2.5.1.1	Inspeção	38
2.5.1.2	Observação	38
2.5.1.3	Confirmação externa	39
2.5.1.4	Recálculo	40
2.5.1.5	Reexecução	41
2.5.1.6	Procedimentos analíticos	41
2.5.1.7	Indagação	42
2.6	PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	42
2.6.1	Ativo circulante	43
2.6.2	Ativo não circulante	45
2.6.3	Passivo	47

2.6.4	Patrimônio líquido.....	49
2.6.5	Resultado do exercício.....	50
3	ANÁLISE DOS DADOS	54
3.1	PERFIL DOS ENTREVISTADOS	55
3.2	ANÁLISE DO RISCO DE DETECÇÃO NA APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	57
3.2.1	Análise do risco de detecção do ativo	57
3.2.2	Análise do risco de detecção do passivo	69
3.2.3	Análise do risco de detecção do patrimônio líquido	77
3.2.4	Análise do risco de detecção do resultado do exercício.....	80
3.3	AVALIAÇÃO DO RISCO DE DETECÇÃO EM RELAÇÃO AOS PROCEDIMENTOS ANÁLITICOS E INDAGAÇÃO	83
4	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	90
4.1	RECOMENDAÇÕES	91
	REFERÊNCIAS.....	93

1 INTRODUÇÃO

As constantes mudanças no ambiente empresarial fazem com que, gestores e acionistas necessitem cada vez mais de mecanismos que possibilitam o controle das atividades financeiras das empresas.

Com isto, as informações contábeis estão ganhando maior importância no âmbito empresarial, deixando de serem apenas obrigatórias para o Fisco e se tornando essenciais para a gestão da empresa. Através das demonstrações contábeis são elaborados os relatórios que auxiliam para as tomadas de decisões, por isso é importante que estas informações reflitam exatamente a real situação da empresa.

Dentre as técnicas contábeis destaca-se a auditoria, pois esta é de grande valia para dar credibilidade às informações contábeis e verificar se as mesmas estão de acordo com as regras para sua elaboração.

Na mesma linha Jund (2007) afirma que a auditoria consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo às normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada.

Então pode-se citar que a auditoria consiste em verificar, analisar e inspecionar se todos os documentos contábeis estão registrados de acordo com as normas e os princípios de contabilidade.

Para realizar os trabalhos os profissionais de auditoria se utilizam de amostragens das áreas que possuem maior relevância e aplicam os procedimentos de auditoria.

Este é o momento em que surge o risco na auditoria que segundo Crepaldi (2010) nada mais é do que a possibilidade de o auditor vir a emitir em seu relatório uma opinião tecnicamente inadequada em relação às demonstrações contábeis.

Desta forma, identificar quais são as áreas de balanço que possuem maior probabilidade de risco de distorção vem a contribuir para melhorar a qualidade das demonstrações contábeis apresentadas e a aplicação dos procedimentos de auditoria que conduzem a avaliação destas demonstrações.

Para a consecução deste estudo, foi realizada uma pesquisa com auditores independentes, responsáveis técnicos, registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), das empresas com registro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que tenham como base territorial, o estado do Rio Grande do Sul, com o intuito de identificar quais as áreas de balanço patrimonial que possuem maior risco de distorção relevante, na aplicação dos procedimentos de auditoria.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Atualmente o crescimento das empresas está fazendo com que os gestores procurem ferramentas mais eficazes para controlar as finanças de suas empresas, assim as demonstrações contábeis são utilizadas pelos gestores e investidores para auxiliar nas tomadas de decisões.

Por outro lado para realmente aproveitar essas informações contábeis, é preciso verificar se as mesmas estão mostrando a real situação da empresa. Para identificar se estas demonstrações estão refletindo a transparência das organizações utiliza-se a auditoria.

O processo de auditoria é uma atividade contínua não sendo possível dividi-lo em fases estanques, uma vez que existem algumas atividades que ocorrem de forma permanente ao longo de todo o trabalho de auditoria, como por exemplo, o planejamento, que deve ser reavaliado cada vez que surge uma novidade relevante, um novo risco que não havia sido identificado, uma deficiência no controle interno ou uma distorção. (LONGO, 2011, p. 25).

Desta forma a auditoria acaba ganhando cada vez mais importância, uma vez que tem o intuito de verificar se todas as normas contábeis estão sendo seguidas. Para isso o auditor segue determinados procedimentos analisando todas as áreas das demonstrações contábeis para identificar possíveis distorções ou fraudes que possam ser relevantes na apuração final das informações.

Os procedimentos de auditoria representam um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações financeiras, (ALMEIDA, 2010).

Assim percebe-se que devido ao fato de existirem várias informações a serem analisadas, os profissionais da auditoria, utilizam-se destas técnicas para

colher as informações e realizar os seus trabalhos. Estes procedimentos são aplicados nas áreas ou contas da contabilidade. Percebe-se ainda que em determinadas áreas da contabilidade existam maior probabilidade de erro, trazendo maior risco para o auditor.

“O risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas”, (JUND, 2007, p.446).

Devido à extensão dos trabalhos de auditoria, existem possibilidades de o auditor emitir uma opinião inadequada em relação às demonstrações contábeis. Assim, os auditores procuram realizar seus trabalhos da maneira mais adequada possível, de forma a minimizar estes riscos, e também para não permitir que possíveis erros ou fraudes passem por despercebidos.

O auditor, para assumir a responsabilidade por uma auditoria das demonstrações contábeis, deve ter conhecimento da atividade da entidade auditada, de forma suficiente para que lhe seja possível identificar e compreender as transações realizadas pela mesma e as práticas contábeis aplicadas, que possam ter efeitos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o parecer a ser por ele emitido sobre as demonstrações contábeis. (JUND, 2007, p. 137).

Então se pode citar que os auditores devem analisar minuciosamente cada situação ocorrida com as demonstrações contábeis. Pois eles possuem muitas responsabilidades ao revelar as suas opiniões em seus pareceres. Não responsabilidades pela prevenção de erros ou fraudes, mas sim, por detectá-los, principalmente aqueles que causariam grandes distorções nas demonstrações contábeis.

O auditor deve cumprir as exigências éticas, inclusive aquelas pertinentes à independência, implícitas no código de ética do contabilista e demais normas profissionais, em particular na NBC PA 01, que trata do controle de qualidade no nível de firma de auditoria. Esses princípios estão em linha com o código de Ética do IFAC e compreendem a integridade, objetividade, competência e o zelo profissional e a confidencialidade. (LONGO, 2011, p.51).

Por ser esta profissão assim tão rigorosa e com tanta exigência quanto ao perfil deste profissional, mostra que não é tarefa fácil, então conhecer melhor o trabalho deste profissional bem como, os procedimentos da auditoria, os riscos e as responsabilidades dos mesmos será muito interessante.

Deste modo, acredita-se que identificar quais as áreas que oferecem maior risco de distorção relevante, nos procedimentos de auditoria, do ponto de vista acadêmico/científico auxiliará os alunos e futuros profissionais da auditoria a conhecer quais são as áreas que costumam ter problemas e exigem maior atenção dos auditores.

Já do ponto de vista profissional auxiliará os auditores no intuito de observar, analisar ou até mesmo criticar determinadas áreas ao realizar os trabalhos de auditoria.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

A constante busca pela eficiência e transparência das demonstrações contábeis, fez com que gestores e acionistas procurassem ferramentas como a auditoria para auxiliar na gestão de suas empresas.

Segundo Jund (2007, p.33) a auditoria: “Atualmente é meio indispensável de confirmação de eficiência dos controles e fator de maior tranquilidade para a administração e de maior garantia para os investidores...”.

Ao realizar os trabalhos de auditoria, os auditores independentes utilizam-se dos procedimentos de auditoria pra analisar cada área da contabilidade.

Devido à complexidade e variedade de áreas a serem analisadas nasce a preocupação com os riscos que envolvem a execução destes procedimentos.

Para melhor entendimento da delimitação do tema, em relação risco de distorção relevante, cabe a elucidação prévia sobre os conceitos de distorções relevantes:

De acordo com a NBC TA 200, item 13; distorção é a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de uma demonstração contábil relatada e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação que é exigida para que o item esteja de acordo com a estrutura do relatório financeiro aplicável. Considera-se então distorção, quando as informações das demonstrações contábeis, apresentam diferenças em relação aos princípios contábeis e as normas contábeis para sua elaboração.

Para tanto, estas distorções, devem ser relevantes.

De acordo com a NBC TG, - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil – Financeiro; informação relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários.

Assim entende-se que na auditoria é considerada distorção relevante, toda e qualquer informação em relação aos dados financeiros das empresas, que não sejam verídicos e que venham a modificar os resultados e as demonstrações contábeis das entidades.

A fim de investigar as áreas de balanço patrimonial que envolvem maior risco de distorções relevantes ao serem aplicados os procedimentos de auditoria foi realizada uma pesquisa com auditores independentes, responsáveis técnicos, registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), das empresas com registro na CVM que possuem como base territorial, o estado do Rio Grande do Sul.

A comissão de valores Mobiliários (CVM), criada pela Lei nº 6.385/76, é uma entidade autárquica e vinculada ao Ministério da fazenda. Ela funciona como órgão fiscalizador do mercado de capitais no Brasil. O auditor externo ou independente, para exercer as atividades no mercado de valores mobiliários (companhia abertas e instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários), está sujeito a prévio registro na CVM. (JUND, 2007, p. 7).

A CVM é a entidade que regulamenta e fiscaliza os auditores responsáveis pela emissão de relatórios de auditoria das empresas de capital aberto.

Desta forma, foi realizado um questionário estruturado com auditores independentes, responsáveis técnicos, registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), das empresas com registro na CVM que tem como base territorial, o estado do Rio Grande do Sul a fim de que expressassem suas opiniões sobre os procedimentos de auditoria ao serem aplicados as áreas ou contas do balanço patrimonial. Indicando as áreas que oferecem maior risco de distorções relevantes.

Pelo fato da auditoria ser importante para detectar possíveis erros e mostrar a transparência nas demonstrações contábeis, ela trás uma carga de responsabilidade expressiva para o profissional auditor independente.

Devido a toda esta responsabilidade se pretendia entender melhor as atividades deste profissional e verificar quais são as áreas de balanço, nas

demonstrações contábeis, que oferecem maior risco de distorção relevante, ao serem realizados os procedimentos de auditoria.

O que motivou a pesquisadora a aprofundar o tema é a existência de uma complexidade de normas e procedimentos a serem adotados pelos auditores durante a execução dos trabalhos de auditoria. Pois dentre todas estas tarefas, existem algumas que exigem mais atenção e profundidade nos exames e assim, conseqüentemente, maior risco de distorção.

Aliado a isto, a responsabilidade creditada a estes profissionais perante os clientes e usuários das demonstrações contábeis, fortalece a iniciativa de pesquisas acadêmicas, a fim de buscar melhorias contínuas na condução desta importante atividade que contribui para os fins da contabilidade enquanto ciência.

Acredita-se então, que esta pesquisa auxiliará os acadêmicos, contadores e demais profissionais, que participam do processo, a conhecer e prevenir quais são as áreas do balanço patrimonial que oferecem maior risco de distorção relevante perante as demonstrações contábeis.

Considerando que a auditoria busca mostrar a veracidade e a transparência das demonstrações contábeis, o auditor independente ao realizar os trabalhos de auditoria deve verificar e aplicar os procedimentos em todas as áreas da contabilidade. Algumas dessas áreas exigem mais atenção destes profissionais em relação aos riscos que oferecem.

Diante disto surge o problema de pesquisa:

Quais são as áreas de balanço patrimonial que oferecem maior risco de distorção relevante, nos procedimentos de auditoria segundo análise dos auditores independentes?

1.3 OBJETIVOS

Com base no problema proposto nesta pesquisa, se faz necessário apresentar os objetivos deste estudo.

1.3.1 Objetivo geral

Identificar através da aplicação dos procedimentos de auditoria, quais são as áreas de balanço patrimonial que possuem maior risco de distorção relevante, através da análise das respostas obtidas dos auditores independentes.

1.3.2 Objetivos específicos

- Elaborar uma análise dos conceitos e fundamentos de auditoria independente.
- Apresentar um estudo da regulamentação da auditoria de acordo com as normas profissionais e técnicas.
- Realizar uma avaliação dos procedimentos de auditoria para dar base ao julgamento profissional do auditor independente na formação de sua opinião.
- Identificar quais são os procedimentos de auditoria, das demonstrações contábeis, que oferecem maior risco para os auditores no desempenho de suas funções.

1.4 METODOLOGIA

Conforme estudos realizados existem varias formas de pesquisa, deste modo convém esclarecer qual o tipo desta pesquisa.

A pesquisa descritiva conforme Salomon:

Compreende: Descrição registro, análise e interpretação da natureza atual ou processos dos fenômenos. O enfoque se faz sobre as condições dominantes ou sobre como uma pessoa, um grupo ou coisa se conduz ou funciona no presente. Usa muito a comparação e o contraste. Aplicada à solução de problemas, começa pelo processo de informação sobre: as condições atuais; as necessidades; como alcançá-las. (SALOMON, 2008, p.160)

Segundo Köche, (1997, p.124) “a pesquisa descritiva constata e avalia as relações entre duas ou mais variáveis à medida que estas se manifestam espontaneamente, pois na pesquisa descritiva não há manipulações”.

Do mesmo modo, para Cervo e Bervian (2002, p.66), “A pesquisa descritiva observa, registra analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis), sem manipulá-los”.

Cervo e Bervian (2002), ainda citam que: A pesquisa descritiva trabalha fatos ou dados colhidos da realidade. Então pode-se observar que quanto aos objetivos para desenvolvimento desta pesquisa, foi realizada uma pesquisa descritiva. Pois foram analisados segundo relato de auditores independentes, quais contas e ou áreas do balanço patrimonial que possuem maior risco de distorção relevante na realização dos procedimentos de auditoria.

A pesquisa quanto aos procedimentos:

Para Salomon, (2008, p. 161), “pesquisa documental é o mesmo que análise de documentos e consiste em: Exame sistemático de informes ou documentos”.

Conforme Martins:

A pesquisa documental visa coletar elementos relevantes para o estudo em geral ou para a realização de um trabalho em particular. É aquela realizada a partir da consulta a documentos e registros que confirmam determinado fato, ou seja, de documentos considerados cientificamente autênticos. (MARTINS, 2004, p.86)

Segundo Medeiros, (2005, p. 47) “a pesquisa documental compreende o levantamento de documentos que ainda não foram utilizados como base de uma pesquisa”.

Assim nota-se que quanto aos procedimentos, foram de caráter documental, pois foram analisadas as repostas dos auditores, que foram adquiridas através de questionários.

A pesquisa qualitativa não é formada por etapas engessadas como as da quantitativa: aqui, o pesquisador fica a vontade para desenhar o estudo da forma que julgar mais adequada. No entanto, é importante manter em mente que a pesquisa deve apresentar uma estrutura sólida e coerente, capaz de receber a aprovação dos membros da comunidade científica. (MASCARENHAS, 2012, p. 46)

Para Creswell, (2007) pesquisa qualitativa é realizada em cenários naturais, onde o estudo é descritivo e o foco está nas percepções e nas experiências dos participantes, onde o pesquisador procura entender como ocorrem os processos, sempre atento aos detalhes, para interpretação dos dados.

Creswell, também cita que:

A pesquisa qualitativa é fundamentalmente interpretativa. Isso significa que o pesquisador faz uma interpretação dos dados. Isso inclui o desenvolvimento da descrição de uma pessoa ou de um cenário, análise de dados para identificar temas ou categorias e, finalmente fazer uma interpretação ou tirar conclusões sobre seu significado, pessoal e teoricamente, mencionando as lições aprendidas e oferecendo mais perguntas a serem feitas (CRESWELL, 2007, p. 186).

Desta forma em relação à abordagem do problema, a pesquisa foi considerada qualitativa, com o intuito de explorar e descrever, o relato dos auditores.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

A estrutura desta pesquisa está organizada em quatro capítulos. No primeiro capítulo encontra-se a introdução, a contextualização do estudo, bem como o tema e o problema da pesquisa, os objetivos gerais, específicos e a metodologia utilizada para a realização do estudo.

No segundo capítulo consta o referencial teórico, onde são apresentados diversos aspectos teóricos em relação às teorias já existentes da auditoria. Este capítulo possui o objetivo de citar o que é a auditoria, os tipos de auditoria, quem são os órgãos relacionados aos auditores, o que é risco, os tipos de riscos e os procedimentos de auditoria. Este capítulo possui ainda uma relação dos procedimentos de auditoria nas demonstrações contábeis.

No terceiro capítulo é apresentada a análise dos dados coletados, demonstrando o resultado da pesquisa, através de gráficos, com interpretação e análise detalhada das respostas obtidas através dos questionários.

No quarto capítulo descreve-se a interpretação dos dados coletados e a conclusão da pesquisa. Apresenta-se também as recomendações para possíveis trabalhos futuros e na sequência as referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 AUDITORIA

Na contabilidade existem algumas áreas que auxiliam na gestão das empresas e também verificam se as demonstrações contábeis estão mostrando a transparência da organização.

Para Attie (2010, p.5): “A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Pode-se dizer que a auditoria, surge para dar maior credibilidade às demonstrações, verificando a real situação patrimonial da organização. Para realizar a auditoria utiliza-se de análise documental, exame de livros e registros contábeis entre outros métodos que seguem às normas e os procedimentos de auditoria para a coleta das informações, logo uma análise das mesmas para após expressar no parecer a opinião em relação aos dados adquiridos e observados.

Objeto e fins da auditoria conforme Franco e Marra:

O objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio, os quais compreendem registros contábeis papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. A auditoria pode ter por objeto, inclusive, fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio administrado, cuja informação mereça confiança, desde que tais informações possam ser admitidas como seguras pela evidência ou por indícios convincentes. (FRANCO e MARRA, 2001, p.31).

Os serviços de auditoria podem ser classificados em dois tipos; auditoria interna e auditoria externa.

Segundo Crepaldi (2010, p.28) “A auditoria interna é uma avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado a administração”.

Já a auditoria externa conforme Crepaldi (2010) é realizada por um profissional sem ligação alguma com o quadro da empresa também chamado de auditor independente.

Para a diferenciação e melhor entendimento quanto aos tipos de serviço de auditoria verifica-se o Quadro 1:

Quadro 1- Características e diferenças da auditoria interna e auditoria externa

Elementos	Auditoria Interna	Auditoria Externa
Profissional	Auditor interno - funcionário da empresa	Auditor Independente - Prestador de serviço sem nenhum vínculo com a empresa a ser auditada
Principais objetivos	Verificar se as normas internas estão sendo seguidas. Verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes. Verificar a necessidade de novas normas internas. Efetuar a auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais.	O principal objetivo é emitir um relatório que é o chamado de parecer de auditoria, onde consta o relato sobre as demonstrações contábeis com o intuito de verificar se estas refletem a real situação patrimonial da empresa e também se estas demonstrações estão de acordo com os princípios e a normas de contabilidade.
Finalidades	Promover melhorias nos controles da empresa no sentido de gerenciar a mesma da forma mais adequada	Opinião do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.
Quanto à execução dos trabalhos	Maior volume de testes - pois possui maior tempo na empresa para executar os serviços necessários. Desta forma tem maior intensidade dos trabalhos de cada área. Pratica um trabalho contínuo. Executa auditoria contábil e operacional.	Menor volume de testes, pois este procura de forma individual ou cumulativamente se há a existência de erros ou fraudes relevantes que possam modificar as informações das demonstrações contábeis. Desta forma tem menor intensidade dos trabalhos. Pratica um trabalho periódico. Executa somente a auditoria contábil.
Resultados dos trabalhos	Resulta no relatório de recomendações de controles internos.	Resulta no parecer de auditoria
Principais interessados	Os trabalhos realizados são diretamente voltados aos interesses da própria empresa.	Os trabalhos realizados são de interesse para a empresa e ao público
Responsabilidade e grau de independência	Responsabilidade trabalhista e menor grau de independência, pois este geralmente é um funcionário da empresa.	Responsabilidade profissional, civil e criminal. Maior grau de independência, pois este deve ser totalmente independente da empresa.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Almeida (2010) e Jund (2007).

Para melhor diferenciação quanto aos tipos de auditoria o Quadro 1 mostra as principais diferenças entre a auditoria interna e a auditoria externa. Onde observa-se que na auditoria interna o profissional é um funcionário da empresa, que tem por finalidade a melhoria dos controles internos, com os resultados do seu trabalho totalmente voltados à própria empresa. Já o auditor externo é um profissional que não deve possuir vínculo algum com a empresa a ser auditada, tem

por objetivo emitir o relatório de auditoria, o qual dará credibilidade às demonstrações contábeis, e é de interesse da empresa e do público.

2.2 AUDITORIA INDEPENDENTE

A origem da auditoria independente conforme Almeida:

A auditoria externa ou auditoria independente surgiu como parte da evolução do sistema capitalista. No início, as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos e serviços no mercado. (ALMEIDA, 2010, p.1).

Conforme verificado, entende-se que a auditoria independente surgiu da necessidade de ferramentas que auxiliassem no controle de gestão. Pois antigamente as empresas geralmente eram administradas por grupos familiares, e o mercado não tão expandido como hoje, de modo que naquele o momento os procedimentos e ferramentas que possuíam eram suficientes para o controle de seus negócios. Porém devido á expansão dos mercados, os métodos de administração que eles possuíam tornaram-se limitados.

A auditoria independente ou auditoria externa, segundo Crepaldi (2010), é executada por um profissional independente, sem vínculo algum com o quadro de funcionários da empresa. O trabalho deste auditor é de extrema relevância perante o público, pois visa à credibilidade das informações auditadas, de modo a garantir que as mesmas estejam de acordo com as normas e os princípios de contabilidade. O profissional deve possuir uma mente também independente, livre de qualquer interesse ou vantagem. Pois o sucesso do mesmo se dará pelo fato único e exclusivo, de sua capacidade, especialização e independência na execução de seus trabalhos.

Ainda segundo Attie (2010), o auditor independente, deve ser integro em todos os seus compromissos, ser obediente em relação aos princípios éticos profissionais, ser absolutamente independente e imparcial e eficiente. De maneira que o trabalho executado por ele tenha toda credibilidade possível e que sua honestidade e moral nunca sejam colocadas em dúvida. Pois o mesmo pode ser

responsabilizado pela não descoberta da fraude ou erro existente.

2.2.1 Conceito

O que define a auditoria externa conforme Crepaldi:

Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam à posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Valor Adicionado da entidade auditada consoante às normas brasileira de contabilidade. (ALMEIDA, 2010, p.1).

Segundo Lins:

A finalidade da auditoria externa é aumentar o grau de confiança das demonstrações contábeis por parte de seus usuários. Nesse sentido, compreende expressar uma opinião através de um parecer sobre as demonstrações contábeis da empresa auditada no(s) período(s) sob exame e assegurar que estas foram elaboradas em todos os aspectos relevantes, em conformidade com as normas brasileiras de contabilidade e legislação específicas aplicáveis. (LINS, 2012, p.10).

Para o primeiro autor a auditoria externa é um conjunto de procedimentos que objetivam a emissão do parecer de auditoria em relação à posição da empresa. Já o segundo autor cita que a auditoria externa tem por objetivo aumentar o grau de confiança das demonstrações contábeis. No entanto, ambos concordam que ao final dos trabalhos de auditoria será emitido o parecer do auditor contendo a opinião do mesmo.

A auditoria independente é realizada por um auditor ou empresa de auditoria sem vínculos com a empresa auditada. Desta forma o profissional desta área deve cumprir algumas exigências.

Conforme Attie (2010, p. 12) do auditor deve ter um registro de auditor independente para executar a função. “A instrução CVM Nº 308, de 14 de maio de 1999 dispõe sobre o registro da atividade de auditoria independente no âmbito de mercado...”. Também salienta que os auditores independentes devem obediência aos princípios éticos profissionais, que se apóiam na independência, integridade, eficiência e confidencialidade.

2.2.2 Órgãos relacionados aos auditores

Os principais organismos reguladores da atuação dos contadores como auditores são os que seguem:

- Comissão de Valores Mobiliários - CVM
- Instituto de Auditores Independentes do Brasil – Ibracon
- CFC e Conselhos Regionais de Contabilidade – CRC
- Instituto dos Auditores Internos do Brasil – Audibra

Quadro 2 - Principais funções dos órgãos relacionados aos auditores

Órgãos	Principais Funções
CVM	Sua função primordial concentra-se na fiscalização das atividades do mercado de valores mobiliários.
IBRACON	Discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e de contador e, ao mesmo tempo, atuar como porta-voz dessas categorias diante de organismos públicos e privados e da sociedade em geral.
CFC e CRC	Orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil. Decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais, além de regular acerca dos princípios contábeis, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.
AUDIBRA	Promover o desenvolvimento da auditoria interna, mediante o intercâmbio de idéias, reuniões, conferências, intercambio com outras instituições, congressos, publicações de livros e revistas e divulgação da importância da auditoria interna junto a terceiros.

Fonte: Elaborado pela autora com base em CVM, IBRACON, CFC e Almeida (2010).

