

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA**

**AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE PELOS
AUDITORES**

**Autor: Angélica Jarek
Orientador: Prof. Dra. Mayla Cristina Costa**

**CURITIBA
2013**

ANGÉLICA JAREK

**AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE PELOS
AUDITORES**

Monografia apresentada como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Prof.Orientador: Dra. Mayla Cristina Costa.

CURITIBA

2013

“Tudo o que um sonho precisa para ser realizado é alguém que acredite que ele possa ser realizado.”

Roberto Shinyashiki

*Dedico esse trabalho
aos meus pais, Claudio e Marilei.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pelo dom da vida.

Aos meus pais, Claudio e Marilei, pelo incentivo e esforço realizado para que eu alcançasse esse objetivo.

Aos meus irmãos, Gabriela e Matheus, pelo estímulo e apoio durante essa caminhada.

Ao meu namorado, Michel, pela paciência e apoio, pelo amor e carinho em todos os momentos, inclusive durante a realização dessa pesquisa.

À orientadora, professora Dra. Mayla Cristina Costa, pelo apoio e pela dedicação com que orientou minha pesquisa.

A todas as pessoas que contribuíram direta ou indiretamente para a realização desta pesquisa.

RESUMO

JAREK, Angélica. **Avaliação dos Riscos de Auditoria Independente pelos Auditores.** p.63. Monografia (Pós-graduação em Controladoria). Universidade Federal do Paraná. Curitiba. 2013.

O objetivo principal deste trabalho é analisar a percepção dos auditores em relação à avaliação dos riscos de auditoria, bem como definir os tipos de riscos, procedimentos e normas de auditoria relacionadas ao tema. A metodologia utilizada no trabalho é uma pesquisa bibliográfica com base na literatura brasileira sobre auditoria contábil e em normas de auditoria definidas pelos órgãos reguladores. Foi realizada uma pesquisa prática por meio da aplicação de questionários. Os resultados obtidos demonstram que os auditores entrevistados consideram a avaliação dos riscos de auditoria muito importante para a execução do trabalho e consideram que se os riscos não forem avaliados adequadamente podem comprometer a opinião dos auditores. Também foram identificadas deficiências em relação ao processo de avaliação dos riscos de auditoria nas empresas dos auditores entrevistados. Conclui-se, portanto, que os auditores consideram o processo de avaliação dos riscos de auditoria tem extrema importância no planejamento e execução da auditoria.

Palavras Chave: Auditoria. Riscos de auditoria.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Processo de Auditoria Contábil.....	19
Gráfico 1: Resumo das respostas ao questionário.....	41
Gráfico 2: Atuação na área de Auditoria Contábil.....	42
Gráfico 3: Tempo de atuação na área de Auditoria Contábil.....	43
Gráfico 4: Cargo exercido na área de Auditoria Contábil.....	43
Gráfico 5: Participação no processo de Avaliação dos Riscos de Auditoria	44
Gráfico 6: A avaliação dos riscos de auditoria é realizada em todos os trabalhos?	45
Gráfico 7: Os riscos de auditoria são avaliados e ponderados na aceitação de novos clientes?	46
Gráfico 8: Como os procedimentos e conclusões da avaliação de riscos são evidenciados?	47
Gráfico 9: Os riscos identificados e procedimentos substantivos são aprovados pelo sócio formalmente?.....	48
Gráfico 10: Meio de divulgação dos riscos aos membros da equipe de trabalho	49
Gráfico 11: Durante a execução do trabalho os riscos são revistos e as novas conclusões evidenciadas?.....	50
Gráfico 12: O sócio responsável revisa os procedimentos de auditoria efetuados para mitigar os riscos identificados?	51
Gráfico 13: Grau de importância da avaliação dos riscos de auditoria para a execução do trabalho de auditoria	52
Gráfico 14: Se os riscos não forem adequadamente avaliados podem comprometer a opinião dos auditores?	53

LISTA DE SIGLAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade.

CVM – Comissão de Valores Mobiliários.

NBC TA – Normas Brasileiras de Auditoria.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	10
1.2 OBJETIVOS.....	10
1.2.1 Objetivo geral.....	10
1.2.2 Objetivos Específicos.....	11
1.3 JUSTIFICATIVA.....	11
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO	11
2 REVISÃO DE LITERATURA	13
2.1 ORIGEM, CONCEITOS E OBJETIVOS DA AUDITORIA	13
2.1.1 Origem da auditoria	13
2.1.2 Conceito de auditoria.....	15
2.1.3 Objetivos da auditoria.....	17
2.2 PLANEJAMENTO DA AUDITORIA.....	19
2.3 AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS	24
2.4 RISCOS DE AUDITORIA.....	26
2.4.1 Classificação.....	27
2.4.1.1 Risco de Distorção Relevante	27
2.4.1.2 Risco de Detecção.....	30
2.4.2 Causas dos Riscos	31
2.4.3 Risco de Auditoria e Materialidade	32
2.4.4 Avaliação dos Riscos.....	34
3 METODOLOGIA	38
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	38
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	39
3.3 COLETA DE DADOS.....	39
3.4 ANÁLISE DOS DADOS	40
4 ANÁLISE DE DADOS	41
5 CONCLUSÕES	55
REFERENCIAS	57
APENDICES	59

1 INTRODUÇÃO

A palavra auditoria, que é originária do latim *auditare* que significa “ouvir”, segundo Araújo (2008, p.1) “foi utilizada inicialmente pelos ingleses (*auditing*), para significar o conjunto de procedimentos técnicos utilizados para a revisão da escrituração e evidenciação dos registros contábeis”. Perez Junior ressalta que atualmente a auditoria pode ser definida como:

“O levantamento, o estudo e a avaliação sistemática das transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer aos seus usuários uma opinião e fundamentada em normas e princípios sobre a sua adequação” (PEREZ JUNIOR, 1998, p.13).

Com o passar do tempo as técnicas de auditoria foram sendo aperfeiçoadas. Assim, a importância da auditoria foi crescendo e atualmente, a opinião do auditor tem grande relevância para os usuários na análise das demonstrações contábeis (PEREIRA, 2011, p.7).

Dessa maneira, a auditoria tem por objetivo aumentar o grau de confiança das demonstrações contábeis. Logo, o auditor deve emitir uma opinião acerca das demonstrações contábeis, observando se estão livres de distorções relevantes e estão adequadas as Normas de Contabilidade (NBC TA 200, Item 3 e 5).

A opinião do auditor é de grande relevância aos usuários das demonstrações contábeis, portanto, o auditor deve conduzir os trabalhos de auditoria em conformidade com as Normas de Auditoria e obter evidências que suportem sua opinião (NBC TA 200, Item 17 e 18).

De acordo com as Normas de Auditoria (NBC TAs), durante a execução do trabalho de auditoria, é exigido que o auditor:

Exerça o julgamento profissional e mantenha o ceticismo profissional ao longo de todo o planejamento e na execução da auditoria e, entre outras coisas:

- Identifique e avalie os riscos de distorção relevante, independentemente se causados por fraude ou erro, com base no entendimento da entidade e de seu ambiente, inclusive o controle interno da entidade.
- Obtenha evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se existem distorções relevantes por meio do planejamento e aplicação de respostas (procedimentos de auditoria) apropriadas aos riscos avaliados.
- Forme uma opinião a respeito das demonstrações contábeis com base em conclusões obtidas das evidências de auditoria obtidas. (NBC TA 200, item 7).

Considera-se que a avaliação dos riscos é uma etapa de fundamental importância na condução da auditoria e contribui efetivamente para a execução de um trabalho adequado, que permita ao auditor emitir uma opinião de maneira adequada.

A opinião do auditor deve ser imparcial e conforme a NBC TA 200, Item 17 e 18, deve estar fundamentada em evidências e adequada aos procedimentos de auditoria. Para isso, o auditor deve planejar cuidadosamente o trabalho de auditoria e identificar os riscos envolvidos na execução do trabalho, bem como, reavaliar os riscos sempre tome conhecimento de algum fato novo relevante. (NBC TA 315, Item 3 e 31). Portanto, a avaliação dos riscos de auditoria é uma etapa fundamental na execução da auditoria.

Diante da análise dos dados obtidos pela aplicação dos questionários observou-se que a percepção dos auditores é que a avaliação dos riscos de auditoria é de extrema importância na execução da auditoria e que se essa avaliação não for efetuada adequadamente pode comprometer a opinião dos auditores.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Se o auditor não avaliar adequadamente os riscos envolvidos na auditoria, o planejamento do trabalho pode não ser realizado de maneira adequada, e conseqüentemente, os procedimentos de auditoria executados podem não ser suficientes para o auditor obter a segurança razoável que as demonstrações estão livres de distorções relevantes.

Diante do exposto, a questão de pesquisa que orienta a presente pesquisa é a seguinte: **Qual a percepção dos auditores sobre a avaliação de riscos da auditoria independente?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Descrever a percepção dos auditores sobre a avaliação de riscos da auditoria independente.

1.2.2 Objetivos específicos

Com base no objetivo geral elaboram-se os seguintes objetivos específicos.

- Definir os tipos de riscos de auditoria.
- Relacionar as normas e procedimentos relativos à avaliação dos riscos de auditoria.
- Descrever a percepção dos auditores sobre a avaliação dos riscos de auditoria independente por meio de aplicação de questionários.

1.3 JUSTIFICATIVA

Devido à opinião do auditor independente ter grande importância para investidores e demais usuários externos das demonstrações contábeis, o auditor tem a responsabilidade de expressar quaisquer efeitos que causem impactos relevantes nas demonstrações e que possam impactar a decisão do usuário externo. Portanto, a avaliação dos riscos relacionados à auditoria, já na fase do planejamento, é a base para que o auditor possa emitir uma opinião adequada.

A relevância desta pesquisa justifica-se pela importância da adequada avaliação dos riscos de auditoria para a condução de um trabalho de auditoria de qualidade e, conseqüentemente, auxilia a emissão de uma opinião livre de distorções relevantes.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está estruturado em cinco seções. Nesta primeira, denominada Introdução, foram apresentados o tema e problema da pesquisa, os

objetivos, geral e específicos, e os motivos que justificam o desenvolvimento desta monografia.

Na segunda seção, denominada Revisão de Literatura, é apresentado o estudo da bibliografia existente, realizado na busca do embasamento teórico para as questões apresentadas nesta pesquisa.

A terceira seção, denominada Metodologia, apresenta a caracterização da pesquisa, a população e amostra e como os dados foram coletados e analisados.

Na quarta seção, denominada Análise dos Dados, é apresentada a análise efetuada a partir dos dados obtidos pela aplicação dos questionários.

Para finalizar a presente pesquisa, na quinta seção, denominada Conclusões, são apresentadas as conclusões e sugestões para trabalhos futuros, e na última seção são apresentadas as referências que possibilitaram a realização desta pesquisa.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Neste capítulo será tratado o posicionamento teórico relacionado à avaliação dos riscos de auditoria, a relação com o planejamento e avaliação dos controles internos, além de um breve histórico da auditoria, seu conceito e objetivo.

2.1 ORIGEM, CONCEITOS E OBJETIVOS DA AUDITORIA

2.1.1 Origem da auditoria

Acredita-se que o surgimento da auditoria seja tão antigo quanto o surgimento da contabilidade. Sobre o assunto Perez Junior (2012, p. 1) comenta que “[...] a prática de auditoria surgiu provavelmente no século XV ou XVI na Itália.”

Corroborando com Perez Junior, Crepaldi (2011, p.198) também acredita que o primeiro auditor tenha surgido no mercado italiano por volta do século XV ou XVI, sendo que, provavelmente foi um competente guarda-livros que por sua reputação e sabedoria técnica passou a ser consultado sobre a escrituração de suas transações. Crepaldi (2011, p.198) também supõem que a auditoria estabeleceu-se como profissão “no momento em que o especialista em escrituração contábil deixou de praticá-la para assessorar os demais especialistas e mercadores, transformando-se em um consultor público liberal”.

“Acredita-se, todavia, que o termo auditor, evidenciando o título de que pratica essa técnica, tenha aparecido nos fins do século XVIII na Inglaterra, durante o reinado de Eduardo I.” (CREPALDI, 2011, p.199)

A Revolução Industrial, ocorrida na Inglaterra na segunda metade do século XVII também foi importante para evolução da auditoria, pois “[...] imprimiu novas diretrizes às técnicas contábeis e especialmente às de auditoria, visando atender às necessidades criadas com o aparecimento das grandes empresas [...]” (LOPES DE SÁ, 2009, p. 21). Segundo Crepaldi (2011, p.199) “O berço da moderna auditoria foi a Inglaterra, que exportou suas técnicas para outros países”.

O sistema capitalista foi o fato determinante para a evolução da auditoria, pois devido à necessidade de ampliação, as empresas precisaram obter recursos com terceiros, conforme Almeida descreve:

“[...] a 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 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 a redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos no mercado. Entretanto para processar todas essas mudanças seria necessário um volume de recursos impossível de ser obtido por meio das operações lucrativas da empresa ou do patrimônio de seus proprietários. Por conseguinte a empresa teve que captar recursos junto a terceiros[...]” (ALMEIDA, 2003, p. 25)

Crepaldi (2011, p. 200) ressalta que “[...] esses futuros investidores precisavam conhecer a posição patrimonial e financeira, a capacidade de gerar lucros e como estava sendo efetuada a administração financeira da empresa [...]” e que “A melhor forma de o investidor obter essas informações era por meio das demonstrações contábeis da empresa [...]”.

