

Universidade de Brasília (UnB)  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)  
Bacharelado em Ciências Contábeis

Sarah Ramalho Ferreira

A OPINIÃO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE O GANHO DE EFICIÊNCIA  
COM A APLICAÇÃO DA ROTAÇÃO DE ÊNFASE EM TESTES DE AUDITORIA DOS  
CONTROLES.

Brasília, DF  
2014

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo  
Reitor da Universidade de Brasília

Professora Doutor Mauro Luiz Rabelo  
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Jaime Martins de Santana  
Decano de Pesquisa e Pós-graduação

Professor Doutor Roberto de Góes Ellery Júnior  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antonio de França  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Rodrigo de Souza Gonçalves  
Coordenador Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de  
Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes  
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis - noturno

Sarah Ramalho Ferreira

**A OPINIÃO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE O GANHO DE EFICIÊNCIA  
COM A APLICAÇÃO DA ROTAÇÃO DE ÊNFASE EM TESTES DE AUDITORIA DOS  
CONTROLES.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof Dr. Paulo César de Melo Mendes

Brasília, DF  
2014

FERREIRA, Sarah Ramalho

A opinião dos auditores independentes sobre o ganho de eficiência com a aplicação da rotação de ênfase em testes de auditoria dos controles/

Sarah Ramalho Ferreira - Brasília, 2014.

29 p.

Orientador: Prof. Dr. Paulo César de Melo Mendes

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia - Graduação) - Universidade de Brasília, 2 Semestre letivo de 2014.

Bibliografia.

1. Auditoria 2. Rotação de ênfase em testes de controle 3. Opinião dos auditores independentes 4. NBC TA 330

I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. II. A opinião dos auditores independentes sobre o ganho de eficiência com a aplicação da rotação de ênfase em testes de auditoria dos controles

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, pois sem Ele nada seria possível em nossas vidas.

Ao meu orientador, Paulo Mendes, pela a oportunidade, aprendizado e paciência que tornaram possível a conclusão deste trabalho.

Aos meus queridos pais, Ferreira e Joana, por todo apoio, amor e por serem os responsáveis pela pessoa que me tornei. Aos meus irmãos Lúcio, Luciano, Victor, Luiz e Hugo, pelos exemplos que são em minha vida, cada um em sua individualidade.

Ao companheiro com o qual escolhi compartilhar toda a minha vida, Tiago Andrade, pelo amor, carinho, paciência e crescimento que me proporciona.

Aos meus amigos, pelos momentos de felicidade e apoio nas horas difíceis.

# A OPINIÃO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE O GANHO DE EFICIÊNCIA COM A APLICAÇÃO DA ROTAÇÃO DE ÊNFASE EM TESTES DE AUDITORIA DOS CONTROLES.

## RESUMO

A opinião do auditor independente para a emissão do relatório de auditoria é subsidiada na coleta de evidência suficiente e adequada. As evidências são reunidas por meio da combinação entre uma abordagem de controles e substantiva, ou somente utilizando uma abordagem substantiva. Quando há utilização da abordagem de controles, a NBC TA 330 faculta ao auditor realizar rotação de ênfase para testar os controles já concluídos como adequados em auditorias anteriores, desde que estes controles não sejam mitigadores de risco significativos, isto é aproveitar a validação realizada para este controle, realizando somente o entendimento se este controle continua sendo executado da mesma maneira que a avaliação passada demonstrou. Este trabalho objetiva conhecer a opinião dos auditores independentes sobre o ganho de eficiência quando é aplicada a rotação de ênfase nestes testes de controles. Aplicou-se o questionário a uma amostra de 109 auditores independentes por meio do Google Drive, onde foram tabulados diretamente pelo sistema. A conclusão desta pesquisa mostrou que os auditores não acreditam que exista ganho de eficiência quando é aplicada a rotação de ênfase nos testes de controle, pois há de se aumentar a abordagem substantiva para atingir o conforto de auditoria desejado. Entretanto, estes auditores acreditam na efetividade da combinação entre abordagem de controles e substantiva para o subsídio do relatório de auditoria, desde que não aplicada a rotação de ênfase.

**Palavras-chave:** Auditoria, testes de controles, rotação de ênfase e auditores independentes.



## 1. INTRODUÇÃO

A auditoria independente das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de opinião sobre a adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica no que for pertinente.

O valor das informações está associado ao valor agregado que pode apoiar seus usuários no processo decisório (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001). A relevância e a confiabilidade são as duas principais qualidades que fazem com as informações contábeis sejam úteis para a tomada de decisões (NBC T1, CFC, 2008).

O trabalho do auditor independente está intimamente ligado à credibilidade das informações contábeis, com a diminuição do risco das demonstrações contábeis estarem incorretas, incompletas ou enviesadas (BOYNTON, JOHSON, KELL, 2002).

A opinião do auditor independente está suportada pela obtenção de conforto de auditoria, alcançado através da coleta de evidência adequada e suficiente ao ponto de minimizar o risco de auditoria a um nível aceitável. A coleta de evidências de auditoria se dá por meio da aplicação de uma abordagem de controles e substantiva, ou somente por meio de uma abordagem substantiva.

O conforto de auditoria é a segurança razoável de que as demonstrações contábeis estejam como um todo livres de distorção relevante, sendo causada por erro ou por fraude. Esta segurança razoável significa que o risco de auditoria foi diminuído a um nível aceitável. (NBC TA 200).

Quando há uma combinação entre a abordagem substantiva e de controles, os testes dos controles que não se aplicam a riscos significativos podem sofrer rotação de ênfase, o que significa que o auditor pode utilizar evidência obtida em auditorias anteriores para validar os mesmos controles na auditoria atual. Um exemplo de risco significativo é o risco da administração da entidade burlar os controles por se utilizar de acesso irrestrito à rede e módulos de organização da empresa. A existência de uma auditoria interna e externa são controles que podem mitigar este risco, mas uma simples trava irrevogável no sistema para quaisquer

alterações em contas de receita também pode ser tratada como um controle chave, aquele mitiga o risco significativo. Apesar de ser seu dever realizar o entendimento e inspeção de pelo menos um caso de cada controle, não é necessário realizar a mesma validação feita anteriormente, sendo que este procedimento pode ser aplicado somente aos controles que não mitigam risco significativo e que ao final de três auditorias, todos os controles devem ter sido validados ao menos uma vez, desde que os processos de controle da entidade não tenham sofrido alterações. (NBC TA 315). Isto significa que o auditor estará baseado sua opinião em testes executados em auditorias anteriores para obter evidência de auditoria suficiente e adequada na auditoria atual.