O Quadro 2 mostra cada um dos órgãos relacionados aos auditores e as respectivas funções principais, de cada um deles. O IBRACON está relacionado a discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão do auditor independente. O CRC e o CFC orientam e fiscalizam a profissão contábil. A AUDIBRA por sua vez, promove o desenvolvimento da auditoria interna. Dentre estes foi estudada a CVM, pois a pesquisa deste trabalho foi aplicada nos auditores independentes responsáveis pelas empresas cadastradas na CVM, com registro na CVM do CNAE do Rio Grande do Sul deste órgão.

2.2.2.1 CVM - Comissão de Valores Mobiliários

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), segundo o Banco Central do Brasil:

(...) é uma autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda, instituída pela Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976. É responsável por regulamentar, desenvolver, controlar e fiscalizar o mercado de valores mobiliários do país. Para este fim, exerce as funções de: assegurar o funcionamento eficiente e regular dos mercados de bolsa e de balcão; proteger os titulares de valores mobiliários; evitar ou coibir modalidades de fraude ou manipulação no mercado; assegurar o acesso do público a informações sobre valores mobiliários negociados e sobre as companhias que os tenham emitido; assegurar a observância de práticas comerciais equitativas no mercado de valores mobiliários; estimular a formação de poupança e sua aplicação em valores mobiliários; promover a expansão e o funcionamento eficiente e regular do mercado de ações e estimular as aplicações permanentes em ações do capital social das companhias abertas. (BCB)

Pode-se verificar então que este é um órgão que possui um papel importante, de porte e satisfação no Brasil. Conforme os caderno da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), (2009), foram atribuídas muitas responsabilidades a esta entidade. Ainda segundo os mesmos, a CVM possui meios materiais e institucionais para cumprimento de suas funções, sendo estes o poder normativo; pelo qual a instituição regula a atuação dos agentes do mercado e o poder punitivo pelo qual é assegurado o direito de defesa, onde permite ser penalizado aquele que descumpra as normas do órgão ou a quem pratica atos fraudulentos. Além disso:

Não pode deixar de ser mencionado que a CVM tem a responsabilidade de denunciar ao Ministério Público a ocorrência de indícios de ilícito penal nos processos em que apura irregularidades no mercado. Mecanismo semelhante permite o encaminhamento do processo à Secretaria da Receita Federal quando da ocorrência de indícios de ilícito fiscal. (CVM)

Os auditores independentes devem ser registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Conforme a Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976:

Somente as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão auditar, para os efeitos desta Lei, as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários. (CVM)

Ainda segundo a Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976, a qual instituiu a Comissão de Valores Mobiliários (CVM). A mesma tem a função de estabelecer as

condições para o registro e seus procedimentos. Assim como definir os casos em que poderá ser recusado, suspenso ou cancelado.

2.3 RISCOS DE AUDITORIA

Conforme UEM (2006, p.5): “O auditor ao levantar uma opinião que expresse a confiabilidade dos dados contábeis deve levar em consideração a existência do risco a que está submetido”. Pois cabe ao próprio aplicar os devidos procedimentos ao realizar a auditoria.

De acordo com Oliveira *et al.* (2008, p.32): “Risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião, tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas”.

Também Longo cita que:

O risco de um trabalho de asseguarção é o risco que o auditor expresse uma conclusão inapropriada nas circunstâncias, ou seja, o auditor emite um relatório sem ressalva quando seria necessária uma qualificação ou vice-versa. (LONGO, 2011, p.22).

Deste modo verifica-se que o risco de auditoria é a probabilidade de o auditor expressar uma opinião errada perante as distorções relevantes das demonstrações contábeis.

Ainda segundo Crepaldi:

O risco de asseguarção inclui o risco inerente, o de controle e o de detecção. O grau de consideração que o auditor independente atribui a cada um desses elementos é afetado pelas circunstâncias do trabalho, em particular a natureza do objeto e o tipo de trabalho que está sendo realizado: de Asseguarção Razoável ou Limitada. (CREPALDI, 2010, p.163).

Conforme citado pelo autor existem três tipos de riscos e os mesmos são avaliados de acordo com as circunstancias do trabalho.

2.3.1 Tipos de riscos

Para Longo, existem três tipos de riscos, sendo eles:

Risco inerente, que é a suscetibilidade a uma distorção relevante, pressupondo que não haja controles relacionados; e Risco de Controle é aquele em que a distorção pode ocorrer e não pode ser evitada, ou detectada e corrigida em tempo hábil pelos controles internos relacionados. Por sua vez, o risco de detecção é o risco de que o auditor não detecte uma distorção relevante, ou seja, estabelece de forma apropriada a natureza, a época e a extensão dos testes necessários mas, mesmo assim não detecta uma distorção relevante. (LONGO, 2011, p.22).

Do mesmo modo para Boynton, Johnson e Kell (2002), o risco inerente é a probabilidade de uma afirmação a um erro ou uma classificação indevida relevante. Onde o auditor tenta observar e avaliar se houveram erros ou distorções relevantes antes de considerar os controles internos da entidade. O risco de controle é o risco de que um erro não seja evitado ou detectado pelos controles internos da entidade. E o risco de detecção é o risco que o auditor não detecte um erro que exista em uma afirmação. Onde o auditor para controlar o risco de detecção utiliza-se de julgamentos profissionais para decidir quais procedimentos serão aplicados.

Conforme ISEG (2009), os tipos de riscos podem ser avaliados da seguinte maneira:

O risco inerente na avaliação global pode ser avaliado como baixo, a uma empresa que não tenha sido manchada por aspectos ou operações duvidosas, que atue num setor estável da economia e que possua uma administração séria e competente. Com o oposto destas características o risco é avaliado como elevado.

Já quanto ao risco de controle, avalia-se a eficiência do sistema de controle interno, onde quanto mais eficaz for o sistema de controle interno mais baixo é o risco das demonstrações financeiras de uma empresa a serem afetadas por distorções. E quando esses sistemas de controle não forem satisfatórios, onde existam muitos erros ou atos fraudulentos o risco é avaliado como elevado.

Quanto ao risco de detecção, que é a probabilidade de os procedimentos realizados pelos auditores não detectarem um erro ou uma fraude nas demonstrações ou nos saldos das contas, avalia-se o seguinte:

Quadro 3 - Avaliação do risco de detecção

Extensão dos procedimentos	Avaliação do Risco
Maior	Mais baixo o risco de detecção
Menor	Mais elevado o risco de detecção

Fonte: Elaborado pela autora com base em ISEG (2009).

O Quadro 3 demonstra uma relação entre a extensão dos procedimentos de auditoria e a avaliação dos riscos de detecção, onde observa-se que quanto maior for a extensão temporal e espacial dos procedimentos de auditoria menor é a probabilidade de o auditor não detectar algum erro ou alguma distorção nas demonstrações ou saldos das contas, já quanto menor forem a extensão dos procedimentos de auditoria é mais elevada a possibilidade de o auditor não detectar tais aspectos e esses erros ou distorções passarem a despercebido pelos auditores.

2.4 NORMAS DE AUDITORIA

As normas de auditoria orientam os auditores na realização dos trabalhos. Segundo Crepaldi (2010), são utilizadas para controlar a qualidade dos exames e dos relatórios. São claras não se permitindo desvio algum. Referem-se a caráter, atitude e treinamento de auditores. São estabelecidas pelos órgãos regulares da profissão contábil, com o objetivo de regulamentar o exercício da função, dando diretrizes às exigências à pessoa do auditor, bem como à execução dos trabalhos e ao parecer, que será o resultado dos trabalhos.

São de muita importância, pois estabelecem a ordem e a disciplina na realização dos trabalhos de auditoria. Pois a auditoria somente pode ser realizada através do seguimento destas normas.

Segundo Franco e Silva (2001), no Brasil as normas foram compiladas em 1972, baseadas nas normas de outros países. Foram criadas pelo Ibracon (Instituto Brasileiro de Contadores) e oficializadas pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), por meio da resolução 321/72, e confirmada pela resolução nº 220, do Banco Central do Brasil.

Porém hoje, como todas as mudanças ocorridas na contabilidade esse histórico sofreu algumas alterações, conforme verifica-se na citação do IBRACON:

O Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil deixou de emitir normas de auditoria e atualmente desenvolve juntamente com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) o trabalho de tradução e revisão das normas internacionais de auditoria emitidas pela IFAC para serem adotadas no Brasil, mediante aprovação e emissão pelo CFC. (IBRACON)

Ainda segundo o IBRACON, na NPA - 01:

As normas profissionais de auditoria independente compreendem:

- Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis;
- Normas profissionais de auditor independente;
- Orientações sobre educação e formação técnica e profissional do auditor.

As normas de auditoria, conforme Jund (2007, p.135); “Servem para medir a qualidade dos objetivos de auditoria e dos atos destinados a atingir esses objetivos”. Os atos que o autor refere-se no trecho citado, são os procedimentos técnicos a serem praticados pelos auditores. Assim verifica-se que as normas são um conjunto de regras que orientam o auditor na realização seus trabalhos com qualidade e ética, e que determinam a estrutura na elaboração dos exames.

Quadro 4 - Estrutura das normas brasileiras de contabilidade

Código de Ética										
Normas Brasileiras de contabilidade										
Contabilidade			Auditoria e Asseguração				Auditoria Interna	Perícia		
Profissionais	NBC PG			Normas Profissionais do Auditor Independente – NBC PA				Normas Profissionais do Auditor Interno NBC PI	Normas Profissionais do Perito NBC PP	
	NBC TS	NBC TSP	NBC TE	NBC TA	NBC TR	NBC TO	NBC TSC	NBC TI	NBC TP	
Técnicas										

Fonte: Longo (2011, p.7)

O Quadro 4 mostra a estrutura das normas brasileiras de contabilidade – NBC's, identificando os aspectos profissionais e técnicos. Longo (2011) salienta que a numeração adotada nas normas é as mesmas das normas internacionais. Sendo compostas pela sigla + o número da norma, onde para melhor entendimento observa-se as NBCT+; que são as normas técnicas que estabelecem as doutrinas quanto aos procedimentos que devem ser efetuados na realização dos trabalhos de auditoria. E as NBCT+; que são as normas técnicas que estabelecem as doutrinas quanto aos procedimentos que devem ser efetuados na realização dos trabalhos de auditoria.

A NBC TA - Norma brasileira de contabilidade técnica de auditoria, segundo Longo (2011) está classificada da seguinte maneira:

Quadro 5 - Classificação das NBC TAs

Seção	Descrição
200	Princípios gerais e responsabilidades
300 e 400	Avaliação dos riscos e respostas aos riscos avaliados.
500	Evidência de auditoria
600	Utilização do trabalho de outros
700	Conclusão da auditoria e emissão de relatórios
800	Áreas específicas

Fonte: Elaborado pela autora com base em Longo (2011)

No Quadro 5 verifica-se a estrutura das NBC Tas, com suas seções e descrições. Onde:

A seção 200 trata itens como:

- Objetivos gerais do auditor independente e a condução dos trabalhos de auditoria.
- Concordância com os termos de um trabalho de auditoria.
- Controle de qualidade da auditoria.
- Documentação de auditoria.
- Responsabilidade em relação à fraude
- Consideração de leis e regulamentos.
- Comunicação com os responsáveis pela governança.
- Comunicações de deficiência do controle interno.

As seções 300 e 400 tratam itens como:

- Planejamento de auditoria
- Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente.
- Materialidade no planejamento e na execução da auditoria.
- Respostas do auditor em relação aos riscos avaliados.
- Considerações de auditoria para a entidade que utiliza organização prestadora de serviços.
- Avaliação das distorções identificadas durante a auditoria.

A seção 500 trata itens como:

- Evidências de auditoria.

- Confirmações externas.
- Procedimentos analíticos.
- Amostragem em auditoria.

A seção 600 trata de considerações especiais e utilização de trabalhos de outros especialistas.

Já a seção 700 trata os itens da conclusão dos trabalhos de auditoria, como;

- Formação da opinião e emissão do relatório.
- Modificação da opinião.
- Informações comparativas.
- Responsabilidade do auditor em relação a outras informações incluídas.

Por fim a seção 800 trata de itens especiais, tais como;

- Auditoria de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais.
- Auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis.
- Trabalhos para emissão de relatórios sobre demonstrações contábeis condensadas.

2.5 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Como em qualquer outro tipo de função, são utilizadas algumas ferramentas para a realização dos trabalhos. A auditoria utiliza-se dos procedimentos de auditoria.

Para Crepaldi (2010, p. 297) “procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar a sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas”.

Conforme Lins (2012), na função do auditor é determinado na evidenciação, clareza e transparência. Desta forma necessariamente o trabalho deve ser verificado/rastreado e comprovado. Para este então ser realizado os auditores seguem os chamados procedimentos de auditoria.

Segundo Boynton, Johnson e Kell, os procedimentos de auditoria compreendem:

Os métodos que o auditor utiliza e as ações que ele toma durante uma auditoria – contagem de caixa pequeno, exame de uma conciliação de saldo bancário preparada por cliente, observação de uma contagem de estoque, inspeção de um título de propriedade de veículo adquirido por uma companhia etc. Em oposição às normas de auditoria – que se aplicam em todas as auditorias de administração financeiras -, os procedimentos podem variar de cliente para cliente, conforme seu tamanho, natureza e complexidade das operações e outras características. (BOYNTON, JOHNSON E KELL, 2002, p.77)

Logo verifica-se que os procedimentos de auditoria são um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para realizar os trabalhos de auditoria, o qual não segue um roteiro específico, pois varia da necessidade ou não de ser aplicado em determinada ocasião, inclusive dependendo da estrutura do cliente dentre outras características.

Ainda Crepaldi (2010, p. 297), cita que: “A aplicação dos procedimentos de auditoria precisa estar atrelada ao objetivo que se quer atingir. O objetivo é a meta a ser alcançada. Os procedimentos são os caminhos que levam a consecução do objetivo”.

O auditor aplica os procedimentos de auditoria que julga ser adequado a cada caso, até conseguir obter provas e fatos que comprovem satisfatoriamente o fato investigado.

Esses procedimentos de auditoria são aplicados em cada uma das áreas ou contas do balanço patrimonial.

Quadro 6 - Estrutura do balanço patrimonial

Ativo	Passivo + Patrimônio Líquido
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Não Circulante	Passivo Não Circulante
Realizável a Longo Prazo	Patrimônio Líquido
Investimento	Capital Social
Imobilizado	Reserva de capital
Intangível	Reserva de Lucros

Fonte: Elaborado pela autora com base em SILVA (2012).

O Quadro 6 mostra a estrutura de um balanço patrimonial, com seus agrupamentos de contas. Segundo Almeida (2010), o balanço patrimonial é uma demonstração que identifica os bens direitos e obrigações da empresa. Onde as contas patrimoniais, que são as contas onde os procedimentos de auditoria são aplicados, são classificadas em:

Ativo circulante – Contas de bens e direitos que se realizarão até o exercício social seguinte.

Realizável á longo prazo – Contas de bens e direitos que se realizarão após o término do exercício social seguinte.

Investimentos – Contas de participações permanentes no capital social de outras sociedades e outros direitos permanentes que não se destinarem a manutenção das atividades da empresa.

Ativo imobilizado – Contas de direitos que tenha por objetivos ativos incorpóreos destinados a manutenção da empresa.

Passivo circulante – Contas das obrigações que irão vencer no exercício social seguinte.

Passivo não circulante – Contas das obrigações que irão vencer após o término do exercício seguinte.

Patrimônio líquido – Contas das origens dos recursos.

Assim verifica-se que cada uma destas classificações agrupam todas as contas contábeis que passa pelos procedimentos de auditoria.

2.5.1 Tipos de procedimentos de auditoria

Neste item serão apresentados os tipos de evidências de auditoria, ou seja, os procedimentos utilizados pelos auditores ao realizarem seus trabalhos.

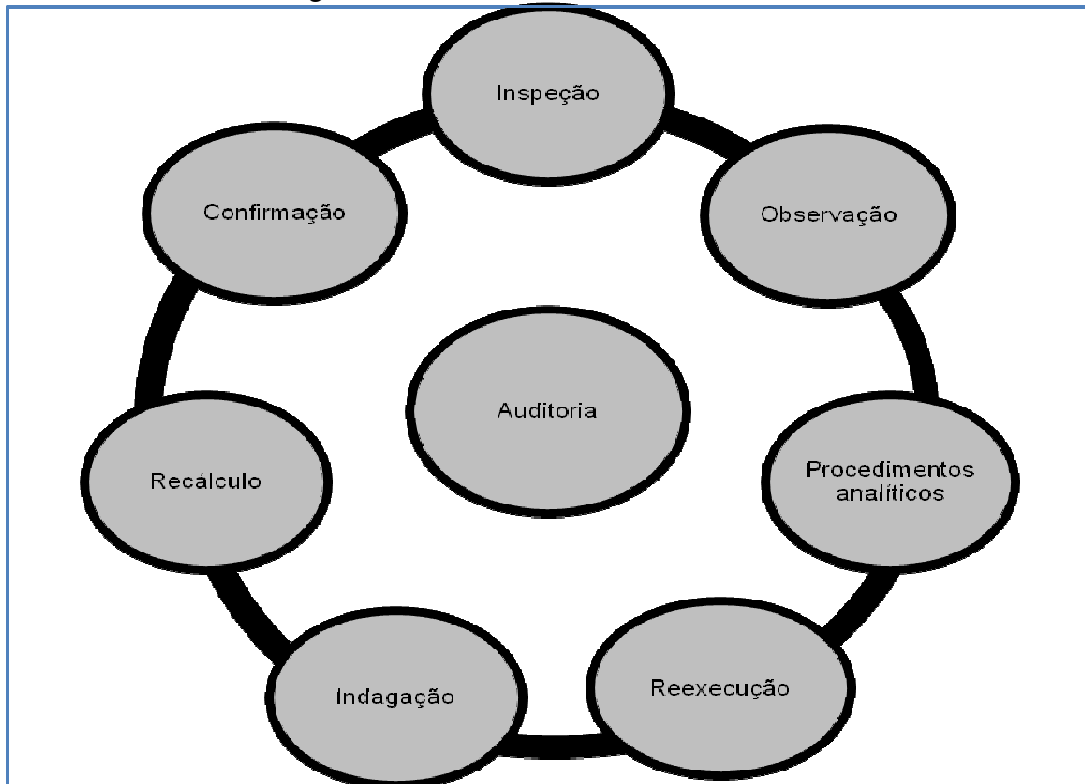
Evidências de auditoria servem para suportar ou fundamentar a opinião do auditor. Elas incluem as informações contidas nos registros contábeis e compreendem as informações utilizadas pelo auditor para chegar às conclusões em que se fundamentam a sua opinião. (LONGO, 2011, p.198).

Pode-se dizer então que as evidências de auditoria servem para comprovar a opinião do auditor sobre a demonstração contábil analisada. Confirmando também a análise do mesmo na elaboração das conclusões e na emissão do relatório de auditoria.

São sete procedimentos, os quais são aplicados a cada uma das áreas ou contas patrimoniais.

Segundo Longo (2011) para a realização da auditoria os auditores utilizam-se dos seguintes procedimentos:

Figura 1 - Procedimentos de auditoria



Fonte: Elaborada pela autora com base em Longo (2011)

A Figura 1 mostra os procedimentos que são realizados pelos auditores, na realização dos trabalhos de auditoria para encontrar as evidências suficientes para a elaboração do relatório de auditoria.

Estes testes são regidos pelas NBC TAS 500, 501, 505 e 520.

Conforme a NBC TA 500:

Esta Norma define o que constitui evidência de auditoria na auditoria de demonstrações contábeis e trata da responsabilidade do auditor na definição e execução de procedimentos de auditoria para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente que permita a obtenção de conclusões razoáveis para fundamentar a opinião do auditor.(COSIF)

Deste modo a NBC TA 500, trata das evidências de auditoria em geral, enquanto a 501 aborda as evidências de auditoria das considerações específicas para itens selecionados, já a 505 trata das confirmações externas, enquanto a 520 trata dos procedimentos analíticos.

2.5.1.1 Inspeção

Para Longo (2011), o procedimento de inspeção compreende o exame físico de documentos registros ou mesmo de ativos. Serve para confirmar a autorização ou aprovação de uma transação de compra e venda. Confirma a existência, mas não a propriedade do ativo ou do direito, por isso deve ser aplicado juntamente com outro procedimento.

Conforme a NBC TA 500 – A14:

A inspeção envolve o exame de registros ou documentos, internos ou externos, em forma de papel, em forma eletrônica ou em mídias, ou o exame físico de um ativo. A inspeção de registros ou documentos fornece evidência de auditoria com graus variáveis de confiabilidade, dependendo da sua natureza e fonte e, no caso de registros internos e documentos, da eficácia dos controles sobre a sua produção. Um exemplo de inspeção utilizada como teste é a inspeção de registros em busca de evidência de autorização. (COSIF)

Logo verifica-se que na inspeção os auditores examinam ativos físicos, revisam e leem os documentos, sendo está uma forma de avaliação de evidência. Serve para confirmar a existência e a autenticidade dos documentos, de modo que, se tudo estiver de acordo torna as informações confiáveis.

2.5.1.2 Observação

Segundo a NBC TA A17, o procedimento de observação consiste em verificar algo que já foi executado por outros.

A observação fornece evidência de auditoria a respeito da execução de processo ou procedimentos, mas é limitada ao ponto no tempo em que a observação ocorre e pelo fato de que o ato de ser observado pode afetar a maneira como o processo ou procedimento é executado. (COSIF)

Para Attie (2010), a observação é um dos procedimentos indispensáveis na auditoria, é um exame que exige a crítica do auditor pelo qual podem ser evidenciados vários problemas ou até mesmo erros.

Ainda Boynton, Johnson e Kell, citam:

A observação relaciona-se a acompanhar ou testemunhar a realização de alguma atividade ou processo. A atividade pode ser o processamento rotineiro de determinado tipo de transação, tal como o recebimento de caixa para verificar se empregados estão seguindo as políticas e os procedimentos da companhia na realização das tarefas que lhes são atribuídas. Observação é particularmente importante na obtenção de entendimento de controles internos. (BOYNTON, JOHNSON E KEEL, 2002, p.211).

Citam também que o objeto de observação são as pessoas, os procedimentos e os processos. Onde este tipo de procedimento geralmente fornece evidência ascendente.

No entanto, a observação nada mais é que observar se as pessoas estão realizando suas tarefas de acordo com os devidos procedimentos e processos em relação à auditoria.

2.5.1.3 Confirmação externa

Segundo Longo (2011) as confirmações externas são as repostas das perguntas efetuadas pelos auditores, como por exemplo: confirmação de saldos de clientes, de fornecedores, de bancos financiadores e outros.

Ou seja, este é o procedimento que permite ao auditor buscar a informação diretamente em uma fonte externa.

Para Franco e Marra:

A informação obtida de fonte externa oferece ao auditor maior grau de confiança do que a verificação efetuada na própria empresa. Por esse motivo, a confirmação externa conhecida como "circularização", é empregada em todas as situações em que for aplicável. (FRANCO e MARRA, 2001, p.299).

Ainda conforme Lins, a circularização é dividida em dois tipos: A circularização positiva e a negativa.

Quadro 7 - Tipos de circularização

Tipos	Conceito
Circularização Positiva	É aquela em que o auditor espera por uma resposta, confirmando ou não o saldo.
Circularização Negativa	É aquela em que o auditor somente terá uma resposta se o saldo externo for diferente do saldo interno informado na carta de circularização.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Lins (2012).

O Quadro 7 mostra os conceitos dos tipos de circularização, onde a circularização positiva é aquela em que o auditor envia uma correspondência e espera uma resposta. Está ainda pode ser circularização positiva “em branco” ou circularização positiva em preto. Onde a primeira é aquela em que o auditor envia uma correspondência sem mencionar saldos, solicitando que retorne a resposta com o saldo existente. Já na segunda o auditor envia a correspondência com o saldo existente e pergunta somente se confere aquele saldo. A circularização negativa é menos utilizada, pois neste tipo o auditor envia na correspondência o saldo existente e pede para que o respondente verifique a igualdade, o mesmo deverá retornar uma resposta somente se os saldos possuírem divergências.

É importante salientar que as confirmações externas são de extrema importância para a auditoria, de modo que está é uma forte evidência bastante utilizada, pois está coberta de detalhes importantes para os trabalhos de auditoria e é através dela que o auditor confirma o saldo das contas.

2.5.1.4 Recálculo

Segundo Crepaldi (2010), o recálculo ou conferência dos cálculos é o procedimento da auditoria que visa esclarecer as operações aritméticas das demonstrações contábeis.

Esse procedimento consiste na verificação da correção aritmética de um cálculo, como por exemplo, da depreciação de um bem ou de uma conversão em litros de uma medição de um tanque contendo produtos líquidos ou de uma pilha contendo minério. (LONGO, 2011, p.197)

Deste modo verifica-se que o recálculo nada mais é do que fazer novamente o cálculo para verificar se a resposta está correta. Consiste em verificar a exatidão matemática de documentos ou registros.

Está técnica é bastante utilizada, pelo fato de a contabilidade usufruir de muitos cálculos. Embora estes cálculos já tenham sido conferidos pela empresa é de extrema importância à realização deste procedimento pelo próprio auditor.

Cabe lembrar que o recálculo prova somente a exatidão matemática, ou seja, deve-se ainda verificar o modo que foram registrados na contabilidade utilizando-se assim de alguns dos outros tipos de procedimentos.