Pereira (2011, p. 7) comenta que “Os acontecimentos econômicos então ocorridos demonstraram que o investidor encontrava-se desprovido de informações financeiras fidedignas para avaliar corretamente o risco no negócio no qual aportavam seus recursos [...]”. Acontecimentos estes, como a quebra da Bolsa de Valores de Nova York:

“A quebra da Bolsa de Valores de Nova York em 1929 também contribuiu para o desenvolvimento das práticas de auditoria, pois os investidores passaram a exigir maior segurança e credibilidade das demonstrações contábeis para voltarem a investir em ações de companhias abertas.” (PEREZ JUNIOR, *et al*, 2007, p. 18)

Diante do exposto, os investidores tiveram papel fundamental na evolução da auditoria, devido a sua necessidade de informações contábeis e financeiras fidedignas:

“Como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica; surge a figura do auditor externo ou independente.” (CREPALDI, 2011, p. 200)

Com a globalização dos mercados de capitais a auditoria vem ganhando mais importância, conforme afirma Pereira:

“A evolução dos mercados e dos instrumentos de negociação nos tempos modernos torna a auditoria de demonstrações cada vez mais essencial para bem atestar a qualidade da informação prestada aos financiadores dos empreendimentos” (PEREIRA, 2011, p. 7)

Pereira também acredita que os procedimentos de auditoria tendam a passar por modificações, devido à crise financeira de 2008:

“A recente crise financeira, ocorrida em 2008, também revela a grande importância da auditoria externa de demonstrações, que tende a passar por sérias reformulações, uma vez que não foi suficientemente hábil para informar os investidores do risco de crédito existente em empréstimos destinados ao financiamento da compra de imóveis, operações que resultaram em importantes emissões de títulos em contratos de securitização não consolidadas nas demonstrações financeiras dos bancos.” (PEREIRA, 2011, p.8)

Além de ressaltar a alteração sobre a obrigatoriedade da auditoria trazida pela Lei 11.638/07, que obriga “[...] também as sociedades de grande porte a se submeterem a tal processo [...]” (PEREIRA, 2011, p.8).

2.1.2 Conceito de auditoria

O termo auditoria é conceituado por diversos autores e tem passado por modificações com o passar do tempo. Araújo (2008, p. 1) ressalta que “A tarefa de conceituar auditoria não é das mais fáceis, especialmente em face da possibilidade da aplicação desta técnica em muitas áreas do conhecimento humano.” Lopes de Sá (2009, p. 22) comenta que “O termo *auditoria*, de origem latina (vem de *audire*), foi utilizado pelos ingleses para rotular a tecnologia contábil da revisão (*auditing*), mas hoje tem sentido mais abrangente”. Na mesma linha de raciocínio, Araújo complementa que:

“Etimologicamente, a palavra “auditoria” origina-se do latim *audire* (ouvir). Inicialmente foi utilizada pelos ingleses (*auditing*) para significar o conjunto de procedimentos técnicos utilizados para a revisão da escrituração e evidenciação dos registros contábeis. Atualmente, possui significado muito mais abrangente.” (ARAÚJO, 2008, p.1)

Crepaldi (2011, p. 3) define auditoria como “O levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações contábeis de uma entidade.”

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

Pereira comenta que uma das mais respeitadas definições que auditoria procede da *American Accounting Association*:

“Um processo sistemático de obtenção objetiva e avaliação de evidências concernentes a afirmações sobre ações econômicas e eventos, para verificar o grau de correspondência entre essas assertivas e os critérios estabelecidos, bem como os aspectos, de comunicação dos resultados aos usuários interessados” (PEREIRA, 2011, p.11).

Lopes de Sá complementa que:

[...] ser a auditoria uma crítica e sistemática observação do controle interno da Controladoria e dos documentos em geral que circulam em uma empresa (isso porque existem, mesmo, até fatos de natureza extra patrimonial que são objeto de observação do auditor para que possa fundamentar suas conclusões; [...])” (LOPES DE SÁ, 2009, p. 24 appud HOLMES, 1956

Em seu sentido mais amplo, Lopes de Sá define auditoria como:

“A auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes e elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza azidental, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados” (LOPES DE SÁ, 2009, p.24).

Acerca da auditoria das demonstrações contábeis, Crepaldi observa que:

“A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consonante aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e pertinente à legislação específica.” (CREPALDI, 2011, p. 3).

De maneira complementar, Franco e Marra registram que:

“A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão destes registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes. Os exames são efetuados de acordo com as normas de auditoria usualmente aceitas e incluem os procedimentos que os auditores julgarem necessários, em cada circunstância, para obter elementos de convicção, com o objetivo de comprovar se os registros contábeis foram executados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações delas decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e outras situações nelas demonstradas.” (FRANCO e MARRA, 2001, p.28)

Sendo assim, a auditoria é um processo de avaliação das informações das demonstrações contábeis de uma entidade, para emissão de uma opinião sobre a adequação destas aos Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade.

2.1.3 Objetivos da auditoria

A auditoria contábil tem objetivo de emitir uma opinião sobre se as demonstrações contábeis refletem adequadamente a posição financeira e patrimonial da entidade, para isso, deve obter evidências de que os saldos contábeis estão livres de distorção relevante. Sobre o objetivo da auditoria, Araújo *et al* comenta que:

“[...] o foco central da auditoria contábil são os exames das demonstrações contábeis, com o objetivo de se emitir uma opinião sobre sua adequação, principalmente no que se refere à existência e propriedade dos bens, ocorrência das transações, abrangência das informações, avaliação dos ativos e passivos, realização de bens e apresentação, além da divulgação das informações.” (ARAÚJO et al, 2008, p.36.)

Sobre o objetivo da auditoria, Crepaldi ressalta que:

“O objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada. Em seu exame o auditor, por um lado, utiliza os critérios e procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores apostos nas demonstrações financeiras e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes nas demonstrações financeiras que sejam necessárias para ser entendimento.” (CREPALDI, 2011, p. 4).

Segundo a NBC-TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria:

“O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.” (NBC-TA 200, item 3)

Attie (2010, p.11) comenta que a auditoria das demonstrações contábeis tem como objetivo expressar uma opinião sobre a propriedade das demonstrações contábeis e assegurar que elas representem adequadamente, de acordo com as práticas contábeis brasileiras, a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas

operações, as mutações do seu patrimônio líquido e os demais demonstrativos correspondentes aos períodos em exame.

Para expressar essa opinião, o auditor realiza exames nas informações contábeis, exames esses que “[...] deve ser efetuado de acordo com as normas de auditoria, inclusive quando ao planejamento do trabalho, a constatação dos registros dos eventos contábeis e às avaliações das práticas e estimativas adotadas pela empresa.” (Attie, 2010, p. 11). Além disso, “os exames de auditoria obedecem às normas de auditoria e incluem procedimentos de comprovação dos dados em estudo caracterizados por uma atitude de reflexão competente e independente.” (Attie, 2010, p. 5).

Além disso, Attie observa que:

“Os procedimentos de auditoria são selecionados e aplicados em conformidade com as normas de auditoria que exigem que o exame de auditoria seja executado com o devido cuidado profissional por pessoas com capacidade técnica, competência e independência ético-profissional, que o exame de auditoria seja planejado e supervisionado convenientemente, incluindo-se o estudo e avaliação dos controles internos, conclusivos quando aos elementos comprobatórios suficientes e adequados que permitam a formulação da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras em exame.” (ATTIE, 2010, p. 12).

Sobre os procedimentos que são aplicados no exame das demonstrações contábeis, Attie ressalta que:

“[...] são aqueles que, a juízo do auditor, permitem uma conclusão quando a razoabilidade das operações e seus reflexos nas demonstrações contábeis. Os procedimentos aplicados em uma auditoria e a extensão de sua aplicação são determinados pelo julgamento do auditor que deve considerar a natureza e os problemas da empresa e observar a qualidade e eficiência de seus procedimentos contábeis e de controles internos.” (ATTIE, 2010, p. 11).

O processo de auditoria contábil para emissão da opinião sobre as demonstrações contábeis é apresentado por Araújo *et al* da seguinte forma:

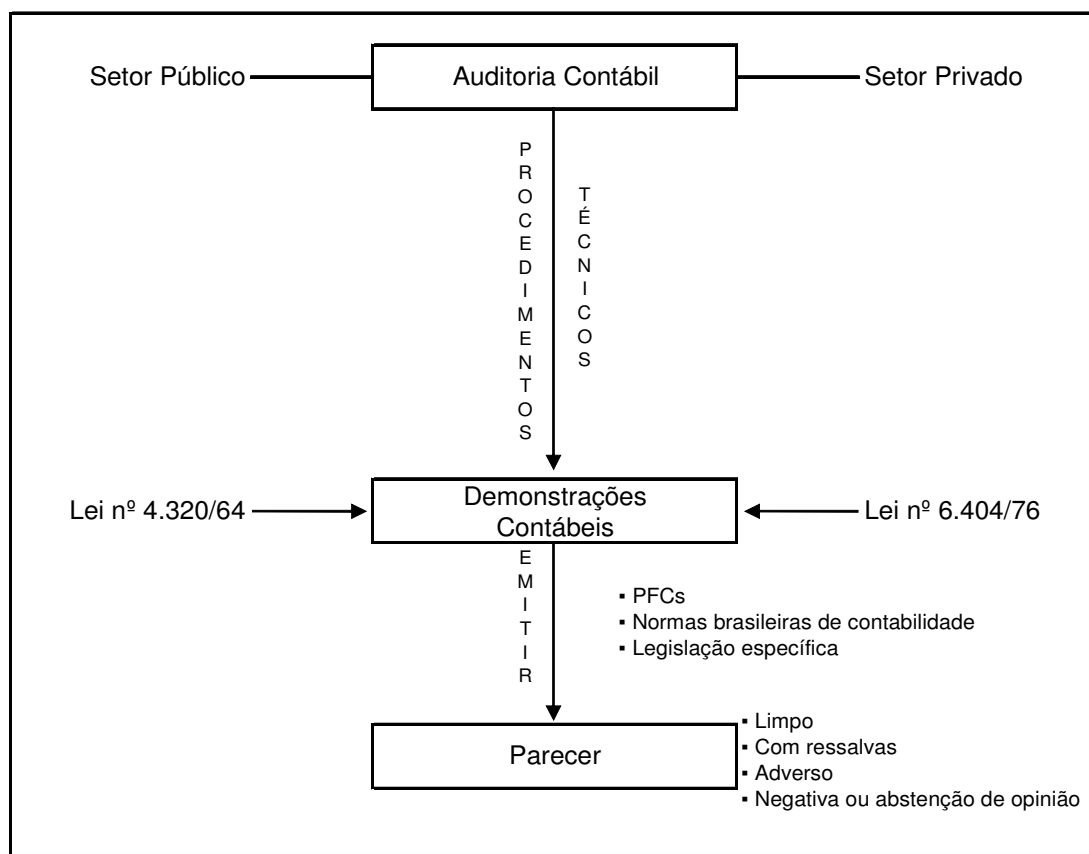


Figura 1: Processo de Auditoria Contábil
 Fonte: ARAUJO *et al*, 2008, p.37

A auditoria atua no setor público e privado, sendo que realiza uma série de procedimentos técnicos para assegurar-se que as demonstrações contábeis, que são elaboradas pela administração da sociedade conformidade com a legislação aplicável, estão livres de distorções relevantes e obter subsídios para emitir uma opinião sobre se demonstrações contábeis estão adequadas aos Princípios de Contabilidade, Normas brasileiras de contabilidade e legislações específicas.

2.2 PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

Perez Junior (2012, p. 27) enfatiza que a fase de planejamento é uma das mais importantes em qualquer tipo de atividade, e especificamente, na atividade de auditoria.

“As Normas de auditoria geralmente aceitas exigem que o trabalho de auditoria seja adequadamente planejado. Planejar significa estabelecer metas para

que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade ao menor custo possível.” (ALMEIDA, 2003, p. 156).

Segundo Attie (2010, p.25) “o planejamento é o alicerce sobre o qual deve ser fundamentado e funciona como um mapa estrategicamente montado para atingir o alvo” e também “pressupõem adequado nível de conhecimento sobre o ramo de atividade, negócios e práticas operacionais da entidade em exame”.

“O planejamento estabelece antecipadamente o que deve ser feito, como, onde, quando e por quem, em um nível de detalhes suficientes, sem se perder em múltiplos detalhes a essência do significado global. Visto que o planejamento tem lugar antes da ação, ele deve basear-se em previsões e estimativas do que irá ocorrer, que quando da realização futura, poderá diferir daquele planejamento inicialmente previsto. Desta forma, além dos objetivos e métodos, é preciso se preocupar, tanto quanto possível com os obstáculos, dificuldades e problemas que podem advir e obstruir a consecução dos objetivos definidos.” (ATTIE, 2010, p. 25).

O planejamento da auditoria deve ser executado em conformidade com as Normas de Auditoria, especificamente na NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria das Demonstrações Contábeis, item 2, é definido que o planejamento da auditoria envolve a definição de estratégia global para o trabalho e desenvolvimento do plano de auditoria, também é ressaltado que o planejamento é benéfico para a execução do trabalho, inclusive para:

- Auxiliar o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas importantes da auditoria;
- Auxiliar o auditor a identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais;
- Auxiliar o auditor a organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;
- Auxiliar na seleção dos membros da equipe de trabalho com níveis apropriados de capacidade e competência para responderem aos riscos esperados e na alocação apropriada de tarefas;
- Facilitar a direção e a supervisão dos membros da equipe de trabalho e a revisão do seu trabalho;
- Auxiliar, se for o caso, na coordenação do trabalho realizado por outros auditores e especialistas.

A NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria das Demonstrações Contábeis, no item 7, enfatiza que “O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que defina o alcance, a época e a direção da auditoria, para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria. Ao definir a estratégia global, o auditor deve:

- Identificar as características do trabalho para definir o seu alcance;
- Definir os objetivos do relatório do trabalho de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas;
- Considerar os fatores que no julgamento profissional do auditor são significativos para orientar os esforços da equipe do trabalho;
- Considerar os resultados das atividades preliminares do trabalho de auditoria e, quando aplicável, se é relevante o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo sócio do trabalho para a entidade; e
- Determinar a natureza, a época e a extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho.

Esta mesma NBC TA, no item 9, ressalta que o auditor deve desenvolver o plano de auditoria, que deve incluir a descrição de:

- A natureza, a época e a extensão dos procedimentos planejados de avaliação de risco, conforme estabelecido na NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente;
- A natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação, conforme previsto na NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados;
- Outros procedimentos de auditoria planejados e necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas de auditoria.

Perez Junior, (2012, p. 48) define que as principais fases do planejamento são:

- Considerações Gerais sobre a empresa auditada.
- Determinação dos Riscos de Auditoria.
- Atualização das informações-base.
- Determinação dos componentes significativos.

- Identificação dos objetivos e riscos relativos a cada componente significativo.
- Planejamento da abordagem geral da auditoria.
- Planejamento do trabalho.

Abaixo será apresentada uma breve explanação sobre cada uma das fases supramencionadas.

a) Considerações gerais sobre a empresa auditada:

Segundo Perez Junior (2012, p.48) o auditor deve estudar questões como: qual é o modelo de gestão adotado pela empresa; a estrutura organizacional; o tipo de sistema de informações contábeis e gerenciais; se há um planejamento estratégico das operações; se há orçamento integrado; se os sistemas operacionais, administrativos e de controle interno estão documentados em manuais; a que tipo de regulamentação a empresa está sujeita, etc. E após conhecer esses aspectos, o auditor deve analisar os riscos envolvidos no trabalho que será realizado.

b) Determinação dos Riscos de Auditoria:

Perez Junior (2012, p.49) afirma que “Na fase de planejamento deve ser levado em consideração o risco de emitirmos um relatório errado ou incompleto” e Crepaldi complementa que:

“o auditor independente deve, na fase do planejamento, efetuar a avaliação dos riscos de auditoria para que os trabalhos sejam programados adequadamente, evitando a apresentação de informações errôneas nas Demonstrações Contábeis.” (CREPALDI, 2011, p. 492)

Além disso, vale acrescentar que “A avaliação dos riscos de auditoria se torna a base inicial para que sejam elaborados os procedimentos a serem aplicados nos trabalhos dos auditores” (PEREZ JUNIOR *et al*, 2007, p.70).

c) Atualização das informações-base:

Conforme Perez Junior (2012, p.49) nas empresas em que já foi efetuada auditoria em anos anteriores as principais informações do planejamento já estão relacionada nos papéis de trabalho, sendo assim, o auditor deverá atualizar as

principais informações, como: a natureza das atividades e ambiente interno e externo a empresa; sistemas contábeis e procedimentos de controle; mudanças nos sistemas operacionais e de controle; fatos relevantes relativos à operação; assuntos financeiros da empresas e estrutura organizacional.

d) Determinação dos componentes significativos:

Perez Junior (2012, p.49) define que os componentes significativos são representados por operações, áreas, contas contábeis de importância relevante para o objetivo da auditoria, a identificação desses componentes significativos é feita através de análise de relatórios gerenciais ou financeiros, planejamento estratégico, etc. Os esforços de auditoria serão distribuídos de acordo com a importância relativa dos componentes significativos que foram identificados.

e) Identificação dos objetivos e riscos relativos a cada componente significativo:

Sobre o assunto, Perez Junior afirma que:

“Cada componente significativo representa um risco para o trabalho de auditoria. Esse risco deve ser mensurado para um adequado planejamento dos trabalhos que serão executados em cada área, levando em consideração o risco e o objetivo de auditoria para cada componente significativo.” (PEREZ JUNIOR, 2012, p.49)

f) Planejamento da abordagem geral da auditoria:

Perez Junior (2012, p.50) afirma que nesta fase devem ser identificadas as prioridades e a época da realização dos trabalhos, além de ser feita uma estimativa de horas necessária para execução dos trabalhos, definido um calendário e constituição de equipe de trabalho.

g) Planejamento do trabalho:

Perez Junior afirma que nesta fase devem ser definidos os seguintes aspectos:

“• Designação de pessoal adequado em função das características, prazos e época de realização dos trabalhos.

- Determinação da necessidade e possibilidade de utilização do trabalho de especialista ou da auditoria interna.
- Revisão a avaliação do sistema de controles internos. [...]
- Definição dos procedimentos de auditoria que serão aplicados para consecução dos objetivos de auditoria proposto. [...].
- Preparação ou revisão dos programas de auditoria [...]" (PEREZ JUNIOR, 2012, p.50)

2.3 AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

Controle Interno é conceituado por Perez Junior (2012, p.79) como “o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados numa empresa para proteger seus ativos, verificar a exatidão operacional e promover à obediência as diretrizes administrativas estabelecidas.”

De acordo com NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por Meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente:

“Controle interno é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da governança, administração e outros funcionários para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos de uma entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.” (NBC TA 315, item 4).

Lopes de Sá (2009, p. 106) comenta que “a avaliação do controle interno é, pois, o processo auxiliar de auditoria através do qual medimos a capacidade dos meios utilizados por uma empresa ou instituição para proteger seu patrimônio e os objetivos dele” e complementa ainda que “A importância em avaliar está, exatamente, em conhecer a natureza do terreno que em se vai realizar o trabalho.” (LOPES DE SÁ, 2009, p.111)

Lopes de Sá também comenta que:

“A preocupação do auditor com os controles liga-se, diretamente, às **potencialidades de riscos**, ou seja, erros que podem ocorrer e que escapam a um tradicional exame de controles porque não se ligam a eles.” (LOPES DE SÁ, 2009, p.127)

A avaliação dos controles internos é importante para o auditor definir a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria, mas também auxilia na identificação de riscos de auditoria. Perez Junior (2012, p. 78) comenta que o sistema de controle interno deve ser estudado e avaliado apropriadamente para determinar a confiança que neles possa ser depositada, para se definirem a

natureza, extensão e época dos procedimentos de auditoria. Sobre o assunto Crepaldi ressalta que:

“O conhecimento do sistema contábil e de controles internos é fundamental para o planejamento da auditoria e necessário para determinar a natureza, extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria, devendo o auditor:

- Ter conhecimento do sistema de contabilidade adotado pela entidade e se sua integração com os sistemas de controles internos;
- Avaliar o grau de confiabilidade das informações geradas pelo sistema contábil, sua tempestividade e as utilizações pela administração; e
- Avaliar o grau de confiabilidade dos controles internos adotados pela entidade, mediante aplicação de provas e procedimentos de controle.” (CREPALDI, 2011, p.487)

Segundo Perez Junior *et al* (2007, p. 106) no planejamento da auditoria:

“[...] são identificadas as atividades dos componentes do sistema de controles internos julgados eficazes para prevenir, ou para detectar e corrigir, erros ou irregularidades. As atividades identificadas formam a base para avaliações preliminares do risco de controle que poderá ser classificado como alto, baixo ou moderado para esses objetivos da auditoria e a base para modificar a natureza, época e/ou extensão dos procedimentos de auditoria substantivos planejados” (PEREZ JUNIOR *et al*, 2007, p.107)

Attie (2010, p. 41) ressalta que o controle interno é essencial para todo o trabalho de auditoria, e a existência de um sistema de controles internos satisfatório reduz a possibilidade de erros e irregularidades. Essa indicação está contida nas normas de auditoria e reforça que o estudo e avaliação dos controles internos é importante para o auditor por servir como base para a determinação da natureza, extensão e oportunidade dos exames de auditoria que serão realizados. Attie ainda ressalta que a probabilidade de erros e irregularidades é reduzida, mas não eliminada, por isso o auditor precisa de evidências adicionais, além das obtidas pelo conhecimento de um bom sistema de controles internos. Desta forma, os procedimentos de auditoria podem ser restringidos, mas nunca eliminados pela confiança que se tenha no sistema de controles internos. Lopes de Sá (2009, p. 105) complementa que “Quando melhor o controle, mais segurança no trabalho. Quando menor o controle, mais cuidado será exigido na execução das tarefas. A profundidade dos exames é, pois, guiada pela “avaliação” que fazemos do controle interno.”

Segundo Araújo *et al*:

“É com base na revisão e avaliação do sistema de controle interno que o auditor determinará qual a extensão dos exames a serem realizados. Um bom controle interno significa que serão necessários menos exames para fundamentar a opinião do auditor. Por outro lado, um sistema de controle interno deficiente acarretará um maior volume de testes e ser realizado. [...] Essa revisão e avaliação devem ser executadas para cada área-chave do auditado e estar suportadas nos resultados da análise do grau de risco ou da vulnerabilidade envolvido no processo.” (ARAÚJO *et al*, 2008, p.166)

Lopes de Sá (2009, p.111) ainda comenta que “Existem casos que a avaliação dos controles denuncia falhas de tal monta que se torna impossível realizar o trabalho de auditoria, por falta de elementos de comprovação e de pesquisa de exatidão”.

2.4 RISCOS DE AUDITORIA

Araújo *et al* (2008, p.159) descreve que, conforme o CFC (Conselho Federal de Contabilidade), o risco de auditoria “[...] é a possibilidade de o auditor vir a emitir opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente inadequadas.” Santi (1988, p. 70) define o risco de auditoria como “[...] a possibilidade de o auditor, por desconhecimento, deixar de modificar apropriadamente sua opinião sobre as demonstrações financeiras materialmente incorretas pelo efeito de erros ou irregularidades existentes, mas não detectados pelo seu exame.” Segundo Attie:

“O risco de auditoria resulta da combinação da possibilidade de existência de erros graves e da ocultação dos erros, por meio de procedimentos planejados. O risco relativo de auditoria significa que, para algumas empresas e para certas áreas de auditoria, é maior que para outras. [...] O risco relativo de auditoria pode ser afetado pelo controle interno, pela complexidade, subjetividade inerente ou inexatidão, pela possibilidade de a administração exorbitar de sua autoridade no sistema, pela natureza da atividade, considerações ambientais e demais assuntos.” (ATTIE, 2010, p. 47)

De acordo com a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria:

“O risco de auditoria é o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção.” (NBC TA 200, item 13)

2.4.1 Classificação

Os riscos de auditoria são classificados em risco de detecção e risco de distorção relevante, sendo que este último divide-se em dois componentes: risco inerente e risco de controle.

Santi (1988, p. 74) ressalta que “A forma como o auditor considera isolada ou conjuntamente esses [...] riscos depende da sua experiência profissional e da sua abordagem à auditoria, uma vez que eles se combinam com pesos específicos diferentes, conforme as circunstâncias e finalidades dos exames.”

2.4.1.1 Risco de Distorção Relevante

De acordo com a NBC TA 200, item A34-A37, o risco de distorção relevante pode existir em dois níveis:

- No nível geral da demonstração contábil; e
- No nível da afirmação para classes de transações, saldos contábeis e divulgações.

No nível geral da demonstração contábil referem-se aos riscos de distorção relevante que se relacionam de forma disseminada às demonstrações contábeis como um todo e que afetam potencialmente muitas afirmações.

Já no nível da afirmação, os riscos de distorção relevante são avaliados para que se determine a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria necessários para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente. Essa evidência possibilita ao auditor expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis em um nível aceitavelmente baixo de risco de auditoria.

No nível da afirmação os riscos de distorção relevante consistem em dois componentes: risco inerente e risco de controle, vale ressaltar que o risco inerente e o risco de controle são riscos da entidade, logo, eles existem independentemente da auditoria das demonstrações contábeis.

a) Risco Inerente

O risco inerente é definido por Perez Junior (1998, p. 39) como “a percepção da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes mesmo antes

de se conhecer e avaliar a eficácia do sistema de controles internos da empresa.”

Santi conceitua o risco inerente como:

“O risco inerente consiste na suscetibilidade de erro no saldo de uma conta ou classe de transações, devido à inexistência ou inadequação dos correspondentes controles internos, e que poderá ser material quando agregado ao erro em outros saldos ou classes.” (SANTI, 1988, p. 74)

Segundo a NBC TA 200, item 13, o risco inerente é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, de apresentar uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados.

A NBC TA 200, item A38, também ressalta que o risco inerente é mais alto para algumas afirmações e saldos contábeis e do que para outras. Por exemplo, o risco inerente é mais alto em cálculos complexos do que em cálculos simples, nas contas compostas de valores derivados de estimativas contábeis sujeitas à incerteza significativa de estimativa também são mais suscetíveis ao risco inerente.