A aplicação da faculdade que a NBC TA 330 coloca aos auditores com a utilização de evidência de auditoria anterior para validar controles, é comumente chamada pelos auditores externos como rotação de ênfase em testes de controles.

Diante do exposto, na opinião dos profissionais de auditoria independente, o conforto de auditoria pode ser obtido com aplicação de rotação dos testes de controle, ou a abordagem substantiva deve ser aumentada por esta prática?

A problematização que envolve a pesquisa é se os auditores independentes acreditam que mesmo utilizado evidências obtidas em auditorias passadas, a obtenção do conforto de auditoria não seria prejudicada.

É importante saber a opinião destes profissionais no que tange a aplicação da abordagem de auditoria, pois são eles que estão sujeitos à metodologia aplicada pelos órgãos como Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e órgãos fiscalizadores como Banco Central do Brasil – BACEN, Superintendência de Seguros Privados – SUSEP e outros.

O objetivo geral da pesquisa consiste em identificar, na opinião dos profissionais de auditoria independente, se o conforto de auditoria pode ser obtido com aplicação de rotação dos testes de controle, ou a abordagem substantiva deve ser aumentada por esta prática. Para alcance do objetivo geral, será aplicado um questionário ao público alvo que visa identificar respostas para formar a conclusão.

Este trabalho está estruturado em seis partes, sendo a primeira esta introdução, a segunda

consiste no referencial teórico, representando a bibliografia suporte a esta pesquisa. A parte três é formada pela metodologia, que descreve o questionário, a população alvo e a amostra, a quarta parte consolida a coleta de dados pergunta a pergunta e suas combinações, concluídas em aspectos gerais na quinta parte, intitulada conclusão. As referências bibliográficas para esta pesquisa estão listadas na parte seis.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. Conceito de auditoria e seu objetivo**

O termo auditoria é objeto de diversas conceituações, que variam de acordo com a abordagem que se pretenda estabelecer.

Attie (2010, p.7) afirma que “o surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação, por parte dos investidores e proprietários, à realidade econômico-financeira espalhada no patrimônio das empresas investidas”.

Para Almeida (2010, p.25) a origem da auditoria externa está na evolução do sistema capitalista, que culminou com o surgimento de diversas empresas ávidas em conquistar investidores, os quais deveriam conhecer a posição patrimonial e financeira da empresa. Como consequência desta necessidade de conhecimento, as demonstrações contábeis passaram a ter fundamental importância e também a veracidade e segurança destes valores, com isto, surge a figura do auditor.

A *American Accounting Association* (AAA) define auditoria como 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 (ACCOUNTING REVIEW *apud* BOYNTON E OUTROS, 2002, p. 30).

Concordando com Almeida, Attie (2010, p. 25) define o objetivo da auditoria como o processo pelo qual o auditor certifica-se quanto à veracidade das demonstrações contábeis da entidade.

Segundo Pinho (2007, p.39), o objetivo da auditoria externa é assegurar o adequado *disclosure* e *accountability*. Torna-se importante esclarecer que o termo *disclosure* refere-se à evidenciação das informações e, *accountability*, segundo Nakagawa (2007), etimologicamente, tem o significado de confiabilidade e, epistemologicamente, surge como o resultado de um adequado nível de evidenciação.

Conforme definido na NBC TA 200, “o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis para o usuário externo. 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.” Se a auditoria for conduzida em conformidade com as normas de auditoria aplicáveis e as exigências éticas relevantes, o auditor estará capacitado para formar a opinião de auditoria. Isto envolve o planejamento da auditoria, a administração do risco, a coleta de evidências, os testes de auditoria e a conclusão do auditor.

Boynton (2002) define três tipos de auditorias. A de demonstrações contábeis, que visa à emissão de um relatório sobre a adequação da apresentação dessas demonstrações. A de compliance (conformidade), na qual é feita a verificação se as atividades financeiras ou operacionais da entidade obedecem a condições, regras ou regulamentos a elas aplicáveis. E a operacional, em que se verifica a eficiência e eficácia das atividades operacionais da entidade, em comparação com objetivos estabelecidos. Os autores fazem, também, a distinção de três tipos de auditores. Os independentes, que operam por conta própria, ou são membros de empresas de auditoria, e realizam qualquer uma das três modalidades de auditoria. Os internos, que são empregados das organizações que auditam, e realizam, principalmente, auditorias de conformidade e operacional. E os públicos, que sendo empregados por entidades governamentais, engajam-se nos três tipos de auditoria.

## **2.2 Planejamento**

Thomas e Henke (1986, p. 196) definem o planejamento como o tempo em que:

“the auditor should decide in general the nature, timing and extent of all audit tests as well as the number and quality of audit personnel required to perform those tests. [...] During this period the auditor should develop and overall familiarity and expertise with respect to the client’s industry, accounting policies, internal controls, and reporting structure.” (Thomas e Henke, 1986, p. 196)

Ou seja, a fase de planejamento é adequada para obter um entendimento geral com o

campo de atuação do cliente e suas peculiaridades, como políticas, controles internos e a estrutura de relatório aplicável. Neste período também o auditor deve determinar a natureza, o tempo e extensão em que vai performar os testes de coleta de evidência e quem vai executá-los, devendo designar uma equipe técnica adequada.

Segundo Attie (2010, p. 38) durante a fase de planejamento, o auditor pode definir que executará teste em exame preliminar, sendo este realizado em época que antecede o encerramento do exercício social e das demonstrações contábeis, por exemplo: conhecimento dos controles internos instituídos, realização de testes de procedimento, contagens físicas de estoque e imobilizado. Realizando no exame final somente a complementação de testes iniciados na fase preliminar, exame de variação de saldos e transações incomuns, conferências com as demonstrações financeiras e conclusão dos trabalhos.

É durante a fase de planejamento que serão identificados os maiores riscos relacionados a atividade do cliente, quais entidades serão circularizadas, quando serão executados os testes de auditoria e se espera obter conforto de auditoria com a execução de testes de controle ou somente será aplicada uma abordagem substantiva.

O auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorção relevante nas demonstrações contábeis. O auditor deve exercer julgamento profissional ao planejar e executar a auditoria de demonstrações contábeis. (NBC TA 200)

Attie (2010, p. 35) finaliza que o planejamento busca proporcionar, como fator positivo, o aumento da eficiência, contribuindo para o direcionamento, o controle e a eliminação de desperdícios no trabalho. (ATTIE, 2010)

### **2.3. Risco**

Thompson (1992, p. 13 apud COCURULLO, 2002, p. 50) define que o “risco é a variação potencial nos resultados. Está presente em quase tudo o que fazemos. Quando o risco está presente, o resultado não pode ser precisamente previsto”. Cocurullo (2002), ao comentar a definição de Thompson frisa a objetividade relacionada ao risco, e sua mensurabilidade. Assim, ao se determinar o risco, avaliá-lo adequadamente e bem administrá-lo, soluções cautelares

apropriadas podem ser previstas, o que, conseqüentemente, pode gerar resultados benéficos.

De uma forma mais direta, risco foi definido pelo COSO (1992) como a possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos de uma entidade.

### **2.3.1. Risco de Auditoria**

Para Jund (2004) o risco de auditoria, em sentido amplo, pode ser definido 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 exame.

Thomas e Henke (1986, p. 196) expõem que o auditor deve planejar obter evidência para que o risco de emitir uma opinião inapropriada seja reduzido a um nível aceitável que vai de encontro à expectativa dos usuários de receberem uma apresentação adequada das demonstrações contábeis.

“It is essential that each audit examination be planned so that the risk of issuing an inappropriate audit opinion is reduced to a sufficiently low level to meet the expectations of users regarding fairness of presentation of the financial statements.  
(THOMAS, C. William; HENKE, Emerson O. Auditing: theory and practice. 2nd. edition. Boston: Kent Publ, 1986. 1080 p. ISBN 0-534-05982-1)

O risco de auditoria é definido pela NBC TA 200 como “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.”.

Conforme definido na NBC TA 200, o risco de auditoria é definido como a combinação do risco de distorção relevante e do risco de detecção. Sendo o risco de distorção relevante composto pelo risco inerente e pelo risco de controle.

#### **2.3.1.1. Risco de distorção relevante**

Distorção é a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de

uma demonstração contábil relatada e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação que é exigida para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Podendo ser originadas por erro ou fraude. (NBC TA 200, CFC).

Quando o auditor expressa uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, as distorções também incluem os ajustes de valor, classificação, apresentação ou divulgação que, no julgamento do auditor, são necessários para que as demonstrações contábeis estejam apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes. Ou seja, o risco foi minimizado a um risco aceitável.

#### *2.3.1.1.1. Risco inerente*

De acordo com Perez Junior (1998, p.39), “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”.

Thomas e Henke (1986, p. 199) definem como risco inerente a susceptibilidade de o saldo de uma conta estar errado devido à inexistência ou inadequação de controles internos, pois estes não preveniram, detectaram ou corrigiram a falha. Geralmente se apresentam com maior frequência em atividades mais comuns e consideradas rotineiras e simples, talvez por uma menor importância ou até mesmo pelo descaso para com esse grupo ou classe de contas e atividades. Segundo os autores, todos estes aspectos devem ser avaliados pelo auditor para a análise dos riscos das contas.

O risco inerente é definido como a “susceptibilidade de uma afirmação a um erro ou classificação indevida material, supondo que não haja controles” (AICPA *apud* BOYNTON E OUTROS, 2002, p. 293).

O risco inerente está relacionado com a natureza das operações desenvolvidas, de ocorrência de erros e deficiências na gestão, que não sejam detectados e corrigidos pelos procedimentos de controle interno, tornando assim os procedimentos contábeis não confiáveis e com possibilidade de conter erros e até mesmo fraudes.

O auditor deve levar em consideração na avaliação do risco inerente a relevância de



determinado fato, pois dependendo da situação, a existência de um controle pode constituir fator que eleve consideravelmente o custo e que supere o benefício proporcionado.

#### *2.3.1.1.2. Risco de controle*

O Instituto Americano de Contadores Públicos - AICPA (AICPA *apud* BOYNTON E OUTROS, 2002, p. 295) define o risco de controle como “o risco de que um erro ou classificação indevida de materialidade que possam constar de uma afirmação não sejam evitados ou detectados tempestivamente pelos controles internos da entidade”.

De acordo com Perez Junior (1998, p. 39), “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”.

É um risco que surge em função do não suprimento das necessidades por controles internos, fazendo com que não evitem ou não detectem e assim não corrijam em tempo hábil, erros, anomalias ou deficiências da gestão da entidade.

Pode-se dizer que os riscos de controle sempre existirão, já que não existe controle interno 100% confiável, ou seja, não existem controles perfeitos, tendo em vista que falhas podem ocorrer naturalmente.

#### *2.3.1.1. Risco de detecção*

Para Thomas e Henke (1986, p. 199), o risco de detecção é o risco dos testes de auditoria serem concluídos de forma que não sejam detectados erros materiais, mas na verdade, eles existam, ocasionando uma opinião de auditoria não qualificada.

O risco de detecção se relaciona com a natureza, a época e a extensão dos procedimentos que são determinados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável. Portanto, é uma função da eficácia do procedimento de auditoria e de sua aplicação pelo auditor. Por isto, assuntos como um planejamento adequado, designação apropriada da equipe de trabalho, ceticismo profissional elevado e apurado e uma adequada supervisão e revisão dos trabalhos.

O risco de detecção, porém, só pode ser reduzido, não eliminado, devido às limitações inerentes de uma auditoria. Portanto, sempre existe risco de detecção.

Para um dado nível de risco de auditoria, o nível aceitável de risco de detecção tem uma relação inversa com os riscos avaliados de distorção relevante no nível da afirmação. Por exemplo, 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.