2.5.1.5 Reexecução

Conforme a NBC TA 500 A 20, “a reexecução envolve a execução independente pelo auditor de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da entidade”.

Segundo Longo (2011, p.226) “O procedimento de reexecução é principalmente aplicado na avaliação do controle interno, quando o auditor quer confirmar o funcionamento de um sistema ou quer confirmar que um controle é aplicado pela entidade”.

Desta forma este procedimento depende do procedimento de indagação, pois o auditor deve ter efetuado as perguntas suficientes para o entendimento dos processos da empresa. Para, no entanto, possuir o conhecimento necessário para realizar a reexecução do processo e verificar se o mesmo está sendo realizado da forma ideal.

A reexecução compreende o ato de reexecutar uma tarefa já executada por um empregado ou pela administração da entidade. É bastante utilizado em testes de controle interno.

2.5.1.6 Procedimentos analíticos

A NBC TA A 21 cita:

Os procedimentos analíticos consistem em avaliação das informações feitas por meio de estudo das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Os procedimentos analíticos incluem também a investigação de flutuações e relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem significativamente dos valores previstos. (COSIF)

Ainda segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), neste tipo de procedimentos são utilizados índices financeiros, análises verticais de demonstrações contábeis, comparações de quantias reais com dados históricos e orçadas e ainda alguns modelos matemáticos estatísticos.

Os procedimentos analíticos correspondem a uma modalidade de testes substantivos por meio da análise das relações comuns entre as contas contábeis,

verificando se estas atenderam a todas as normas de contabilidade. Este tipo de procedimento pode indicar a necessidade de aplicação de procedimentos adicionais.

2.5.1.7 Indagação

Este procedimento é também conhecido como investigação minuciosa.

Para Attie:

A investigação minuciosa nada mais é do que o exame em profundidade da matéria auditada, que pode ser um documento, uma análise, uma informação obtida, entre outras. Quando essa técnica é colocada em prática, tem por objetivo certificar que o objetivo auditado, no momento é realmente fidedigno, devendo o auditor, para tanto, ter os conhecimentos necessários para detectar a existência de quaisquer anomalias. (ATTIE, 2010, p.178)

Pode-se dizer que o procedimento de indagação é uma análise aprofundada. Que busca verificar a veracidade de tal documento ou informação obtida. Pode ser executado através de perguntas aos funcionários da empresa auditada. Devem ser realizados estes procedimentos em tudo que o auditor examinar. E para a sua realização precisa o auditor ter conhecimento suficiente para indicar possíveis distorções.

Segundo Longo (2011), o procedimento de indagação é bastante utilizado no processo de auditoria ou de revisão de informações históricas. Este procedimento geralmente deve ser confirmado por outro procedimento.

2.6 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

De acordo com análise e o desenvolvimento do tema, procedimentos de auditoria, foi possível elencar os principais procedimentos de acordo com as normas de auditoria, cabe então, realizar uma análise dos procedimentos diretamente relacionados para obter evidência suficiente que fundamente a opinião dos auditores, a cerca dos saldos contábeis.

Desta forma, na sequência, serão apresentados os principais grupos do ativo, passivo, patrimônio líquido e das contas de resultado e os principais

procedimentos de auditoria relacionados, a fim de conduzir a uma análise dos riscos que os envolvem, em cada uma de suas etapas.

2.6.1 Ativo circulante

Para analisar a consistência dos saldos de do ativo circulante os auditores independentes se utilizam dos procedimentos apresentados no Quadro 8:

Quadro 8 - Procedimentos aplicados nas contas do ativo circulante

Contas ou áreas contábeis	Procedimentos
Caixa e equivalentes	Inspeção - Confirmação - Recálculo - Procedimentos Analíticos - Indagação
Recebíveis	Confirmação - Procedimentos Analíticos - Indagação
Provisão para devedores duvidosos	Recálculo - Procedimentos Analíticos - Indagação
Impostos a recuperar	Inspeção - Recálculo - Procedimentos Analíticos - Indagação
Estoques	Inspeção - Observação - Confirmação - Procedimentos Analíticos - Indagação
Despesas Antecipadas	Confirmação - Recálculo - Procedimentos Analíticos - Indagação

Fonte: Elaborado pela autora com base em Longo (2011).

De acordo com o Quadro 8, pode-se verificar que para auditar as contas do ativo circulante os auditores utilizam os procedimentos de inspeção, observação, confirmação, recálculo, procedimentos analíticos e indagação.

Segundo Almeida (2010) na conta caixa e equivalentes são encontrados os ativos de liquidez imediata, os quais são mais sujeitos a uma utilização indevida. Os principais procedimentos aplicados nessas áreas são:

- Inspeção física (contagem de caixa) geralmente efetuada em empresas que possuem vendas à vista e pagamentos em dinheiro.

- Circularização de saldos bancários, que é o procedimento de confirmação utilizado para verificar se o saldo contábil está de acordo com o saldo da instituição financeira que detém a custódia dos recursos.

- Recálculo, teste das conciliações bancárias. É a reconciliação dos saldos do banco com o saldo contábil para identificar as diferenças existentes, bem como a aplicação dos princípios contábeis, permitindo ao auditor julgar a razoabilidade dos saldos.

Nos recebíveis, que são os direitos adquiridos através das vendas, a confirmação externa, mediante a circularização enviada aos devedores é o procedimento mais utilizado. Além deste, também são inspecionados, os títulos, faturas e notas fiscais de vendas a prazo de clientes. Por fim, são realizados procedimentos analíticos, que tem por finalidade identificar anormalidades não identificadas através da aplicação dos demais procedimentos.

Conforme Almeida (2010) existe a possibilidade de os clientes não pagarem suas dívidas, desta forma as contas de recebíveis podem ficar com seus saldos superavaliados, distorcendo a real situação patrimonial da empresa. Por este motivo as empresas constituem uma provisão para devedores duvidosos, no valor suficiente para cobrir as possíveis perdas que possam surgir no decorrer do recebimento dos clientes.

Os procedimentos aplicados na constituição destas estimativas correspondem à revisão dos cálculos (recálculo), da razoabilidade da formação da provisão em função das normas contábeis, aliados aos procedimentos analíticos, que permitem identificar através de variações entre períodos e modificações de cenários, algum indício de mudança de critério, erros ou possíveis fraudes que superavaliem o contas a receber, culminando com a indagação junto a administração sobre qualquer discrepância encontrada, a fim de traduzir o valor justo do contas a receber, na data base dos trabalhos.

Os impostos a recuperar também fazem parte do contas a receber, os principais procedimentos aplicados nesta área são:

- Existência, ou seja, inspecionar a documentação que deu origem a este imposto a recuperar para verificar se a existência do mesmo é verdadeira.
- Avaliação, é o mesmo que o recálculo referente ao valor imposto a ser recuperado.

Segundo Crepaldi 2010 o principal item do ativo circulante é os estoques, nesta conta contábil os auditores procuram determinar a quantidade e a qualidade dos estoques.

Os principais procedimentos aplicados nesta conta correspondem a inspeção, verificação da existência física, ou seja, a contagem do estoque, a observação que conduz ao acompanhamento do inventário físico dos estoques, o recálculo através dos testes de avaliação a fim de identificar se os estoques estão

avaliados pelo menor valor entre o custo e o valor realizável líquido, de acordo com as normas contábeis e para finalizar é importante a aplicação de procedimentos analíticos conjuntamente com a indagação, caso sejam identificadas anormalidades em relação aos indicadores apurados nas análises analíticas.

Já as despesas antecipadas que representam o saldo de pagamentos efetuados por serviços que ainda não foram recebidos, os procedimentos são; confirmação, utilizada para verificar a veracidade da existência da despesa, o recálculo para verificar se o saldo diferido representa realmente o valor de um serviço que foi pago e ainda não foi totalmente recebido e também para conferir os cálculos de amortização da despesa antecipada juntamente com os procedimentos analíticos.

2.6.2 Ativo não circulante

Para auditar as contas do ativo não circulante, os auditores utilizam-se dos procedimentos citados no Quadro 9:

Quadro 9 - Procedimentos aplicados nas contas do ativo não circulante

Contas ou áreas contábeis	Procedimentos
Investimentos	Inspeção - Confirmação - Recálculo - Procedimentos Analíticos - Indagação
Imobilizado	Inspeção - Observação - Procedimentos Analíticos – Indagação
Depreciação e amortização	Recálculo - Procedimentos Analíticos – Indagação
Intangíveis	Inspeção - Recálculo - Procedimentos Analíticos - Indagação

Fonte: Elaborado pela autora com base em Longo (2011).

O Quadro 9 mostra as principais áreas do ativo não circulante e os respectivos procedimentos de auditoria que lhes são aplicados.

Segundo Crepaldi (2010), os investimentos são contas que trazem muito risco aos auditores, deste modo são aplicados procedimentos para verificar a existência e propriedade dos investimentos, para exercer este processo geralmente são utilizados os seguintes procedimentos:

- inspeção física dos títulos dos principais valores dos investimentos, bem como dos próprios bens e exames de entradas e baixas dos investimentos;
- a confirmação sobre a custódia de títulos e também a confirmação com terceiros;

- o recálculo para conferência dos cálculos de atualizações, equivalências patrimoniais e análise da adequação das provisões para perdas conjuntamente com os procedimentos analíticos e indagação;

O ativo imobilizado representa uma parcela significativa dos ativos de uma empresa, deste modo são utilizados os seguintes procedimentos:

Inspeção de bens classificados como imobilizados da empresa; procedimento este realizado para verificar se os bens registrados como ativos da empresa existem fisicamente. Também são examinados os documentos de entradas, transferências e baixas do imobilizado.

Observação utilizado para verificar se o imobilizado está adequadamente classificado e de acordo com as normas e princípios contábeis. Também são utilizados os procedimentos analíticos e a indagação com o intuito de um melhor resultado na auditoria desta área contábil.

Nas depreciações e amortizações onde o objetivo é verificar a vida útil que foi estabelecida para cada classe de bem, se esta está adequada e consistente com o ano anterior e também verificar se os métodos de depreciação estão de acordo com as normas e princípios contábeis o procedimento utilizado é o recálculo, pois através deste procedimento são realizados os testes das depreciações bem como a conferência dos cálculos das depreciações e amortizações acumuladas. Conjuntamente com os procedimentos analíticos e indagação.

Nos ativos intangíveis são verificados se os mesmos atendem os critérios de reconhecimento, deve-se também conferir os saldos no início e finais de períodos junto com a amortização acumulada, conferir custos com as provas documentais, conferir valores baixados, conferir cálculos de amortizações e verificar se foram testados para sua recuperabilidade. Os procedimentos aplicados a esta área são:

- Inspeção dos documentos referentes aos custos incorridos no período.
- Recálculo dos cálculos de amortização no período, bem como a consistência em relação ao período anterior e a reconciliação do valor amortizado com a respectiva conta de resultado.
- Indagação, realizado com os administradores referente a classificação dos ativos em vida útil indefinida e a metodologia da amortização. Juntamente com os procedimentos analíticos.

2.6.3 Passivo

Para auditar as contas do passivo os auditores utilizam-se dos procedimentos citados no Quadro 10:

Quadro 10 - Procedimentos aplicados na contas do passivo

Contas ou áreas contábeis	Procedimentos
Fornecedores	Confirmação - Inspeção - Procedimentos Analíticos – Indagação
Empréstimos e financiamentos	Inspeção - Confirmação - Recálculo - Procedimentos Analíticos – Indagação
Salários, descontos e encargos sociais a recolher	Inspeção - Recálculo - Procedimentos Analíticos – Indagação
Impostos a pagar	Inspeção - Recálculo – Procedimentos Analíticos – Indagação
Provisões	Inspeção - Recálculo - Procedimentos Analíticos – Indagação
Contingências	Inspeção - Confirmação - Procedimentos Analíticos - Indagação

Fonte: Elaborado pela autora com base em Longo (2011).

O Quadro 10 mostra as contas ou áreas contábeis do passivo, bem como os procedimentos de auditoria aplicados.

Nos fornecedores a pagar são registrados as aquisições de bens e serviços das operações principais da entidade auditada. Inicialmente deve-se confirmar (confirmação externa) os saldos com maior relevância e na sequência os procedimentos de inspeção, obtendo a relação de fornecedores, notas fiscais e duplicatas, para então realizar os procedimentos analíticos, como por exemplo, a análise do comportamento dos saldos médios de pagamento dos fornecedores com os saldos médios de renovação dos estoques. Este procedimento permite ao auditor identificar anormalidades não identificadas nos procedimentos anteriormente realizados.

Por fim, o processo de indagação permite identificar o motivo das anormalidades identificadas nos procedimentos analíticos e explicá-las dando consistência ao saldo e permitindo ao auditor realizar o melhor julgamento possível.

Já nas contas de empréstimos e financiamentos é realizado o exame dos contratos por meio do procedimento de inspeção aliados a confirmação externa, juntamente com as instituições financeiras que concedem os recursos. Na sequência, são realizados recálculos das taxas, prazos e movimentação dos saldos de acordo com os contratos.

Por fim, os procedimentos analíticos permitem identificar situações atípicas que podem ser explicadas com os procedimentos de indagação junto com as pessoas responsáveis pela aquisição, controle e administração dos empréstimos e financiamentos.

Segundo Almeida (2010), na conta dos salários a pagar são registrados os valores a serem pagos aos colaboradores da empresa.

A auditoria dos salários e encargos sobre a folha de pagamento parte da análise da inspeção da documentação individual dos funcionários e do resumo geral da folha de pagamento com os dados contabilizados. Complementarmente é realizado o recálculo dos proventos e dos descontos de acordo com a legislação trabalhista e o dissídio da categoria.

Adicionalmente, o auditor revisa através dos procedimentos analíticos, se existem situações atípicas e anormalidades em relação a uniformidade dos procedimentos e ao comportamento histórico da movimentação e relevância dos saldos materiais. Por fim, utiliza-se a indagação para esclarecimentos sobre possíveis distorções encontradas junto aos responsáveis pela área de recursos humanos, cabendo à avaliação final do conjunto das distorções para julgamento dos saldos.

Para a auditoria dos impostos a pagar é realizada a conferência dos saldos do início do período, pagamentos e compensações, por meio da inspeção dos livros registros de apuração dos impostos e guias pagas. Também são realizados procedimentos de recálculo para verificar se os impostos apurados são os realmente devidos e se os recuperados são mesmo os de direito da empresa. Ao final são aplicados os procedimentos analíticos e indagação para completar a análise.

Já nas provisões são registrados os valores de encargos ou riscos que conforme as normas contábeis devem ser contabilizados, as provisões se caracterizam pelo fato de serem determinadas por estimativas, não possuem data concreta para vencimento e não possuem um exato credor. A fim de auditá-las, é feita a conferência do saldo inicial do período, inspeção da documentação comprobatória, conferência dos cálculos por meio do procedimento recálculo e a conferência do saldo no final do período. Por fim são realizados os procedimentos analíticos juntamente com a indagação.

Os objetivos de auditar as provisões são; averiguar se as obrigações existentes foram devidamente autorizadas, se estão classificadas adequadamente, se estão em conformidade com os princípios contábeis e se estão inclusas todas as obrigações significativas de acordo com as normas contábeis.

Conforme Crepaldi (2010), os passivos não registrados e as contingências ativas ou passivas relacionados a litígios, pedidos de indenizações ou questões tributárias devem ser analisadas, assegurando-se de que as mesmas estão adequadamente contabilizadas.

Em relação aos procedimentos de auditoria é indispensável a análise de especialistas para que se possa identificar a existência, que indique uma incerteza com a possibilidade de perdas ou ganhos, os períodos em que foram gerados, o grau de responsabilidade, de um resultados favorável ou desfavorável, o valor da extensão da perda ou do ganho.

Os principais procedimentos aplicados correspondem à inspeção para examinar os documentos relacionados aos litígios em curso por meio da confirmação obtida junto aos consultores jurídicos encarregados dos processos e litígios em andamento. Como alternativa, cabe a opinião de consultores jurídicos contratados pelos auditores independentes. São executados também os procedimentos analíticos e por fim a indagação, onde serão questionados os próprios administradores da empresa e dirimidas as dúvidas existentes.

2.6.4 Patrimônio líquido

Ao auditar as contas do patrimônio líquido os auditores se utilizam dos procedimentos relacionados no Quadro 11:

Quadro 11- Procedimentos aplicados nas contas do patrimônio líquido

Contas ou áreas contábeis	Procedimentos
Capital Social	Inspeção – Confirmação – Recálculo - Procedimentos Analíticos – Indagação
Reserva de Lucros	Inspeção - Recálculo - Procedimentos Analíticos – Indagação

Fonte: Elaborado pela autora com base em Longo (2011).

No Quadro 11 pode-se verificar que para auditar as contas do patrimônio líquido os procedimentos de auditoria utilizados são; Inspeção, recálculo, procedimentos analíticos e indagação.

Para Crepadi (2010), os procedimentos a serem efetuados dependem da avaliação do controle interno e da materialidade envolvida.

O capital social sofre modificações quando é constituído ou quando ocorre um aumento por parte dos acionistas, possui três denominações, que são:

- capital social autorizado;
- capital social subscrito;
- capital social a realizar;

Os procedimentos de auditoria utilizados para auditar estas contas conforme Attie (2010) são:

- inspeção que é o exame físico, contagem das cautelas em banco e inspeção de documentos;
- confirmação, utilizada para confirmar a participação acionária;
- recálculo, nada mais é do que refazer o cálculo referente as participações de partes relacionadas para conferência e cruzamento das informações;
- procedimentos analíticos, para conferência de alguma anormalidade que venha a surgir durante a realização dos outros procedimentos;
- indagação, consiste em examinar as alterações do capital social.

As reservas de lucros conforme Almeida (2010) representam os valores de lucros acumulados. Para realização da auditoria são realizados os seguintes procedimentos:

- inspeção das atas, contratos sociais e legislação quanto a distribuição e constituição das reservas; e
- recálculo referente aos lucros juntamente com a realização dos procedimentos analíticos e indagação para averiguar possíveis anomalias encontradas durante a execução dos trabalhos.

2.6.5 Resultado do exercício

Para auditar as contas do resultado do exercício, os auditores utilizam-se dos procedimentos citados no Quadro 12:

Quadro 12 - Procedimentos aplicados nas contas de resultado do exercício

Contas ou áreas contábeis	Procedimentos
Receitas	Inspeção - Procedimentos Analíticos – Indagação
Custo de vendas e serviços	Recálculo - Procedimentos Analíticos – Indagação
Despesas operacionais	Inspeção - Procedimentos Analíticos – Indagação
Lucro líquido	Procedimentos Analíticos – Indagação

Fonte: Elaborado pela autora com base em Longo (2011).

O Quadro 12 apresenta as contas de resultado do exercício e os respectivos procedimentos aplicados. Cabe lembrar que os procedimentos aplicados nas contas de ativo, passivo e patrimônio líquido refletem nas contas de resultado.

Nas contas de receitas são registradas as entradas brutas de benefícios e estas podem ser classificadas em três tipos.

- Receita operacional – que são os valores recebidos referentes a atividade principal da empresa. Ao auditar esta conta são aplicados os testes das receitas operacionais, que consiste em: inspecionar as notas fiscais de venda e a documentação de embarque das mercadorias, conferir a nota fiscal com o pedido do cliente, fazer a conferência dos valores da mercadoria e dos impostos da nota fiscal. Também é possível auditar esta conta através do procedimento de confirmação aplicado na conta de clientes. O principal objetivo da auditoria nesta conta é identificar as subavaliações.

- Receita financeira – que são as receitas referentes a rendimentos financeiros, não relacionados a atividade principal da empresa. Para auditar esta conta são utilizados os mesmos procedimentos das contas de investimentos.

- Outras receitas – onde são registradas as demais receitas que a empresa venha a receber também não relacionadas a atividade principal da empresa como por exemplo a venda de imobilizados. Nesta conta são aplicados os testes de outras receitas que no exemplo citado baseiam-se nos procedimentos aplicados as contas do ativo imobilizado, pois devem ser verificadas as somas e os transportes dos registros e por fim será feita uma confirmação da soma do razão geral. Por fim também são efetuados os procedimentos analíticos e indagação.

Já a auditoria das contas de custos e despesas são analisadas da seguinte maneira:

O custo conforme Attie (2010) é o preço do produto, bem ou serviço, incorrido no processo interno da empresa, para após então ser vendido ou prestado o serviço. Para auditar esta conta é necessário obter o demonstrativo comparativo do custo para conferir os saldos com os papéis do ano anterior, conferir os saldos do exercício com o razão, efetuar o recálculo, fazer a confrontação do custo da venda por produto com o mapa de apropriação dos produtos vendidos. Juntamente com os procedimentos analíticos e indagação. Os procedimentos aplicados nas contas do estoque também auxiliam para auditar esta conta.

A despesa que é o encargo necessário para realizar a venda ou a prestação de serviço, é auditada através das investigações técnicas onde são aplicados os seguintes procedimentos gerais:

- são verificados se os registros coincidem com os saldos do balanço e se estão de forma adequada para a execução dos testes de auditoria através do procedimento de inspeção;
- são feitas as revisões das principais técnicas contábeis, observando a sua adequação e uniformidade;
- são aplicados os exames de transações com as partes relacionadas;
- aplicação dos procedimentos analíticos e indagação.

De modo geral, para auditar as contas de resultado do exercício, o auditor deve fazer uma análise do comportamento das contas de receitas e despesas, procurando identificar ocorrências anormais, as quais possam vir a alterar significativamente o resultado do exercício.

Os objetivos da auditoria nestas contas são; verificar se as receitas e despesas foram apropriadas de acordo com os princípios contábeis, se estão corretamente registradas nas contas patrimoniais, se as notas explicativas esclarecem os princípios adotados em relação a apropriação das mesmas e se foram apropriadas todas as despesas referentes as receitas do período.

Por fim na conta de lucros líquidos são efetuados somente os procedimentos analíticos e o procedimento de indagação.

Cabe salientar que conforme verificado ao longo do trabalho os procedimentos analíticos - que são os procedimentos aplicados sempre que surgem situação anormais e ou consideradas inconsistentes quando comparadas a outras informações, e o procedimento de indagação - que são os questionamentos

efetuados a pessoas ligadas a empresa em relação a área que está sendo auditada; são aplicados a todas as contas ou áreas do balanço patrimonial.

Com base nos procedimentos aplicados nas respectivas áreas ou contas do balanço patrimonial, foi elaborado um questionário de avaliação de risco de detecção, o qual foi enviado aos auditores independentes, responsáveis técnicos, registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), das empresas com registro na CVM que tem como base territorial, o estado do Rio Grande do Sul.

3 ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo apresenta-se a os resultados obtidos da pesquisa, que foi realizada por meio de questionários, os quais foram respondidos pelos auditores independentes, responsáveis técnicos, registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), das 40 empresas com registro na CVM com base territorial o estado do Rio Grande do Sul, no período de 13 de Setembro a 8 de Outubro de 2013.

Com base na literatura apresentada, foi possível a elaboração do questionário de pesquisa. O questionário utilizado na pesquisa foi avaliado e validado por meio de um pré-teste realizado no dia 12 de Setembro de 2013, com um profissional da área de auditoria independente, o qual respondeu o questionário e logo foi entrevistado. Na entrevista o auditor foi questionado quanto a clareza e ou dificuldades ao responder o questionário da pesquisa, bem como o tempo utilizado para efetuar a mesma.

Assim, com o resultado do pré-teste verificou-se que o questionário estava de acordo com os objetivos deste trabalho e pronto para ser aplicado aos profissionais auditores independentes a que se delimitou a pesquisa.

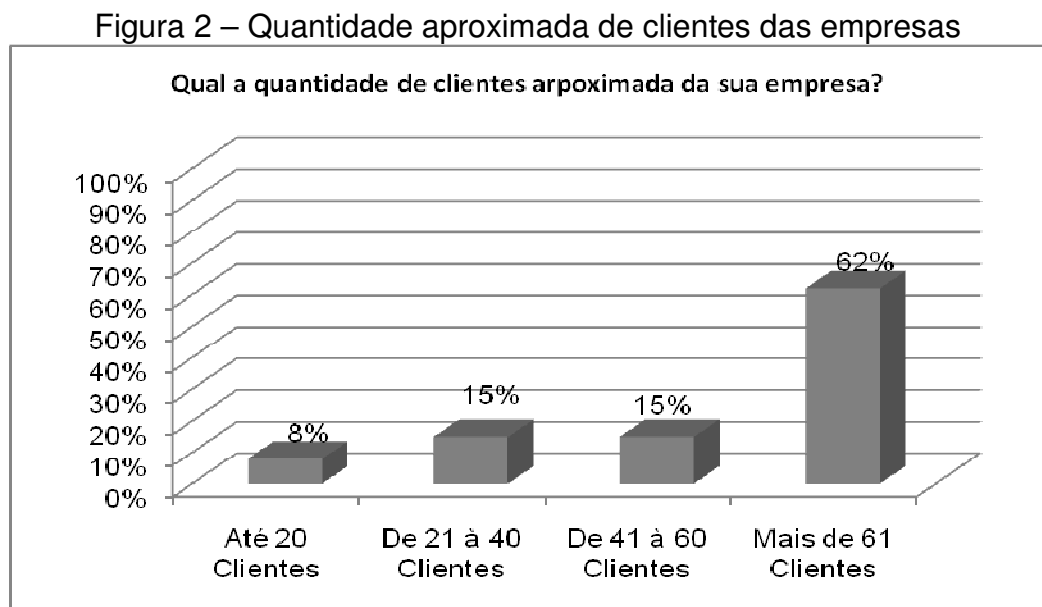
A estrutura do questionário foi dividida em três seções. Na primeira seção foi apurado o perfil das empresas. Na segunda seção foi analisado o risco de detecção na aplicação dos procedimentos de auditoria efetuados nas áreas ou contas do balanço patrimonial e na demonstração do resultado do exercício, estes ainda, separados por ativo, passivo, patrimônio líquido e resultado do exercício. Na terceira seção foi demonstrada a avaliação em relação ao risco de detecção na aplicação dos procedimentos analíticos e indagação os quais são aplicados em todas as áreas ou contas contábeis.

