

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**AUDITORIA:
PRINCIPAIS CONCEITOS
COM ENFOQUE NA AMOSTRAGEM EM AUDITORIA**

RAFAEL ALMEIDA PINHEIRO DA COSTA

ORIENTADOR: LUIZ ALBERTON

**FLORIANÓPOLIS
2005**

RAFAEL ALMEIDA PINHEIRO DA COSTA

**AUDITORIA:
PRINCIPAIS CONCEITOS
COM ENFOQUE NA AMOSTRAGEM EM AUDITORIA**

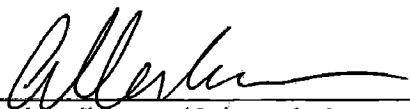
Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de 6,0, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

14 de março de 2005




Prof.^o Luiz Felipe Ferreira
Coordenador de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:



Prof.^o Luiz Alberton (Orientador)
Departamento de Ciências Contábeis

6,7



Prof.^o Guilherme Júlio da Silva
Departamento de Ciências Contábeis

6,2



Prof.^o Ari Ferreira de Abreu
Departamento de Ciências Contábeis

4,95

RESUMO

COSTA, Rafael Almeida Pinheiro. Auditoria: Principais Conceitos com Enfoque na Amostragem em Auditoria, 2005, 45 páginas. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Considerando os inúmeros processos de falências que ocorreram no século retrasado em empresas que captavam recursos do povo e aplicavam em negócios altamente especulativos, a comunidade contábil da época se mobilizou para prestação de serviços de proteção a tais investidores, através de procedimentos de análises e testes das informações contidas nas demonstrações contábeis utilizadas pelos usuários externos para tomada de decisões. Com isso, originou-se a auditoria.

Pode-se traduzir auditoria como o estudo e avaliação sistemáticos das transações realizadas e das demonstrações contábeis conseqüentes. Neste sentido, sua principal finalidade é determinar até que ponto existe conformidade com os critérios preestabelecidos, emitindo uma opinião a respeito.

Visto que, o custo hora da auditoria é elevado, se faz necessário selecionar dentro de um universo sob auditoria, itens específicos de forma que o resultado da análise desses itens represente a situação do universo como um todo. De outra forma, seria necessário auditar 100% do universo. Contribuindo assim para ineficiência da auditoria.

Palavras-chave – Auditor, Risco, Relevância ou Materialidade, Amostragem, Testes.

SUMÁRIO

RESUMO	3
SUMÁRIO	4
1. TEMA/PROBLEMA	5
1.1. OBJETIVOS	6
1.2. JUSTIFICATIVA	6
1.3. METODOLOGIA	6
1.4. DELIMITAÇÕES DA PESQUISA	7
2. AUDITORIA CONTÁBIL	8
2.1. EVOLUÇÃO DA AUDITORIA	8
2.2. CONCEITO DE AUDITORIA	11
2.3. PAPEL DO AUDITOR NA SOCIEDADE MODERNA	12
2.3.1. Funções da Auditoria	13
2.4. TIPOS DE AUDITORIA	15
2.4.1. Auditoria de Demonstrações Contábeis ou Auditoria Contábil	15
2.4.2. Auditoria de Compliance	16
2.4.3. Auditoria Operacional	16
2.5. TIPOS DE AUDITORES	17
2.5.1. Auditoria Interna	17
2.5.2. Auditoria Externa	19
2.6. FORMAS DE AUDITORIA	21
2.6.1. De acordo com a Extensão dos Trabalhos	21
2.6.2. De acordo com a Profundidade dos Exames	22
2.6.3. De acordo com a Tempestividade	22
2.7. RELEVÂNCIA EM AUDITORIA	23
2.8. RISCO EM AUDITORIA	24
3. AMOSTRAGEM EM AUDITORIA	27
3.1. AMOSTRAGEM NÃO-ESTATÍSTICA E AMOSTRAGEM ESTATÍSTICA	29
3.1.1. Amostragem de Atributos	30
3.1.2. Amostragem de Variáveis	31
3.2. MÉTODOS PARA SELEÇÃO DE AMOSTRAGEM	32
3.2.1. Números Aleatórios	33
3.2.2. Amostragem Sistemática	33
3.3. RISCO DE AMOSTRAGEM	34
3.4. DETERMINAÇÃO DO TAMANHO DA AMOSTRAGEM	36
3.4.1. Variação na População	38
3.4.2. Margem Aceitável de Risco	39
3.4.3. Erro Tolerável ou Taxa Aceitável de Desvio	39
3.4.4. Erro Esperado ou Taxa Esperada de Desvio	40
3.4.5. Tamanho da População	41
3.4.6. Risco de Avaliação do Risco de Controle em Nível Muito Baixo	42
4. CONCLUSÃO	43
5. REFERÊNCIAS	45

1 . TEMA/PROBLEMA

Nos dias de hoje, a sociedade é dominada por grandes organizações que têm significativo impacto em quase todos os aspectos da vida moderna. Por causa de sua penetrante influência, essas organizações devem manter informadas as partes externas interessadas a respeito de suas ações. Para monitorar as ações dessas organizações, é necessário projetar um meio de comunicação, ou seja, a disseminação de dados econômicos. Ocorre que, individualmente, as partes externas não são capazes de verificar a exatidão das informações que lhes são transmitidas. Por conseguinte, a fim de assegurar que as informações são apresentadas de maneira totalmente imparcial, faz-se necessário para essas partes externas que os dados sejam auditados ou revisados.

Pode-se verificar atualmente a crescente preocupação dos usuários externos e internos das demonstrações contábeis quanto à fidedignidade das informações ali evidenciada, face aos acontecimentos que aconteceram em demonstrações mascaradas ou fraudulentas em grandes empresas, dando enormes prejuízos aos investidores e credores. O exemplo mais recente disso é o caso da empresa multinacional Parmalat, onde foram evidenciados vultosos ativos, mascarando passivos relevantes da empresa, não refletindo a real situação de continuidade da companhia. Cabe ressaltar que a empresa em questão era auditada por uma das maiores empresas multinacionais de auditoria, no entanto tal empresa não evidenciou em seu parecer o risco de descontinuidade da empresa, ou seja, risco de falência.

Considerando a tamanha necessidade de informações fidedignas nas demonstrações contábeis conforme exposto, a problemática do presente trabalho monográfico consiste em esclarecer os principais conceitos pertinentes à auditoria, todavia com enfoque principal na amostragem em auditoria.

1.1. OBJETIVOS

Este trabalho tem como objetivo geral apresentar os principais conceitos relativos à auditoria.

Com base no objetivo geral formularam-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Demonstrar a evolução histórica da auditoria;
- b) Reunir os principais conceitos acerca da auditoria contábil;
- c) Identificar a amostragem em auditoria, visando seus conceitos e importância.

1.2. JUSTIFICATIVA

Tendo em vista a escassa bibliografia acerca da auditoria e do processo de amostragem nas bibliotecas da região, principalmente na biblioteca universitária, e, também, a complexidade do processo amostral, torna o estudo de suma importância para a classe contábil, proporcionando retro-alimentação do processo de aprendizagem.

Haja vista, a auditoria ter um custo hora relativamente alto para a empresa, faz-se necessário utilizar uma técnica de auditoria denominada amostragem, que tem por objetivo principal selecionar uma determinada quantidade de dados de um universo, possibilitando com isso obter uma razoável certeza em relação ao todo, ou seja, ficaria inviável o trabalho de auditoria se a empresa de auditoria fosse verificar 100% dos dados do universo estudado, teria um custo excessivo e desnecessário.