Basicamente, os riscos podem ser definidos de uma forma quantitativa (mediante percentuais, por exemplo) ou qualitativa (alto, médio ou baixo, por exemplo). Se o tratamento dado for quantitativo, o modelo do risco de auditoria segue uma expressão matemática, na qual o risco de auditoria (RA) é a resultante da multiplicação do risco inerente (RI), risco de controle (RC) e risco de detecção (RD), conforme a seguir:

$$RA = RI \times RC \times RD$$

Como exemplo, Thomas e Henke (1986, p. 201) consideram a situação descrita de um risco de auditoria desejado de 5%. Supondo-se que o auditor após a realização de testes, avaliou um risco inerente de 80% e um risco de controle de 50%, o risco de detecção será de:

$$RD = RA / (RI \times RC) = 0,05 / (0,8 \times 0,5) = 12,5\%$$

Como a confiança é o valor complementar do risco de detecção (1- 0,125), a confiança necessária para os testes substantivos deve ser de 87,5%, isto é o auditor deve planejar testes substantivos tais que a probabilidade de que eles não detectem erros, omissões ou irregularidades existentes seja de 12,5%.

Para uma opção qualitativa do tratamento dos riscos, a Federação Internacional dos Contadores - IFAC apresenta, no apêndice da citada norma ISA 400, uma tabela, reproduzida a seguir, que mostra que o nível aceitável de risco de detecção (área cinzenta) varia inversamente à combinação das avaliações dos riscos inerente e de controle, para que o risco de auditoria se mantenha sempre em nível baixo. Esse tipo de abordagem é consistente com o modelo matemático apresentado, no qual o risco de detecção também varia inversamente com a

combinação dos dois outros riscos.

Tabela 1 – Risco de Detecção em função dos Riscos Inerente e de Controle – Avaliação

		A avaliação do risco de controle pelo auditor é:		
		Alto	Médio	Baixo
A avaliação do risco inerente pelo auditor é:	Alto	Menor	Menor	Médio
	Médio	Menor	Médio	Maior
	Baixo	Médio	Maior	Maior

Fonte: IFAC, 2001, p.261

Na ISA 400, o IFAC define qual deve ser, em grandes modos, o procedimento do auditor quanto ao risco de auditoria:

Ao desenvolver a abordagem de auditoria, o auditor considera a avaliação preliminar de risco de controle (em conjunto com a avaliação de risco inerente), para determinar qual seja o risco de detecção apropriado a aceitar para as asserções contidas nas demonstrações contábeis e também para determinar a natureza, época de aplicação e extensão dos procedimentos de comprovação de tais asserções (IFAC, 2001, p. 251, tradução livre).

## 2.4. Controle Interno

Conforme Almeida (2003, p. 47), o auditor, após a execução do planejamento, realiza a avaliação do controle interno da entidade de modo a auxiliar na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria.

Controle interno é definido por Almeida (2003, p. 63) como um conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

O AICPA (AICPA *apud* ARAÚJO, 1998, p. 157) dita que “o controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados pela empresa para proteger seus ativos, verificar a exatidão operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas”.

Para Thomas e Henke (1986, p. 277) um estudo e avaliação apropriada do controle interno existente é uma base para determinar a extensão dos testes substantivos.

Diante do exposto, observa-se, portanto, que se o controle interno for eficaz e eficiente, pode existir uma diminuição da abordagem substantiva aplicada.

Os princípios do controle interno dão uma direção de como devem ser estruturados os controles internos de modo a garantir que sejam suficientes para cumprir o objetivo de sua existência, aqui já exposto. De acordo com Almeida (2003, p. 64 a 70) os princípios do controle são: responsabilidade, manuais de rotinas internas, acesso restrito aos ativos, segregação de funções, confronto dos ativos com os registros, amarrações de sistemas e auditoria interna.

Almeida (2003, p. 70) ainda traz o conceito de que o controle interno deve ser avaliado na relação custo X benefício, em que os custos mais elevados devem estar ligados a mitigação de riscos mais relevantes, enquanto os controles menos rígidos devem ser implantados para as transações menos importantes.

Com uma avaliação adequada, baseada nos princípios do controle interno, é possível concluir se há ou não condições de subsidiar a opinião do auditor com a combinação de testes de controles e de testes substantivos.

## **2.5. Conforto de auditoria**

### ***2.5.1. Evidência de auditoria***

Thomas e Henke (1986, p. 239), elucidam que evidência de auditoria é tudo aquilo que influencia o julgamento do auditor em relação à conformidade da apresentação das demonstrações contábeis.

O conjunto das NBC TAs exige que o auditor obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis estejam livres de distorção em todos os seus aspectos relevantes, que podem ser causadas por erros ou fraudes. A asseguuração razoável, necessária para a formação da opinião do auditor, não representa um nível absoluto de segurança, mas sim um nível elevado de segurança.

Conforme a NBC TA 200, as evidências de auditoria são as informações utilizadas pelo auditor para fundamentar suas conclusões em que se baseia a sua opinião. As evidências de auditoria incluem informações contidas nos registros contábeis subjacentes às demonstrações contábeis e outras informações. Para fins das NBC TAs:

(i) a suficiência das evidências de auditoria é a medida da quantidade da evidência de auditoria. A quantidade necessária da evidência de auditoria é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante e também pela qualidade de tal evidência;

(ii) a adequação da evidência de auditoria é a medida da qualidade da evidência de auditoria; isto é, sua relevância e confiabilidade no fornecimento de suporte às conclusões em que se baseia a opinião do auditor. (NBC TA 200 – Parágrafo 13).

O nível adequado de segurança é atingido quando o auditor consegue obter evidência apropriada e suficiente para mitigar o risco de auditoria a um nível aceitável.

Conforme a NBC TA 500, a adequação da evidência de auditoria é a medida da qualidade desta, considerando a relevância e confiabilidade para suporte à opinião do auditor. Com base nisto, o auditor deve definir e executar procedimentos de auditoria que sejam apropriados às circunstâncias com o objetivo de obter evidência de auditoria adequada e suficiente. Estes procedimentos são planejados adequadamente para a empresa de acordo com o porte, área de atuação, tamanho, localização, entendimento do ambiente de controles da entidade, tempo, período analisado e etc.

A evidência de auditoria pode ser obtida através de testes de inspeção, observação, confirmação, indagação, reconciliação, reperformance, varredura e revisão analítica. (Thomas e Henke, 1986, p. 250 a 259). Estes procedimentos são traduzidos como procedimentos de auditoria.

### ***2.5.2. Procedimentos de auditoria***

Para o auditor chegar ao seu objetivo final da auditoria, que é o de formar sua opinião, de forma imparcial, necessita utilizar-se de procedimentos adequados. Na Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 11, de 17.12.1997, emanada do Conselho Federal de Contabilidade, em

seu item 11.1.2.1, consta que os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas.