Na análise dos dados foi utilizada a mesma sequência da estrutura do questionário, de maneira que a informações obtidas sejam apresentadas de forma clara e coerente.

3.1 PERFIL DOS ENTREVISTADOS

Na análise do perfil dos entrevistados, buscou-se apresentar o tamanho da empresa, através da quantidade aproximada do número de clientes da mesma, bem como o número de auditores sócios e ou colaboradores. Também foi analisada a predominância dos tipos de clientes das empresas de auditoria, de modo a comparar se existiria uma relação entre o resultado objetivo desta pesquisa quanto ao tipo de empresas que foram analisadas.

O gráfico da Figura 2 apresenta as respostas referentes a quantidade aproximada de clientes das empresas de auditoria questionadas.

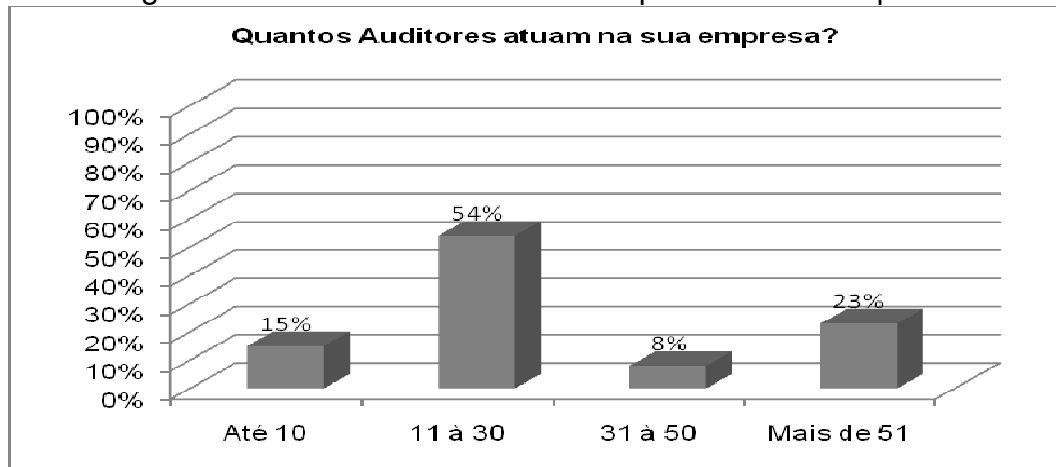


Fonte: Elaborado pela autora

Conforme verifica-se no gráfico da Figura 2, 62% das empresas questionadas possuem mais de 61 clientes, 15% possuem de 41 à 60 clientes, 15% possuem de 21 à 40 clientes enquanto 8% possuem até 20 clientes.

O gráfico da Figura 3 representa a quantidade de auditores sócios e ou colaboradores que atuam na empresa.

Figura 3 – Quantidade de auditores que atuam na empresa

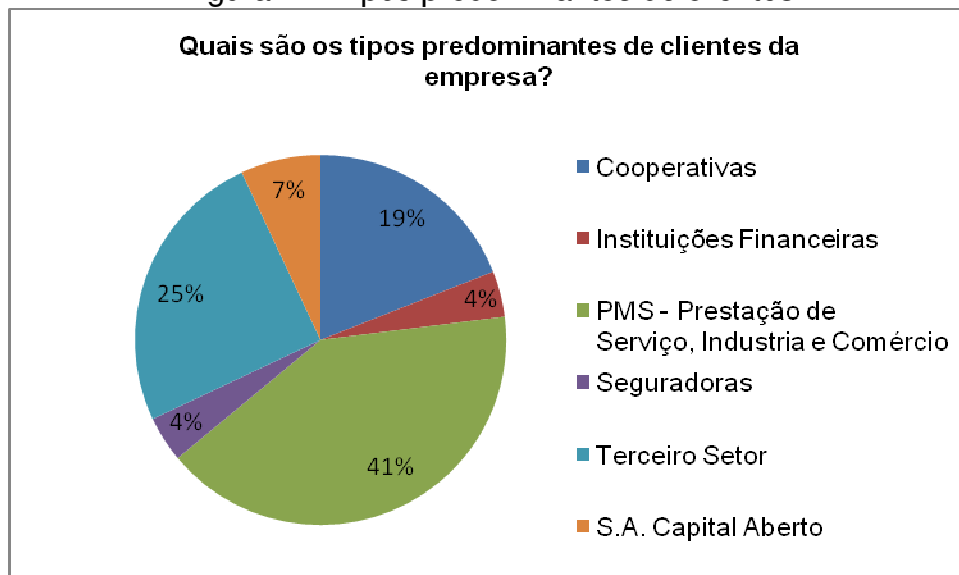


Fonte: Elaborado pela autora

Observa-se no gráfico da Figura 3 que 54% das empresas questionadas possuem de 11 a 30 auditores, 23% possuem mais de 51 auditores, 15% possuem até 10 auditores e 8% possuem de 31 a 50 auditores entre sócios e ou colaboradores atuando na empresa.

O gráfico da Figura 4 detalha os tipos predominantes de clientes das empresas questionadas.

Figura 4 – Tipos predominantes de clientes



Fonte: Elaborado pela autora

Verifica-se no gráfico da Figura 4 que 41% das empresas questionadas possuem como predominância de seus clientes as PME's – prestações de serviços, indústria e comércio, 25% tem predominância o terceiro setor, 19% as cooperativas,

7% as S.A de capital aberto, 4% as seguradoras e também 4% as instituições financeiras.

Finalizando a análise do perfil dos entrevistados, pode se observar que a maioria dos respondentes da pesquisa possuem mais de 61 clientes, com quadro de auditores de 11 a 30 funcionários predominantemente e, auditam empresas, na sua maioria, pequenas e médias empresas (PME's).

Na sequência são analisados os riscos de detecção por área e procedimento de auditoria.

3.2 ANÁLISE DO RISCO DE DETECÇÃO NA APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Nesta seção, buscou-se analisar o risco de detecção na aplicação dos procedimentos de auditoria nas áreas ou contas do balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício. Para isto foi solicitado aos auditores independentes que considerassem o risco de detecção durante a realização dos procedimentos aplicados a estas áreas e que classificassem o mesmo quanto risco, baixo, médio, alto e altíssimo.

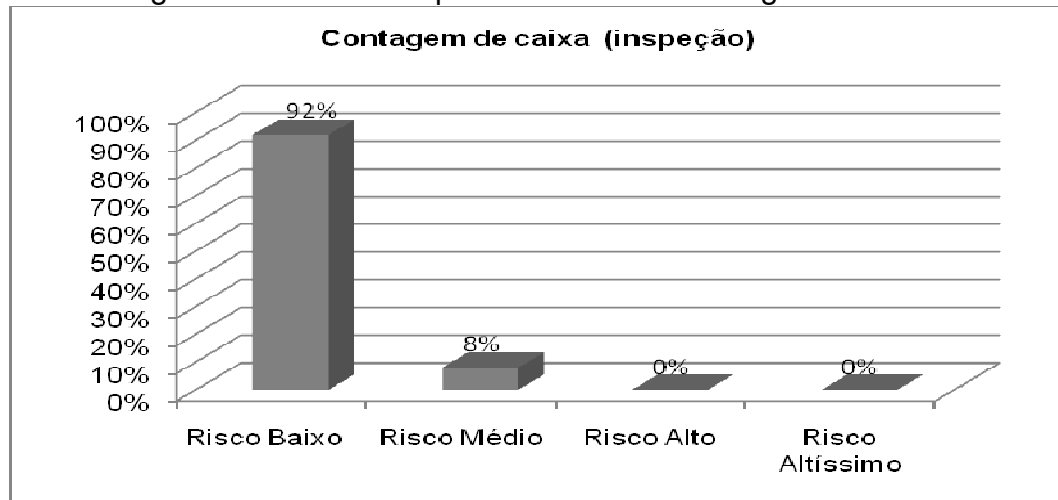
Para melhor análise do risco em relação aos procedimentos e para atingir o objetivo deste trabalho foram divididas as áreas ou contas do balanço patrimonial em ativo, passivo, patrimônio líquido e resultado.

3.2.1 Análise do risco de detecção do ativo

Foi solicitado aos auditores independentes que efetuassem uma análise dos riscos de detecção nos principais procedimentos das contas do ativo circulante e do ativo não circulante.

O gráfico da Figura 5 apresenta a análise dos auditores em relação ao procedimento contagem de caixa (inspeção).

Figura 5 – Análise do procedimento de contagem de caixa

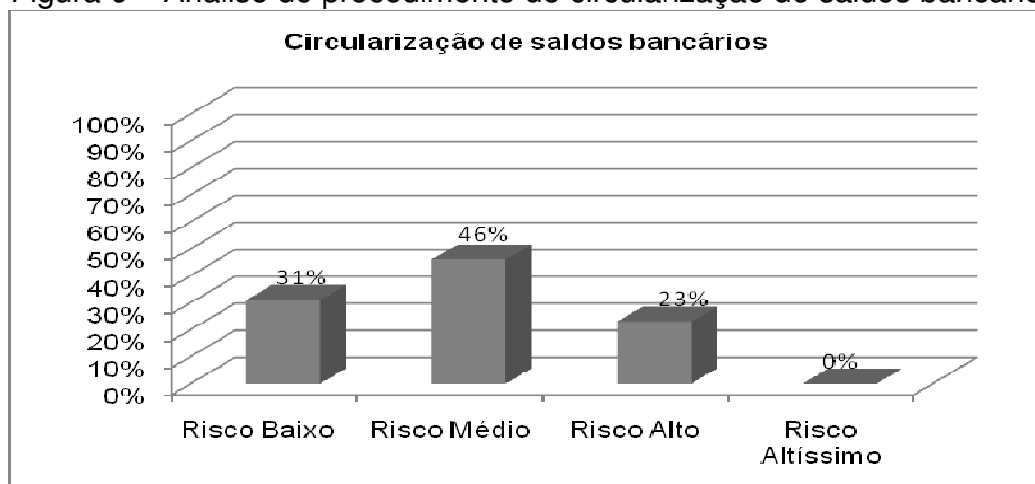


Fonte: Elaborado pela autora

No gráfico da Figura 5, que apresenta a análise do procedimento de contagem de caixa (inspeção), observa-se que 92% dos auditores consideram o procedimento de contagem de caixa como risco baixo, 8% consideram como risco médio e nenhum auditor considera o risco de detecção deste procedimento alto e altíssimo.

O gráfico da Figura 6 demonstra a classificação do risco de detecção em relação ao procedimento de circularização de saldos bancários.

Figura 6 – Análise do procedimento de circularização de saldos bancários



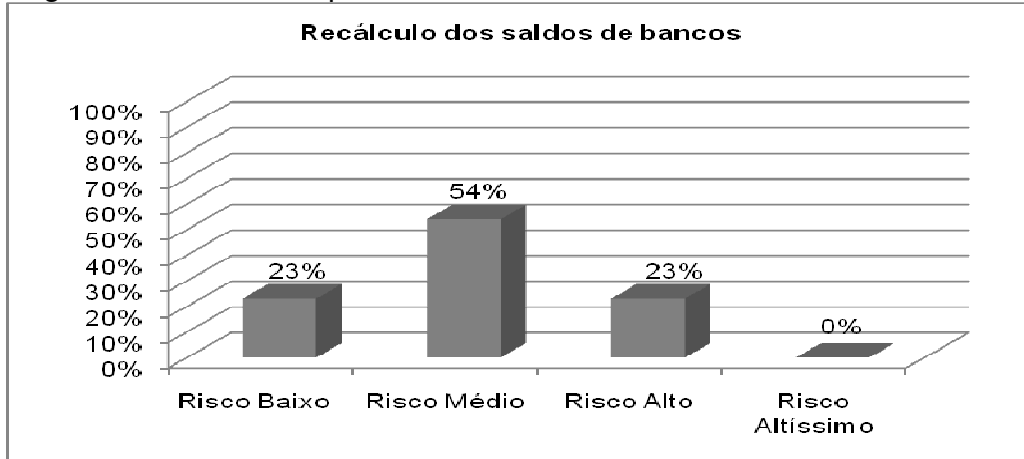
Fonte: Elaborado pela autora

O gráfico da Figura 6, mostra a análise dos auditores do risco de detecção em relação ao procedimento de circularização de saldos bancários, onde 46%

consideram este como risco médio, 31% consideram risco baixo, 23% consideram risco alto e o risco altíssimo não é considerado.

O gráfico da Figura 7 retrata risco em relação ao procedimento de recálculo dos saldos de bancos.

Figura 7 – Análise do procedimento de recálculo dos saldos de bancos

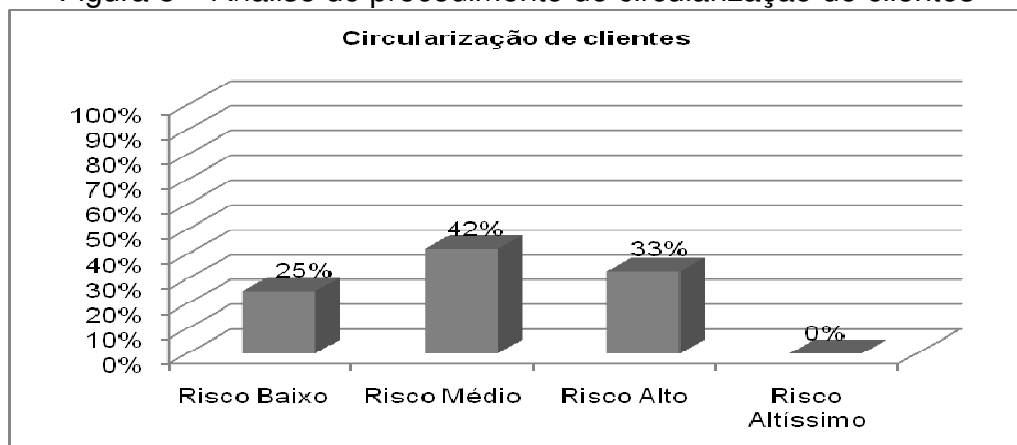


Fonte: Elaborado pela autora

No gráfico da Figura 7, observa-se que ao realizar o procedimento de recálculo dos saldos bancários os auditores classificam o risco de detecção da seguinte maneira: 54% consideram este risco médio, 23% consideram risco baixo e os outros 23% consideram risco alto, não contendo nenhuma resposta para o risco altíssimo.

Já o gráfico da Figura 8, apresenta a análise do risco de detecção em relação ao procedimento de circularização de clientes.

Figura 8 – Análise do procedimento de circularização de clientes

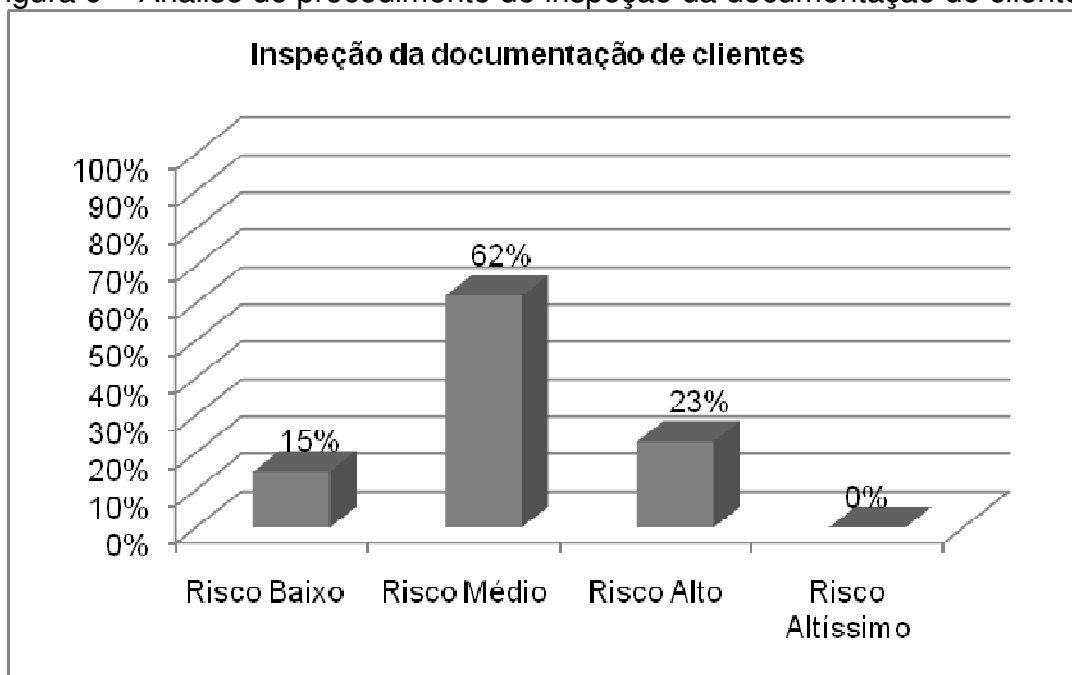


Fonte: Elaborado pela autora

No gráfico da Figura 8, verifica-se a análise do risco de detecção conforme os auditores em relação ao procedimento de circularização de clientes, onde 42% consideram o risco relacionado a este procedimento um risco médio, 33% consideram como um risco alto e 25% consideram um risco baixo, sendo que o risco altíssimo não é considerado a este procedimento.

O gráfico da Figura 9 relata a análise do risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção da documentação de clientes.

Figura 9 – Análise do procedimento de inspeção da documentação de clientes

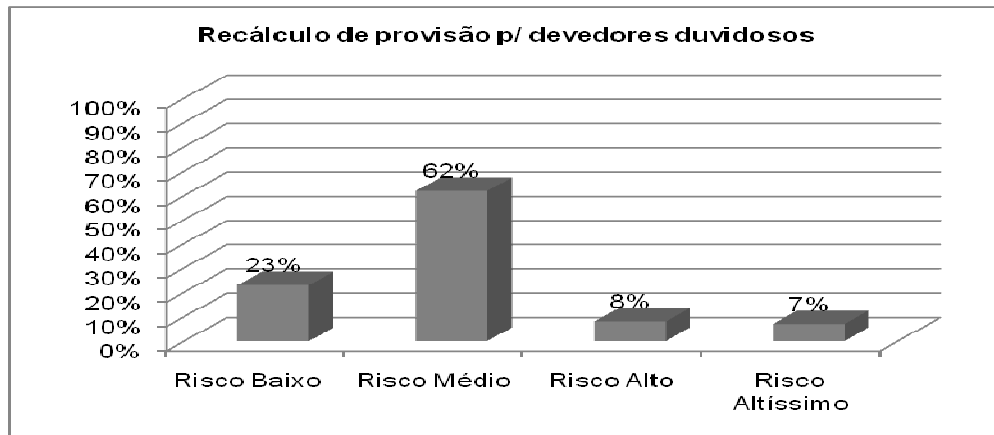


Fonte: Elaborado pela autora

Conforme observa-se no gráfico da Figura 9, 62% dos auditores questionados consideram o risco de detecção na aplicação do procedimento de inspeção de documentos de clientes como risco médio, 23% consideram um risco alto e 15% consideram risco baixo, não havendo nenhuma resposta para risco altíssimo.

No gráfico da Figura 10 apresenta-se a análise do risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo de provisão para devedores duvidosos.

Figura 10 – Análise do procedimento de recálculo de provisão para devedores duvidosos

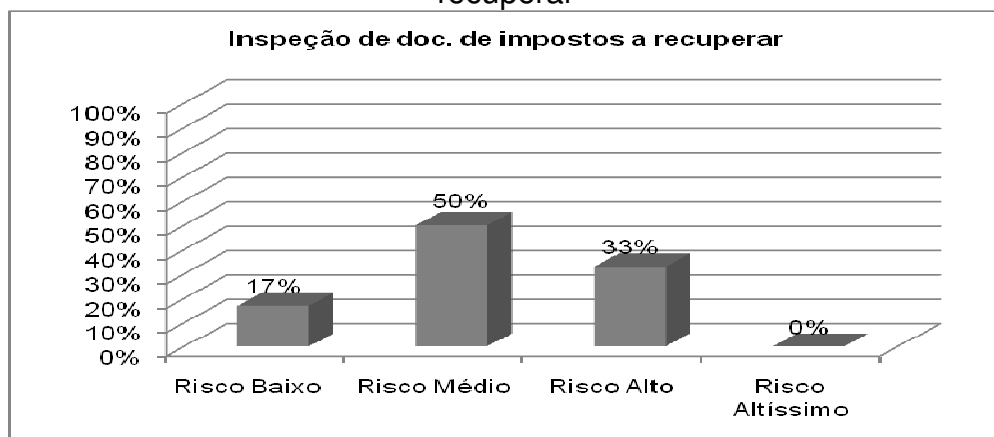


Fonte: Elaborado pela autora

No gráfico da Figura 10, observa-se que quanto ao procedimento de recálculo de provisão para devedores duvidosos, 62% dos auditores consideram o risco de detecção como risco médio, 23% consideram como risco baixo, 8% consideram risco alto e 7% consideram risco altíssimo.

Já o gráfico da Figura 11, representa a análise dos auditores do risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção de documentos de impostos a recuperar.

Figura 11 – Análise do procedimento de inspeção de documentos de impostos a recuperar



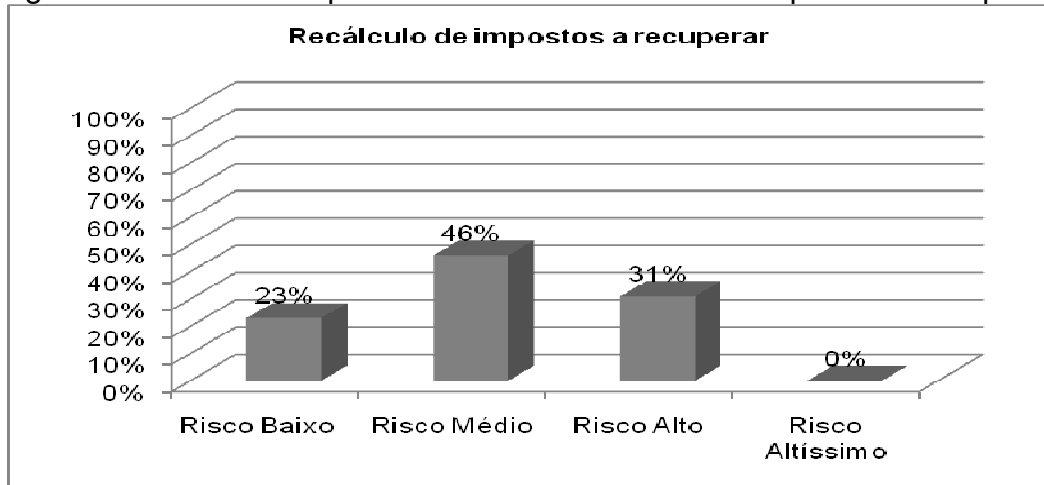
Fonte: Elaborado pela autora

Conforme observa-se no gráfico da Figura 11, 50% dos auditores respondentes da pesquisa classificaram o risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção de impostos a recuperar um risco médio, 33% classificam

como risco alto e 17% classificam como risco baixo, não havendo respostas para o risco altíssimo.

O gráfico da Figura 12 demonstra a classificação do risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo de impostos a recuperar.

Figura 12 – Análise do procedimento de recálculo de impostos a recuperar

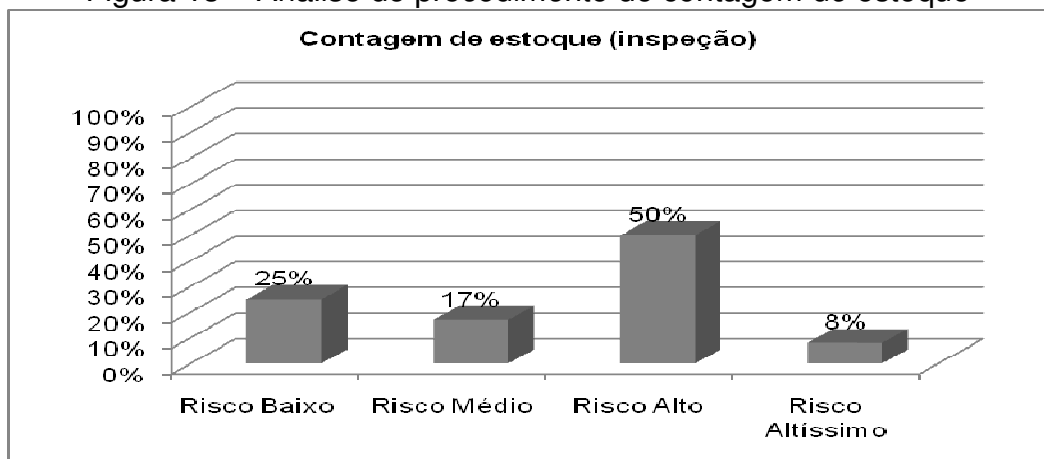


Fonte: Elaborado pela autora

No gráfico da Figura 12, que apresenta o risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo de impostos a recuperar, os auditores consideram 46% como risco médio, 31% risco alto e 23% risco baixo, não havendo respostas para o risco altíssimo.

