

TESTES EM AUDITORIA: UMA REVISÃO CONCEITUAL APLICÁVEL NA PRÁTICA.

Por: Prof. MSc Cláudio Marcelo Rodrigues Cordeiro¹

INTRODUÇÃO

Considerando que a atividade de auditoria não se propõe a verificar a totalidade dos fatos ocorridos em uma organização, pois caso isto ocorresse necessitaria de um contingente muito grande de pessoas, e provavelmente os resultados levariam muito tempo para serem repassados aos interessados, a auditoria necessita fazer revisão por testes.

Estes testes poderão ter um componente estatístico, ou não, dependendo dos objetivos que o auditor se propôs executar.

Na aplicação dos testes de auditoria, os controles internos da organização têm fundamental importância, considerando que normalmente quanto mais eficazes forem estes controles, a quantidade de testes em auditoria tende a ser menor, desde que é claro o auditor deposite confiança nestes.

Quando falamos em controle, o assunto é de domínio através do senso comum, uma vez que todos nós temos algum tipo de controle em nossas vidas, evitando o desperdício de recursos.

¹ *Cláudio Marcelo Rodrigues Cordeiro*
Contador sob o nº 33.205/Pr
Auditor e Professor Universitário de Auditoria, Perícia Contábil e Contabilidade Internacional.
Mestre em Administração e Gestão Financeira pela Universidade de Extremadura da Espanha.
Contatos: claudiom@santacruz.br

AMPLITUDES DOS TESTES DE AUDITORIA

Considerando os ensinamentos de ALMEIDA (2003) na fase inicial do desenvolvimento das técnicas de auditoria, surgiram muitas dúvidas, principalmente relacionadas com a amplitude dos testes. A principal delas era a seguinte: O auditor para dar sua opinião sobre um determinado fato teria que examinar todos os lançamentos contábeis/operações referentes àquilo que está sendo examinado?

Caso examinasse todos os lançamentos contábeis/operações, além do alto custo do serviço de auditoria, a opinião do auditor não teria utilidade, devido ao fato de que provavelmente seria emitida com muito atraso.

Em primeiro lugar, o auditor deve se preocupar com erros que, individualmente ou cumulativamente, possam levar a uma interpretação errônea de um fato, por parte de quem os está analisando. Portanto, o valor desses erros teria que ser significativo em relação às operações.

Em segundo lugar, normalmente a empresa já tem um conjunto de procedimentos internos com o objetivo de evitar a ocorrência de erros. Esse conjunto de procedimentos internos é chamado, na prática de sistema de controle interno.

O risco da ocorrência de erros em uma empresa que possui um bom sistema de controle interno é muito menor do que uma empresa com um sistema de controle interno ruim. O auditor utiliza o sistema de controle interno da empresa para determinar a amplitude dos testes de auditoria.

Ainda como bem alerta LOPES DE SÁ (2002) existe a preocupação da auditoria que os testes e provas não devem comprometer a segurança dos exames, pois quando há intenção de fraude esta poderá estar nos mais variados setores

Estes testes serão abordados agora, onde procuraremos demonstrar a caracterização de cada um deles, bem como a oportunidade de empregá-los nas atividades de auditoria.

De acordo com CREPALDI (2002), inclusive ratificada por instruções do Conselho Federal de Contabilidade, existem globalmente dois tipos de testes em auditoria, a saber:

- ▶ Testes de observância (ou testes de procedimentos); e.
- ▶ Testes substantivos (ou testes comprobatórios de detalhes)

Teste de observância

Os testes de observância são aqueles empregados pelo auditor, a fim de determinar se os procedimentos internos determinados pela empresa estão sendo cumpridos pelos seus colaboradores.

Destinam-se em um primeiro momento a constatar a credibilidade dos procedimentos de controle da empresa, e não necessariamente em relação aos registros corretos das operações.

O objetivo do teste de observância é proporcionar razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estão sendo executados na forma determinada pela organização. Esta observação é essencial para o auditor, uma vez que é através dos testes de observância que ele pode vir a depositar maior ou menor confiança no sistema de controles internos aplicados.