Nessa mesma linha, Attie (2010, p. 131) menciona que:

Procedimentos de auditoria são as investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras ou sobre o trabalho realizado. (ATTIE, 2010)

De acordo com a NBC TA 330, os testes de auditoria para obtenção de evidência, se dividem em testes de controles e procedimentos substantivos, estes se subdividem em testes de detalhes e procedimentos substantivos analíticos e são assim definidos:

*Procedimento substantivo* é o procedimento de auditoria planejado para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Os procedimentos substantivos incluem:

- (a) testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações); e
- (b) procedimentos analíticos substantivos.

*Teste de controle* é o procedimento de auditoria planejado para avaliar a efetividade operacional dos controles na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações. (Parágrafo, 4, NBC TA 330 - RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.214/09)

Se o auditor pretende confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos, o auditor deve planejar e realizar testes de controle para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à efetividade operacional dos controles relevantes.

Os testes de controles devem ser executados se a avaliação de riscos de distorção relevante no nível das afirmações pelo auditor incluir a expectativa de que os controles estão operando efetivamente ou se os procedimentos substantivos isoladamente não fornecerem evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível de afirmações.

Quanto maior for o conforto desejado a ser obtidos através dos testes de controles, mais persuasiva deve ser a evidência obtida. O alcance do conforto desejado de auditoria advém da combinação de testes substantivos e testes de controles, conforme já definido por Thomas e Henke (1986, p.277). Não é possível obter evidência de auditoria suficiente e adequada somente com a aplicação de testes de controles.

O objetivo do teste de controle, ou teste de observância, é proporcionar razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estão sendo executados na forma determinada pela organização.

## **2.6. Rotação de ênfase**

Conforme a mesma NBC TA 330, o auditor pode usar de evidências obtidas em anos anteriores para concluir sobre a efetividade dos controles da entidade:

Se o auditor planeja usar a evidência de auditoria da auditoria anterior a respeito da efetividade operacional de controles específicos, o auditor deve estabelecer se essa evidência continua relevante mediante a obtenção de evidência de auditoria quanto a ocorrência ou não de alterações significativas nesses controles após a auditoria anterior. O auditor deve obter essa evidência mediante indagação, juntamente com observação ou inspeção, para confirmar o entendimento desses controles específicos, e:

- (a) se houve alterações (nos controles) que afetam a continuidade da relevância da evidência de auditoria de um trabalho anterior, o auditor deve testar os controles na auditoria corrente (ver item A36);
- (b) se não houve essas alterações, o auditor deve testar os controles pelo menos uma vez a cada três auditorias e deve testar alguns desses controles em todas as auditorias a fim de evitar a possibilidade de testar todos os controles nos quais o auditor pretende confiar em um único período de auditoria e não testar os controles nos dois períodos de auditoria subsequentes (ver itens A37 a 39). (Parágrafo, 14, NBC TA 330 - RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.214/09)

Se concluído que não houve alterações nos controles que afetem a relevância da evidência obtida anteriormente, o auditor pode executar o procedimento de rotação dos testes de controles, contando que em três auditorias, cada controle tenha sido testado ao menos uma vez. Entretanto, a NBC TA 330 também dita, em seu paragrafo 15, que se o controle é mitigador de risco

identificado como significativo, o controle deve ser testado em todo período de auditoria.

A rotação de ênfase se define como este rodízio aplicado pelo auditor aos controles da entidade, para que realize testes de validação destes controles em três períodos de auditoria.

O auditor deve realizar entendimento dos controles da entidade em toda auditoria em que espera confiar nos controles da entidade, e deve acompanhar ao menos uma vez o procedimento sendo realizado, mas não precisa realizar validação documental deste controle caso o tenha feito em auditoria anterior. Neste caso, o auditor está obtendo conforto de auditoria com a evidência coletada em períodos anteriores de auditoria.

A NBC TA 330 exige, entretanto, que todos os controles sejam testados em ciclo de três períodos de auditoria, sendo, portanto, permitido ao auditor que realize rodízio dos controles testados em cada período, desde que ao final de três períodos, tenha submetidos todos os processos a validação.



### **3. METODOLOGIA**

O objetivo deste trabalho foi identificar, na opinião dos profissionais de auditoria independente, se o conforto de auditoria pode ser obtido com aplicação de rotação dos testes de controle, ou a abordagem substantiva deve ser aumentada por esta prática. Considerando o objetivo proposto, esta pesquisa classifica-se como:

- Qualitativa, não utilizando técnicas estatísticas para traduzir sua conclusão, mas somente em aspectos numéricos, na qual pretende verificar a relação da realidade com o objeto de estudo.
- Descritiva, pois busca observar, registrar, analisar, classificar e interpretar os dados sem interferência do pesquisador. Descrevendo as características de determinada população ou fenômeno, e utilizando-se de técnica padronizada de coleta de dados.
- Levantamento, pois é a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.
- Básica, pois busca agregar novos conhecimentos para a ciência.
- Bibliográfica, pois se utiliza de fontes secundárias como livros, revistas, artigos, publicação avulsa e imprensa escrita. (GIL, 2008)

#### ***3.1. População, amostra e coleta de dados***

A população alvo desta pesquisa são os auditores independentes, pois estão sujeitos à aplicação dos métodos e aspectos exigidos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, que constituíram base fundamental para o referencial teórico desta pesquisa.

A seleção da amostra foi realizada de modo não probabilístico. Foram arrecadadas 109 respostas, mas foram descartadas oito respostas, pois houve questões que não foram respondidas ou possuíam duas respostas para a mesma pergunta. A limitação da pesquisa advém da dificuldade em identificar se os participantes não estão dispostos a contribuir com os objetivos da pesquisa e, portanto, serem respondidas sem o nível de profundidade esperado.

A coleta de dados será realizada através da aplicação de um questionário ao público alvo, aplicado através de ferramenta online gratuita – Google Drive. O questionário visa formar base de dados consistente para análise e conclusão respondendo à pergunta chave da pesquisa.