Já no gráfico da Figura 13, está representada a classificação do risco de detecção em relação ao procedimento de contagem de estoque (inspeção).

Figura 13 – Análise do procedimento de contagem de estoque

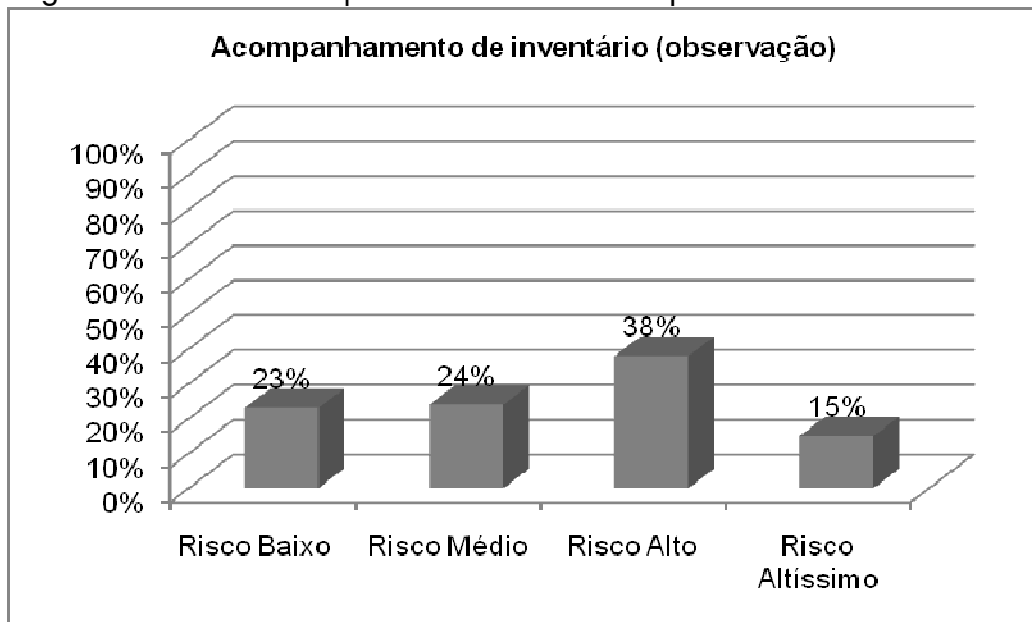


Fonte: Elaborado pela autora

No gráfico da Figura 13, verifica-se a análise dos auditores do risco de detecção em relação ao procedimento de contagem de estoques (inspeção), onde 50% dos respondentes consideram como risco alto, 25% consideram um risco baixo, 17% consideram risco médio e 8% consideram risco altíssimo. Considera-se que na aplicação deste procedimento metade dos auditores respondentes concordam na classificação deste como risco alto.

O gráfico da Figura 14 apresenta a análise do risco de detecção em relação ao procedimento de acompanhamento de inventário (observação), procedimento este aplicado a conta de estoques.

Figura 14 – Análise do procedimento de acompanhamento de inventário

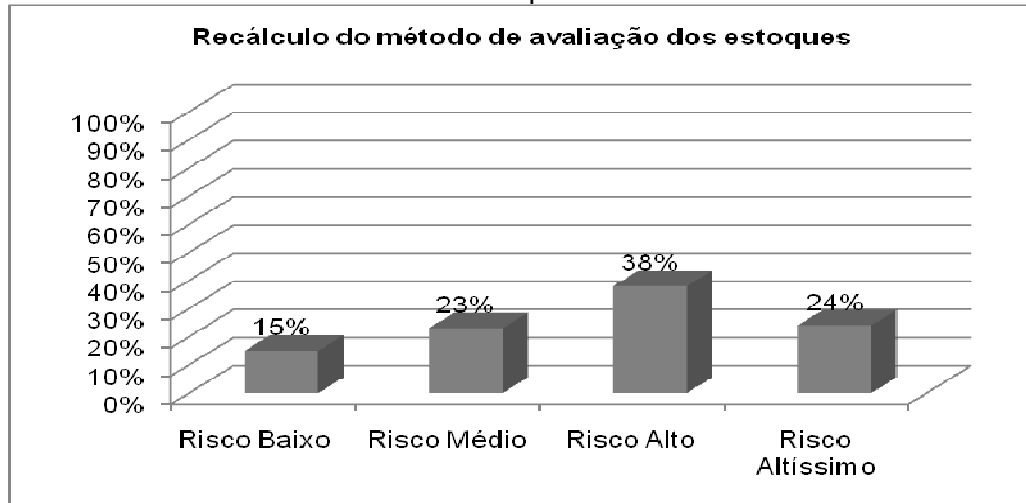


Fonte: Elaborado pela autora

Conforme observa-se no gráfico da Figura 14, 38% dos auditores respondentes da pesquisa consideram o risco de detecção em relação ao procedimento de acompanhamento de inventário como um risco alto, 24% consideram como risco médio, 23% consideram como risco baixo e 15% consideram como risco altíssimo.

Para encerrar, a análise das contas do ativo circulante, o gráfico da Figura 15 demonstra a análise do risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo do método de avaliação dos estoques.

Figura 15 – Análise do procedimento de recálculo do método de avaliação dos estoques



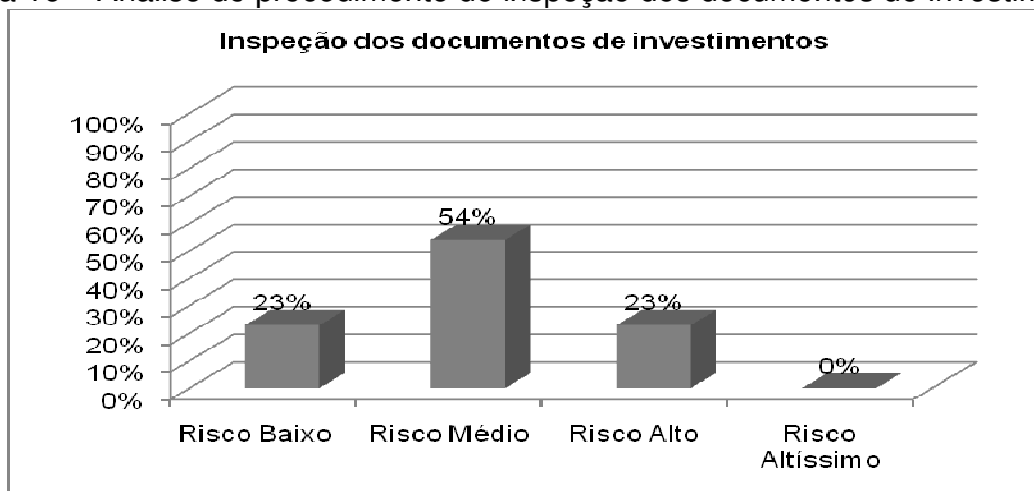
Fonte: Elaborado pela autora

Nota-se conforme o gráfico da Figura 15 que 38% dos auditores consideram o risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo do método de avaliação dos estoques um risco alto, 24% consideram este risco altíssimo, 23% consideram este risco médio e 15% consideram este risco como baixo.

Mantendo a estrutura do questionário, seguem agora as análises referentes às contas do ativo não circulante.

No gráfico da Figura 16, é demonstrada a análise do risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção de documentos de investimentos.

Figura 16 – Análise do procedimento de inspeção dos documentos de investimentos

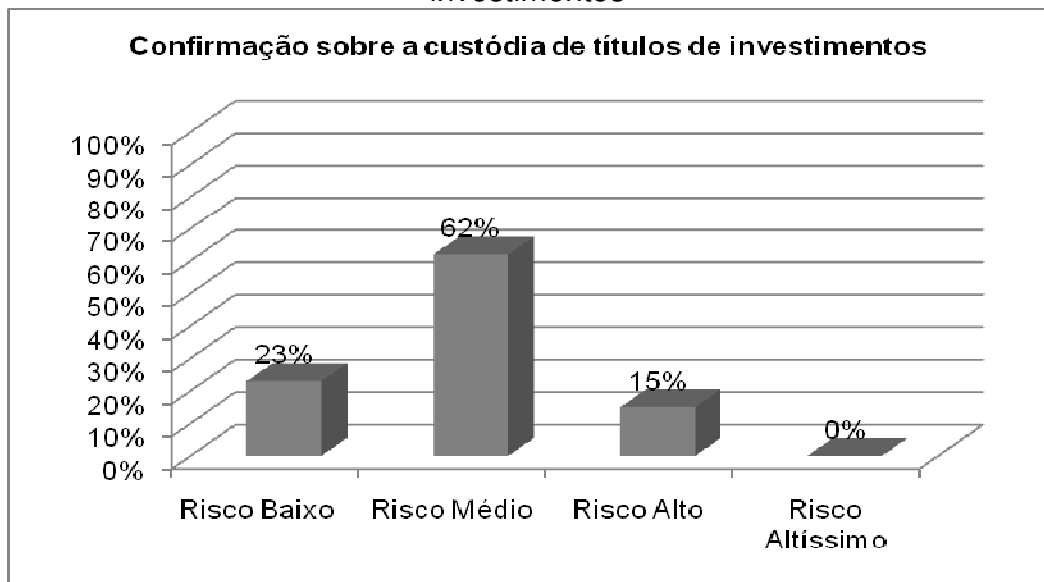


Fonte: Elaborado pela autora

Conforme verifica-se no gráfico da Figura 16, 54% dos auditores respondentes desta pesquisa consideram o risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção dos documentos de investimentos como risco médio, 23% consideram este risco baixo e 23% consideram alto, não havendo respostas para o risco altíssimo.

Ainda em relação a conta de investimentos o gráfico da Figura 17 apresenta a análise do risco de detecção em relação ao procedimento de confirmação sobre a custódia de títulos.

Figura 17 – Análise do procedimento de confirmação sobre a custódia de títulos de investimentos

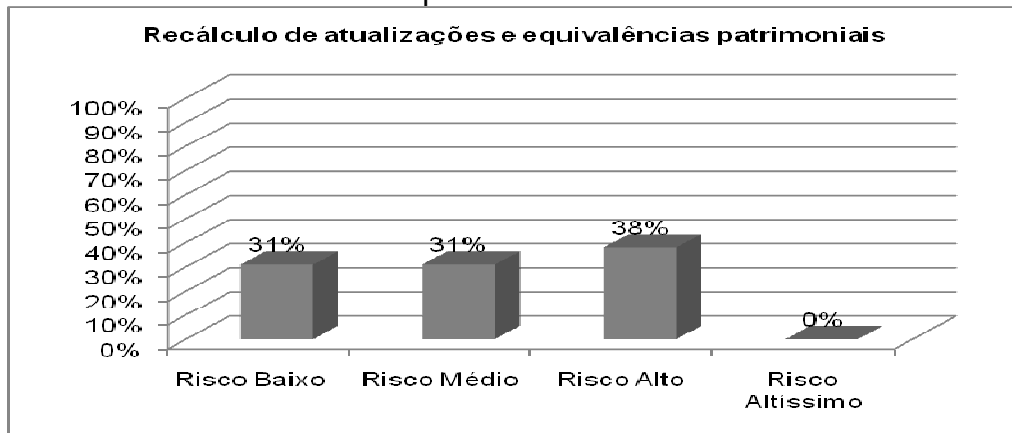


Fonte: Elaborado pela autora

No gráfico da Figura 17 observa-se que 62% dos auditores respondentes da pesquisa consideram o risco de detecção em relação ao procedimento de confirmação sobre a custódia de títulos de investimentos como risco médio, 23% consideram risco baixo e 15% consideram risco alto, não havendo respostas para o risco altíssimo.

Já no gráfico da Figura 18 demonstra a análise do risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo de atualizações e equivalências patrimoniais.

Figura 18 – Análise do procedimento de recálculo de atualizações e equivalências patrimoniais.

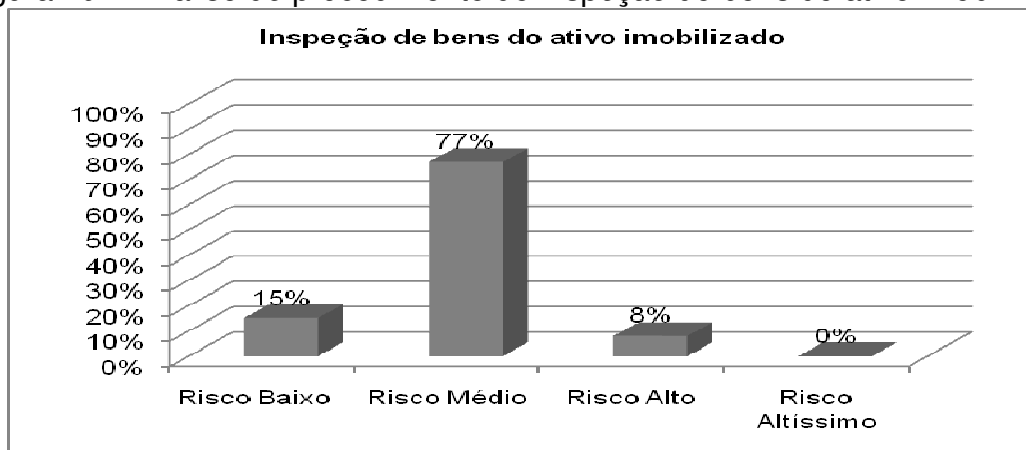


Fonte: Elaborado pela autora

Conforme observa-se no gráfico da Figura 18, 38% dos auditores respondentes classificam o risco em relação ao procedimento de recálculo de atualizações e equivalências patrimoniais um risco alto, enquanto o restante dos respondentes ficam divididos em 31% risco baixo e 31% risco médio, não havendo respostas que considerassem o risco altíssimo.

O gráfico da Figura 19 detalha a análise do risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção de bens do ativo imobilizado.

Figura 19 – Análise do procedimento de inspeção de bens do ativo imobilizado



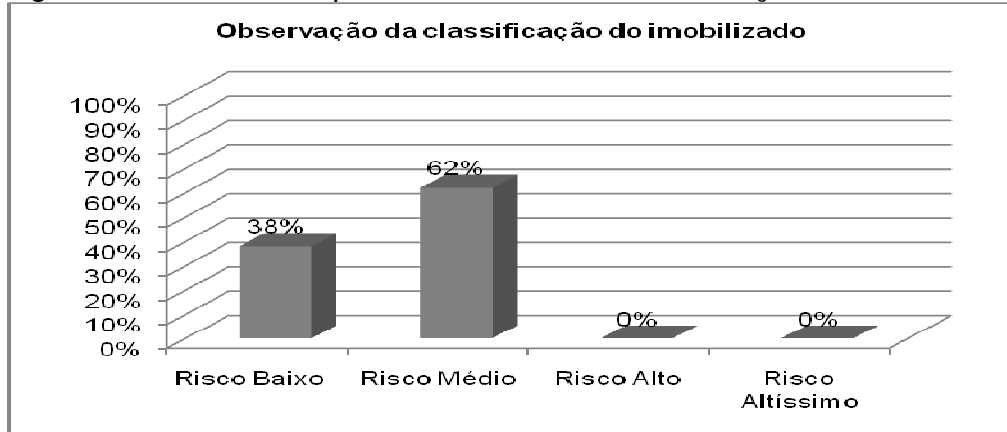
Fonte: Elaborado pela autora

Nesta questão, em relação ao gráfico da Figura 19 pode-se destacar que 77% dos auditores respondentes da pesquisa consideram o risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção de bens do ativo imobilizado um risco médio,

15% consideram baixo, enquanto os outros 8% consideram alto, não havendo respostas para o risco altíssimo.

Na Figura 20, o gráfico apresenta a análise do risco de detecção em relação ao procedimento de observação da classificação do imobilizado.

Figura 20 – Análise do procedimento de da classificação do imobilizado

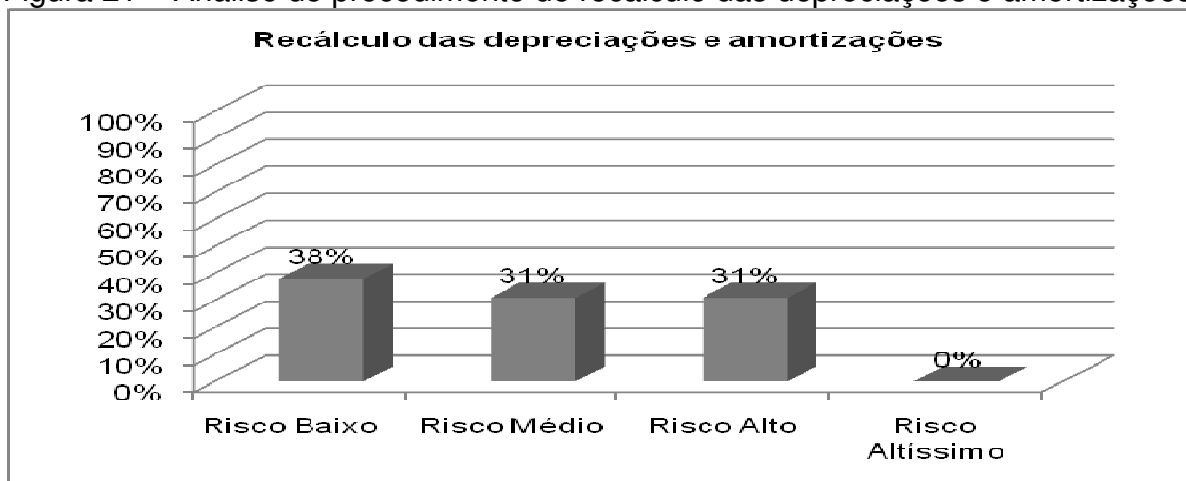


Fonte: Elaborado pela autora

Observa-se no gráfico da Figura 20 que 62% dos auditores respondentes da pesquisa consideram o risco de detecção em relação ao procedimento de observação da classificação do imobilizado como risco médio e os outros 38%, consideram como risco baixo, não havendo respostas que considerassem como alto e altíssimo.

No gráfico da Figura 21, destaca-se o risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo das depreciações e amortizações.

Figura 21 – Análise do procedimento de recálculo das depreciações e amortizações

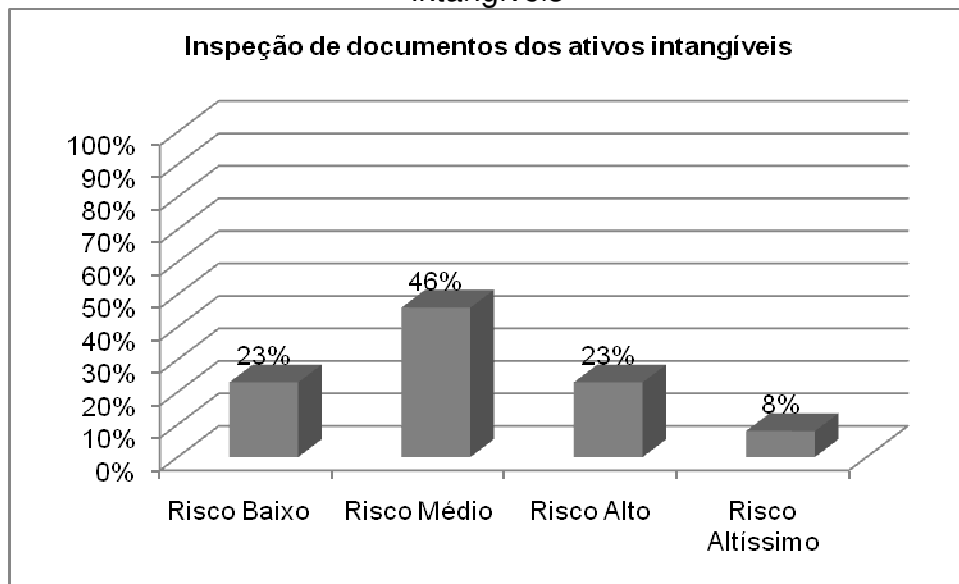


Fonte: Elaborado pela autora

Conforme verifica-se no gráfico da Figura 21, 38% dos auditores respondentes da pesquisa classificam o risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo das depreciações e amortizações como risco baixo, ficando o restante dos respondentes divididos 31% classificam como médio e os outros 31% classificam como alto, não havendo respostas que considerassem o risco altíssimo.

Por fim na Figura 22 o gráfico apresenta a análise do risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção de documentos dos ativos intangíveis.

Figura 22 – Análise do procedimento de inspeção de documentos dos ativos intangíveis



Fonte: Elaborado pela autora

Ainda no ativo não circulante conforme verifica-se no gráfico da Figura 22, 46% do auditores respondentes consideram o risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção de documentos dos ativos intangíveis de risco médio, 23% consideram como risco baixo, 23% consideram risco alto e os outros 8% consideram como risco altíssimo.

Associado a todas as informações acuradas, pode-se concluir que na análise dos auditores referente ao risco de detecção, em relação aos procedimentos de auditoria das áreas e ou contas do ativo, o procedimento de contagem de caixa representa para a maioria dos auditores respondentes da pesquisa, ou seja, 92% da população do questionário, risco baixo, sendo este o maior percentual de classificação de risco baixo.

Enquanto que, os procedimentos aplicados a conta de estoques, foram os que possuíram maior percentual entre a classificação de alto e altíssimo, concluindo desta forma que das áreas ou contas do ativo a conta que representa maior risco ao auditor na aplicação dos procedimentos de auditoria é a conta de estoques.

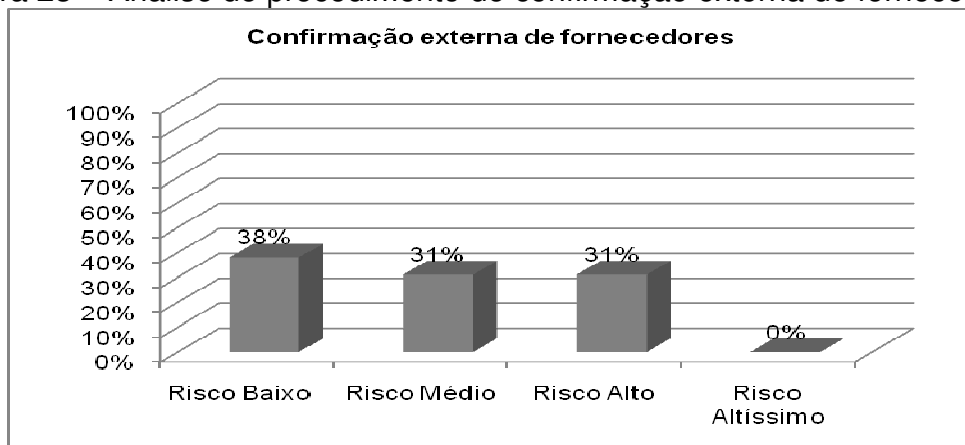
Ainda pode-se concluir que dos procedimentos aplicados a conta de estoques o procedimento de recálculo do método de avaliação dos estoques é procedimento considerado pelos auditores o de maior risco.

3.2.2 Análise do risco de detecção do passivo

Foi solicitado aos auditores respondentes da pesquisa que classificassem o risco de detecção, durante a realização dos procedimentos de auditoria realizados nas áreas ou contas do passivo.

A Figura 23 apresenta o gráfico da classificação do risco referente a análise dos auditores em relação ao procedimento de confirmação externa de fornecedores.

Figura 23 – Análise do procedimento de confirmação externa de fornecedores

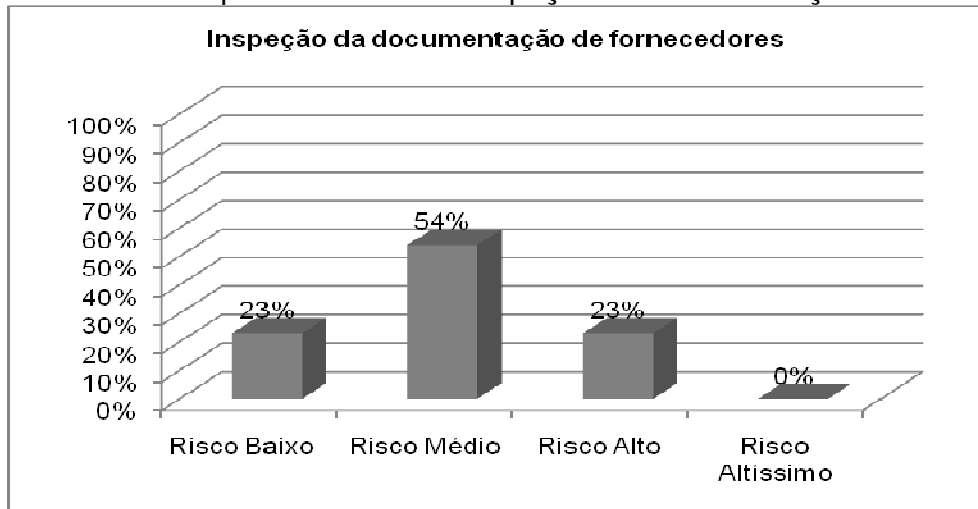


Fonte: Elaborado pela autora

Observa-se no gráfico da Figura 23 que 38% dos auditores consideram baixo o risco de detecção na aplicação do procedimento de confirmação externa de fornecedores, 31% consideram como risco médio e 31% consideram alto, sendo que o risco altíssimo não foi considerado para esta questão.