Ainda de acordo com a NBC TA 200, item A38, o risco inerente também é influenciado por circunstâncias externas, que dão origem a riscos de negócios, como desenvolvimentos tecnológicos que podem tornar obsoleto um produto específico, fazendo com que o estoque esteja mais suscetível de distorção em relação à superavaliação. Além das circunstâncias externas, também há fatores na entidade e no seu ambiente, relacionados às várias ou todas as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações que podem influenciar o risco inerente relacionado a uma afirmação específica. Esses fatores podem incluir, por exemplo, falta de capital de giro suficiente para a continuidade das operações ou um setor em declínio caracterizado por um grande número de falências.

Santi (1988, p. 75) ressalta que a avaliação do risco inerente em um saldo ou classe de transações requer a ponderação de diversos fatores, como os peculiares referentes ao saldo ou classe de transações e os abrangentes nas demonstrações financeiras consideradas em conjunto.

b) Risco de controle

O risco de controle é definido por Perez Junior (1998, p. 38) como “O risco de não haver um bom sistema de controles internos que previna ou detecte em

tempo hábil erros ou irregularidades relevantes.” A NBC TA 200, define o risco de controle como:

“[...] o risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade.” (NBC TA, 200, item 13)

Santi conceitua o risco de controle da seguinte forma:

“Risco de controle é o risco de que o erro no saldo de uma conta ou classe de transações, que poderá ser material quando agregado ao erro em outros saldos ou classes, não será evitado ou detectado tempestivamente pelo sistema de controle interno.” (SANTI, 1988, p. 75)

A NBC TA 200, item A39, comenta que o risco de controle é uma função da eficácia do sistema de controle interno desenvolvido pela administração no tratamento dos riscos identificados que ameaçam o cumprimento dos objetivos da entidade, que são relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade. Contudo, o sistema de controle interno, pode reduzir, mas não eliminar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, por causa das limitações inerentes ao controle interno. Neste sentido, Santi (1988, p.75) complementa que o nível do risco de controle “é uma função da efetividade dos procedimentos de controle interno, [...] mas jamais será nulo devido às limitações inerentes em qualquer sistema dependente do elemento humano para funcionamento”

A NBC TA 200, item A39, cita que as limitações inerentes ao sistema de controles internos incluem a possibilidade de erros ou equívocos humanos ou de controles contornados por conluio inapropriado da administração, desta forma, algum risco de controle sempre existe. Sendo assim, Santi (1988, p.75) ressalta que caso o auditor conclua pela inexistência de evidências que comprovem que o sistema de controles internos estão evitando ou detectando os erros, ele deve atribuir o nível máximo de risco de controle ao saldo ou classe de transações afetado por aqueles procedimentos que não puderam ser comprovados.

Santi complementa que:

“A estimativa do risco de controle, ao se avaliarem os procedimentos de controle interno exercido sobre o saldo de uma conta ou uma classe de transações, também requer apreciável experiência profissional, porquanto é ela que proporciona a capacidade para antecipar as consequências que poderão advir das fraquezas observadas nos controles relacionados com o saldo ou classe em estudo.” (SANTI, 1988, p.76)

Segundo Santi (1988, p.76) os riscos inerentes e de controle podem ser ponderado isolada ou agregadamente, e se o auditor concluir que o efeito dos riscos inerente e de controle é inferior ao patamar predeterminado essa conclusão deve estar fundamentada pelo estudo e avaliação dos controles internos e execução dos testes de aderência para comprovar a execução desses procedimentos.

2.4.1.2 Risco de Detecção

Perez Junior (1998, p. 39) explica que o risco de detecção é o risco do auditor não descobrir eventuais erros ou irregularidades relevantes, devido ao fato do exame de auditoria ser efetuado com base em testes. A NBC TA 200 define o risco de detecção como:

“[...] o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.” (NBC TA 200, item 13)

De acordo com Santi:

“Risco de detecção é o risco de que o resultado da execução dos procedimentos de auditoria enganosamente induza o auditor a concluir pela inexistência de erro que de fato existe em um saldo de conta ou em uma classe de transações, que poderá ser material quando combinado com erros em outros saldos ou classes.” (SANTI, 1988, p. 76)

Santi (1988, p.76) também afirma que “O risco de detecção é uma função da eficácia dos procedimentos de auditoria e da maneira pela qual eles são executados.” Também ressalta que o risco inerente resulta das incertezas do sistema de testes, visto que não são examinadas todas as transações que compõem a conta, incertezas essas, que decorrem da possibilidade de seleção de procedimento inepto de auditoria, ou de interpretação inadequada do exame, mas essas incertezas podem ser reduzidas a níveis toleráveis através do planejamento adequado dos exames, supervisão apropriada dos assistentes e elaboração de medidas de controle de qualidade para autopolicimento da auditoria.

Ainda de acordo com Santi (1988, p.76) o risco de detecção difere do risco inerente e o risco de controle, pois estes existem independentemente da auditoria,

enquanto o risco de detecção é uma função dos procedimentos selecionados pelo auditor e podem ser modificados a sua vontade.

A NCB TA 200, item A42, ressalta que o nível aceitável de risco de detecção tem relação inversa com os riscos de distorção relevante ao nível de afirmação (inerente e de controle), portanto “[...] quanto maiores são os riscos de distorção relevante que o auditor acredita existir, menor é o risco de detecção que pode ser aceito e, portanto, mais persuasivas são as evidências de auditoria exigidas.”

No item A43, a NBC TA 200, comenta que o risco de detecção se relaciona com a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria selecionados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

Os seguintes assuntos ajudam a aprimorar a eficácia dos procedimentos de auditoria e reduzem a possibilidade do auditor selecionar um procedimento de auditoria inadequado, aplicar erroneamente um procedimento de auditoria adequado ou interpretar equivocadamente os resultados dos exames de auditoria:

- Planejamento adequado;
- Designação apropriada de pessoal para a equipe de trabalho;
- Aplicação de ceterisimprofissional; e
- Supervisão e revisão do trabalho de auditoria executado.

Segundo Santi (1988, p.76) o nível aceitável de risco de detecção que o auditor considera na definição dos procedimentos de auditoria é baseado:

- No limite que o auditor pretende restringir o risco assumido de auditoria a respeito ao saldo de uma conta ou classe de transações, e
- Na avaliação dos riscos de controle e inerente.

As normas de auditoria, em especial a NBC TA 300 e 315, citam exigências e fornecem orientações ao auditor sobre o planejamento da auditoria e as respostas do auditor aos riscos avaliados.

2.4.2 Causas dos Riscos

A respeito da origem dos riscos, Santi (1988, p. 73) ressalta que o risco tem origem externa e interna.

Em relação às causas externas, Santi (1988, p. 73) comenta que existem situações que podem afetar adversamente a empresa e ocasionar erros na

mensuração de ativos e passivos ou induzir a fraudes gerenciar para minimizar o efeito dessas condições, como fatores econômicos e de mercado, iniciativas dos concorrentes e fornecedores alterações na legislação, etc. O referido autor enumera algumas dessas condições externas:

- Lançamento de um produto similar a um preço consideravelmente inferior, afetando os saldos de estoques, bens de produção e atividades futuras.
- Lançamento de matéria prima alternativa a preço inferior, afetando os saldos de estoque.
- Aumento na alíquota de impostos sobre produtos causando reduções no consumo e conseqüente efeito nos estoques, bens de produção e atividades futuras.
- Substancial retração no crédito, dificultando a obtenção de empréstimos.

A respeito das causas internas dos riscos, Santi (1988, p.74) cita como exemplo a eficácia dos controles internos, que pode ser reduzida devido à necessidade de diminuição de custos, os planos estratégicos a curto prazo, o sucesso no desenvolvimento de produtos alternativos, etc.

2.4.3 Risco de Auditoria e Materialidade

Segundo Carlin (2011, p. 30), ao conduzir a auditoria o auditor deve considerar a relação entre a materialidade e o risco de auditoria, e conforme Santi (1988, p.70) o risco de auditoria e a materialidade devem ser ponderados tanto planejamento, quando são determinados a natureza, a oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, como na avaliação dos resultados obtidos pelos procedimentos executados, para decidir se as demonstrações financeiras, tomadas em conjunto, representam adequadamente a posição financeira, de acordo com os princípios de contabilidade.

De acordo com a NBC TA 320 - Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria:

“[...] materialidade para execução da auditoria significa o valor ou valores fixados pelo auditor, inferiores ao considerado relevante para as demonstrações contábeis como um todo, para adequadamente reduzir a um nível baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto, excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo.” (NBC TA 320, Item 9)

De acordo com a NBC TA 320, item 11, “o auditor deve determinar a materialidade para execução da auditoria com o objetivo de avaliar os riscos de distorções relevantes e determinar a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria”.

De acordo com Carlin (2011, p.32): “Ao planejar a auditoria, o auditor considera o que tornaria as demonstrações contábeis relevantes e distorcidas” e ressalta que a avaliação feita pelo auditor da relevância, ou materialidade, o ajuda a decidir questões como que itens deve examinar e se deve usar procedimentos analíticos e de amostragem. Isso também permite ao auditor selecionar procedimentos de auditoria que se espera que conduzam o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

Carlin (2011, p. 33) também ressalta que “Existe uma relação inversa entre a relevância e o nível de risco de auditoria, isto é, isto é, quando mais alto o nível de relevância, menor o risco de auditoria e vice versa.”

Sobre a relação inversa entre o risco de auditoria e a materialidade, Santi (1988, p. 72) comenta que “O risco de os exames não detectarem erros é geralmente menor no caso de erros materiais isolados e maior se tratando de uma sucessão de erros de pequenos valores.” O referido autor também ressalta que:

“Deste relacionamento é extraído o conceito de concentração ou diluição de risco de auditoria, que permite programação mais eficiente e eficaz dos exames. Quanto menor o número de transações de uma classe ou componentes do saldo de uma conta de valor material, maior o risco de auditoria; contrariamente, quanto maior aquele, menor este.” (SANTI, 1988, p.72)

Devido ao exposto, Santi (1988, p. 72) ressalta que nos casos de grandes disparidades nos valores das transações ou dos saldos individuais de subcontas, não é incomum que o auditor estratifique os componentes da conta, para agrupar as concentrações e as diluições dos riscos, para programar seus procedimentos considerando a distinção identificada na conta.

2.4.4 Avaliação dos Riscos

A NBC TA 315 – Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e seu ambiente define que:

“O objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção relevante independentemente se causada por fraude ou erro, nos níveis de demonstração contábil e afirmações, por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente inclusive do controle interno da entidade, proporcionando assim uma base para o planejamento e a implementação das respostas aos riscos identificados de distorção relevante.” (NBC TA 315, item 3).

No item 5, a NBC TA 315, descreve que “O auditor deve aplicar procedimentos de avaliação de riscos para fornecer uma base para a identificação e avaliação de riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis e nas afirmações.”

Os procedimentos de avaliação de riscos definidos no item 6 da NBC TA já citada são:

- Indagações à administração e a outros na entidade que, no julgamento do auditor, possam ter informações com probabilidade de auxiliar na identificação de riscos de distorção relevante devido a fraude ou erro;
- Procedimentos analíticos;
- Observação e inspeção.

No que se refere a indagações a administração e a outros na entidade, a NBC TA 315, item A6, comenta que muitas das informações obtidas pelo auditor são obtidas junto à administração e os responsáveis pelas demonstrações contábeis, porém o auditor também pode obter informações, ou uma perspectiva diferente na identificação de riscos de distorção relevante, por meio de indagações junto a outros dentro da entidade, como os seguintes exemplos:

- Indagações dirigidas aos responsáveis pela governança podem ajudar o auditor a entender o ambiente em que as demonstrações contábeis são elaboradas;
- Investigações dirigidas ao pessoal de auditoria interna podem fornecer informações sobre procedimentos de auditoria interna executados durante o ano relativos à concepção e a efetividade do controle interno da entidade e sobre se a administração reagiu satisfatoriamente às constatações advindas desses procedimentos;

- Indagações junto a funcionários envolvidos ao iniciar, processar ou registrar transações complexas ou não usuais podem ajudar o auditor a avaliar a adequação da seleção e aplicação de certas políticas contábeis;
- Investigações dirigidas ao departamento jurídico podem fornecer informações sobre questões como litígios, conformidade com leis e regulamentos, conhecimento ou suspeita de fraude que afete a entidade, garantias, obrigações pós-venda, acordos (tais como empreendimentos com controle compartilhado (joint venture)) com parceiros de negócio e o significado de termos contratuais;
- Indagações dirigidas ao pessoal de marketing ou vendas podem fornecer informações sobre mudanças nas estratégias de marketing, tendências de vendas ou acordos contratuais com seus clientes.

Sobre os procedimentos analíticos, a NBC TA 315, item A7, ressalta que “[...] podem identificar aspectos de uma entidade que o auditor não tinha conhecimento e pode auxiliar na avaliação de risco de erros relevantes para fornecer uma base para planejar e implementar respostas para esses riscos.” Esses procedimentos podem incluir informações financeiras ou não-financeiras

Sobre a observação e inspeção, a NBC TA 315, item A11, comenta que “A observação e a inspeção podem apoiar as indagações junto à administração e outros, e podem também fornecer informações sobre a entidade e o seu ambiente. Também cita exemplos de tais procedimentos de auditoria incluem a observação e inspeção do seguinte:

- Operações da entidade;
- Documentos (tais como planos e estratégias de negócio), registros e manuais de controles internos;
- Relatórios elaborados pela administração (tais como relatórios gerenciais trimestrais e demonstrações contábeis intermediárias) e pelos responsáveis da governança (tais como minutas de reunião do conselho de administração);
- Dependências e instalações industriais da entidade.