O questionário é composto de quatorze perguntas, sendo três delas aplicadas com o objetivo de formar o perfil do respondente (tempo de atuação em auditoria, emprego em empresa considerada Big Four e a formação acadêmica), e onze com a expectativa de identificar a opinião do auditor sobre a rotação de ênfase em testes de controles, atingindo ao objetivo traçado e estão estruturadas para respostas do tipo dicotômicas (Sim ou Não). As perguntas foram formadas com o objetivo de serem imparciais e não influenciar a resposta do participante, de maneira a diminuir as distorções inerentes a aplicação de um questionário.

A análise dos dados se deu por meio da representação gráfica das respostas às perguntas, e descrição das conclusões para cada pergunta e ao final, a conclusão geral. A análise gráfica traduz a frequência das respostas e as combinações para as perguntas relacionadas de acordo com o perfil traçado do respondente.

## 4. ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS

Nesta parte são apresentados os resultados obtidos por meio da aplicação dos procedimentos definidos na parte 3. Metodologia, baseados no referencial teórico exposto.

As respostas foram tabeladas automaticamente pela ferramenta de aplicação do questionário (Google Drive). Foram obtidas 101 respostas válidas e estas constituíram material de base para formar a conclusão desta pesquisa. A análise das respostas obtidas e suas combinações é como segue.

### 4.1. Perfil do respondente

Nota-se na tabela abaixo, que demonstra o resumo do perfil dos respondentes, que 88 deles já trabalharam em empresa considerada Big Four (PwC, EY, KPMG, Deloitte), e 13 deles não trabalharam em empresas deste tipo. Quanto ao tempo de experiência com auditoria externa, observa-se que 18 respondentes possuem até um ano de experiência, 44 possuem entre um e três anos de carreira em auditoria externa, 24 estão na faixa acima de três e abaixo de cinco anos, enquanto 15 possuem mais de cinco anos de experiência em auditoria externa.

Analisando a carreira conhecida de auditoria, observa-se que a maior parte da população possui entre 1 e 5 anos de experiência, estando entre cargos de assistente e sêniores, estas duas faixas combinadas representam 67% da população. Nestes cargos, tem-se maior envolvimento em fase de planejamento, avaliação dos riscos e desenho dos testes de auditoria.

Tabela 2: Caracterização da Amostra

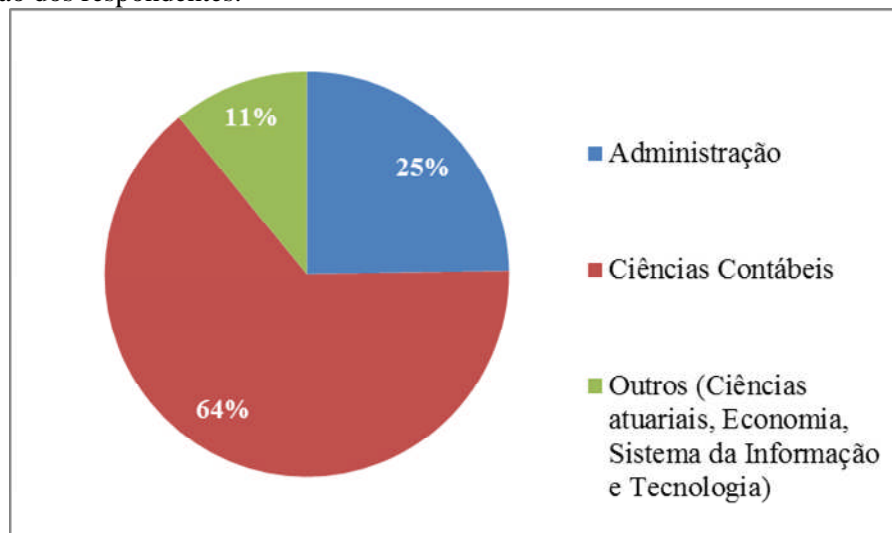
<b>Tempo de Carreira</b>	<b>Experiência em BigFour</b>	
	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
<b>0 a 12 meses</b>	12	6
<b>Acima de 1 ano até 3 anos</b>	38	6
<b>Acima de 3 anos até 5 anos</b>	24	0
<b>Acima de 5 anos</b>	14	1
<b>Total</b>	88	13

Fonte: Dados da Pesquisa

Quanto ao curso de formação dos respondentes, podemos observar que 64% da população possui sua graduação em ciências contábeis, 25% em administração e 11% em outros

cursos (Ciências atuariais, Economia, Sistema da Informação e Tecnologia).

Gráfico 1: Formação dos respondentes.



Fonte: Dados da pesquisa.

#### 4.2. Informações sobre a aplicação dos testes de controles

A pergunta de número quatro tinha como objetivo verificar se os auditores possuem conhecimento sobre a combinação de abordagem substantiva e de controles para a obtenção de conforto de auditoria. Dos respondentes, 92 deles, disseram saber sobre esta abordagem, enquanto apenas nove não possuem este conhecimento. Destes nove que alegaram não conhecer esta abordagem, quatro possuem menos de um ano com experiência em auditoria externa, portanto, pode ser que ainda não possuam experiência apurada para este quesito.

A quinta pergunta objetivou averiguar se os auditores já realizaram auditorias em que foi possível obter conforto nos controles da entidade, e 90 respondentes afirmaram que já realizaram trabalhos em que foi obtido conforto nos controles da empresa, portanto estes auditores utilizaram a combinação entre abordagem de controles e substantiva.

A sexta pergunta é intimamente relacionada à pergunta de número cinco e indaga se a utilização dos testes de controle foi eficaz para obter conforto de auditoria. Dos 90 auditores que responderam positivamente a pergunta anterior, apenas 5 deles afirmaram que não foi eficaz

aplicar uma abordagem com testes de controle para obter conforto de auditoria. Ou seja, apesar de terem realizado trabalhos em que foi obtido conforto em controles, estes cinco auditores afirmaram que esta abordagem não foi eficaz. Verificamos, portanto, que 90% dos respondentes acredita que a aplicação da abordagem de controles foi efetiva para a obtenção de conforto de auditoria e agregou eficiência ao trabalho.

Quanto à pergunta 7, 98% dos auditores entrevistados acreditam que pode existir diminuição da abordagem substantiva se houver confiança em controles, e apenas 2% acredita que não pode haver diminuição. Observamos então que a maioria dos entrevistados acredita que a combinação de testes de controle e substantivos, deste que se obtenha conforto em controles, traz uma eficiência em questão de testes substantivos. Isto significa, por exemplo, que pode haver diminuição da amostragem de testes documentais.