O gráfico apresentado na Figura 24 mostra a análise dos auditores do risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção da documentação de fornecedores.

Figura 24 – Análise do procedimento de inspeção da documentação de fornecedores

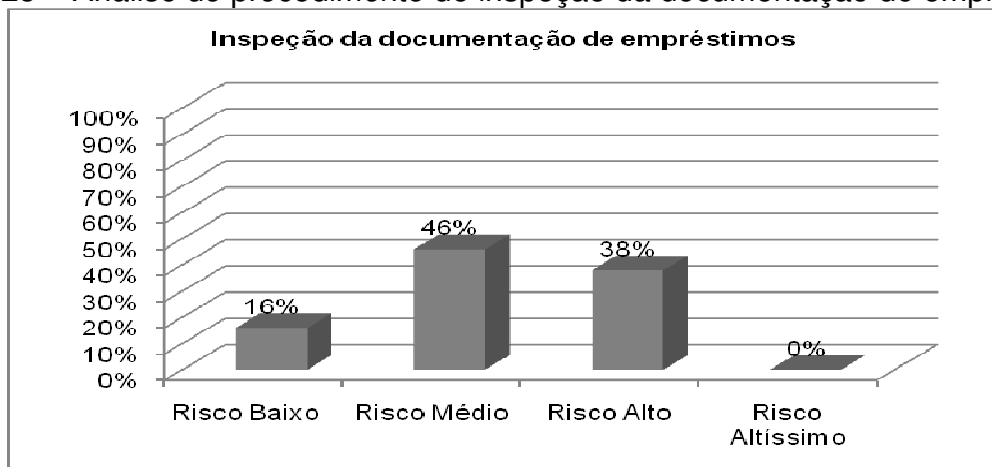


Fonte: Elaborado pela autora

De acordo com o gráfico da Figura 24, 54% dos auditores respondentes da pesquisa consideram o risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção da documentação de fornecedores como risco médio, o restante dos respondentes ficaram divididos com um percentual de 23% entre risco baixo e 23% risco médio, não havendo respostas para o risco altíssimo.

No gráfico da Figura 25 é demonstrado a análise dos auditores quanto ao risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção da documentação de empréstimos.

Figura 25 – Análise do procedimento de inspeção da documentação de empréstimos



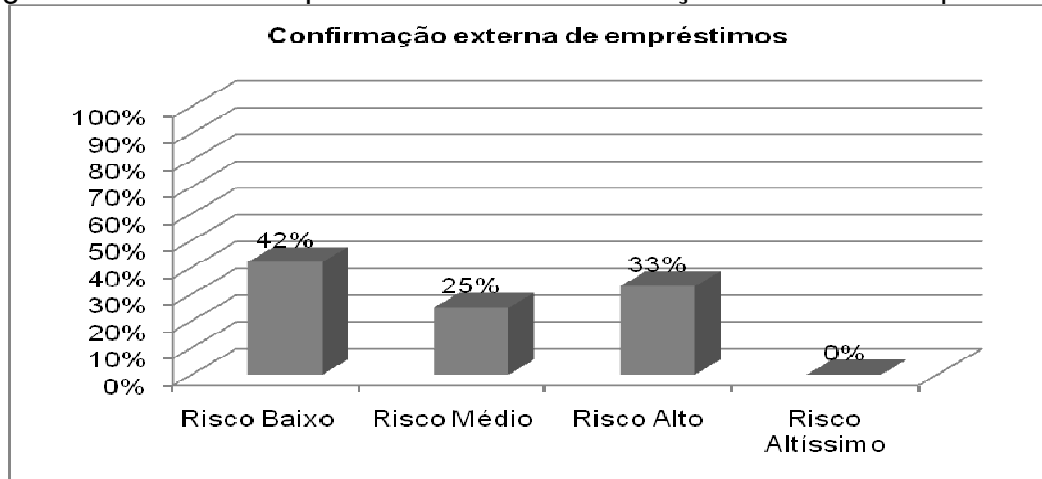
Fonte: Elaborado pela autora

Neste gráfico da Figura 25 pode-se concluir que, 46% dos auditores respondentes da pesquisa consideram médio o risco de detecção na aplicação do

procedimento de inspeção da documentação de empréstimos, 38% consideram alto e 16% consideram baixo, sendo que a resposta risco altíssimo não é considerada.

O gráfico da Figura 26 retrata a análise dos auditores quanto ao risco de detecção na aplicação do procedimento de confirmação externa de empréstimos.

Figura 26 – Análise do procedimento de confirmação externa de empréstimos

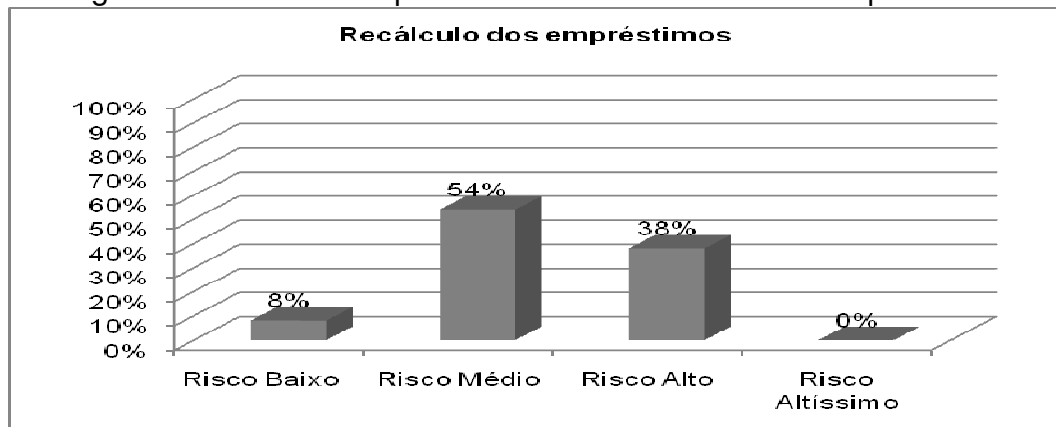


Fonte: Elaborado pela autora

Conforme verifica-se no gráfico da Figura 26, 42% dos auditores respondentes da pesquisa classificam o risco de detecção em relação ao procedimento de confirmação externa de empréstimos como risco baixo, 33% classificam como risco alto e 25% como risco médio, não havendo respostas que considerassem como risco altíssimo.

Já o gráfico da Figura 27, relata a análise dos auditores quanto ao risco de detecção na aplicação do procedimento de recálculo de empréstimos.

Figura 27 – Análise do procedimento de recálculo de empréstimos

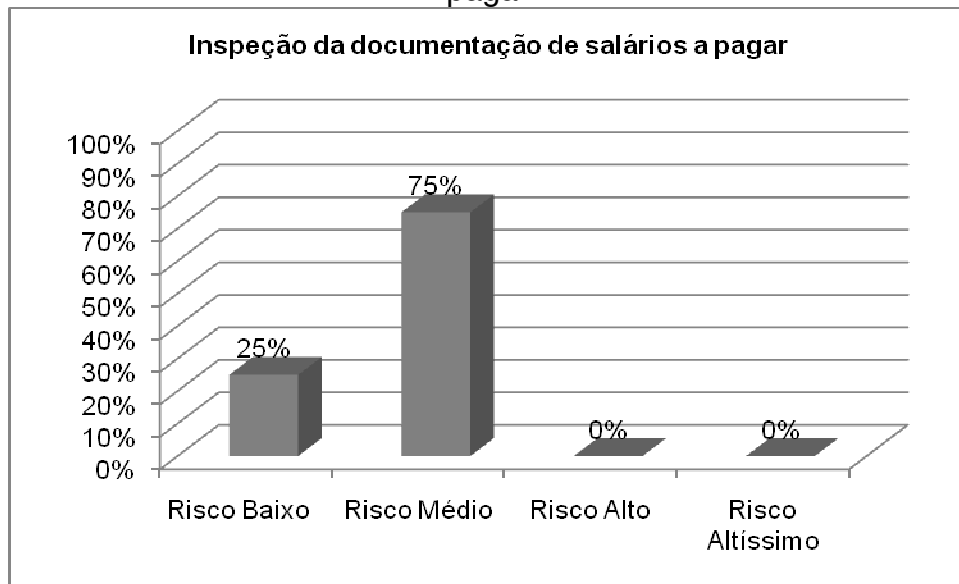


Fonte: Elaborado pela autora

Como indicado no gráfico da Figura 27 , 54% dos auditores respondentes da pesquisa consideram como médio o risco de detecção na aplicação do procedimento de recálculo dos empréstimos, enquanto 38% consideram como alto e apenas 8% consideram como risco baixo, não havendo respostas que considerassem como risco altíssimo.

No gráfico da Figura 28, é demonstrado a análise dos auditores do risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção da documentação de salários a pagar.

Figura 28 – Análise do procedimento de inspeção da documentação de salários a pagar

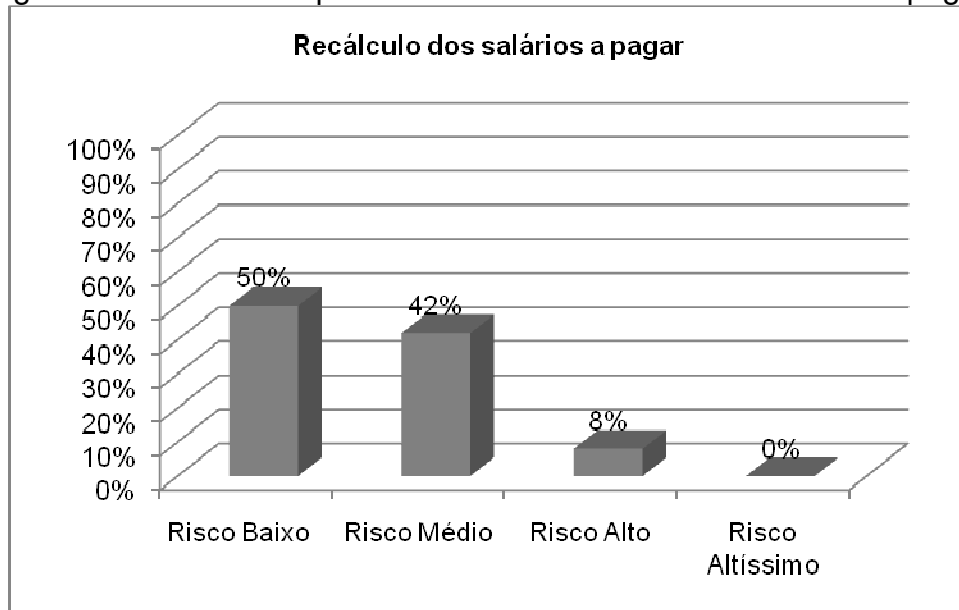


Fonte: Elaborado pela autora

Conforme percebe-se no gráfico da Figura 28, 75% dos auditores respondentes da pesquisa, consideram o risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção da documentação de salários a pagar, como risco médio e os outros 25% consideram como risco baixo, não havendo respostas para o risco alto e altíssimo.

O gráfico da Figura 29 retrata a análise dos auditores do risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo dos salários a pagar.

Figura 29 – Análise do procedimento de recálculo dos salários a pagar

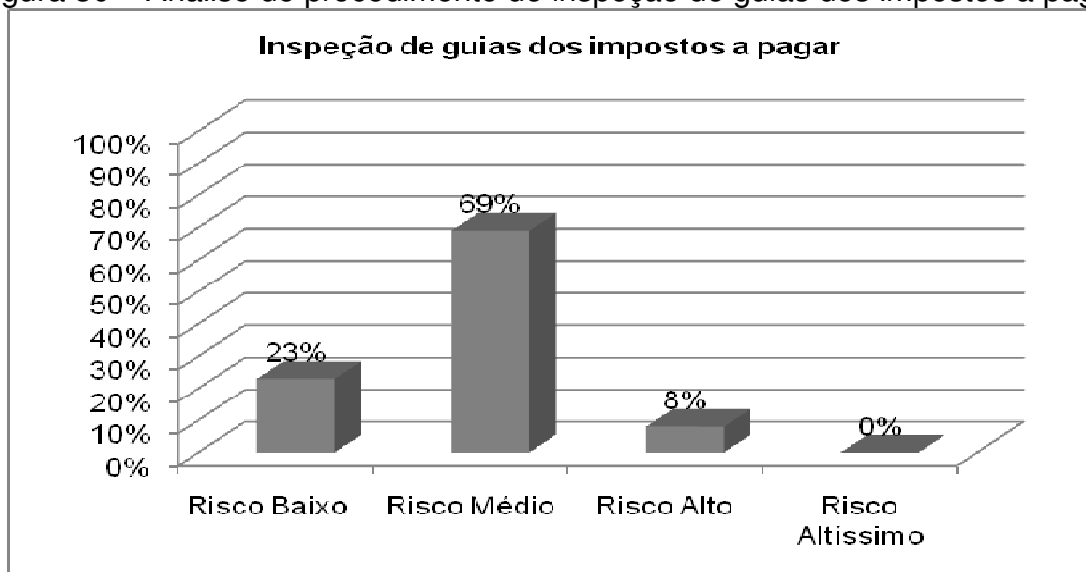


Fonte: Elaborado pela autora

Conforme indicado no gráfico da Figura 29, 50% dos auditores respondentes da pesquisa consideram como baixo o risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo dos salários a pagar, 42% consideram como médio e 8% consideram como risco alto, não havendo respostas que considerassem como risco altíssimo.

A Figura 30 apresenta o gráfico com a análise dos auditores do risco de detecção em relação ao procedimento inspeção de guias dos impostos a pagar.

Figura 30 – Análise do procedimento de inspeção de guias dos impostos a pagar

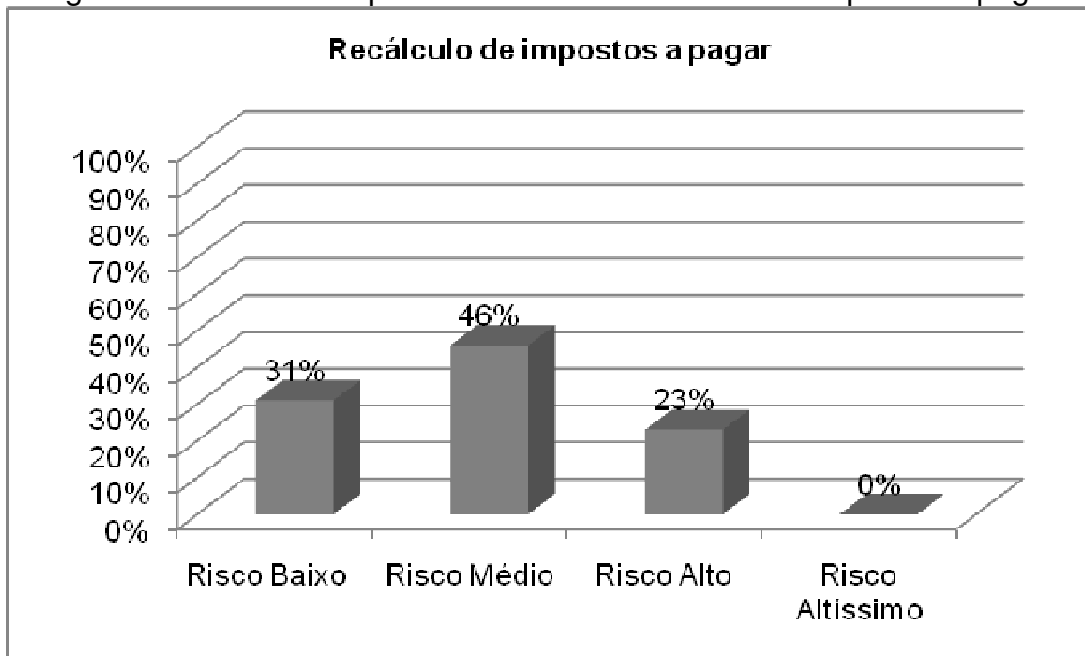


Fonte: Elaborado pela autora

Nota-se no gráfico da Figura 30 que 69% dos auditores respondentes da pesquisa consideram o risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção de guias dos impostos a pagar como risco médio, 23% consideram o risco como baixo e 8% consideram como alto, não havendo respostas que considerassem como risco altíssimo.

O gráfico da Figura 31 demonstra a análise dos auditores respondentes da pesquisa, do risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo dos impostos a pagar.

Figura 31 – Análise do procedimento de recálculo dos impostos a pagar

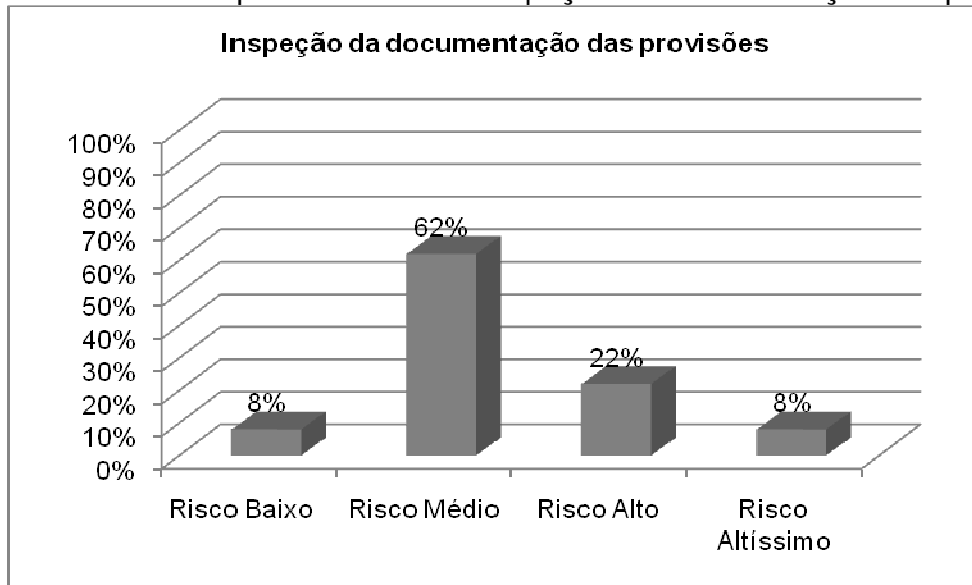


Fonte: Elaborado pela autora

Observa-se no gráfico da Figura 31 que na análise do risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo dos impostos a pagar, 46% dos auditores respondentes da pesquisa consideram como risco médio, 31% consideram como risco baixo, 23% consideram como risco alto e nenhum dos respondentes consideram o risco em relação a este procedimento como risco altíssimo.

O gráfico da Figura 32, apresenta a análise do risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção da documentação das provisões.

Figura 32 – Análise do procedimento de inspeção da documentação das provisões

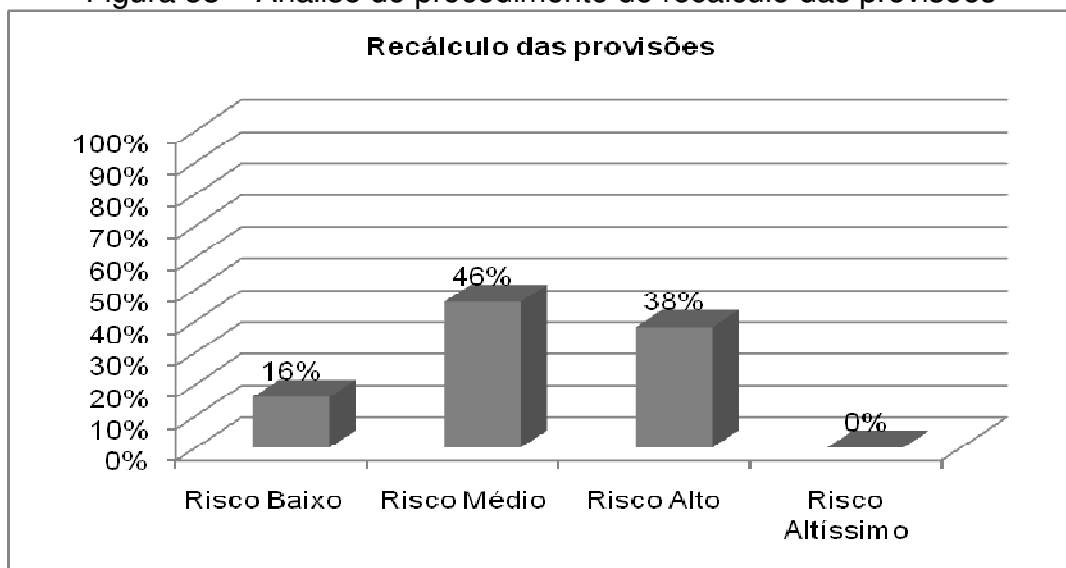


Fonte: Elaborado pela autora

Verifica-se no gráfico da Figura 32 que, 62% dos auditores respondentes da pesquisa consideram o risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção da documentação das provisões como risco médio, 22% consideram como risco alto, enquanto 8% consideram baixo e os outros 8% consideram risco altíssimo.

O gráfico da Figura 33, apresenta a análise do risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo das provisões.

Figura 33 – Análise do procedimento de recálculo das provisões

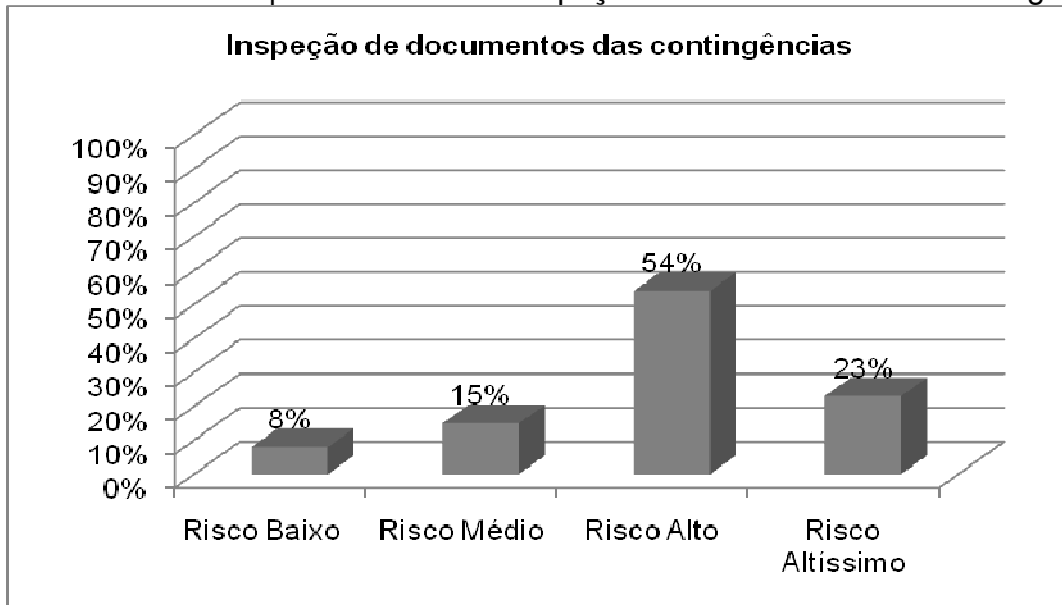


Fonte: Elaborado pela autora

Segundo o gráfico da Figura 33, 46% dos auditores respondentes da pesquisa classificam o risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo das provisões como risco médio, 38% consideram como risco alto e 16% consideram como risco baixo, não havendo respostas que considerassem como risco altíssimo.

A Figura 34 apresenta o gráfico da análise dos auditores, do risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção de documentos das contingências.

Figura 34 – Análise do procedimento de inspeção de documentos das contingências

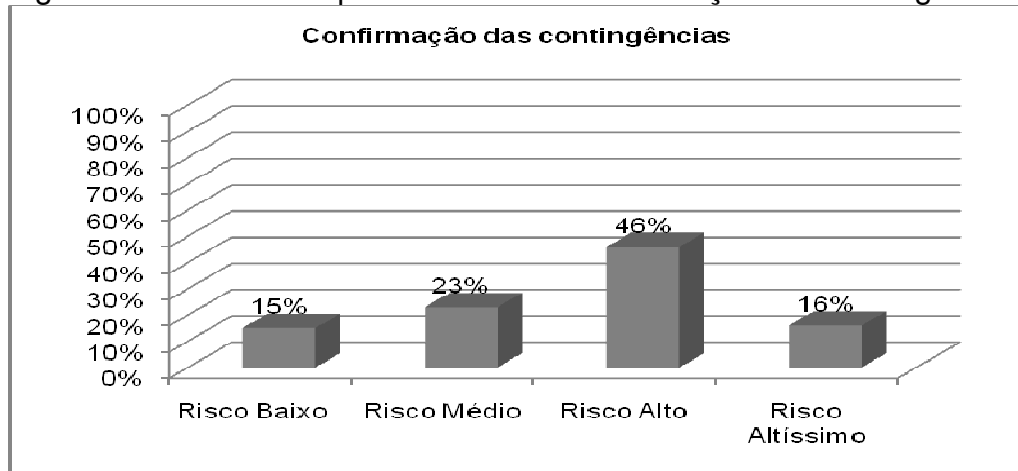


Fonte: Elaborado pela autora

Já no gráfico da Figura 34, destaca-se que 54% dos auditores consideram o risco de detecção na aplicação do procedimento de inspeção de documentos das contingências como risco alto, 23% consideram este um procedimento de risco altíssimo, 15% consideram como risco médio e apenas 8% consideram como risco baixo.