Também o enorme interesse pessoal no assunto em epígrafe é fator relevante para justificativa da abordagem do presente tema.

1.3. METODOLOGIA

O presente trabalho científico, em forma de monografia, tem como a abordagem o problema dos conceitos relativos à amostragem em auditoria, no intuito de saber qual o real tamanho da amostra para se obter uma opinião relativa às demonstrações contábeis da empresa auditada.

Abordagem do problema de pesquisa, por meio de análise qualitativa, teorias e estudos científicos. Segundo Richardson (1999),

Pesquisa qualitativa são os estudos que podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, todavia, a pesquisa quantitativa são as caracterizadas pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.

Trata-se de estudo exploratório, mediante pesquisa bibliográfica, onde o universo da pesquisa abordado foram os conceitos acerca da auditoria, com aprofundamento dos exames relacionado à amostragem em auditoria.

Os dados para fundamentação da presente pesquisa foi coletado através de pesquisa bibliográfica em livros, artigos, periódicos, sítios eletrônicos, apostilas, etc.

1.4. DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

O estudo do tema apresentado limitou-se ao prazo convencionado para as atividades pesquisas bibliográficas, pelo tempo disponível para a pesquisa do proponente, pelos recursos financeiros e pelos objetivos que se pretendia alcançar com o presente trabalho.

O trabalho foi baseado, como mencionado anteriormente, puramente em pesquisa bibliográfica, sendo também uma limitação para realização do mesmo.

2. A AUDITORIA CONTÁBIL

Buscou-se demonstrar com o presente trabalho monográfico, baseado em revisão bibliográfica, os principais conceitos da auditoria.

Inicialmente, abordou-se a evolução da auditoria, apresentando fatos relevantes e a legislação que foi criada para regulamentação da presente profissão.

Por conseguinte, identificaram-se os principais conceitos pertinentes à auditoria, sendo apresentado as Funções da auditoria, os Tipos de auditoria, as Formas de auditoria, a Relevância e o Risco em auditoria, e para finalizar o trabalho evidenciou-se um capítulo que trata exclusivamente da Amostragem em auditoria, face a sua importância para tornar viável a auditoria nas empresas, considerando os custos da mesma.

2.1. EVOLUÇÃO DA AUDITORIA

A auditoria, como se conhece nos dias atuais, de acordo com Franco e Marra (1992:p.32), nasceu no Reino Unido, no século retrasado, após inúmeros processos de falência de empreendimentos que captavam dinheiro do povo, para aplicação em negócios altamente especulativos. O volume de dinheiro em giro era muito grande como decorrência do progresso trazido pela Revolução Industrial. Isto fez com que os contadores da época sentissem a necessidade de se organizarem para a prestação de serviços capaz de suprir aquele mercado profissional subjacente, uma vez que eles entendiam ser possíveis desenvolver uma atuação de apoio e proteção aos investidores, através do exame das demonstrações contábeis e outros processos.

Embora tenha sido uma invenção, por assim dizer, inglesa, a auditoria recebeu grande impulso nos Estados Unidos, de onde são emanados os procedimentos técnicos adotados por contadores de quase todos os países do chamado mundo capitalista, inclusive o Brasil.

Nos Estados Unidos, segundo Francos e Marra (1992), a auditoria foi introduzida por contadores ingleses enviados para auditarem as firmas norte-americanas pertencentes a capitais britânicos. A primeira firma de auditoria se estabeleceu na América em 1893. Aqui, também, os contadores procuraram formar associações profissionais, valendo-se sempre da experiência britânica, sendo que a Associação Americana de Contadores Públicos foi fundada em 1887.

O *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA fundado em 1916 é a entidade máxima que congrega os auditores americanos. Cabe ao AICPA a função de órgão examinador dos candidatos a auditores independentes e, para tanto, organiza exame de suficiência semestralmente, em todos os estados americanos. O resultado desses exames é reconhecido oficialmente.

De acordo com a Apostila de treinamento da Trevisan Auditores Independentes (2004:p.25), no Brasil, somente a partir dos anos setenta é que a auditoria tomou maior impulso, motivando a comunidade contábil após a promulgação de uma série de dispositivos legais sobre o assunto. Historicamente, o desenvolvimento da auditoria em nosso país pode ser dividido em três fases:

1ª. – Até 1946, quando tivemos a promulgação do Decreto-Lei 9.295.

2ª. – De 1964 até 1967, com os Decretos-Lei 199 e 200, ambos de 25 de fevereiro de 1967.

3ª. – Após 1967.

Apresentam-se no Quadro 1 os principais acontecimentos da evolução da auditoria no Brasil.

MARCOS	DESCRIÇÃO
Decreto-Lei nº9.295 de 1946	Regulamentou a profissão de Contador no Brasil, estabeleceu-se para o contador a prerrogativa de naquela época o termo "auditoria" não era corrente, preferindo-se "revisão escrita" para assinalar as atividades típicas desta especialização da profissão de auditor, tão somente atribuído ao Contador a exclusividade. Portanto, auditoria é uma especialização, em grau máximo, da profissão de Contador.
Decreto-Lei nº200 de 1967	Referenciou em seu artigo 13, alínea c, que o controle da aplicação dos dinheiros e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.
Portaria nº327 de 1970	O Ministro da Fazenda fixou os Procedimentos de Auditoria para o Serviço Público Federal, consolidando a atuação dos contadores como auditores no serviço público federal.
Resolução do Bacen nº220 de 1972	Tornando obrigatória a auditoria, por auditores independentes, para documentos a que se refere a letra a do item VI, bem como para outras peças e demonstrativos contábeis que o Bacen venha exigir.
Circular do Bacen nº179 de 1972	Bacen baixou as normas gerais de auditoria de compulsória observância pelos auditores independentes na execução de seus trabalhos, com vistas a atender as exigências formuladas pela Resolução 220, promulgada no dia anterior.
Resolução CFC nº321 de 1972	Aprovou as Normas e Procedimentos de Auditoria, consistindo no primeiro documento oriundo de um órgão profissional regulamentando a auditoria no Brasil. A partir de então, em qualquer trabalho de auditoria somente tem validade quando realizado com estrita observância dos ditames desta Resolução.

Quadro 1: Acontecimentos relevantes do surgimento da Auditoria no Brasil.

FONTE: Adaptado da Trevisan Auditores Independentes(2004)

Os dispositivos aqui relacionados representam os mais importantes para o desenvolvimento da auditoria no Brasil, mas não são os únicos que deveriam merecer a atenção dos interessados. O processo de desenvolvimento profissional via institucionalização jurídica continua seguindo o seu curso, estando o mercado de trabalho bastante ampliado. Por força legal, todas as instituições financeiras, seguradoras, construtoras que operam com recursos do sistema financeiro de habitação, empresas aéreas, entre outras, são obrigadas a apresentar suas demonstrações contábeis acompanhadas de parecer firmado por auditores independentes. Sobre o assunto.

No que concerne às entidades profissionais, no Brasil conta-se com várias organizações que se dedicam ao desenvolvimento da contabilidade como profissão, como o Ibracon.

2.2. CONCEITO DE AUDITORIA

O conceito de auditoria contábil se modificou no decorrer dos anos. O conceito mais antigo de auditoria enfocava a auditoria de registros contábeis.

Segundo Lopes de Sá (1998),

Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza azidental, pública ou privada, quer ocorrido, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

De acordo com Franco e Marra (1992:p.22),

Auditoria consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo as normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira uniforme.