Os testes de observância são largamente aplicados em auditoria operacionais, onde a preocupação central do auditor é com respeito se os colaboradores da organização respeitam as normas internas pré-estabelecidas.

A aplicação destes testes requer muita atenção e acuidade do auditor, e normalmente é aplicado sem que os envolvidos no processo auditado percebam, pois caso isto fosse notado, certamente fariam o correto, pelo menos na frente do auditor.

Teste substantivos

Este tipo de teste é empregado pelo auditor quando ele deseja obter provas suficientes e convincentes sobre as transações, que lhe proporcionem fundamentação para a sua opinião a cerca de determinados fatos.

Como objetivos fundamentais dos testes substantivos, destacam-se as seguintes constatações:

- ▶ Existência real: que as transações comunicadas/registradas realmente tenham ocorrido;
- ▶ Integridade: que não existam transações além daquelas registradas/demonstradas;
- ▶ Parte interessada: que os interessados naquele registro/comunicação tenham obtido as informações na sua totalidade;
- ▶ Avaliação e aferição: que os itens que compõem determinada transação/registo tenham sido avaliados e aferidos corretamente.
- ▶ Divulgação: que as transações/registros tenham sido corretamente divulgadas.

Os testes substantivos são imprescindíveis em trabalhos de auditoria uma vez que é através da aplicação correta destes que o auditor obtém evidências sobre os saldos, e ou transações apresentadas pela empresa.

Este tipo de teste é de fundamental importância na complementação dos testes de observância, considerando que são através dos testes substantivos que o auditor tem condições de constatar sobre a fidedignidade das transações e registros contábeis.

EXTENSÃO DOS EXAMES DE AUDITORIA.

Renomados autores de auditoria têm debatido sobre a extensão dos exames que devem ser realizados, no entanto não há conclusões pacíficas no que tange a abrangência dos testes.

Uma questão tão controversa como esta, dependente de uma série de variáveis que influenciam nos exames de auditoria, tais como: número de transações, número de auditores, tempo da auditoria, relevância dos itens a examinar, foco da auditoria, se operacional, contábil, financeira, voltada para descoberta de fraudes, entre vários outros fatores.

Seguindo a linha de raciocínio de FRANCO e MARRA (2001) iremos abordar o tema profundidade, levando em consideração três cenários:

- Revisão integral;
- Auditoria por testes (amostragem); e.
- Revisão analítica.

Revisão integral

Este tipo de verificação compreende o exame de todos os registros, bem como a análise de todos os controles internos de uma entidade que respaldaram determinada transação.

Equivale a uma perícia quanto a sua abrangência, e é praticamente impossível ser aplicada por auditores externos, e raramente é aplicada por auditores internos.

O custo de uma auditoria desta natureza tem valor elevado, considerando que uma equipe de auditores estaria o tempo todo se dedicando ao exame de uma única área, o que é muito raro acontecer.

Este tipo de auditoria aplica-se mais quando há indícios de fraudes, onde aí sim deve ser examinada a totalidade das operações, buscando identificar o “*modus operandi*” de como a fraude se processa na organização.

Auditoria por teste (amostragem)

A auditoria por testes, ou por amostragem, compreende o exame de determinada porcentagem dos registros, dos documentos ou dos controles, considerada suficiente para que o auditor faça seu juízo sobre a exatidão e a legitimidade dos elementos examinados.

A profundidade dos exames é determinada pelo auditor, e varia de acordo com a maior ou menor confiança que ele deposita no sistema de controles internos da empresa.

O que distingue a revisão integral da auditoria por testes, é a amostragem, considerando que quando as empresas eram menores, e com poucas operações era possível a verificação de 100% das transações, fato que hoje em dia é muito raro em razão do custo da auditoria, da complexidade e volume das operações.

Nos testes de auditoria realizados por amostragem, o auditor poderá utilizar-se da amostragem estatística ou aleatória, dependendo das circunstâncias e finalidade dos exames que serão realizados.

Por amostragem estatística, entende-se àquelas que necessitam de cálculos tais como: média, mediana, moda, desvio padrão, regressão linear, entre outros elementos da estatística na aplicação dos cálculos de amostragem.