Ainda é importante que o auditor tenha conhecimento dos processos de avaliação de riscos efetuados pela entidade, conforme citado pela NBC TA 315:

“O auditor deve buscar entender se a entidade tem processo para:

- Identificar riscos de negócio relevantes para os objetivos das demonstrações contábeis;
- Estimar a significância dos riscos;
- Avaliar a probabilidade de sua ocorrência; e
- Decidir sobre ações em resposta a esses riscos.” (NBC TA 315, Item 15)

Caso a entidade tenha estabelecido o processo de avaliação de risco, a NBC TA 315, Item 16, ressalta que o auditor deve obter entendimento desse processo e dos resultados obtidos. Caso o auditor identifique um risco de erro relevante que a administração deixou de identificar, o auditor deve avaliar a existência de risco subjacente, que o auditor considere que deveria ter sido identificado pelo processo de avaliação de risco da entidade. Caso seja identificado a existência deste risco, o auditor deve obter entendimento do motivo pelo qual ele não foi identificado pelo processo de avaliação de riscos da entidade e avaliar, ainda se esse processo é adequado as suas circunstâncias ou se há deficiência nos controles internos relacionados a esse processo.

Caso a entidade não tenha estabelecido um processo de avaliação de risco ou esse processo é informal, a NBC TA 315, Item 17, ressalta que o auditor deve discutir com a administração se os riscos de negócio relevantes para os objetivos de demonstrações contábeis foram identificados e como foram tratados. Além disso, o auditor deve avaliar se a ausência desse processo formal de avaliação de risco é adequada nas circunstâncias ou se constitui-se em uma deficiência significativa no controle interno.

A NBC TA 315, item 20, pondera ainda que auditor deve obter entendimento das atividades de controle relevantes para a auditoria. Essas atividades são aquelas que, a julgamento do auditor, precisam se entendidas para avaliar os riscos de distorção relevante no nível da afirmação e definir os procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados.

Como já citado em capítulo anterior, o auditor deve avaliar o risco de distorção relevante no nível das demonstrações contábeis e no nível de afirmação para as classes de transações, saldo de conta e divulgação. A NBC TA 315, item 25, ressalta que para esse propósito, o auditor deve:

- Identificar riscos durante todo o processo de obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o entendimento de controles relevantes relacionados com os riscos, e considerando as classes de

transações, saldos de contas e divulgações nas demonstrações contábeis;

- Avaliar os riscos identificados e avaliar se eles se relacionam de forma generalizada às demonstrações contábeis como um todo e afetam potencialmente muitas afirmações;
- Relacionar os riscos identificados àquilo que pode dar errado no nível da afirmação, levando em conta os controles relevantes que o auditor pretende testar;
- Considerar a probabilidade de distorção, inclusive a possibilidade de múltiplas distorções, e se a distorção potencial é de magnitude que possa resultar em distorção relevante.

De acordo com o item 27 da NBC TA 315, “O auditor deve determinar se qualquer um dos riscos identificados é, no seu julgamento, um risco significativo”. Ao exercer o julgamento sobre quais riscos são significativos, é definido no item 28 da NBC TA, que o auditor deve considerar o seguinte:

- Se o risco é um risco de fraude;
- Se o risco está relacionado com desenvolvimentos significativos recentes, econômicos, contábeis ou de outro tipo, e que, portanto, exijam atenção específica;
- A complexidade das transações;
- O risco envolve transações significativas com partes relacionadas;
- O grau de subjetividade na mensuração das informações contábeis relacionadas ao risco, especialmente as mensurações que envolvam uma vasta gama de incerteza de mensuração; e
- Se o risco envolve transações significativas que estejam fora do curso normal do negócio para a entidade ou que de outra forma pareçam não usual.

3 METODOLOGIA

DEMO (1985, p. 19) define Metodologia como uma preocupação instrumental, que trata das formas de se fazer ciência, dos procedimentos, das ferramentas e dos caminhos.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Quanto à abordagem do problema esta pesquisa classifica-se como quantitativa, pois será feita a análise dos dados coletados pela aplicação dos questionários.

Quanto aos objetivos esta pesquisa classifica-se como descritiva, pois irá descrever os resultados e conclusões da pesquisa. Bertucci (2008, p.50 *apud* GIL, 1988, p.46) afirma que a pesquisa descritiva “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou então, o estabelecimento de relações entre variáveis.”

Quanto aos procedimentos esta pesquisa classifica-se como pesquisa bibliográfica, pois será realizada pesquisa na bibliografia existente sobre o tema, e Survey, que significa “levantamento de dados”, obtidos pela aplicação dos questionários.

Crevo (1996, p.48) define que “a pesquisa bibliográfica busca explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos” e que “busca conhecer e analisar as contribuições culturais e científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Sobre pesquisa do tipo de levantamento, Bertucci relata que caracterizam-se pela:

“interrogção direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer . Basimanete, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas, acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, objetrem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.” (BERTUCCI, 2008, p.55 *apud* GIL, 1988, p.56).

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Martins e Theóphilo (2007, p. 114) ressaltam que as pesquisas são realizadas por meio de uma amostra extraída da população que se pretende analisar. Os referidos autores definem população como o “conjunto de indivíduos ou objetos que apresentam em comum determinadas características definidas pelo estudo” e definem amostra como “um subconjunto da população”.

A população desta pesquisa é composta pelos alunos e ex-alunos do curso de MBA Integral em Auditoria da Universidade Federal do Paraná.

A amostra corresponde aos alunos de 2013 e ex-alunos do período de 2007 a 2012 do curso anteriormente citado.

O questionário da presente pesquisa, que está demonstrado no Apêndice A, foi enviado a um universo de 292 alunos, sendo que em 41 dos casos o email voltou e 73 questionários foram respondidos.

3.3 COLETA DE DADOS

A técnica de coleta de dados utilizada nesta pesquisa será um questionário, aplicado aos alunos do MBA em Auditoria da Universidade Federal do Paraná, por meio do qual os entrevistados responderão a perguntas fechadas de múltipla escolha sobre sua percepção sobre a avaliação dos riscos de auditoria.

Segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 90) o questionário “[...] trata-se de um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever.”

Fachin *appud* Nogueira (2006, p. 158) define questionário como “[...] uma série de perguntas organizadas com o fim de se levantar dados para uma pesquisa, com respostas fornecidas pelos informantes, sem assistência direta ou orientação do investigador.”

O questionário que será utilizado nesta pesquisa está demonstrado no Apêndice A e será aplicado pela pesquisadora na sala de aula do MBA em Auditoria do ano de 2013 e enviado por email aos ex-alunos do período de 2007 a 2012, sendo que a pesquisadora irá aguardar que estes questionários sejam respondidos.

3.4 ANÁLISE DOS DADOS

A análise é efetuada após a coleta dos dados, quando o pesquisador já possui as informações necessárias para a conclusão de sua pesquisa, para isso, os dados devem ser organizados de maneira a facilitar seu entendimento e interpretação.

Os dados obtidos pela aplicação dos questionários foram organizados em uma planilha de *Excel* e em seguida transformados em gráficos, para facilitar a análise dessas informações.

No capítulo a seguir serão demonstradas as interpretações dos dados obtidos através do questionário aplicado.

4 ANÁLISE DE DADOS

Na realização do presente trabalho foi aplicado um questionário, que encontra-se no Apêndice A, e foi enviado por email aos 255 ex-alunos de 2007 a 2012 do MBA em Auditoria Integral da Universidade Federal do Paraná no dia 24 de abril de 2013. Como o resultado obtido neste primeiro envio não foi satisfatório, o questionário foi enviado novamente em 02 de maio 2013. O mesmo questionário foi aplicado aos 37 alunos do ano de 2013 na sala de aula no dia 11 de maio de 2013.

O questionário foi aplicado a um universo de 292 alunos, sendo que foi obtida uma amostra de 73 alunos que responderam ao questionário, correspondendo 25% do universo questionado, conforme demonstrado no gráfico abaixo:

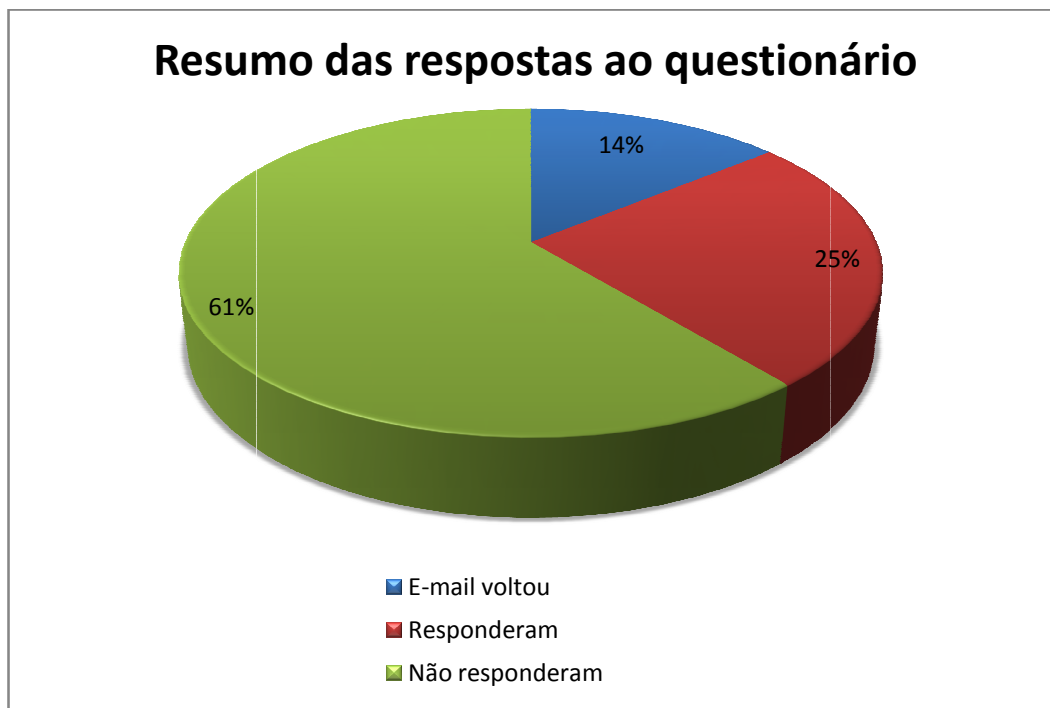


Gráfico 1: Resumo das respostas ao questionário
Fonte: Dados da pesquisa

Devido ao baixo número de respostas recebidas não foi possível utilizar esses dados para validar a pesquisa proposta neste trabalho, mas as respostas recebidas foram utilizadas como objeto de estudo para uma aproximação teórico-prática, pela qual se estabelece uma associação entre os aspectos teóricos apresentados neste trabalho e a questão prática, ou seja, a visão dos alunos do MBA em Auditoria Integral e Auditores.

Na sequência são apresentadas as perguntas do questionário, o gráfico correspondente as respostas obtidas e a respectiva análise efetuada dos dados.

A primeira pergunta do questionário foi: Você atua na área de auditoria contábil? E para esta questão foram apresentadas as opções de resposta sim e não.

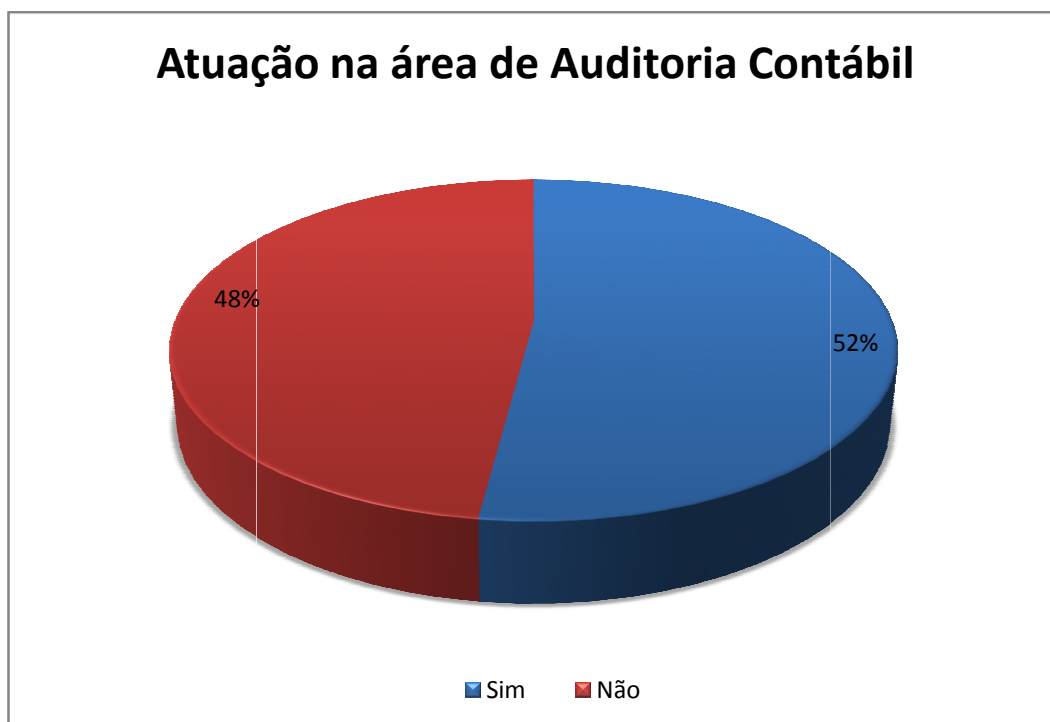


Gráfico 2: Atuação na área de Auditoria Contábil
Fonte: Dados da pesquisa

Das 73 pessoas que responderam ao questionário, 38 atuam na área de auditoria contábil e 35 não atuam o que corresponde a 52% e 48%, respectivamente.