Conforme Boyton, Johnson e Kell (2002:p.31),

Um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

Segundo Perez Junior (1995:p.11),

Auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação

Com base no acima exposto, auditoria é o estudo e avaliação sistemáticos das transações realizadas e das demonstrações contábeis consequentes. Neste sentido, sua principal finalidade é determinar até que ponto existe conformidade com os critérios preestabelecidos, emitindo uma opinião a respeito.

É igualmente aceitável o conceito de que auditoria representa o processo sistemático de obtenção e avaliação de evidências a respeito de um conjunto de afirmações sobre ações e eventos de natureza econômica, para verificar o grau de correspondência entre tais afirmações e os critérios preestabelecidos, comunicando os resultados aos usuários interessados.

2.3. PAPEL DO AUDITOR NA SOCIEDADE MODERNA

De acordo com Franco e Marra (1992:p.37) atualmente a atuação da auditoria interessa, principalmente, a:

- a) Executivos de empresas, que não podem fiscalizar todos os atos de seus subordinados;
- b) Investidores que não tomam parte ativa na administração de uma sociedade, que é o caso dos acionistas em sociedades abertas;
- c) Financiadores e fornecedores que desejam ver confirmada a possibilidade de liquidação de seus créditos;
- d) O Fisco, que tem na auditoria idônea uma colaboração útil para orientação dos contribuintes e para evitar sonegação de impostos;
- e) O Poder Público, quando se trata de empresas ou entidades de interesse coletivo que devem sofrer controles e fiscalização do Estado;
- f) Os empregados das empresas, quando eles participam dos lucros e estão interessados na confirmação dos resultados apurados.

Com isso, pode-se observar a influência que atualmente a auditoria apóia sobre a sociedade, no intuito de corroboração das informações prestadas pelas as empresas em suas demonstrações contábeis.

2.3.1. Funções da Auditoria

De acordo com Trevisan Auditores Independentes (2004), de forma indireta, foi colocada a razão econômica que se espera da auditoria. De uma forma mais objetiva, costuma-se definir economia como o estudo da melhor alocação de recursos escassos. O ambiente de negócios é caracterizado pelo regime de livre empresa ou simplesmente capitalismo, em que a estrutura de preços é utilizada para a alocação de recursos escassos. Uma das características do capitalismo é a presença de compradores e vendedores que tem informações completas sobre o que devem fazer a respeito de decisões de natureza econômica. Se esta condição existe, acrescida de outros pré-requisitos, a alocação de mercadorias e serviços baseada na estrutura de preços proverá uma solução ótima para os objetivos da sociedade, no que concerne à maximização do bem estar dos participantes da economia.

Com isso, se os dados econômicos sobre os quais os participantes se baseiam para tomar decisões contêm erros ou omissões significativas, não haverá uma alocação ótima de fatores, de acordo com os conceitos clássicos de economia.

Segundo Franco e Marra (1992:p.25),

O fim principal da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e conseqüentes demonstrações contábeis. Na consecução de seus objetivos ele contribui para confirmar os próprios fins da contabilidade, pois avalia a adequação dos registros, dando a administração, ao fisco e aos proprietários e financiadores do patrimônio a convicção de que as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período...embora a auditoria não destine especificamente à descoberta de fraudes, erros ou irregularidades praticadas por administradores ou funcionários, ela frequentemente apura tais fatos, através dos procedimentos que lhes são próprios.

Diante do exposto, transcrevem-se no Quadro 2 as vantagens que a auditoria traz, conforme Jund (2001, Apud Alberton, p.16, 2004).

ASPECTOS	REFLEXOS/VANTAGENS
Administrativo	Ajuda na fiscalização da eficiência dos controles internos, na correção dos registros contábeis, na adequação das demonstrações contábeis, na redução de desvios de bens patrimoniais e pagamentos indevidos, na apuração de informações confiáveis da situação patrimonial e econômica/financeira da empresa.
Fiscal	Resguarda o Patrimônio contra multas e penalidades sobre a sonegação de impostos.
Técnico	Contribui para que as demonstrações contábeis sejam elaboradas de acordo com os princípios e normas de contabilidade.
Financeiro	Resguarda créditos de terceiros.
Econômico	Assegura maior exatidão dos custos e veracidade dos resultados operacionais.
Ético	Examina a moralidade do ato praticado.
Social	Assegura a veracidade das informações das demonstrações contábeis para a sociedade em geral

Quadro 2: Aspectos e reflexos da auditoria.

FONTE: Adaptado de Jund (2001, Apud Alberton, p.16, 2004)

Pode-se verificar a gama de funções que a auditoria desempenha trazendo reflexos positivos para diversos usuários, não somente o proprietário da empresa auditada.

A auditoria está segregada em dois tipos de acordo com a forma de intervenção. A seguir trata-se mais a fundo os tipos de auditoria.

2.4. TIPOS DE AUDITORIA

Boyton, Johson e Kell (2002:p.31) consideram a auditoria em três tipos: Auditoria de Demonstrações Contábeis, Auditoria de Compliance e Auditoria Operacional.

A seguir segue definição dos tipos de auditoria citados acima.

2.4.1. Auditoria de Demonstrações Contábeis ou Auditoria Contábil

De acordo com Boyton, Johson e Kell (2002:p.31),

Auditoria de demonstrações contábeis envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de uma entidade, para emissão de parecer se sua apresentação está adequada, de acordo com princípios contábeis geralmente aceitos que, no caso, normalmente são critérios estabelecidos.

Para a Trevisan Auditores Independentes (2004),

Para Trevisan Auditores Independentes (2004),

- Levantamento dos requisitos legais atinentes à atividade desenvolvida pela organização;
- Observações do sistema de controles internos;
- Exame detalhado dos registros e documentos como existentes;
- Confirmação de créditos e débitos relativos a transações realizadas e
- Comprovação se as demonstrações contábeis expressam a realidade financeira e patrimonial do empreendimento.

Logo, auditoria das demonstrações contábeis busca validar, ou não, através da emissão de uma parecer de auditoria que as demonstrações contábeis examinadas estão de acordo com as práticas contábeis atualmente adotadas.

2.4.2. Auditoria de Compliance

Segundo Boyton, Johson e Kell (2002:p.32), “auditoria de compliance envolve obtenção e avaliação de evidências para determinar atividades financeiras ou operacionais de uma entidade obedecem a condições, regras ou regulamentos a elas aplicáveis.”

Nesse tipo de auditoria procura-se atestar que a empresa está seguindo, por exemplo, as políticas emanadas da administração da empresa.

Conforme comentado anteriormente, não foi encontrado outro autor que trata de Auditoria de Compliance.

2.4.3. Auditoria Operacional

Conforme Boyton, Johson e Kell (2002:p.31), “auditoria operacional envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito da eficiência e eficácia das atividades operacionais de uma entidade, em comparação com objetivos estabelecidos.”

Para Trevisan Auditores Independentes (2004),

A auditoria operacional consiste em um sistema coordenado de verificações especializadas realizadas em organizações administrativas, abrangendo:

- Coleta de dados e informações;
- Análises específicas e
- Cálculo de produtividade e rentabilidade.