Em relação às amostragens aleatórias, independem de cálculos estatísticos sofisticados, e sim da experiência e acuidade do auditor, selecionando transações, operações que estejam adequadas à finalidade dos exames.

Revisão analítica

Quando o auditor constata a existência de alguma deficiência relevante nos controles internos, ou quando através de teste de auditoria, ele detecta erros nos registros contábeis ou na documentação em que ele se apóia, sentindo a necessidade de aprofundamento em seus exames, ele estará aplicando procedimentos de revisão analítica.

A revisão analítica consiste no exame profundo e minucioso de todo o fluxo de controles internos e de exame analítico das operações de determinada natureza ou de certo período do ano, neste caso confundindo-se com a revisão integral.

A revisão analítica de todas as transações de um período pode consistir, por exemplo, na conferência de todos os documentos de caixas e bancos confrontando os registros contábeis com os documentos originais, a fim de constatar possíveis irregularidades.

A revisão analítica constitui uma forma essencial de teste substantivo. As técnicas empregadas constam de análises de flutuações, de índices financeiros, de tendências, dentre outros indicativos, utilizando-se principalmente de técnicas empregadas na análise de demonstrações contábeis.

QUANDO USAR TESTES DE OBSERVÂNCIA E SUBSTANTIVOS?

Para que o assunto torne-se amistosos para iniciantes, procuraremos explorar o tema com pequenos exemplos abaixo explorados:

Existe um procedimento interno estabelecido por uma empresa, que prevê que a cada recepção de mercadorias/produtos, o responsável pelo almoxarifado confronte os dados da nota fiscal de compra com a ordem de compra.

Quando o auditor constata que há o confronto da nota com o pedido, está aplicando o teste de observância, porém não está sendo levada em consideração, se de fato está existindo a conferência dos dados dos documentos correlacionados, fato este que se aplicado pelo auditor, enquadra-se na segunda categoria de testes, os quais recebem o nome de testes substantivos.

Em uma outra situação, por exemplo, o auditor acompanha a rotina de registro de um colaborador, observando que a empresa está cumprindo com as obrigações trabalhistas, porém somente poderá verificar se aquela contratação atende às normas internas, na aplicação de testes substantivos. Neste sentido, poderia haver a contratação de um colaborador que é parente de funcionários da empresa, onde a legislação trabalhista não faz óbice a esta situação, porém poderia estar indo contrário a determinações internas, caso fosse proibida internamente contratações desta natureza.

O equilíbrio a ser atingido na combinação dos testes de observância com os testes substantivos depende de diversos fatores e circunstâncias. Entretanto, as seguintes generalizações são apropriadas na maioria dos casos:

- ☞ Se os controles internos são fortes, a combinação dos procedimentos normalmente deve favorecer os testes de observância e os testes substantivos analíticos;
- ☞ Se os controles internos são fracos, a combinação dos procedimentos deve normalmente favorecer os testes substantivos mais extensos, tanto os analíticos como os de detalhes;
- ☞ O tamanho da amostragem de todos os testes normalmente deve ser maior quando os controles internos são fracos.

CONCLUINDO

Com a sofisticação atual das operações das organizações, e considerando o custo que uma auditoria representa, é normalmente inviável o exame da totalidade das operações que ocorrem nas empresas.

Para suprir a ausência da totalidade dos exames, e mesmo assim poder emitir opinião com segurança, o auditor realiza testes de auditoria, dependendo das circunstâncias do momento.

Os testes de auditoria proporcionam ganho de tempo, e ao mesmo tempo garantem ao auditor uma avaliação global das informações e sistema de controles internos da organização.

São através dos resultados dos testes de auditoria é que haverá uma maior ou menor segurança na opinião expressa no parecer, motivo pelo quais estes conceitos e aplicações práticas são de extrema importância tanto para os profissionais já experientes, como para os iniciantes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um curso moderno e completo**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil Teoria e Prática**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2002.

FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**, 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2001.

LOPES DE SÁ, Antônio. Curso de Auditoria, **Curso de Auditoria**, 10ª edição. São Paulo, Atlas, 2002.