Como o objetivo desta pesquisa é obter a percepção dos auditores em relação à avaliação dos riscos de auditoria, foram elaboradas questões específicas as pessoas que atuam na área de auditoria contábil, cujas respostas foram relacionadas às empresas que estas pessoas atuam. Logo, as análises seguintes serão elaboradas com base nas respostas das 38 pessoas que atuam na área de auditoria.

As três seguintes perguntas do questionário foram relativas ao perfil dos entrevistados, em relação a tempo de atuação na área de auditoria, ao cargo exercido e sobre a participação no processo de avaliação dos riscos de auditoria. Os gráficos seguintes demonstram as repostas relativas ao perfil dos entrevistados.

Tempo de atuação na área de Auditoria Contábil

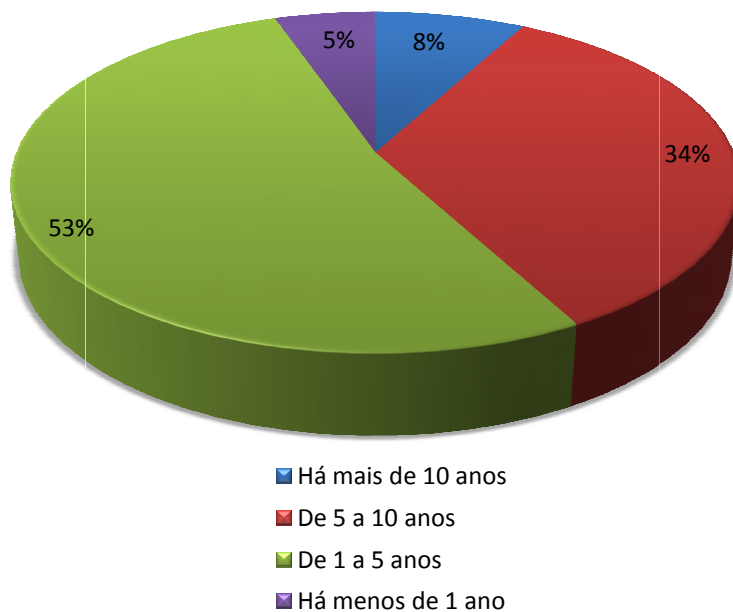


Gráfico 3: Tempo de atuação na área de Auditoria Contábil
Fonte: Dados da pesquisa

Cargo exercido na área de Auditoria Contábil

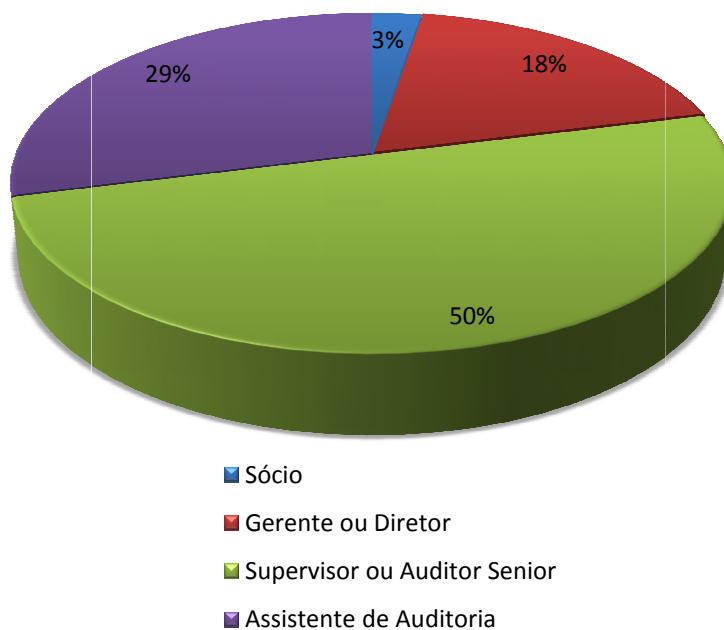


Gráfico 4: Cargo exercido na área de Auditoria Contábil
Fonte: Dados da pesquisa

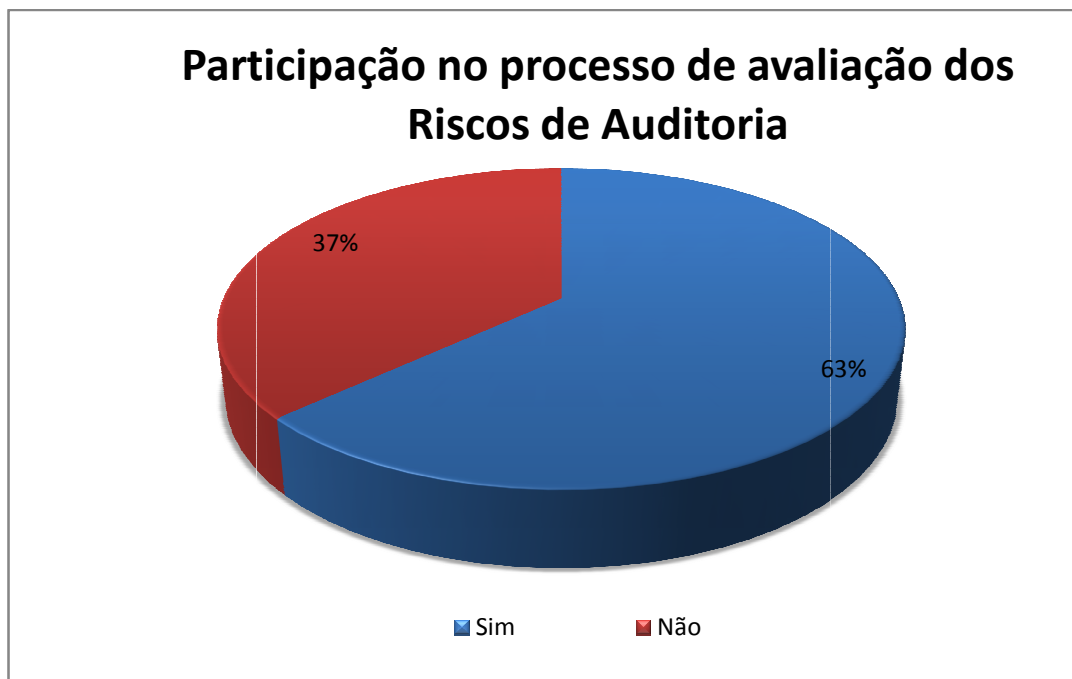


Gráfico 5: Participação no processo de Avaliação dos Riscos de Auditoria
Fonte: Dados da pesquisa

Conforme demonstrado no gráfico 2 a maior parte dos entrevistados atua na área de auditoria entre 1 a 5 anos (53%) e de 5 a 10 anos (34%).

O gráfico 3 demonstra o cargo exercido pelos entrevistados, sendo que a maior parcela são auditores sênior ou supervisores (50%). Os gerentes e diretores que responderam o questionário representam 18% e os assistentes de auditoria representam 22% dos entrevistados.

No gráfico 4 pode se verificar que 64% dos entrevistados responderam ter participação no processo de avaliação dos riscos de auditoria.

Logo, pela análise do perfil dos entrevistados, pode-se observar que a maioria dos entrevistados possui um bom tempo de experiência na área de auditoria e que estão envolvidos com a avaliação dos riscos de auditoria nas empresas que atuam, o que é de extrema importância para a avaliação dos resultados dessa pesquisa.

A próxima questão apresentada foi: Em todos os trabalhos é realizada a etapa de avaliação dos riscos de auditoria? As opções de respostas para esta questão foram sim e não.

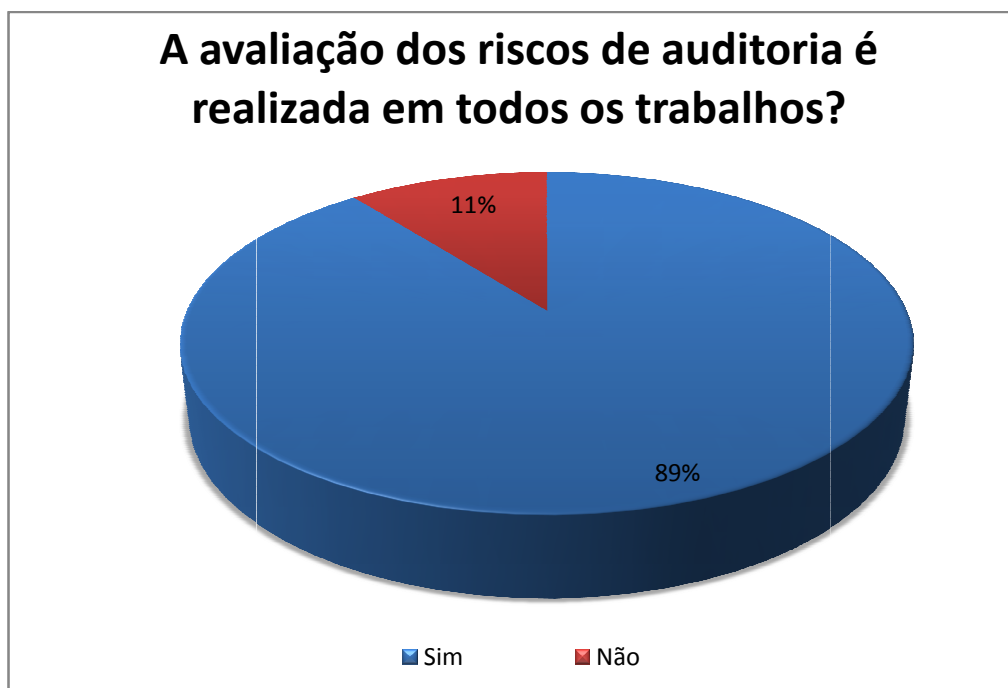


Gráfico 6: A avaliação dos riscos de auditoria é realizada em todos os trabalhos?
Fonte: Dados da pesquisa

Diante dessa pergunta, 89% dos entrevistados que atuam na área de auditoria contábil, afirmaram que a avaliação dos riscos é realizada em todos os trabalhos de auditoria, esse comportamento já era previsto, uma vez que a avaliação de riscos é exigida pelas Normas Brasileiras de Auditoria (NBC TA) e etapa fundamental para o planejamento adequado dos procedimentos de auditoria a serem executados.

Os 11% dos entrevistados que afirmaram que não é realizada a avaliação de riscos em todos os trabalhos, representam 4 entrevistados, e embora seja um número inexpressivo, vale ressaltar que, conforme já mencionado neste trabalho, a avaliação dos riscos é exigida pelas Normas Brasileiras de Auditoria (NBC TA), portanto as empresas de atuação destes entrevistados não estão adequadas às normas vigentes.

A questão apresentada em seguida aos entrevistados foi relativa à avaliação de riscos para a aceitação de novos clientes, conforme demonstrado no gráfico a seguir:



Gráfico 7: Os riscos de auditoria são avaliados e ponderados na aceitação de novos clientes?
Fonte: Dados da pesquisa

Em relação a esta questão, 63% dos entrevistados afirmaram que os riscos de auditoria são avaliados e ponderados na aceitação de novos clientes e 37% afirmaram que esse ponto não é observado na aceitação de novos clientes.

Esses 37% representam um percentual significativo da amostra, e demonstram um ponto deficiente nos procedimentos das empresas de auditoria em questão, uma vez que a avaliação dos riscos no processo de aceitação de novos clientes é de grande importância.

A próxima questão apresentada aos entrevistados foi sobre como os procedimentos e conclusões da avaliação de riscos são evidenciados, para esta questão foram apresentadas quatro opções de resposta pré-definidas e o campo “Outros” caso o entrevistado possuísse outra forma de evidenciação, conforme demonstrado no gráfico a seguir:



Gráfico 8: Como os procedimentos e conclusões da avaliação de riscos são evidenciados?
Fonte: Dados da pesquisa

Conforme demonstrado no gráfico, quase a totalidade dos entrevistados responderam que a avaliação e conclusões sobre a avaliação dos riscos é evidenciada, porém as formas de evidenciação foram bem distribuídas.

Pelo gráfico, pode-se observar que 29% dos entrevistados responderam que os procedimentos e conclusões da avaliação dos riscos são evidenciados por meio de um formulário padrão elaborado pela empresa e 42% por um memorando descritivo, mas com quesitos mínimos a serem evidenciados, com isso, conclui-se que em 71% da amostra, a evidenciação da avaliação dos riscos é efetuada de maneira adequada, pois é evidenciada de acordo com a metodologia da empresa de auditoria.

Também observa-se que em 24% da amostra, a evidenciação da avaliação dos riscos é efetuada por meio de um memorando não padronizado, o que demonstra uma deficiência do processo, visto que por não existir um padrão,

algumas informações podem não serem evidenciadas ou não serem evidenciadas com clareza.