Este tipo especial de auditoria surgiu ao fim da II Guerra Mundial, com objetivos muito mais amplos do que aqueles atribuídos à auditoria contábil. Diferentemente da auditoria contábil, a auditoria operacional não conta com uma fonte autorizada que lhe forneça critérios para servir de base a sua atuação. Isto é verdadeiro porque a auditoria operacional se preocupa com a efetividade e eficiência de uma organização. Deve-se entender efetividade como uma medida de como uma entidade é bem-sucedida na consecução das

metas e objetivos estabelecidos e por eficiência entende-se como uma organização utiliza bem os seus recursos em um nível particular.

Busca-se através da referida auditoria otimizar os processos da empresa, no intuito de agregar procedimentos e práticas que tornem mais, por exemplo, segura as transações, com vista a resguardar o patrimônio da empresa.

A auditoria contábil ou das Demonstrações Contábeis está intimamente ligada à contabilidade, fornecendo aos usuários a certeza quanto à verdade, ou não, contida nas demonstrações contábeis. Já a auditoria operacional está ligada à administração, aferindo desempenhos, não necessariamente objeto de apreciação por parte da contabilidade tradicional.

2.5. TIPOS DE AUDITORES

Quanto à forma de intervenção, a auditoria se subdivide, principalmente, em dois tipos, sendo, auditoria interna e auditoria externa.

2.5.1. Auditoria Interna

De acordo com Franco e Marra (1992:p.175)

A auditoria interna é aquela exercida por funcionário da própria empresa , em caráter permanente. Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional.

Segundo Boyton, Johson e Kell (2002:p.33)

São empregados da organizações que auditam. Desenvolvem uma atividade de avaliação dentro da organização, como um centro de serviços. A atividade é denominada auditoria interna e tem como objetivo ajudar a administração da organização a cumprir eficazmente suas responsabilidades.

A auditoria interna é executada por funcionários da própria entidade. O auditor interno deve estar subordinado a mais alta autoridade administrativa, de modo a permitir ampla liberdade de ação e máxima independência de julgamento. Constitui erro subordiná-lo ao diretor financeiro, à contabilidade ou, o que é comum, ao Contador. Estes cargos têm funções que serão fiscalizadas pelo auditor interno. O mais adequado é que o auditor interno pertença a órgãos de assessoria ligados a uma vice-presidência ou ao próprio presidente, dependendo da organização.

Entretanto, é preciso considerar as circunstancias em que, mesmo quando o auditor interno está ligado à cúpula dirigente, sua condição de empregado da organização tira-lhe uma razoável parcela de independência, provocando certa inibição para realização de determinadas tarefas de fiscalização.

Em uma moderna organização, o auditor cumpre importante papel, seja em empresas privadas, seja em entidades governamentais. Ao examinar o sistema de controles internos, sugere medidas que possam contribuir para o seu aperfeiçoamento, reduzindo desperdícios e aumentando a eficiência operacional. O auditor interno deve estar constantemente alerta, a fim de detectar e comunicar fatos e questões que devem merecer especial atenção da autoridade administrativa.

Em função da pouca independência desfrutada pelo auditor interno, face ao seu vínculo de subordinação hierárquica, a garantia que ele traz que as demonstrações contábeis são fidedignas não tem valor para os usuários externos interessados em tais peças.

2.5.2. Auditoria Externa

Os usuários externos das demonstrações contábeis exigem que elas sejam revisadas por uma pessoa habilitada, sem qualquer ligação hierárquica ou funcional com a organização que está prestando informações de natureza econômica. Esta função é exercida por um auditor externo ou independente. Não sendo empregado da organização cujas demonstrações contábeis estão sendo revisadas, o auditor independente atua como um profissional liberal, a exemplo do que ocorre com advogados, médicos ou qualquer outro profissional autônomo.

Os auditores independentes, conforme Perez Junior (1995:p.15),

Como profissionais liberais atuando isoladamente ou reunidos em firmas de auditoria, executam a denominada auditoria independente com total imparcialidade, constituindo-se em uma poderosa garantia para aqueles usuários interessados nas demonstrações contábeis. Como o fator preponderante para este tipo de trabalho é a independência de opinião, é preferível referir-se como auditoria independente em vez de auditoria externa.

Para Franco e Marra (1992:p.174), “a auditoria externa é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada, e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual.”.

Para corroborar as diferenças entre o auditor interno e o auditor externo, ou independente, transcrevemos abaixo Quadro 3 de diferenças do ALMEIDA (1996:p.26):

AUDITOR INTERNO	AUDITOR EXTERNO
<ul style="list-style-type: none"> - é empregado da empresa auditada; - menor grau de independência; - executa auditoria contábil e operacional; - os principais objetivos são: <ul style="list-style-type: none"> * verificar se as normas internas estão sendo seguidas; * verificar a necessidade de novas normas internas; * efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais; - maior volume de testes (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria). 	<ul style="list-style-type: none"> - não tem vínculo empregatício com a empresa auditada; - maior grau de independência; - executa apenas auditoria contábil; - o principal objetivo é emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações dos recursos da empresa examinada. Também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis e se os princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior; - menor volume de testes, já que o auditor externo está interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.

Quadro 3: Diferenças entre o Auditor Interno e o Auditor Externo

Fonte: Almeida (1996:p.26)

Como se pode verificar o auditor interno, considerando sua certa dependência a alta administração, não caracteriza para os usuários externos das demonstrações contábeis a total corroboração dos fatos com vistas à imparcialidade de opinião. No entanto, o mesmo não ocorre com o auditor independente, uma vez que emite parecer com absoluta imparcialidade acerca das demonstrações contábeis, visto que não possui dependência com a sociedade auditada.

2.6. FORMAS DE AUDITORIA

Franco e Marra (2000:p.162), explicam que auditoria pode assumir as seguintes formas: de acordo com a extensão dos trabalhos, de acordo com a profundidade dos exames, de acordo com sua tempestividade, de acordo com os fins a que se destina, e de acordo com as relações do auditor com a entidade auditada. No entanto, como já foram abordados os tipos de auditoria no item 2.5, de acordo com os fins a que se destina e de acordo com a relação do auditor com a entidade auditada, não o abordaremos no presente tópico.

2.6.1. De Acordo com a Extensão dos Trabalhos

Nesta forma de auditoria se apresentam em três perspectivas: Gerais, Parciais ou Limitadas.

Auditoria Geral, abrange todas as unidades operacionais podendo variar em relação a profundidade.

Auditoria Parcial ou Específica abrange apenas uma ou algumas demonstrações contábeis ou determinadas áreas operacionais.

Auditoria Limita ou Revisão limitada, refere-se ao exame das demonstrações contábeis de um período (trimestral), sem, contudo aplicar todos os procedimentos de auditoria requeridos para fins de publicação anual.

2.6.2. De Acordo com a Profundidade dos Exames

Pode ser classificada a revisão em: integral, por amostragem ou testes e analítica.

Integral, consiste exame de todos os registros contábeis, de todos os documentos e de todo o sistema de controles internos da entidade auditada.

Por amostragem ou testes, examinar determinada porcentagem dos registros e dos documentos.

Revisão analítica, exame de todo o fluxo dos controles internos. A diferença é que no analítico buscar-se-á conferir flutuações significativas e itens incomuns, através de análise e comparação de quocientes, coeficientes e índices.

2.6.3. De Acordo com a Tempestividade

A realização da auditoria relacionado a tempestividade pode ser: permanente, periódica e especial ou eventual.

Permanente, revisão realizada habitualmente em todos os exercícios sociais, podendo ser continuada ou periódica (sazonal). A auditoria permanente continuada consiste no exame constante das operações registradas e dos controles internos.