Para a pergunta de número 8, o objetivo é averiguar se os auditores independentes acreditam que pode se obter evidência de auditoria adequada e suficiência com a utilização de validações realizadas em auditorias anteriores. Apenas 57 auditores acreditam que a evidência de auditoria anterior ainda é válida, podendo então, ser aproveitada para o atual trabalho. Relacionando esta pergunta ao tempo de atuação em auditoria externa, verificamos que os respondentes estão bem equilibrados quanto ao objetivo da pergunta e o tempo de carreira.

Tabela 3: Relação entre tempo de carreira e perguntas 8 e 9

Pergunta	Pergunta 8		Pergunta 9	
	Acredita que o conforto em controles pode ser obtido com evidências de auditorias anteriores?	Não acredita que o conforto em controles pode ser obtido com evidências de auditorias anteriores?	Já utilizou evidências obtidas em auditorias anteriores para obter conforto nos controles da entidade?	Nunca utilizou evidências obtidas em auditorias anteriores para obter conforto nos controles da entidade?
<b>Tempo de Carreira</b>				
0 a 12 meses	12	6	11	7
Acima de 1 ano até 3 anos	24	20	16	28
Acima de 3 anos até 5 anos	12	12	10	14
Acima de 5 anos	9	6	9	6
<b>Total absoluto</b>	<b>57</b>	<b>44</b>	<b>46</b>	<b>55</b>
<b>Total percentual</b>	<b>57%</b>	<b>44%</b>	<b>46%</b>	<b>55%</b>

Fonte: Dados da pesquisa

A indagação nove está intensamente relacionada à questão oito e perguntou se o auditor já utilizou evidência obtida em auditoria anterior para obter conforto nos controles da entidade. E 14 pessoas, apesar de acreditarem na validade da evidência, não utilizaram evidência anterior

para obter conforto de auditoria. No geral, 46 respondentes já utilizaram evidência obtida em auditoria anterior em trabalhos atuais, e 55 alegaram nunca ter utilizado este tipo de evidência, podemos observar esta relação demonstrada na tabela 3: relação entre tempo de carreira e perguntas 8 e 9.

Para a pergunta de número 10, 83 auditores responderam positivamente e 18 negativamente. Esta indagação desejava obter conclusão se realizando indagação e acompanhamento ou inspeção de uma ocorrência, é possível concluir se o controle continua sendo eficaz. A maioria dos auditores acredita que o processo de indagação e acompanhamento exigido pela NBC TA 330 para a rotação de ênfase é suficiente para concluir que o processo do controle é o mesmo e continua sendo eficaz, conforme concluído em auditoria anterior.

A décima primeira pergunta pesquisou se os auditores utilizariam da prudência e do ceticismo profissional para testar os mesmos controles novamente, mesmo que já concluído que o processo seja o mesmo, e 97 auditores responderam que sim. É certo que os auditores devem utilizar a prudência e ceticismo profissional quando realizam auditoria, entretanto, verificamos que mesmo subsidiados pela NBC TA 330 para não realizar mais testes sobre a validação, estes auditores estão dispostos a aplicar o ceticismo profissional. A maioria da amostra utilizaria o julgamento profissional para realizar testes em controles que não seriam testados naquela auditoria, se aplicada a rotação de ênfase. Este resultado demonstra que a precaução do auditor vai além dos procedimentos básicos normativos, indo de encontro ao conceito de ceticismo profissional e julgamento do auditor.

A maioria dos auditores respondeu positivamente a pergunta que indagou se na opinião deles o trabalho ganha eficiência quando é aplicada rotação de ênfase, representando 67% da amostra. Apenas 34% dos auditores responderam negativamente e acreditam que esta aplicação não acrescenta eficiência ao trabalho. Quando esta indagação é relacionada à pergunta 6, que indagou se os auditores já realizaram trabalho em que foi possível obter evidência com a utilização de validação anterior, temos que 59 utilizaram a rotação de ênfase e que foi eficiente esta aplicação.

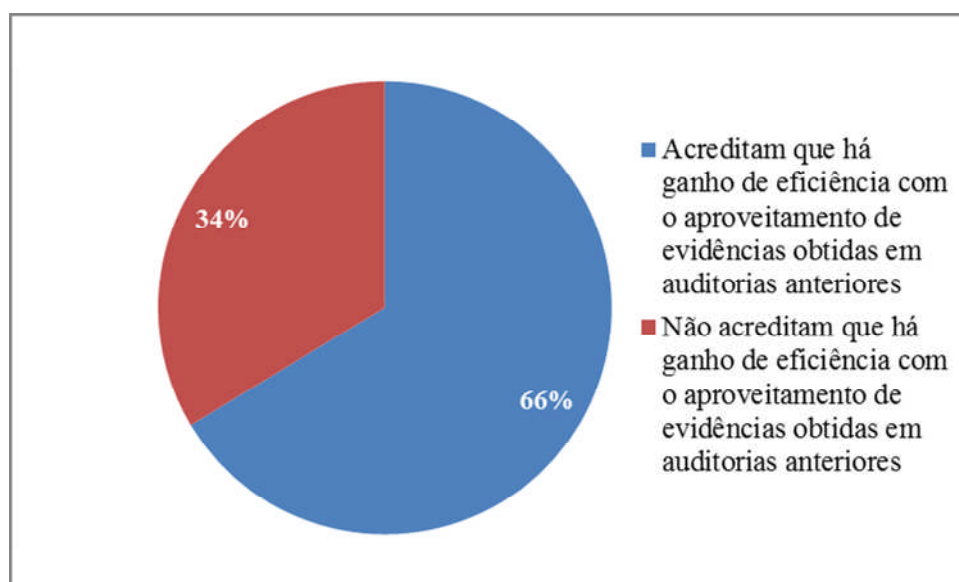
Tabela 4: Relação entre tempo de carreira e perguntas 6 e 12