Em uma pequena parcela da amostra, que representa 5% dos entrevistados, a avaliação dos riscos não é evidenciada, procedimento este que não está em conformidade com as Normas Brasileiras de Auditoria e que pode ocasionar sanções à empresa de auditoria em questão por ocasião de revisões dos órgãos reguladores, como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), ou pela Revisão do Pares, exigida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

A próxima questão apresentada foi relativa à aprovação do sócio em relação os riscos identificados e procedimentos para mitigar esses riscos, conforme demonstrado no gráfico a seguir:



Gráfico 9: Os riscos identificados e procedimentos substantivos são aprovados pelo sócio formalmente?

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme demonstrado no gráfico, 50% dos entrevistados informaram que os riscos identificados e procedimentos substantivos para mitigar esses riscos são aprovados formalmente pelo sócio responsável, 32% informaram que a aprovação

do sócio é efetuada apenas nos trabalhos de maior complexidade e 18% responderam que não é efetuada aprovação formal pelo sócio.

Em relação à análise destas respostas, observa-se que apenas em 50% dos casos o sócio aprova formalmente a avaliação dos riscos e procedimentos para mitigar esses riscos em todos os trabalhos, sendo que este é um percentual relativamente baixo, uma vez essa aprovação é exigida pelas Normas Brasileiras de Auditoria (NBC TA).

Outra questão apresentada aos entrevistados foi sobre como é efetuada a divulgação dos riscos identificados aos membros da equipe de trabalho, conforme demonstrado no gráfico a seguir:

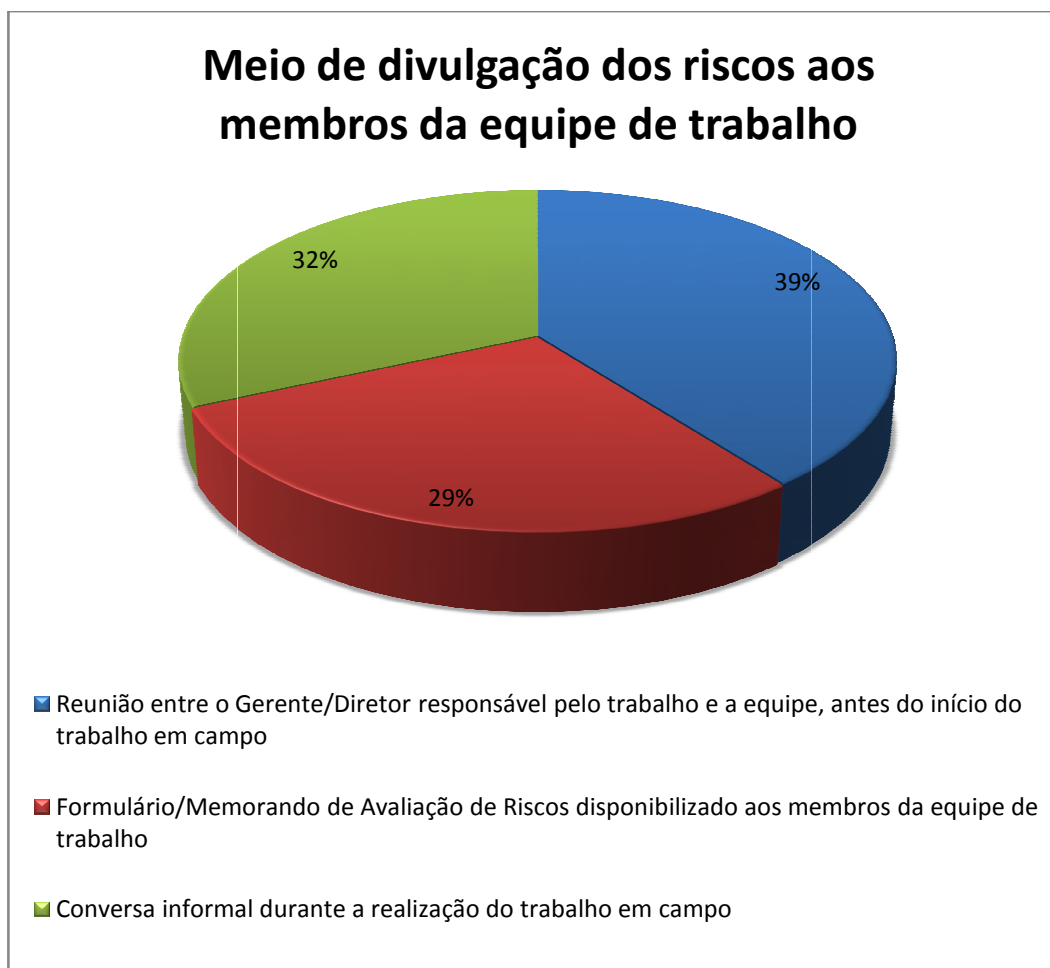


Gráfico 10: Meio de divulgação dos riscos aos membros da equipe de trabalho
Fonte: Dados da pesquisa

Em relação a esta questão não houve concentração nas respostas dos entrevistados, sendo que as respostas estão divididas praticamente uniformemente.

Entretanto, vale ressaltar que em 29% dos casos a divulgação à equipe de trabalho dos riscos identificados é efetuada de maneira informal, durante a

realização da auditoria, enquanto o mais adequado é que esta informação seja repassada a equipe antes do início do trabalho, para que durante a realização dos procedimentos substantivos de auditoria a equipe já tenha ciência dos riscos relativos a cada área de trabalho.

Outra questão apresentada aos entrevistados foi sobre a revisão dos riscos e evidenciação das novas conclusões durante a realização do trabalho, conforme demonstrado no gráfico a seguir:

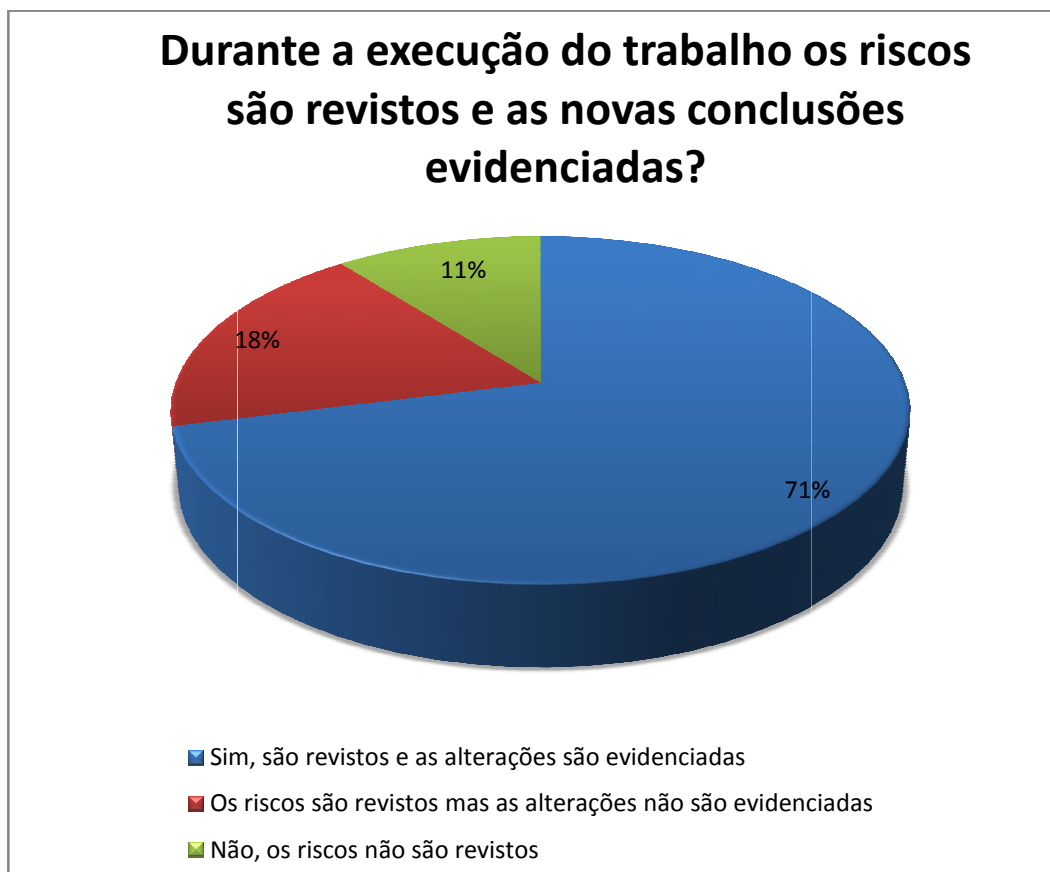


Gráfico 11: Durante a execução do trabalho os riscos são revistos e as novas conclusões evidenciadas?

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação a esta questão, 71% dos entrevistados responderam que os riscos são revistos e as alterações são evidenciadas, portanto, adequado às orientações das Normas Brasileiras de Auditoria (NBC TA). Entretanto, 18% responderam que os riscos são revistos, mas as alterações não são evidenciadas, e 11% responderam que os riscos não são revistos, o que significa que 29% da amostra não está adequada às Normas de Auditoria (NBC TA) no que se refere à revisão dos riscos durante a execução do trabalho e evidenciação das novas conclusões.

Outra questão apresentada aos entrevistados que atuam na área de auditoria foi relativa à revisão do sócio dos procedimentos de auditoria realizados para mitigar os riscos identificados, conforme demonstrado abaixo:

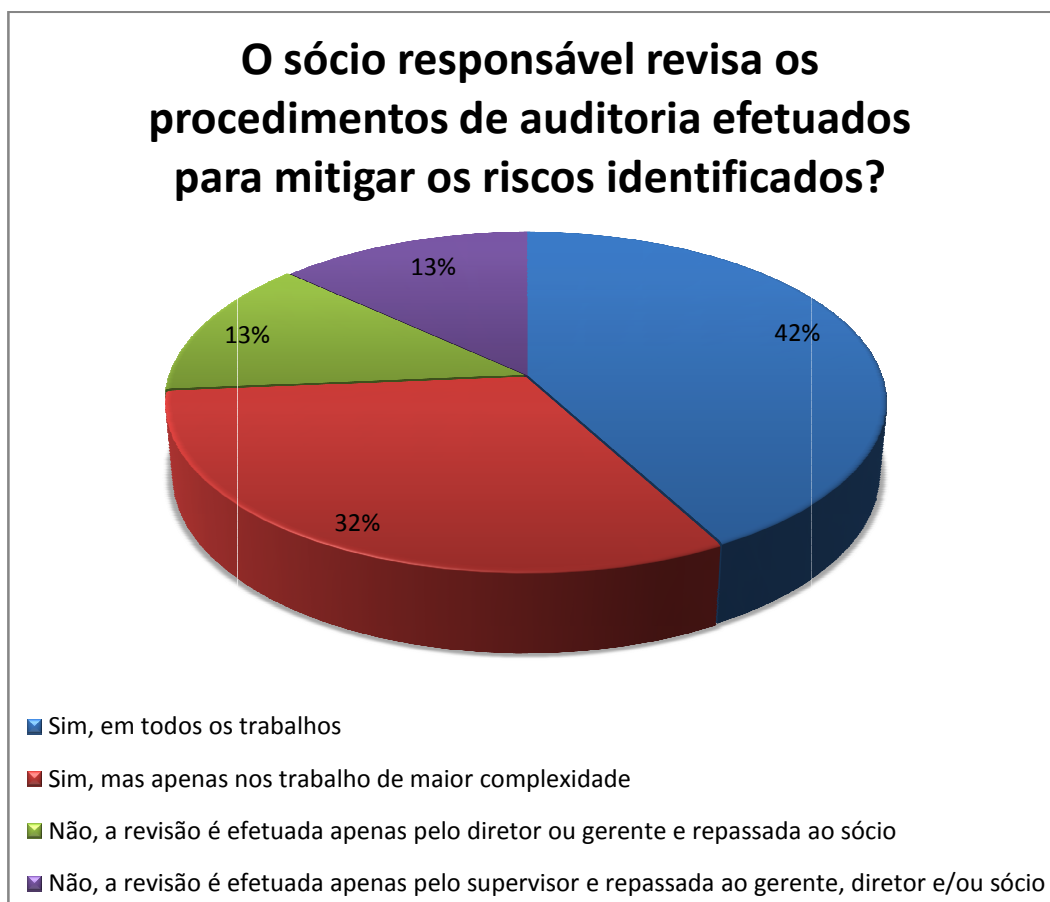


Gráfico 12: O sócio responsável revisa os procedimentos de auditoria efetuados para mitigar os riscos identificados?
Fonte: Dados da pesquisa

Sobre essa questão 42% dos entrevistados responderam que a revisão do sócio é efetuada em todos os trabalhos, porém os outros 58% da amostra, não estão em conformidade com as Normas Brasileiras de Auditoria (NBC TA) pois 32% dos entrevistados responderam que a revisão do sócio é efetuada apenas nos trabalhos de maior complexidade, 13% responderam que a revisão é efetuada por um diretor ou gerente e 13% responderam que a revisão é efetuada por um supervisor.

Em seguida foram apresentadas duas questões a todos os entrevistados, aqueles que atuam e não atuam na área de auditoria contábil, sobre a sua opinião sobre a avaliação de riscos.