Periódica, refere-se quando o programa prevê visitas periódicas do auditor, a cada trimestre, semestre, ano ou outro período.

Especial ou Eventual, não possui caráter habitual, objetiva atender fins específicos, como por exemplo, concessão de crédito.

A seguir apresentar-se-á fatores subjacentes na aplicação de todas as normas de auditoria, particularmente nas relativas à execução do trabalho e de parecer. Tais fatores que serão abordados são Relevância e Risco de auditoria.

2.7. RELEVÂNCIA EM AUDITORIA

De acordo com a NBC T11, em seu item 11.6 que trata da relevância na auditoria, está compreendido relevância como sendo uma informação relevante se sua omissão ou distorção puder influenciar a decisão dos usuários dessa informação no contexto das demonstrações contábeis. Omissões ou distorções são provocadas por erros ou fraudes.

Santi (1988:p.69), corrobora que "por fator relevância ou materialidade entende-se a maior importância de um fato ou de um elemento em particular, em relação ao objetivo do exame, às demonstrações financeiras tomadas em conjunto e ao parecer do auditor"

Os exames de auditoria devem ser planejados e executados no intuito de que os eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis sejam identificados.

Para Trevisan Auditores Independentes (2004), a relevância deve ser considerada pelo auditor quando:

- Determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria;
- Avaliar os efeitos das distorções sobre os saldos, denominação e classificação das contas c
- Determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil.

Santi (1988:p.70) comenta, também, que,

O conceito de materialidade admite que alguns aspectos, separados ou conjuntamente, são importantes para a apropriada apresentação das demonstrações financeiras, de acordo com práticas contábeis aceitas, enquanto outros não são.

Segundo Boyton, Johson e Kell (2002:p.180),

A declaração de conceitos nº2 (Concepts Statement nº2) do FASB define relevância como a magnitude de uma omissão ou classificação indevida de informação contábil que, à luz das circunstâncias então presentes, torna provável que o julgamento de uma pessoa razoável que tenha utilizado a informação foi alterado ou influenciado pela omissão ou apresentação enganosa.

Diante do exposto, verifica-se que a determinação da relevância ou materialidade é de suma importância sua mensuração no planejamento dos trabalhos, no intuito de resguardar a opinião do auditor. Contudo, para tal mensuração é necessário muito do conhecimento profissional do auditor.

Outro fator de suma importância para os trabalhos de auditoria é a determinação do risco em auditoria, a seguir se identificam os riscos que podem ocorrer na auditoria.

2.8. RISCO EM AUDITORIA

Fundamentado na NBC T 11, “o risco em auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas.”

Para Boyton, Johson e Kell (2002:p.181), ”risco de auditoria é o risco de que o auditor possa inadvertidamente não modificar adequadamente seu parecer sobre demonstrações contábeis que contém erros ou classificações indevidas materiais.”

A NBC T11, também, considera que a análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos, considerando a relevância em dois níveis:

- Nível geral, considerando as demonstrações contábeis tomadas em conjunto, bem como os negócios, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos e situação econômica e financeira da entidade e
- Níveis específicos, relativos ao saldo das contas ou natureza e volume das transações.

Conforme Franco e Marra (1992:p.248),

A auditoria é um trabalho complexo, que envolve a aplicação de variados e sofisticados procedimentos para sua consecução. Em decorrência dessa complexidade e sofisticação, é inevitável que em todos os trabalhos de auditoria haja um certo grau de risco de que erros ou irregularidades existentes nos registros e nas demonstrações contábeis possam não ser detectados durante o procedimento auditorial.

De acordo com Santi (1988:p.70), Risco de auditoria está definido como:

A possibilidade de o auditor, por desconhecimento, deixar de modificar apropriadamente sua opinião sobre demonstrações financeiras materialmente incorretas pelo efeito de erros ou irregularidades existentes, mas não detectados pelo seu exame.

Como se pode verificar o auditor na emissão de seu parecer tem a possibilidade de reportar uma informação incorreta, para tal se denomina risco de auditoria.

Para tanto, os autores determinam alguns tipos de risco em auditoria. Os riscos podem ser tipificados em três amplas categorias, sendo Risco Inerente, Risco de Controle e Risco de Detecção.

Para Santi (1988:p.74) a definição dos três tipos está conforme abaixo:

Risco inerente, que 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. Temos como exemplo, cálculos complexos são mais sujeitos a erros do que cálculos simples ou numérico é mais suscetível a roubo do que sucata;

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;

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 os erros em outros saldos ou classes.

Segundo Perez (1995:p.34) os tipos de riscos de auditoria estão assim definidos:

- a) Risco inerente – é a percepção da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes mesmo antes de se conhecer e avaliar a eficácia do sistema de controles da empresa.
- b) Risco de controle – é o risco de não haver um bom sistema de controles internos que previna ou detecte em tempo hábil erros ou irregularidades relevantes.
- c) Risco de detecção – como os exames de auditoria são efetuados em base de testes, é o risco de não se descobrir eventuais erros ou irregularidades relevantes.

Com isso, conclui-se que o risco de auditoria e a relevância, entre outros fatores, devem ser ponderados conjuntamente, tanto no planejamento dos exames, quando são determinadas a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, como na avaliação dos resultados obtidos pela execução dos procedimentos assim selecionados, para decidir se as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, apresentam com propriedade a posição financeira resultado das operações e as origens e aplicações dos recursos, de acordo com as práticas contábeis aceitas.

Uma das técnicas de auditoria que proporciona a sua viabilidade é a Amostragem em auditoria, face o custo dos trabalhos de auditoria. A seguir, se aborda a amostragem em auditoria, visto que é o enfoque do presente trabalho monográfico dentro da gama de assuntos que a auditoria compreende.

3. AMOSTRAGEM EM AUDITORIA

Considerando os aspectos de viabilidade, risco e relevância em auditoria, fica evidente a necessidade de selecionar, dentro de um universo sob auditoria, itens específicos de forma que o resultado da análise desses itens represente a situação do universo como um todo. De outra forma, haveria a necessidade de se auditar 100% do universo; logicamente, esse procedimento contribuiria significativamente para ineficiência da auditoria. O procedimento de seleção desses itens é denominado amostragem em auditoria.

Conforme Boyton, Johnson e Kell (2002:p.456),

A AU 350.01 define amostragem em auditoria como a aplicação de um procedimento de auditoria a menos do que 100% dos itens que compõem um saldo de conta ou classe de transações, com a finalidade de avaliar algumas características do saldo ou classe.

Para Sá (1998:p.35) amostragem em auditoria está conceituado como,

Processo, utilizado em auditoria, que se baseia no princípio da indução por enumeração, ou seja, em teste, através deste princípio, chega-se a uma conclusão sobre um todo ou conjunto, partindo de premissas que se referem a elementos isolados, tomados como amostras.

A amostragem em auditoria é aplicada tanto em testes de controles como em testes substantivos.

Testes de controles, também podendo ser denominado testes de aderência, segundo Santi (1988:p.153) “tem por objetivo proporcionar razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estão sendo executados na forma prescrita”.

Visto que, para o auditor determinar a natureza, oportunidade e extensão dos testes substantivos de classes específicas de transações ou de saldos, é essencial ter a segurança proporcionada por tais testes de controle.

Testes substantivos, de acordo com Santi (1988:p.92),

São procedimentos de auditoria a obter competente e razoável evidência corroborativa da validade e propriedade do tratamento contábil das transações e saldos ou, contrariamente – e mesmo na ausência de significativa inadequação nos controles internos –, inexistência de indício de erro ou irregularidade material.