Para finalizar a análise das contas do passivo, o gráfico da Figura 35, apresenta a análise dos auditores, do risco de detecção em relação ao procedimento de confirmação das contingências.

Figura 35 – Análise do procedimento de confirmação das contingências



Fonte: Elaborado pela autora

Conforme observa-se no gráfico da Figura 35, que demonstra a análise dos auditores do risco de detecção em relação ao procedimento de confirmação das contingências, 46% dos respondentes classificam este como risco alto, 16% como risco altíssimo, 23% como risco médio e 15% como risco baixo.

Através dos dados apresentados em relação a análise do risco de detecção na aplicação dos procedimentos de auditoria nas contas do passivo pode-se notar que o procedimento de inspeção da documentação de salários a pagar obteve o maior percentual das contas do passivo onde 75% dos respondentes consideram este como risco médio.

Verifica-se também que das contas do passivo os auditores consideram os procedimentos de maior risco os aplicados a área das contingências de modo que estas obtiveram os maiores índices de risco alto e altíssimo.

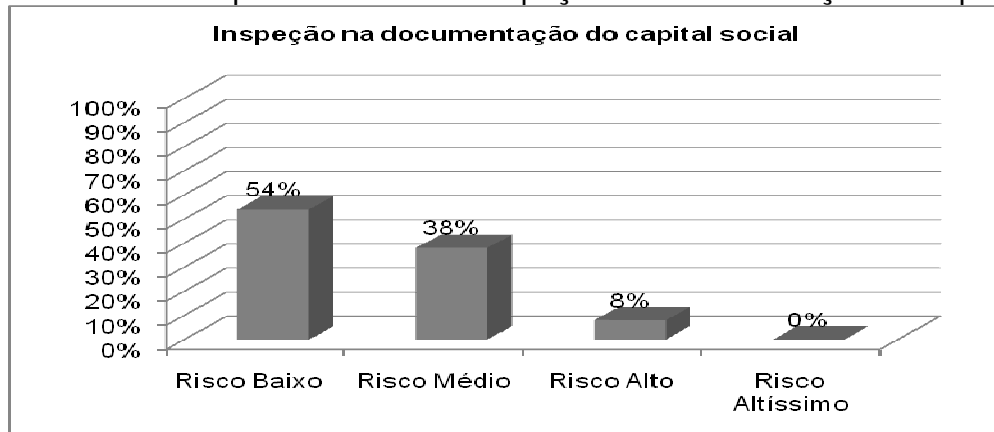
Ainda pode-se destacar que em relação aos procedimentos aplicados as contas das contingências passivas o procedimento de inspeção é que obteve maior percentual de respostas, ou seja, indicando este como o procedimento mais ariscado nesta área.

3.2.3 Análise do risco de detecção do patrimônio líquido

Foi solicitado aos auditores que classificassem o risco de detecção quanto aos procedimentos de auditoria aplicados nas contas do patrimônio líquido.

Deste modo o gráfico da Figura 36, apresenta a análise dos auditores, do risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção da documentação do capital social.

Figura 36 – Análise do procedimento de inspeção da documentação do capital social

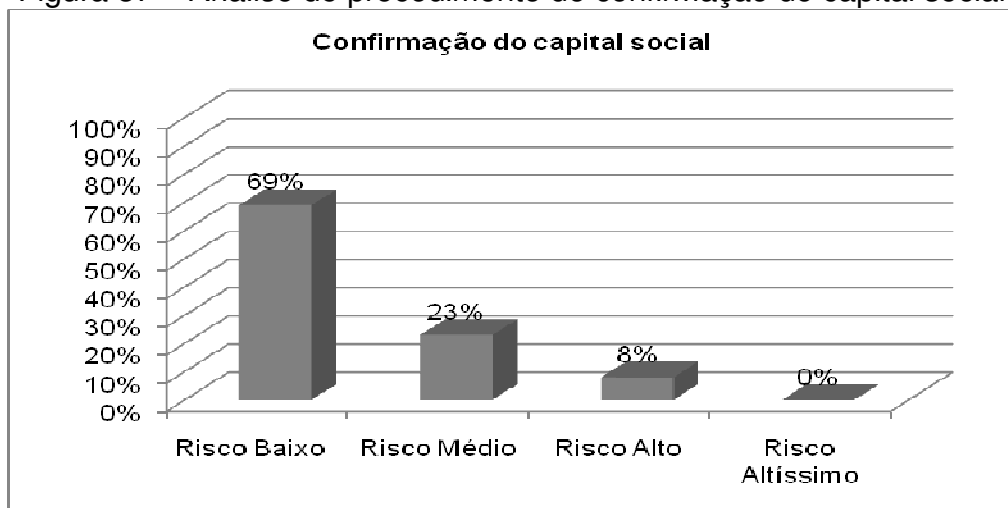


Fonte: Elaborado pela autora

Observa-se no gráfico da Figura 36, que 54% dos auditores consideram o risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção da documentação do capital social como risco baixo, 38% consideram este como risco médio e apenas 8% consideram como risco alto, o risco altíssimo não foi considerado para execução deste procedimento nesta conta contábil.

A Figura 37 representa a análise do risco de detecção em relação ao procedimento de confirmação do capital social.

Figura 37 – Análise do procedimento de confirmação do capital social

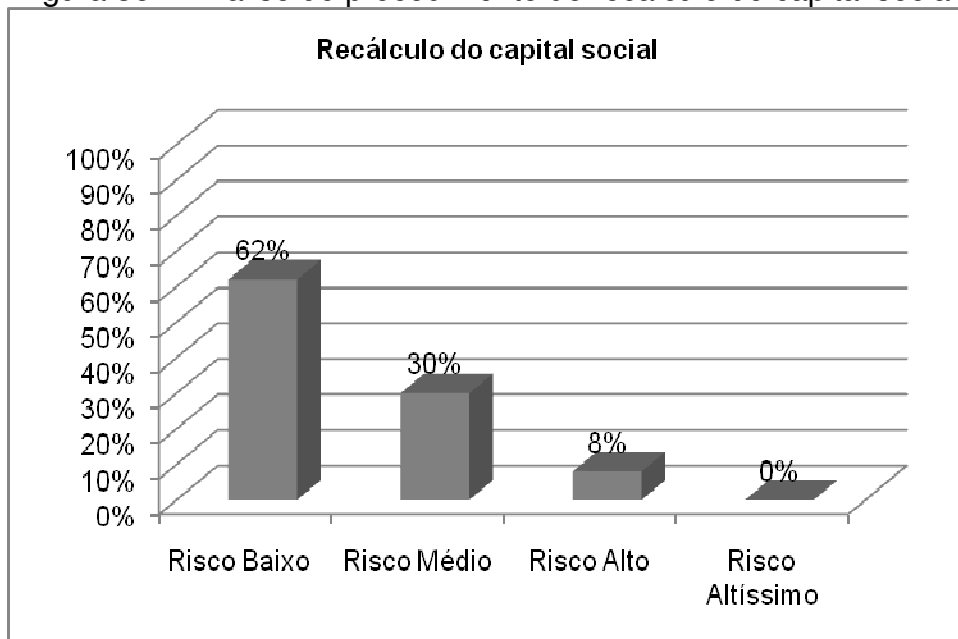


Fonte: Elaborado pela autora

Conforme verifica-se no gráfico da Figura 37, 69% dos auditores respondentes da pesquisa consideram o risco de detecção na aplicação do procedimento de confirmação do capital social como risco baixo, 23% consideram como risco médio e 8 % consideram como risco alto, não havendo respostas para o risco altíssimo.

Na Figura 38 apresenta-se a análise dos auditores, do risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo do capital social.

Figura 38 – Análise do procedimento de recálculo do capital social

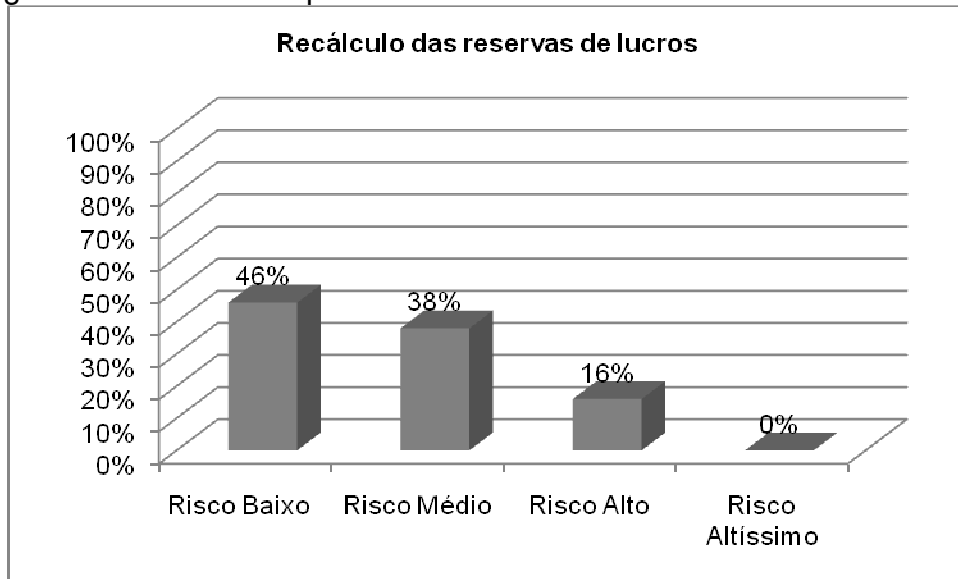


Fonte: Elaborado pela autora

No gráfico da Figura 38 é demonstrado a classificação do risco de detecção na aplicação do procedimento de recálculo do capital social, segundo os auditores respondentes da pesquisa, dos quais 62% consideram este como risco baixo, 30% como risco médio e apenas 8% risco alto, não havendo respostas que considerem como risco altíssimo.

O gráfico da Figura 39, relata a análise dos auditores do risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo das reservas de lucro.

Figura 39 – Análise do procedimento de recálculo das reservas de lucro



Fonte: Elaborado pela autora

Neste gráfico da Figura 39, nota-se que 46% dos auditores respondentes da pesquisa consideram o risco de detecção na aplicação do procedimento de recálculo das reservas de lucro como risco baixo, 38% consideram como risco médio e os outros 16% como risco alto, não havendo respostas para o risco altíssimo.

Deste modo pode-se concluir que em nenhuma das áreas ou contas do patrimônio líquido o risco de detecção foi classificado como risco altíssimo. Ainda convém salientar que em todas as contas deste item os percentuais mais altos foram considerados como risco baixo.

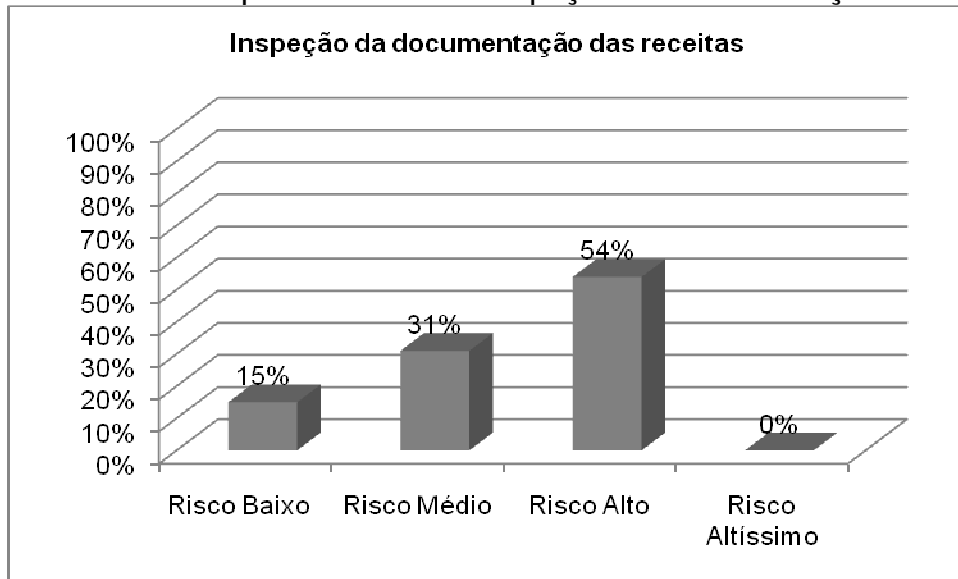
Pode-se destacar também que das contas do patrimônio líquido segundo a análise dos auditores a conta de maior risco são as reservas de lucros. Já o procedimento de maior risco é o recálculo das reservas de lucros sendo este o que obteve maior percentual de risco alto.

3.2.4 Análise do risco de detecção do resultado do exercício

Para uma análise completa foi solicitado também aos auditores que classificassem quanto ao risco de detecção os procedimentos aplicados nas contas do resultado do exercício.

O gráfico da Figura 40 retrata a análise dos auditores, do risco de detecção na aplicação do procedimento de inspeção da documentação das receitas.

Figura 40 – Análise do procedimento de inspeção da documentação das receitas

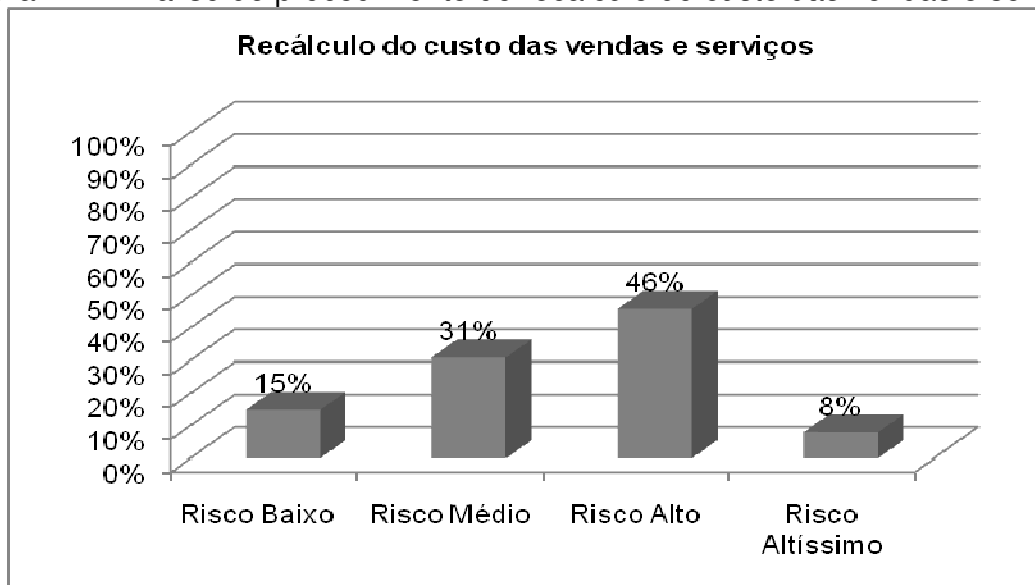


Fonte: Elaborado pela autora

O gráfico da Figura 40, demonstra que 54% dos auditores respondentes da pesquisa consideram como alto o risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção da documentação das receitas, 31% consideram como médio e 15% consideram como baixo, sendo que o risco altíssimo não teve respostas que o considerasse nesta área.

Já o gráfico da Figura 41, apresenta a análise dos auditores do risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo do custo das vendas e serviços.

Figura 41 – Análise do procedimento de recálculo do custo das vendas e serviços

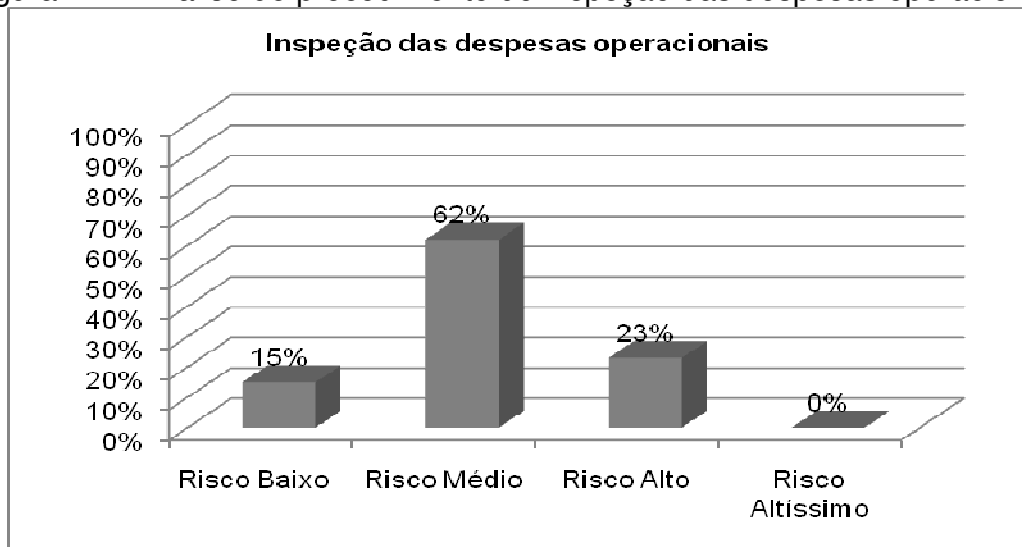


Fonte: Elaborado pela autora

De acordo com o gráfico da Figura 41, observa-se que 46% dos auditores respondentes da pesquisa consideram o risco de detecção em relação ao procedimento de recálculo do custo das vendas e serviços como risco alto, 31% consideram como risco médio, 15% consideram como risco baixo e 8% consideram como risco altíssimo.

O gráfico da Figura 42 apresenta a análise dos auditores, do risco de detecção em relação ao procedimento de inspeção das despesas operacionais.

Figura 42 – Análise do procedimento de inspeção das despesas operacionais



Fonte: Elaborado pela autora

Conforme observa-se no gráfico da Figura 42, 62% dos auditores respondentes da pesquisa consideram o risco de detecção na aplicação do procedimento de inspeção das despesas operacionais como risco médio, 23% consideram como risco alto e 15% consideram como risco baixo, não havendo respostas que considerassem como risco altíssimo.

Em relação a análise dos procedimentos nas contas do resultado do exercício, pose-se citar que risco fica classificado nestas contas na maioria dos percentuais entre médio e alto, até obtivemos no procedimento de recálculo do custo das vendas e serviços um percentual de risco altíssimo porem este foi de apenas 8%.

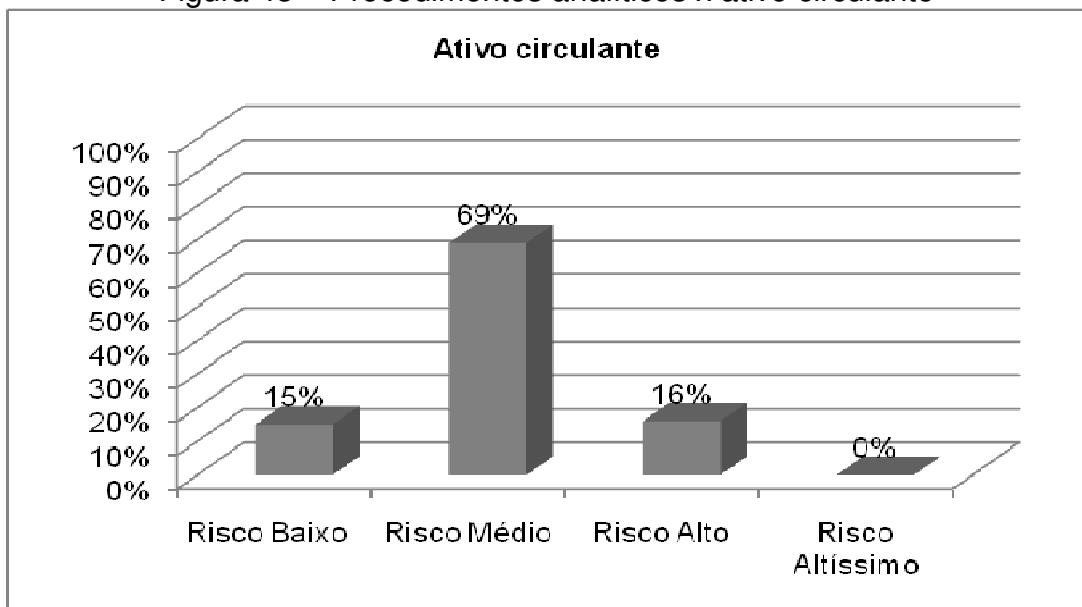
Pode-se concluir que das contas do resultado do exercício, os auditores consideram que a conta que possui maior risco é a conta de custo das vendas e serviços e o procedimento mais ariscado é o recálculo.

3.3 AVALIAÇÃO DO RISCO DE DETECÇÃO EM RELAÇÃO AOS PROCEDIMENTOS ANÁLITICOS E INDAGAÇÃO

Os procedimentos analíticos e indagação, são procedimentos de auditoria que são aplicados a todas as áreas e ou contas contábeis, desta forma foi solicitado aos auditores que fizessem uma análise do risco de detecção em relação a aplicação destes procedimentos nas contas de ativo circulante, ativo não circulante, passivo, patrimônio líquido e resultado do exercício.

O gráfico da Figura 43 representa a análise do risco de detecção na aplicação dos procedimentos analíticos nas contas do ativo circulante.

Figura 43 – Procedimentos analíticos x ativo circulante

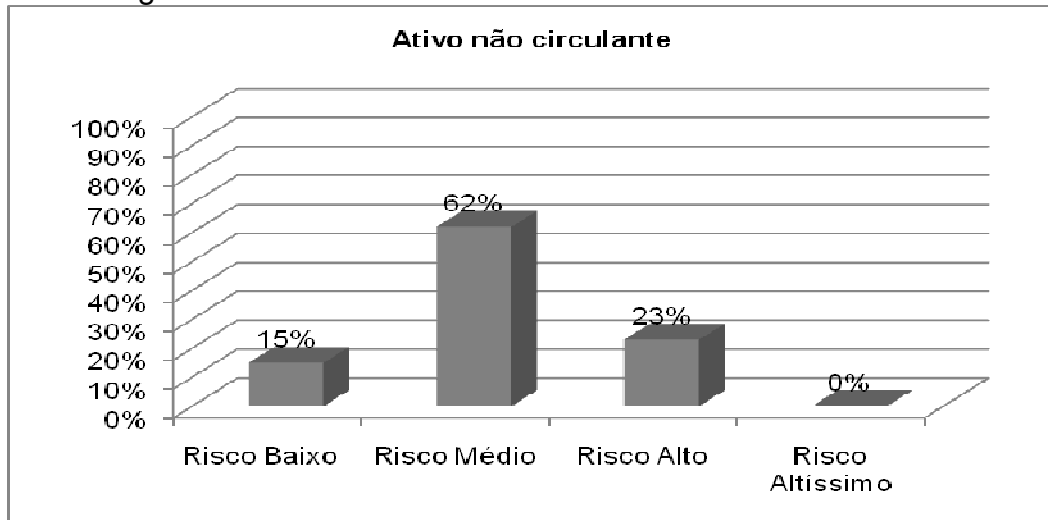


Fonte: Elaborado pela autora

Observa-se no gráfico da Figura 43 que 69% dos auditores respondentes da pesquisa consideram como risco médio, a análise do risco de detecção na aplicação dos procedimentos analíticos nas contas do ativo circulante, 16% consideram este como alto e 15% consideram baixo, não havendo respostas para o risco altíssimo.

Na Figura 44 é apresentado o gráfico da análise do risco de detecção na aplicação dos procedimentos analíticos nas contas do ativo não circulante.

Figura 44 – Procedimentos analíticos x ativo não circulante

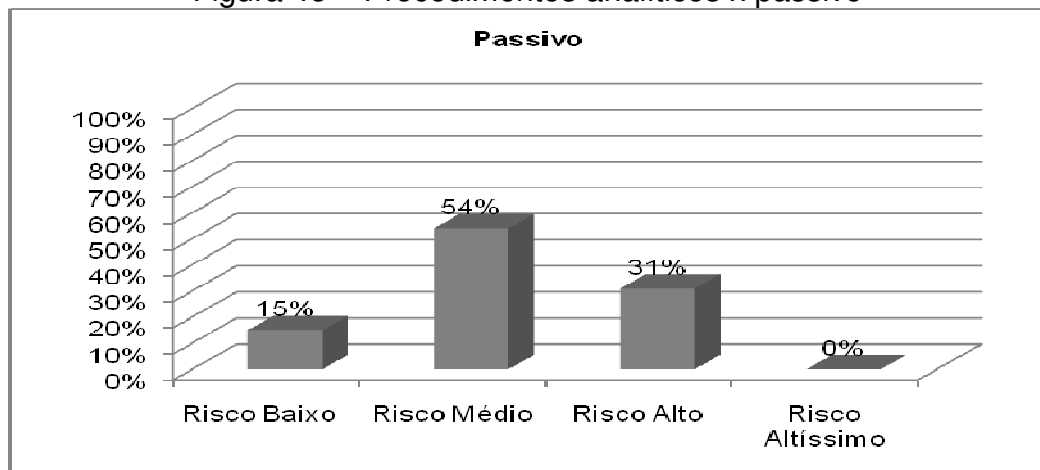


Fonte: Elaborado pela autora

Conforme verifica-se no gráfico da Figura 44, 62% dos auditores respondentes da pesquisa classificam o risco na aplicação dos procedimentos analíticos as contas do ativo não circulante como risco médio, 23% classificam como risco alto e 15% como risco baixo, não havendo respostas para o risco altíssimo.