A primeira questão foi relativa ao grau de importância que os entrevistados atribuem à avaliação dos riscos para a execução do trabalho de auditoria, conforme demonstrado no gráfico a seguir:



Gráfico 13: Grau de importância da avaliação dos riscos de auditoria para a execução do trabalho de auditoria
Fonte: Dados da pesquisa

Em relação a esta questão 77%, consideram como alto o grau de importância da avaliação dos riscos, 20% consideram como grau médio e 3%, grau baixo, logo a grande maioria considera muito importante a avaliação dos riscos de auditoria para a execução do trabalho.

Essa percepção dos entrevistados sobre a importância da avaliação dos riscos já era esperada, pois como exposto neste trabalho, a avaliação dos riscos contribui para o planejamento adequado da auditoria, auxilia na seleção de procedimentos analíticos e na equipe de trabalho e sobre a necessidade da utilização de especialistas, etc.

A última questão foi sobre a opinião que os entrevistados têm sobre se os riscos não foram corretamente avaliados podem ou não comprometer a opinião dos auditores, conforme demonstrado no gráfico a seguir.

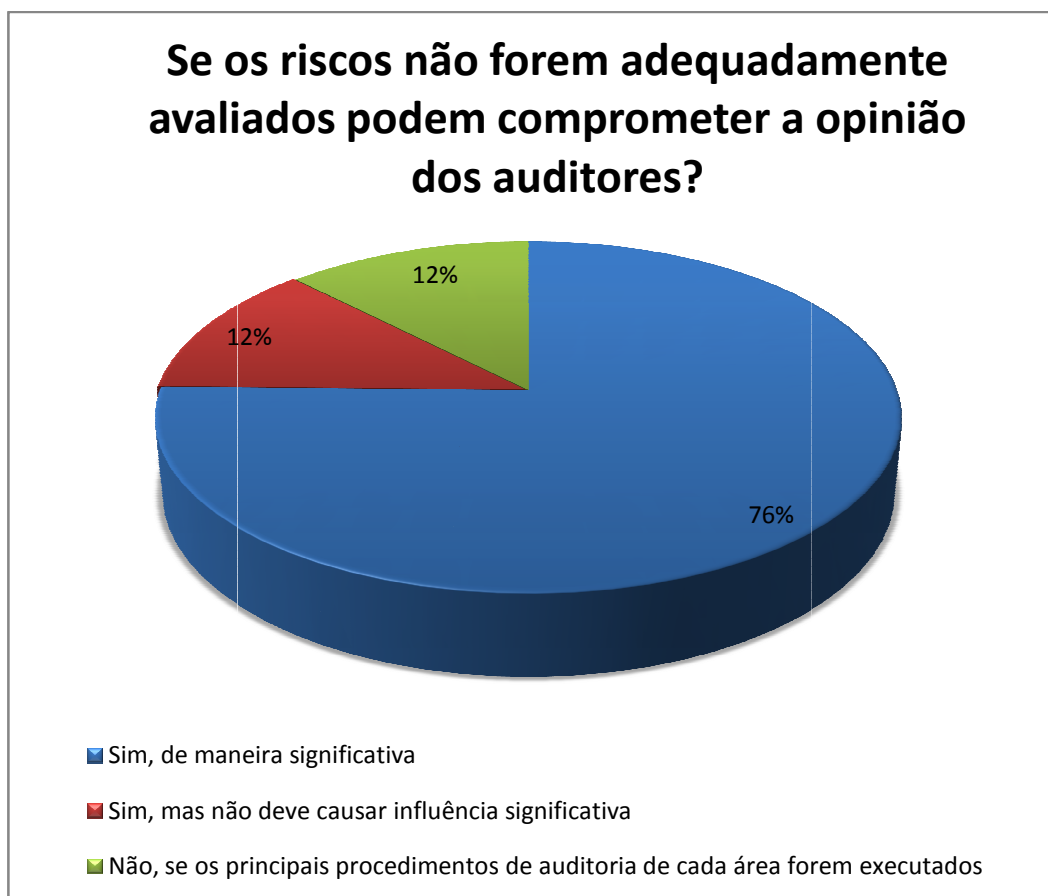


Gráfico 14: Se os riscos não forem adequadamente avaliados podem comprometer a opinião dos auditores?

Fonte: Dados da pesquisa

Sobre esta questão, a grande maioria dos entrevistados, 76%, respondeu que se os riscos não forem adequadamente avaliados podem comprometer de maneira significativa a opinião dos auditores.

Outros 12% dos entrevistados consideram que se os riscos não forem adequadamente avaliados podem comprometer a opinião dos auditores, mas não de maneira significativa.

E outros 12% dos entrevistados consideram que a avaliação dos riscos de auditoria não deve comprometer a opinião dos auditores, se os principais procedimentos de auditoria de cada área forem executados.

Em relação a este tema, cabe observar que a opinião do auditor deve estar fundamentada em evidências que são obtidas por meio da realização de procedimentos substantivos. Como a extensão dos procedimentos substantivos é definida no planejamento da auditoria, etapa na qual é feita toda a análise do cliente, que inclui a avaliação dos riscos, se essa avaliação não for realizada

adequadamente pode comprometer a execução da auditoria, e conseqüentemente, a opinião do auditor.

5 CONCLUSÕES

A avaliação dos riscos de auditoria é de extrema importância, pois auxilia o auditor a definir os procedimentos de auditoria a serem executados, a extensão dos exames e contribui diretamente para a elaboração do planejamento da auditoria de maneira adequada.

A questão de pesquisa deste trabalho, que é relativa à percepção dos auditores sobre a avaliação dos riscos da auditoria independente, pode-se afirmar que a mesma foi alcançada, por meio da pesquisa realizada.

Sobre os objetivos específicos deste trabalho, que eram definir os tipos de riscos de auditoria, relacionar as normas e procedimentos relativos à avaliação dos riscos de auditoria e descrever a percepção dos auditores sobre a avaliação dos riscos de auditoria independente, pode-se afirmar que os dois primeiros foram alcançados pela bibliografia estudada e que o último foi alcançado pela aplicação dos questionários.

Pela análise dos dados obtidos pela aplicação dos questionários pode-se concluir que os auditores e estudantes de auditoria consideram a avaliação dos riscos de auditoria muito importante para a execução do trabalho e que consideram que se a avaliação dos riscos não for efetuada de maneira adequada pode comprometer de maneira significativa a opinião dos auditores.

Também pela análise dos dados obtidos pela aplicação dos questionários à pessoas que atuam na área de auditoria foram identificadas deficiências, como o fato da avaliação de riscos não ser considerada na aceitação de novo clientes em diversos casos, a aprovação dos procedimentos para mitigar os riscos de auditoria não ser realizada pelo sócio em todos os trabalhos e a revisão destes procedimentos para mitigar os riscos também não ser efetuada pelo sócio em todos os trabalhos.

As limitações encontradas na realização deste trabalho foram decorrentes da pesquisa por questionários, devido ao baixo número de respostas obtidas.

Apesar desta limitação, pode-se afirmar que a realização do presente trabalho foi de grande importância para ampliar os conhecimentos teóricos sobre o assunto em questão.

Por fim, como sugestão para futuras pesquisas, pode-se recomendar uma análise mais detalhada da percepção dos auditores em relação aos riscos de

auditoria, visando uma análise de uma amostra mais representativa do universo de auditores no mercado.

REFERENCIAS

ALMEIDA, M.C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 2003. 6 ed.

ARAÚJO, I.P.S.; ARRUDA, D.G.; BARRETO, P.H.T. **Auditoria Contábil**: Enfoque teórico, normativo e prático. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATTIE, W. **Auditoria**: Conceitos e Aplicações. São Paulo: Atlas, 2010. 5.ed.

BERTUCCI, J.L.O. **Metodologia básica para Elaboração de Trabalho de Conclusão de Curso**: Ênfase na elaboração de TCC de Pós-Graduação *Lato Sensu*. São Paulo: Atlas, 2008.

CARLIN, E.L.B. **Manual de Auditoria Contábil**: Um guia prático aplicável nas grandes, médias e pequenas empresas. Curitiba: Editora ZHC Consultores, 2011.

CERVO, A.L.; BERVIAN, P.A. **Metodologia Científica**. São Paulo, MakonBooks, 1996. 4 ed.

CREPALDI, S.A. **Auditoria Contábil**: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2011. 7 ed.

DEMO, P. **Introdução a Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 1985.

FACHIN, O. **Fundamentos de Metodologia**. São Paulo: Saraiva, 2006. 5 ed.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 2001. 4 ed.

LOPES DE SÁ, A. **Curso de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2009. 10 ed.

MARTINS, G.A.; THEOPHILO, C.R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

PEREIRA, A.D. **Auditoria das demonstrações contábeis:** Uma abordagem jurídica e contábil. São Paulo: Atlas, 2011.

PEREZ JUNIOR, J.H. **Auditoria de Demonstrações Contábeis:** Normas e Procedimentos. São Paulo: Atlas, 1998. 2 ed.

PEREZ JUNIOR, J.H. **Auditoria de Demonstrações Contábeis:** normas e Procedimentos. São Paulo: Atlas, 2012. 5 ed.

PEREZ JUNIOR, J.H. *et al*/**Auditoria de Demonstrações Contábeis.** Rio de Janeiro: FGV, 2007. 1 ed.

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.202/09 - NBC TA 315 - Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por Meio do Entendimento da Entidade e do Seu Ambiente. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em 28 set. 2012.

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.203/09 - NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em 28 set. 2012.

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.211/09 - NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em 28 set. 2012.

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.213/09- NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em 28 set. 2012.

SANTI, P.A. **Introdução a Auditoria.** São Paulo: Atlas, 1988.

APENDICES

APENDICE A – QUESTIONÁRIO ENVIADO AOS ALUNOS

Prezados (as)

Meu nome é Angélica Jarek, sou aluna do programa de Pós-graduação da UFPR da turma de 2012. Venho por meio desse email, solicitar a participação de todos vocês a responderem o questionário que segue no link abaixo.

A finalidade desse questionário é obter sua opinião sobre a avaliação dos riscos de auditoria.

Sua colaboração é essencial para o desenvolvimento dessa pesquisa que tem como base o preenchimento do questionário abaixo.

Abaixo, segue o Link onde está o questionário a ser respondido:

https://docs.google.com/forms/d/17LzDikgYfdiILFQUU3q7I6V8-FsqH35_HEaFEe1DFY/viewform

Desde já agradeço a sua colaboração,

Angélica Jarek

Questionário sobre a Avaliação de Riscos de Auditoria pelos Auditores Independentes

- 1) Você atua na área de auditoria contábil?
 - a. Sim
 - b. Não

Questionário para as pessoas que atuam na área de auditoria contábil

Responda as questões seguintes em relação à empresa que você atua.

- 2) Há quanto tempo você atua na área de auditoria?
 - a. Há mais de 10 anos.
 - b. De 5 a 10 anos.
 - c. De 1 a 5 anos.
 - d. Menos de 1 ano.

- 3) Qual é o seu cargo?
 - a. Sócio
 - b. Gerente ou Diretor
 - c. Supervisor ou Auditor Sênior
 - d. Assistente de Auditoria

- 4) Você participa ativamente no processo de avaliação dos riscos de auditoria?
 - a. Sim
 - b. Não

- 5) Em todos os trabalhos é realizada a etapa de avaliação dos riscos de auditoria?
 - a. Sim
 - b. Não

- 6) Os riscos de auditoria são avaliados e ponderados para a aceitação de novos clientes?
 - a. Sim
 - b. Não

- 7) Como os procedimentos e conclusões da avaliação de riscos são evidenciados?
 - a. Formulário padrão elaborado pela empresa.
 - b. Memorando descritivo, com quesitos mínimos a serem evidenciados, definidos pelas normas internas da empresa.

- c. Memorando descritivo não padronizado.
 - d. A avaliação de riscos não é evidenciada.
 - e. Outros. Qual?
-

8) Os riscos identificados e os procedimentos substantivos para mitigar esses riscos são aprovados pelo sócio responsável formalmente?

- a. Sim
- b. Não

9) Como os riscos identificados são informados aos membros da equipe de trabalho?

- a. Reunião entre o Gerente/Diretor responsável pelo trabalho e a equipe, antes do início do trabalho em campo.
 - b. Formulário/Memorando de avaliação de riscos disponibilizado aos membros da equipe de trabalho.
 - c. Conversa informal durante a realização do trabalho em campo.
 - d. Outro. Qual?
-

10) Durante a execução do trabalho os riscos são revistos e as novas conclusões evidenciadas?

- a. Sim, são revistos e as alterações são evidenciadas.
- b. Os riscos são revistos mas as alterações não são evidenciadas.
- c. Não, os riscos não são revistos.

11) O sócio responsável revisa os procedimentos de auditoria efetuados para mitigar os riscos identificados?

- a. Sim, em todos os trabalhos.
- b. Sim, mas apenas nos trabalhos de maior complexidade.
- c. Não, a revisão é efetuada apenas pelo diretor ou gerente e repassada ao sócio.
- d. Não, a revisão é efetuada apenas pelo supervisor e repassada ao gerente, diretor ou sócio.

Questionário Geral

Responda as questões seguintes em relação à sua opinião.

- 12) Qual o grau de importância você atribui à avaliação dos riscos para a execução do trabalho?
- a. Alto.
 - b. Médio.
 - c. Baixo.
- 13) Se os riscos não forem adequadamente avaliados podem comprometer a opinião dos auditores?
- a. Sim, de maneira significativa.
 - b. Sim, mas não deve causar influência significativa.
 - c. Não, se os principais procedimentos de auditoria de cada área forem executados.