Cabe ressaltar que os termos *testes* e *amostragem* que em grande maioria são utilizados como sinônimos, todavia são métodos com finalidades diferentes. Santi (1988:p.141) corrobora que,

Pelo teste o auditor é capaz de fundamentar juízo exclusivamente quanto aos elementos examinados, ao passo que pela amostragem é possível fazê-lo com respeito à totalidade da população a partir da conferência de partes dos componentes do seu saldo ou de algumas transações da sua classe.

Contudo, nem todos os exames são efetuados por meio de testes. Abaixo citamos alguns exemplos de exames, em face de sua natureza, não recorrem à amostragem de acordo com Santi (1988:p.142):

Indagações e observações:

- Obtenção de representação da administração;
- Entrevistas com os administradores e funcionários da empresa;
- Preenchimento de formulários para avaliação dos controles internos;
- Perscrutação dos registros contábeis para identificação de itens inusitados para exame subsequente;
- Inspeção de bens do imobilizado

Procedimentos de revisão analítica:

- Comparação de informações financeiras do período corrente com as mesmas informações de período ou períodos anteriores;
- Comparação de informações financeiras reais com resultados previstos em, por exemplo, orçamento ou projeções;
- Apreciação do relacionamento entre os elementos de informações financeiras que presumivelmente devem coadunar-se com tendências previsíveis em função da experiência da entidade.

Diante do exposto, se pode verificar a amostragem em auditoria como processo que através de um percentual da população o auditor tem razoável certeza de opinar sobre o todo da população.

A amostragem em auditoria possui modalidades que são as estatísticas e não estatísticas

3.1 AMOSTRAGEM NÃO-ESTATÍSTICA E AMOSTRAGEM ESTATÍSTICA

A principal questão a ser apreciada na escolha do método de amostragem é a relação custo/benefício.

Segundo Boyton, Johson e Kell (2002:p.459), “Amostragem estatística pode ser particularmente adequada quando a população a ser auditada é grande – em confirmação de contas a receber, por exemplo.”

Em amostragem estatística, custos substanciais podem ser exigidos para treinar auditores na utilização de estatística e no desenho e implementação do plano de amostragem. Contudo, segundo Boyton, Johson e Kell (2002:p.459) traz os seguintes benefícios:

- No desenho de uma amostra eficiente;
- Na mensuração da suficiência das evidências constatadas e;
- Na avaliação dos resultados da amostra.

Tais benefícios estão corroborados por Santi (1988:p.150) e, também, segundo o mesmo,

Em toda amostragem existe risco inerente a ela. A de origem estatística recorre às leis de probabilidade para mensurar esse risco. Qualquer amostragem que não quantifica esse risco é não estatística. Mesmo que os itens a serem abrangidos pelo teste tenham sido selecionados de forma rigorosamente aleatória, sem porém permitirem avaliação estatística dos seus

resultados, o teste é tão somente uma aplicação de amostragem não estatística.

Com isso, verifica-se que para poder corroborar que tal método de amostragem é estatístico, devemos conseguir através do mesmo quantificar o risco inerente a tal amostra.

A amostragem não estatística quando aplicada de forma adequada e por pessoal experiente, pode produzir resultados satisfatórios tanto quanto o método estatístico. Uma das vantagens desse método é que geralmente produz amostras de menor tamanho, contribuindo para a eficiência do trabalho do auditor. Por outro lado, o método estatístico, por constituir método científico, é que tem maior aceitação quando submetido ao julgamento de terceiros.

Abordar-se-á a seguir algumas modalidades de amostragem estatística, tal como amostragem de atributos e amostragem de variáveis.

3.1.1 Amostragem de Atributos

Conforme Santi (1988:p.152),

A amostragem de atributos é empregada para permitir juízo com respeito à população em termos da frequência da ocorrência de certo evento pesquisado. Sua aplicação mais comum na auditoria é para testar a taxa de desvio a um procedimento prescrito de controle interno, com a finalidade de determinar se a planejada dependência daquele controle é apropriada. Em amostragem de atributos, o auditor imputa um mesmo peso a cada ocorrência, independente do valor monetário da transação.

Boyton, Johson e Kell (2002:p.466) comentam que,

Amostragem de atributos é utilizada em testes de controles somente quando existe uma trilha de evidência documental da execução de procedimentos de controles...o objetivo global de testes de controles é avaliar a eficácia do desenho e da operação dos controles internos. Um ou mais planos de amostragem de atributos podem ser desenhados para avaliar a eficácia de controles relacionados com determinada classe de transações.

A seguir são citados alguns exemplos de testes nos quais a amostragem de atributos é tipicamente empregada, segundo Santi (1988:p.152):

- Teste dos controles sobre o processamento das contas a pagar;
- Teste dos controles sobre o sistema de faturamento;
- Teste dos controles sobre a folha de pagamento e correspondentes políticas e;
- Teste dos controles sobre o apuração dos estoques.

Pode-se verificar que tal modalidade é muito significativa para testar os controles internos, uma vez que não considera somente valores expressivos, com isso tem a razoável certeza acerca se os procedimentos dos controles internos verificados estão sendo atribuídos a todos os eventos, independentemente se tal valor é material ou não.

3.1.2. Amostragem de Variáveis

De acordo com Santi (1988:p.152),

A amostragem de variáveis é utilizada quando o auditor deseja fundamentar conclusão com respeito a uma população em termos de valores monetários. Ela geralmente é aplicada para proporcionar resposta a qualquer das seguintes indagações: quanto? Ou a conta está materialmente incorreta?

Para Boyton, Johson e Kell (2002:p.505), “Amostragem de variáveis pode ser útil para o auditor quando o objetivo de auditoria relaciona-se com possíveis sub ou superavaliações de um saldo de conta”

A seguir são mencionados alguns testes nos quais a amostragem de variáveis é tipicamente empregada, segundo Santi (1988:p.153):

- Teste dos valores a receber;
- Teste das quantidades e valores dos estoques;
- Teste dos valores contabilizados relativos à folha de pagamento;
- Teste das adições às contas do imobilizado e;
- Testes das transações para quantificar o valor daquelas que não foram objeto de apropriada aprovação.

Com isso, verifica-se que tal modalidade serve para corroborar com razoabilidade certeza que os valores contabilizados são fidedignos. Outrossim, ela também é empregada para quantificar o valor monetário das transações processadas sem aderência aos procedimentos prescritos de controles internos.

Apresentar-se-á a seguir métodos para seleção da amostra.

3.2. MÉTODOS PARA SELEÇÃO DE AMOSTRAGEM

Os itens a serem selecionados para compor a amostra devem ser colhidos de tal forma que possam ser julgados como representativos da população.

Conforme Santi (1988:p.160) e, também, Boyton, Johson e Kell (2002:p.473) dividem os métodos para seleção em: Números Aleatórios e Amostragem Sistemática;

3.2.1. Números Aleatórios

De acordo com Santi (1988:p.160),

Este tipo de seleção é feito com base na coincidência entre números aleatórios, gerados por computador ou extraídos de uma tabela de números aleatórios, e, por exemplo, os números seqüenciais do documento, formulário crítico ou linha de livro de ou registro contábil.

Segundo Boyton, Johnson e Kell (2002:p.473),

Para utilizar amostragem aleatória, o auditor deve dispor de uma base com que possa relacionar um número a cada item da população. Recorrendo a uma tabela de números aleatórios ou a um programa de computador...na montagem de uma amostra aleatória, é possível que o mesmo item seja selecionado mais de uma vez. Quando o número duplicado é ignorado trata-se de amostragem sem reposição.