Já o gráfico da Figura 45 demonstra a análise dos auditores do risco de detecção na aplicação dos procedimentos analíticos nas contas do passivo.

Figura 45 – Procedimentos analíticos x passivo

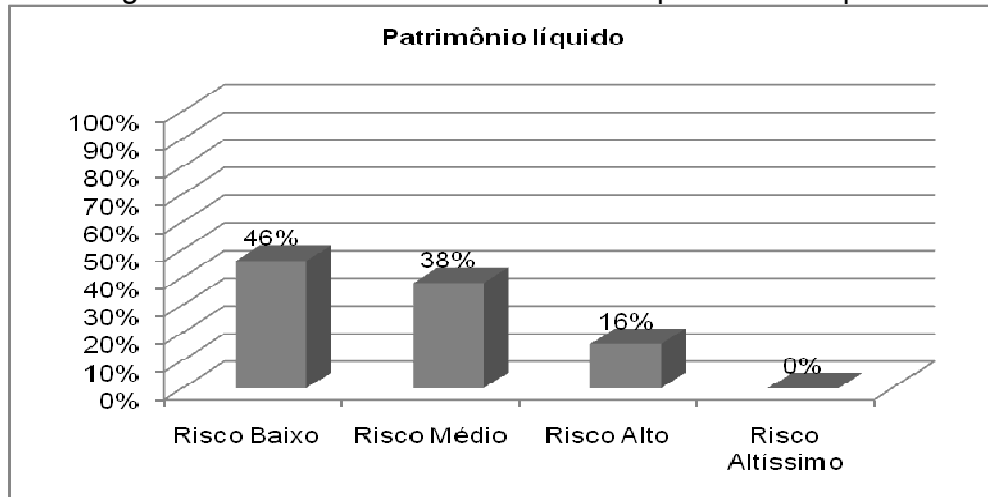


Fonte: Elaborado pela autora

O gráfico da Figura 45 representa que 54% dos auditores respondentes da pesquisa consideram como médio o risco de detecção na aplicação dos procedimentos analíticos nas contas do passivo, 31% consideram alto e 15% consideram baixo, e o risco altíssimo não foi respondido nesta questão.

O gráfico da Figura 46 relata a análise dos auditores quanto ao risco de detecção na aplicação dos procedimentos analíticos das contas do patrimônio líquido.

Figura 46 – Procedimentos analíticos x patrimônio líquido

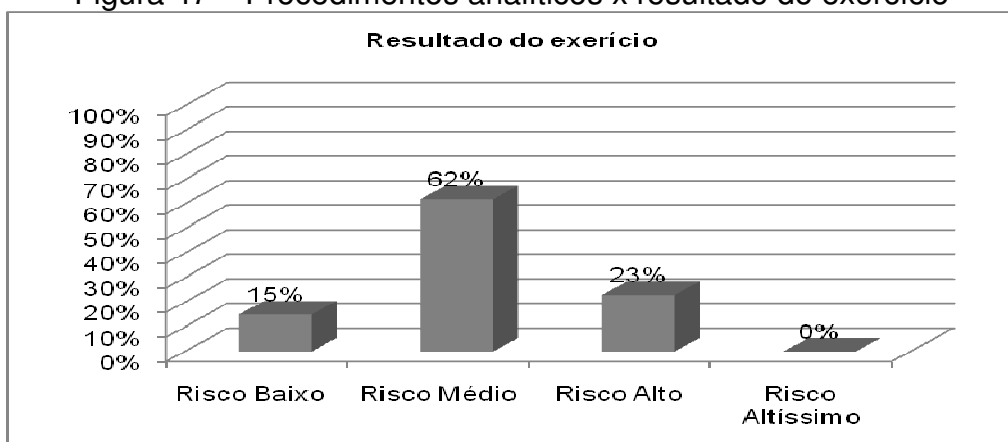


Fonte: Elaborado pela autora

Na figura 46 o gráfico demonstra que 46% dos respondentes da pesquisa consideram o risco de detecção na aplicação dos procedimentos analíticos nas contas do patrimônio líquido como risco baixo, 38% consideram risco médio e 16% consideram a aplicação deste procedimento nas contas do patrimônio líquido como risco alto, não havendo respostas para o risco altíssimo.

A Figura do gráfico 47 apresenta a análise dos auditores em relação ao risco de detecção na aplicação dos procedimentos analíticos nas contas do resultado do exercício.

Figura 47 – Procedimentos analíticos x resultado do exercício



Fonte: Elaborado pela autora

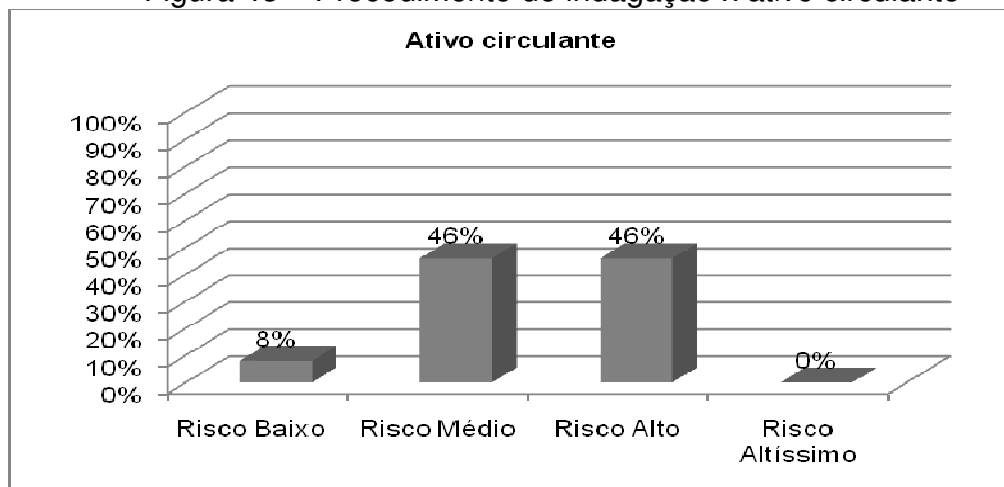
Verifica-se no gráfico da Figura 47, que 62% dos auditores respondentes da pesquisa consideram o risco de detecção na aplicação dos procedimentos analíticos como risco médio, 23% consideram alto, e 15% consideram baixo, não havendo respostas que considerassem como risco altíssimo.

Assim pode-se concluir que os procedimentos analíticos não foram considerados risco altíssimo em nenhuma das áreas. Outra questão é que com exceção do patrimônio líquido que obteve maior percentual no risco baixo as outras áreas analisadas tiveram maior percentual de risco médio.

Ao analisar o risco de detecção em relação aos procedimentos analíticos, os auditores consideraram que o maior risco deste procedimento existe ao aplicá-lo nas contas nas contas do passivo.

O quadro 48 apresenta a análise do risco de detecção na aplicação do procedimento de indagação nas contas do ativo não circulante.

Figura 48 – Procedimento de indagação x ativo circulante

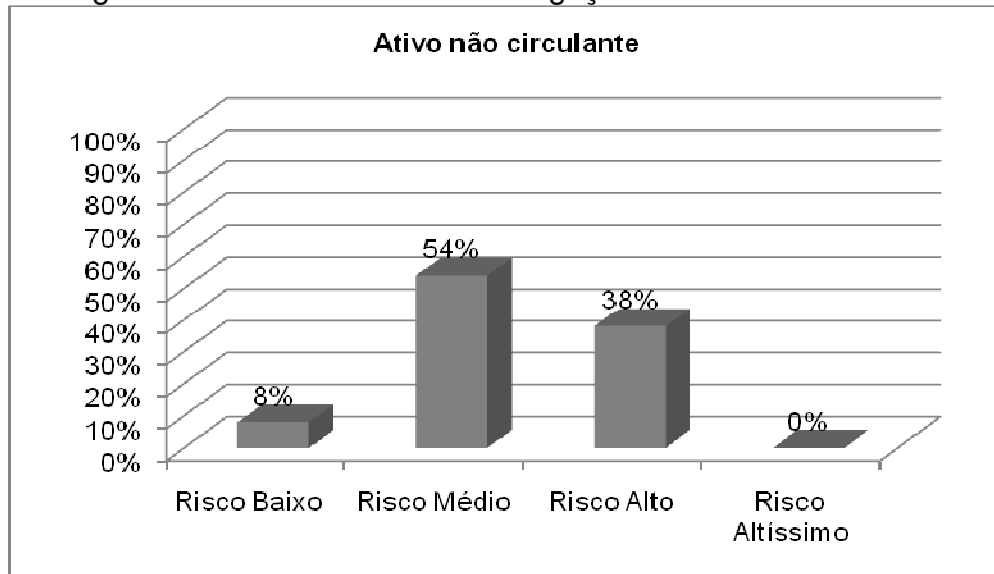


Fonte: Elaborado pela autora

No gráfico da Figura 48 verifica-se que 46% dos auditores respondentes da pesquisa classificam o risco de detecção em relação ao procedimento de indagação aplicado nas contas do ativo circulante como risco médio, ainda 46% classificam como risco alto e apenas 8% como risco baixo, não havendo respostas que considerassem como risco altíssimo.

A Figura 49 apresenta o gráfico da análise do risco de detecção em relação ao procedimento de indagação aplicado nas contas do ativo não circulante.

Figura 49 – Procedimento de indagação x ativo não circulante

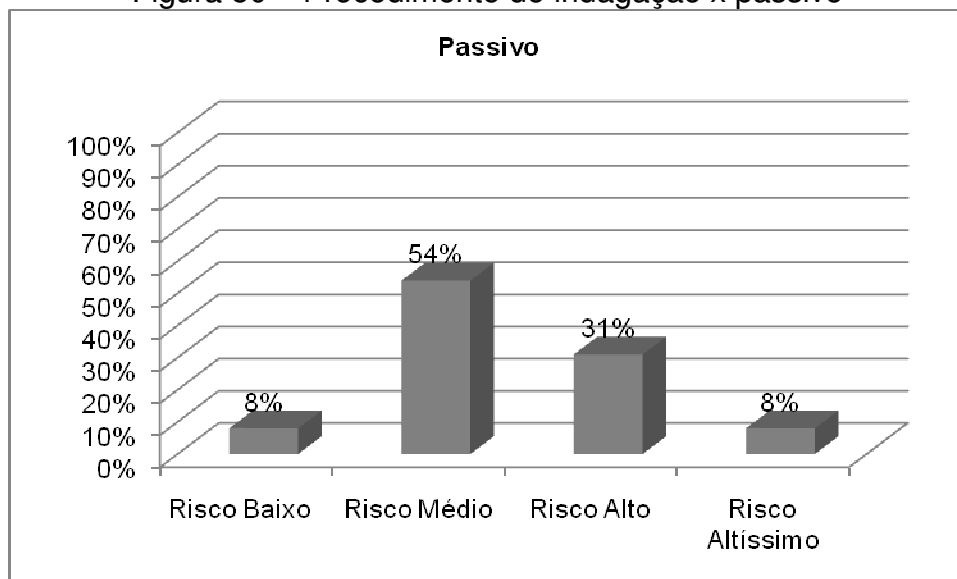


Fonte: Elaborado pela autora

O gráfico da figura 49 demonstra que 54% dos auditores respondentes da pesquisa consideram médio o risco de detecção na aplicação do procedimento de indagação nas contas do ativo não circulante, 38% consideram como risco alto e apenas 8% consideram baixo não havendo respostas que considerassem como risco altíssimo.

O gráfico da Figura 50 retrata a análise do risco de detecção na aplicação do procedimento de indagação nas contas do passivo.

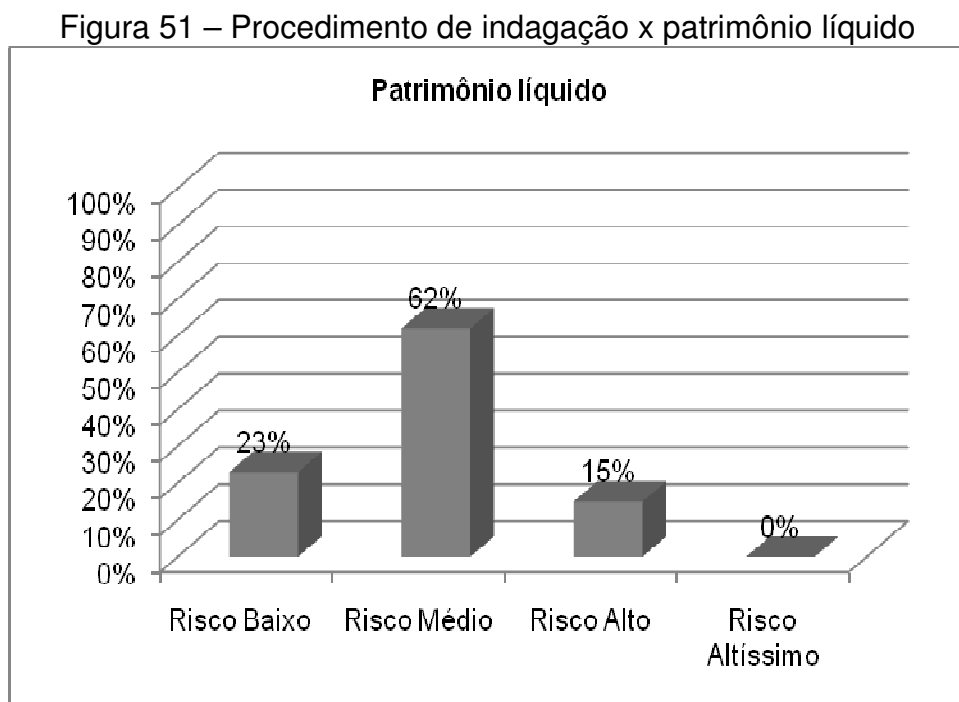
Figura 50 – Procedimento de indagação x passivo



Fonte: Elaborado pela autora

Verifica-se no gráfico da Figura 50 a classificação dos auditores, do risco de detecção na aplicação do procedimento de indagação nas contas do passivo, 54% dos respondentes consideram o mesmo como médio, 31% consideram como alto, enquanto 8% consideram baixo e os outros 8% consideram como risco alto.

Na Figura 51 é relatada a análise do risco de detecção em relação ao procedimento de indagação aplicado nas contas do patrimônio líquido.

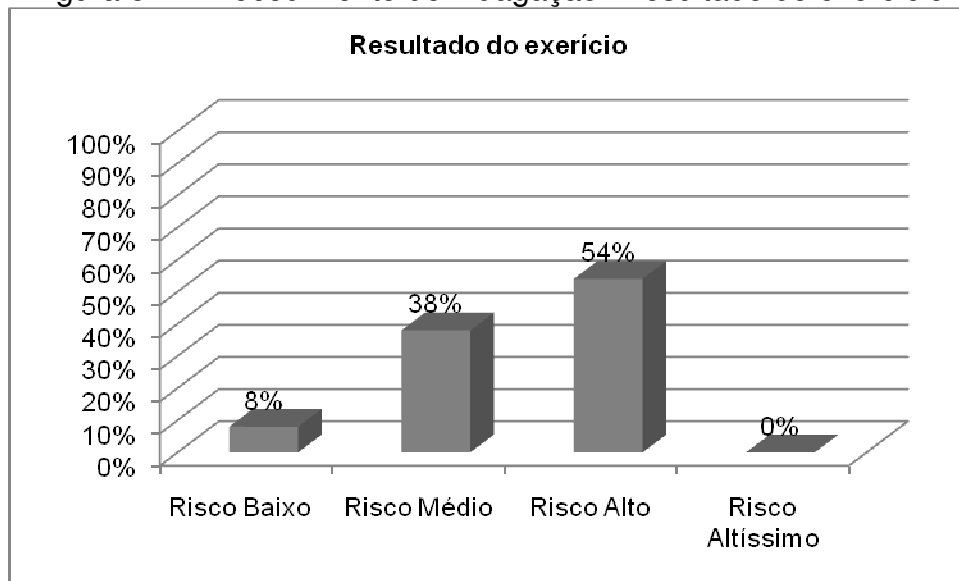


Fonte: Elaborado pela autora

O gráfico da Figura 51 demonstra que 62% dos auditores respondentes da pesquisa consideram médio o risco de detecção na aplicação do procedimento de indagação nas contas do patrimônio líquido, 23% consideram como risco baixo e os outros 15% consideram como alto não sendo considerada por nenhum auditor a respostas risco altíssimo.

Por fim o gráfico da Figura 52, apresenta a análise do risco de detecção em relação ao procedimento de indagação realizado nas contas do resultado do exercício.

Figura 52 – Procedimento de indagação x resultado do exercício



Fonte: Elaborado pela autora

No gráfico da Figura 52, verifica-se que 54% dos auditores respondentes da pesquisa consideram o risco de detecção na aplicação do procedimento de indagação nas contas do resultado do exercício como risco alto, 38% consideram como médio e apenas 8% como risco baixo, não havendo respostas para o risco altíssimo.

Conforme análise dos dados apresentados pode-se concluir que os maiores percentuais da classificação do risco de detecção na aplicação do procedimento de indagação ficou entre médio e alto. Sendo que a área que possuiu maior percentual de respostas foi o patrimônio líquido que obteve 62% considerada risco médio.

Somente nas contas do passivo houveram respostas para risco altíssimo, porém percentual este de apenas 8%. Assim a área considerada segundo a análise dos auditores como a de maior risco na aplicação do procedimento de indagação foi o resultado do exercício que obteve 54% das respostas consideradas como risco alto.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este estudo buscou apresentar a análise dos auditores independentes em relação ao risco de detecção na aplicação dos procedimentos de auditoria, com o objetivo de indicar qual conta ou área do balanço patrimonial oferece maior risco para o auditor.

Para isso, foram questionados os auditores independentes responsáveis técnicos, registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), das 40 empresas com registro na CVM que tem como base territorial, o estado do Rio Grande do Sul, com retorno de 13 questionários respondidos que serviram de base para as análises.

Inicialmente, os auditores foram questionados em relação ao número de clientes da empresa, a quantidade de auditores atuantes na mesma e em relação aos tipos predominantes dos clientes destas empresas. Concluindo-se que 62% dos respondentes da pesquisa são empresas que possuem mais de 61 clientes. E possuem um quadro de 11 a 30 colaboradores e ou sócios atuando na área de auditoria, contendo na predominância de seus clientes 41% de PME's – Pequenas e médias empresas de prestação de serviço, indústria e comércio.

Na sequência os auditores fizeram uma análise do risco de detecção em relação a aplicação dos procedimentos de auditoria em cada uma das áreas do balanço patrimonial.

No ativo a conta que oferece maior risco para o auditor, na aplicação dos procedimentos de auditoria, é a conta de estoques, pois a mesma obteve o maior percentual de respostas entre alto e altíssimo, em todos os procedimentos aplicados. O procedimento de recálculo do método de avaliação dos estoques foi considerando de maior risco.

No passivo, os auditores consideraram como área de maior risco de detecção, as contingências, pois está obteve o maior percentual de risco alto e altíssimo dentre as contas analisadas. Em relação ao procedimento mais ariscado, na opinião dos auditores, a inspeção obteve maior percentual de respostas, classificando o risco em alto e altíssimo.

No patrimônio líquido, os questionários não retornaram nenhuma resposta que considerassem o risco de detecção como altíssimo, sendo que dentre as áreas

analisadas, a que possuiu maior percentual de risco alto foi à conta de reserva de lucros, com um percentual de 16%. De acordo com os auditores, o procedimento de recálculo da distribuição das reservas, foi considerado o de maior risco.

Já em relação às contas de resultado do exercício, a conta de receitas retornou um percentual de 54% considerando-a como risco alto e a conta de custo das vendas e serviços obteve um percentual de 46% de risco alto e 8% como risco altíssimo. Concluindo-se desta forma, que a conta que oferece maior risco para o auditor, nesta área, é a conta de custo das vendas e serviços e o procedimento de recálculo, considerado pelos auditores, como o de maior risco.

Por fim os auditores analisaram o risco de detecção na aplicação dos procedimentos analíticos e de indagação.

Na aplicação dos procedimentos analíticos, os auditores consideraram a área de maior risco o passivo, pois o mesmo obteve um percentual de 31% considerando-o como risco alto.

Já na aplicação do procedimento de indagação, o resultado do exercício foi considerado como de maior risco, com um percentual de 54% considerando-o como risco alto.

Fazendo uma análise geral, pode-se concluir que no ativo e no resultado do exercício, o reflexo da avaliação dos estoques, no procedimento de recálculo, apresentaram riscos alto e altíssimo. Enquanto que no passivo, a área considerada pelos auditores de maior risco de detecção, na aplicação dos procedimentos de auditoria são, as contingências passivas e os procedimentos de maior risco são, os procedimentos de confirmação e de inspeção, da base que da suporte a contabilização destas obrigações.

4.1 RECOMENDAÇÕES

Concluído o trabalho, restam ainda muitos pontos que poderão ser abordados em estudos científicos futuros. Dentre estes, a análise dos riscos de detecção com uma amostra maior, considerando os auditores pertencentes a equipes de auditoria.

Outro estudo recomendado é o da análise dos relatórios de auditoria modificados e os motivos das modificações, cruzando com as informações dos

riscos de detecção dos auditores, a fim de comprovar se existe relação, entre as modificações e a percepção dos auditores, quando aos riscos de detecção.

Pode-se desdobrar, também, em estudos sobre o planejamento de auditoria em função do risco de detecção, uma vez, formado a análise da percepção dos auditores por área do balanço ou por segmento de atuação das empresas auditadas. Contribuindo significativamente para análise dos organismos reguladores e o Conselho Federal de Contabilidade, na edição e avaliação das normas de auditoria.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: Um curso Moderno e Completo. 7. ed. São Paulo: Atlas S.a, 2010. 517p.

ATTIE, William. **Auditoria**: Conceitos e Aplicações. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010. 595 p.

BCB, Banco Central do Brasil. Disponível em: <<<http://www.bcb.gov.br/pre/composicao/cvm.asp>>>. Acesso em: 1 maio. 2013.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G.. **Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002. 982 p.

Brasil, Lei 6.385/1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 9 dez. 1976.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcindo. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: *Pearson Education* do Brasil, 2002. 241 p.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/o_conselho/>>. Acesso em 18 maio. 2013.

COSIF, Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional. Disponível em: <<<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=nbcta500ind>>>. Acesso em 1 junho. 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: Teoria e Prática. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010. 740 p.

CRESWELL, John W.. **Projeto de pesquisa**: Métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2. ed. São Paulo: Artmed Editora S.a, 2007. 248 p.

CVM, Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <<<http://www.cvm.gov.br/port/protinv/Caderno1.pdf>>>. Acesso em 1 maio. 2013.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**: Normas de Auditoria, Procedimentos e Papéis de Trabalho, Programas de Auditoria, Relatórios de Auditoria. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001. 607 p.

IBRACON, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Disponível em: <<<http://www.ibracon.com.br/ibracon>>>. Acesso em 13 de maio. 2013.

ISEG, Instituto Superior de Economia e Gestão. Disponível em: <<http://www.iseg.utl.pt/aula/cad50/Capitulos/cap3_materialidade_risco.pdf>>. Acesso em: 9 jun. 2013.

JUND, Sergio. **Auditoria Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos**. 9. ed. Rio de Janeiro: Elsevier Editora Ltda, 2007. 783 p.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e prática da pesquisa**. 14.ed. rev. e ampl. Petrópolis, RJ: Vozes, 1997. 180 p.

LINS, Luiz Dos Santos. **Auditoria: Uma Abordagem Prática com Ênfase na Auditoria Externa**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012. 268 p.

LONGO, Claudio Gonçalo. **Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras: Novas Normas Brasileiras e Internacionais de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2011. 409 p.

MARTINS, Rosilda Baron. **Metodologia científica: como tornar mais agradável a elaboração de trabalhos acadêmicos**. Curitiba: Juruá, 2004. 277 p.

MASCARENHAS, Sidnei A.. **Metodologia Científica**. São Paulo: Pearson, 2012

MEDEIROS, João Bosco. **Redação Científica: A Prática de Fichamentos, Resumos, Resenhas**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas S.a., 2005. 236 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Curso Básico de Auditoria**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008. 303 p.

SALOMON, Délcio Vieira. **Como Fazer uma Monografia**. 11. ed. São Paulo: Livraria Martins Fontes Editora Ltda, 2008. 425 p.

SILVA, Alexandre Alcantara da. **Estrutura, análise e interpretação das demonstrações contábeis**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

UEM, Universidade Estadual de Maringá. Disponível em: <<http://www.dcc.uem.br/semana2006/anais2006/Anais_2006_arquivo_32.pdf>>. Acesso em: 9 jun. 2013.