Diante do exposto, este método permite que todos os itens da população tenham a mesma probabilidade de serem selecionados. Com isso, pode-se verificar que o auditor ao selecionar sua amostra não se influenciou a algum fator preponderante.

3.2.2. Amostragem Sistemática

Segundo Santi (1988:p.160),

O auditor estipula um intervalo uniforme entre os itens a serem selecionados, dividindo o número de unidades físicas da população pelo tamanho do teste. Após a seleção da unidade inicial, as demais são escolhidas obedecendo ao intervalo previamente calculado.

De acordo com Boyton, Johnson e Kell (2002:p.474), “amostragem sistemática consiste na escolha de cada n-ésimo da população após um ou mais pontos de partida aleatórios terem sido escolhidos”

Podemos verificar que a seleção sistemática é útil nas amostragens não estatísticas, podendo também ser empregada em amostragens estatísticas se o ponto inicial for selecionado

aleatoriamente. Uma grande vantagem deste método é que a amostra é coletada em menos tempo que os demais métodos, contudo, o auditor deve ficar atento a existência de algum evento cíclico que possa deturpar a amostra selecionada. Assim deve ser selecionado outro método de seleção de amostra.

A amostragem em auditoria também contém riscos, conforme apresentar-se-á a seguir.

3.3. RISCO DE AMOSTRAGEM

De acordo com Boyton, Johson e Kell (2002:p.457),

Risco de amostragem relaciona-se com a possibilidade de que uma amostra adequadamente coletada não seja representativa da população, levando o auditor a uma conclusão – sobre controles internos ou detalhes de transações e saldos – diferente de que ele chegaria se examinasse toda a população.

Tal conceituação está corroborada por Santi (1988:p.148), quando cita que “Isso porque uma amostragem em particular poderá conter proporcionalmente mais ou menos erros monetários ou desobediências às normas de controle interno do que os realmente existentes no resto da população.”

Boyton, Johson e Kell (2002:p.457), determinam que para os testes de controle e para os teste substantivos, existem os seguintes riscos de amostragem, conforme Quadro 4:

TESTES DE CONTROLE	
Risco de avaliação do risco de controle em nível baixo demais	- é o risco de que o nível avaliado de risco de controle baseado na amostra de suporte ao nível avaliado planejado, quando de fato a verdadeira eficácia operacional da estrutura de políticas ou procedimentos de controle, se conhecida, não seria considerada adequada para dar tal suporte.
Risco de avaliação do risco de controle em nível alto demais	- é o risco de que o nível avaliado de risco de controle baseado na amostra não de suporte ao nível planejado, quando de fato a verdadeira eficácia operacional da estrutura de políticas ou procedimentos de controle, se conhecida, seria considerada adequada para dar suporte ao nível avaliado planejado.
TESTES SUBSTANTIVOS	
Risco de aceitação incorreta	- é o risco de que a amostra de suporte à conclusão de que o saldo de conta não contém erro ou irregularidade relevante, quando de fato contém.
Risco de rejeição incorreta	- é o risco de que a amostra de suporte à conclusão de que o saldo de conta contém erro ou irregularidade relevante, quando de fato não contém.

Quadro 4: Risco atribuídos aos testes de controles e aos testes substantivos

Fonte: Adaptado de Boyton, Johson e Kell (2002)

Pode-se verificar a relação existente com a eficácia operacional da auditoria, no caso da mensuração do risco de avaliação para o risco de controle abaixo do risco de controle real, com isso o auditor irá aumentar o tamanho de sua amostra desnecessariamente.

Boyton, Johson e Kell (2002:p.459) também citam *risco não relacionado com amostragem*, que segundo ele, refere-se à parcela do risco de auditoria não associada ao exame de apenas uma parte dos dados. Entre as fontes desse risco, incluem-se:

- Erros humanos (não percepção de que determinado documento contém erros, por exemplo);
- Aplicação de procedimentos de auditoria inadequados para o correspondente objetivo;
- Interpretação errônea dos resultados de uma amostra e;
- Utilização de informações errôneas recebidas de terceiros (respostas erradas a confirmações, por exemplo).

Com isso, pode-se verificar que o auditor tem que ponderar o grau de riscos, tanto relacionado a avaliação dos controles internos, quanto para aceitação dos saldos. No intuito, de resguardar a fundamentação de sua opinião.

Tratar-se-á a seguir a determinação do tamanho da amostragem.

3.4. DETERMINAÇÃO DO TAMANHO DA AMOSTRAGEM

Segundo Santi (1988:p.177), a determinação do tamanho da amostragem resulta da integração entre os seguintes elementos:

- Ponderação da variação na população;
- Ponderação na margem aceitável de risco;
- Ponderação do erro tolerável;
- Ponderação do valor esperado do erro e;
- Ponderação do tamanho da população.

Tais elementos serão abordados no decorrer do presente trabalho monográfico.

Para Boyton, Johson e Kell (2002) a determinação do tamanho da amostra está segregada em dois tipos, sendo a primeira para determinação do tamanho da amostra para testes de controles e a segunda para determinação do tamanho da amostra para teste substantivo.

Para determinação do tamanho da amostra para teste de controle, Boyton, Johson e Kell (2002:p.468) consideram a análise conjunta dos seguintes itens:

- Risco de avaliar o risco de controle em muito baixo;
- Taxa aceitável de desvios;
- Taxa esperada de desvios da população.

Todavia, para determinação do tamanho da amostra para testes de controle, Boyton, Johson e Kell (2002:p.495) determinam através da seguinte fórmula:

$$N = \frac{VC \times FC}{EA - (EP \times FE)}$$

Em que:

VC = valor contábil da população testada

FC = fator de confiabilidade para o risco especificado

EA = erro aceitável

EP = distorção prevista

FE = fator de expansão para a distorção prevista

Ambos os métodos são de difícil mensuração, uma vez que necessita do julgamento profissional do auditor para quantificação dos elementos analisados em conjunto, tornando assim uma análise até certo ponto subjetiva.

Tais considerações serão abordadas no decorrer do trabalho.

3.4.1. Variação na População

De acordo com Santi (1988:p.177),

As características (tais como valor) dos itens individuais de uma população geralmente variam significativamente; as populações contábeis tendem a incluir uns poucos itens de grande valor, número de itens de valores moderadamente grandes e grande número de pequenos valores. Por isso o auditor considera a variação entre as características da população para determinar o apropriado tamanho da amostragem para o teste substantivo.

Com isso, verifica-se que para redução do tamanho da amostragem se faz necessário reduzir a variação nos valores de uma população, para que isso ocorra Santi (1988:p.178) sugere que desmembre, ou estratifique em subgrupos homogêneos.

As bases mais comuns para estratificação para fins de testes substantivos são:

- O valor dos itens contabilizados;
- A natureza dos controles internos relacionados com o processamento dos itens ou;
- Considerações especiais inerentes a certos itens, tais como as porções da população que têm maiores probabilidades de conter erros.

Cada grupo que a população é desmembrada é denominada estrato, onde são extraídas amostragem separadas de cada estrato, sendo analisados os resultados em conjunto para se obter uma opinião sobre o todo, ou seja, a população.

3.4.2. Margem Aceitável de Risco

Tal assunto é de suprema complexidade por ser extremamente subjetiva sua mensuração, face requerer julgamento profissional do auditor para mensurar os riscos.

Santi (1988:p.180), apresenta modelo para calcular risco final conforme abaixo:

$$\mathbf{RF = RI \times RC \times RD}$$

Onde:

RF = Risco final

RI = Risco inerente

RC = Risco de controle

RD = Risco de detecção

Após estabelecer a margem do risco final que está predisposto a assumir, o auditor considera o grau da segurança a ser proporcionado pela dependência dos controles internos e outros procedimentos de auditoria. As normas de auditoria reconhecem que a extensão dos testes substantivos necessários para obtenção de suficiente evidência corroborativa é uma função na razão inversa da dependência dos controles internos.

Ou seja, o auditor não podendo se basear nos controles internos da empresa, doravante terá que aumentar o tamanho de sua amostra, no intuito de ser ter razoável certeza da opinião que irá tomar acerca dos seus exames.

3.4.3. Erro Tolerável ou Taxa Aceitável de Desvio

De acordo com Santi (1988:p.187),

“O erro tolerável está relacionado com a estimativa preliminar dos níveis de materialidade, de maneira tal que a somatória dos erros toleráveis, pressupostos ou efetivos, de todos os saldos ou transações examinados, não exceda esse limiar, permitindo pois expressão de opinião sem ressalva sobre as demonstrações financeiras.

Para Boyton, Johnson e Kell (2002:p.471), “a taxa aceitável de desvio é a taxa máxima de não atendimento a um controle que o auditor está disposto a aceitar, sem alterar o risco de controle planejado”

Erro tolerável ou, conforme citado anteriormente, denominado por Boyton, Johnson e Kell (2002) como Taxa Aceitável de Desvio, consiste no valor estabelecido pelo auditor de erro no saldo ou classe de transação que não afeta materialmente as demonstrações contábeis, bem como a quantidade de discrepâncias encontradas nos testes de controles que não viabilizam o auditor emitir um parecer sem ressalva acerca dos seus exames.

3.4.4. Erro Esperado ou Taxa Esperada de Desvio

Segundo Santi (1988:p.188),

Ao determinar o tamanho da amostragem, o auditor geralmente considera o número e o valor total dos erros que presume existirem na população. Genericamente, a necessidade de informações mais precisas a serem obtidas

pela amostragem é maior à medida que o valor dos erros esperados se aproxima do montante do erro tolerável. Conseqüentemente, ele deve selecionar uma amostragem mais ampla na proporção em que os erros esperados aumentam.

De acordo com Boyton, Johnson e Kell (2002:p.471),

O auditor utiliza um ou mais dos seguintes critérios para estimar a taxa esperada de desvios da população, para cada controle:

- Taxa de desvios observada na amostra do ano anterior, ajustada, por julgamento, por alterações na eficácia do controle introduzidas no ano corrente;
- Estimativa baseada em avaliação inicial do controle realizada no ano corrente;
- Taxa encontrada em uma amostra preliminar de aproximadamente 50 itens.

O erro esperado ou taxa esperada de desvio estão diretamente relacionados com o tamanho da amostra, visto que, os mesmos são as quantidades estabelecidas pelo auditor de erros que a priori constarão na população. Logo, quanto maior o erro esperado, maior será o tamanho da amostra para fundamentar a opinião do auditor.

3.4.5. Tamanho da População

Para Santi (1988:p.188),

O tamanho da população está intrinsecamente relacionado com a materialidade, sendo, porém suficientemente importante para ser considerado como elemento separado. Genericamente, é razoável pressupor existirem mais erros em uma grande população do que em uma pequena, a não ser que haja fatores compensatórios. Conseqüentemente, o tamanho da população tradicionalmente tem sido determinante importante no tamanho da amostragem.

Contudo, o tamanho da população é relevante para o tamanho da amostra até certo ponto. Pois, o aumento da população até um determinado limite não tem reflexo no tamanho

da amostragem. De acordo com Boyton, Johson e Kell (2002:p.472), “para uma população que tenha mais de 5.000 itens não reflete no tamanho da amostra”.

Com isso, pode-se verificar que os autores divergem acerca se o tamanho da amostra é influenciado pelo tamanho da população. Contudo, Santi (1988:p.189) diz que “o advento da amostragem estatística na auditoria modificou a atitude do auditor quanto à importância da população...o aumento da população além de um limite não tem reflexo no tamanho da amostragem”. Logo, ele se retrata corroborando com o que está exposto anteriormente por Boyton, Johson e Kell (2002).

3.4.6. Risco de Avaliação do Risco de Controle em Nível Muito Baixo

Conforme citado anteriormente, a determinação do risco de controle avaliado em nível baixo demais do que realmente o é, está diretamente relacionado com a eficácia da auditoria, ou seja, considerando tal risco em nível muito baixo o auditor terá que aumentar sua amostra, colocando assim uma parcela adicional desnecessária para análise. Possibilitando assim a ineficácia da auditoria.

4. CONCLUSÃO

Diante do exposto, pode-se verificar o quanto à auditoria e a contabilidade evoluíram, e também o valor que a auditoria representa para o mundo hoje. Os usuários internos e externos necessitam de um parecer de auditores independentes acerca das demonstrações contábeis corroborando as informações prestadas ou apontando as divergências, haja vista a enorme instabilidade que o mercado atravessa. Com isso trará uma segurança a mais para a sociedade em geral.

A auditoria possui diversas técnicas, ou procedimentos, que facilitam o seu trabalho, contudo mantendo a confiabilidade e fidedignidade nos trabalhos efetuados. As empresas de auditoria trabalham muito com análise dos riscos da empresa auditada para atribuir tamanho da amostra que estará analisando, tais riscos analisados são acerca do risco de ambiente, que é o risco dos negócios da empresa, o meio onde ela atua, o nicho de mercado, seus clientes, etc. bem como o risco inerente, que é a suscetibilidade que uma conta, por sua natureza, tenha para ocasionar um erro material; o risco de controle, que é o erro que não será evitado ou detectado tempestivamente pelo sistema de controle interno; e o risco de detecção, que é o risco de o auditor enganosamente conclua pela inexistência de erros, não detectados na execução dos procedimentos de auditoria.

Pode-se concluir que o papel do auditor é monitorar o dado econômico constante das demonstrações contábeis, a fim de assegurar que estão apresentados de acordo com os padrões estabelecidos pela sociedade para as circunstâncias.

Considerando os aspectos de eficiência, eficácia, risco e relevância em auditoria se faz necessário selecionar, dentro de um universo sob auditoria, itens específicos de forma que o resultado da análise desses itens represente a situação do universo como um todo. De outra forma, haveria a necessidade de se auditar 100% do universo, o que contribuiria para

ineficiência da auditoria, aumentado os custos e os tornando excessivos, que seriam repassados para o cliente.

De acordo com os objetivos do presente trabalho, pode-se concluir que foram alcançados, todavia, considerando as limitações citadas anteriormente.

No entanto, não esgotando o assunto e sim abrindo caminhos para futuras pesquisas acerca do referido tema para que seja agregado a classe contábil e sociedade em geral.

5. REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria : um curso moderno e completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1988.
- BOYTON, William C.; JOHSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- CRC – SP. **Curso Básico de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1989.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- PEREZ JR, José Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 1995.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Auditoria de Balanços**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1968.
- SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução a Auditoria**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1988.
- TREVISAN Auditores Independentes. **Auditoria Contábil: Apostila de Treinamento A1**. São Paulo, 2004.