Pergunta	Pergunta 6		Pergunta 12	
	Acredita que a utilização dos testes de controles foi eficaz para obter conforto de auditoria?	Não acredita que a utilização dos testes de controles foi eficaz para obter conforto de auditoria?	Acredita que o trabalho ganha eficiência com a utilização de evidências obtidas nos testes de controles da auditoria anterior?	Não acredita que o trabalho ganha eficiência com a utilização de evidências obtidas nos testes de controles da auditoria anterior?
<b>Tempo de Carreira</b>				
0 a 12 meses	14	4	14	4
Acima de 1 ano até 3 anos	38	6	27	17
Acima de 3 anos até 5 anos	22	2	13	11
Acima de 5 anos	15	0	13	2
<b>Total absoluto</b>	<b>89</b>	<b>12</b>	<b>67</b>	<b>34</b>
<b>Total percentual</b>	<b>89%</b>	<b>12%</b>	<b>67%</b>	<b>34%</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Quando se relaciona as respostas obtidas nas perguntas 13 e 14, com a análise realizada para a pergunta sete, verifica-se que os auditores acreditam que a combinação entre testes de controles concluídos satisfatoriamente e testes substantivos pode contribuir para a eficiência do trabalho, por exemplo, diminuindo o tamanho das amostras em testes substantivos, que estão mais relacionados a testes documentais e detalhados. Entretanto, estes mesmos auditores não acreditam que a mesma eficiência aplica-se quando há o aproveitamento da validação de controles por meio da rotação de ênfase, ou seja, quando há utilização de evidências obtidas em auditorias anteriores.

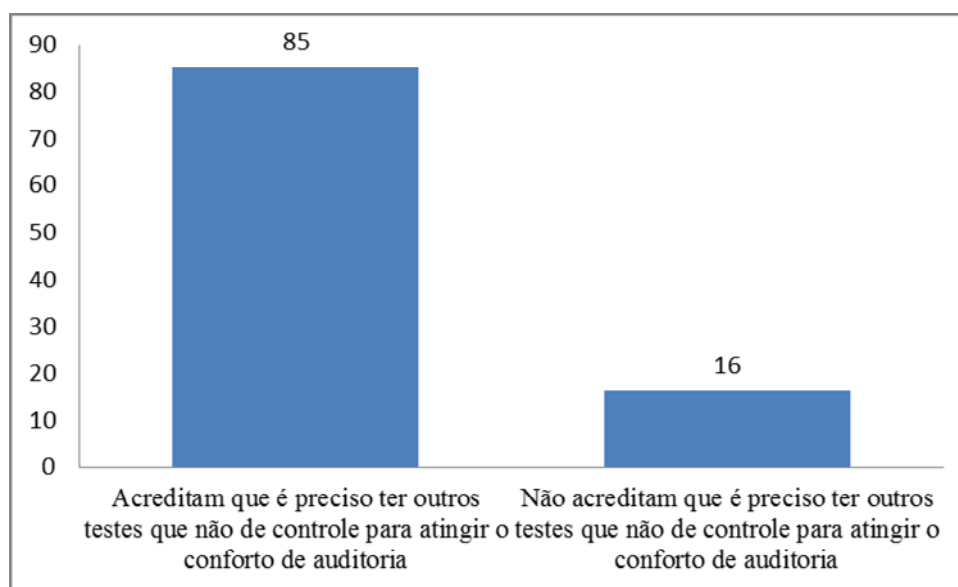
Gráfico 2: Opinião dos auditores independentes sobre a aplicação de rotação de ênfase em testes de controles.



Fonte: Dados da pesquisa.

Para a pergunta de número 13, o objetivo era concluir se por utilizar o conforto nos mesmos controles da auditoria anterior, o auditor acredita que é preciso realizar outros testes que não de controle para atingir o conforto de auditoria. Observa-se que 85 auditores responderam que é necessário obter mais evidência com teste substantivo por utilizar evidência de controles obtida em auditorias anteriores. Verifica-se, portanto, que apesar de terem opinado que existe ganho de eficiência com a aplicação da rotação de ênfase, há necessidade de aumentar a abordagem substantiva para obter o conforto de auditoria desejado.

Gráfico 3: Por utilizar o conforto nos mesmos controles da auditoria anterior, você acredita que é preciso ter outros testes que não de controle para atingir o conforto de auditoria?



Fonte: Dados da pesquisa

O objetivo da última pergunta era averiguar se na opinião do público alvo é possível ter conforto suficiente utilizando evidências do teste de controles da auditoria anterior, considerando que não houve mudanças nos processos da entidade e 61% dos entrevistados respondeu negativamente. Esta conclusão reforça o resultado da pergunta anterior, na qual se verifica que na opinião dos auditores externos que compuseram a amostra, a utilização de rotação de ênfase prejudica a obtenção de subsídio adequado a opinião de auditoria, mesmo que os processos da empresa não tenham sofrido alterações e, portanto, tem que se ter aumento dos testes substantivos para atingir adequadamente o conforto desejado.



## 5. CONCLUSÃO

O objetivo desta pesquisa foi definido como avaliar se na opinião dos auditores independentes, a aplicação de rotação de ênfase traz eficiência para o trabalho de auditoria como um todo, levando em conta a combinação entre abordagem de controle e substantiva. Foi aplicado um questionário, constituído de quatorze perguntas formuladas com o intuito de reunir a opinião dos auditores independentes de maneira a subsidiar a conclusão da pesquisa. Foram obtidas 109 respostas, dentre as quais oito foram desconsideradas por possuírem erro nas respostas (dupla resposta ou nenhuma resposta).

Após a análise do perfil do respondente e das informações sobre a aplicação de testes de controle, verifica-se que na opinião do auditor independente, a combinação entre testes de controle e substantivos, desde que aqueles sejam concluídos satisfatoriamente, agrega eficiência ao trabalho. Contudo, quando os testes de controles são aplicados utilizando a rotação de ênfase, a mesma eficiência não é verificada, pois segundo os respondentes, há que se aumentar o nível de testes realizados substantivamente. No entanto, a pesquisa concluiu também, que os auditores estão dispostos a utilizar do ceticismo e do julgamento profissional para aplicar testes de controles mesmo que testados em auditorias anteriores, portanto, se o auditor não está suficientemente confortável com a aplicação da rotação de ênfase, ele está preparado para efetuar testes a fim de atingir o conforto desejado para o embasamento de sua opinião.

Verifica-se que na opinião dos auditores externos que compuseram a amostra, a utilização de rotação de ênfase prejudica a obtenção de subsídio adequado a opinião de auditoria, mesmo que os processos da empresa não tenham sofrido alterações e, portanto, tem que se ter aumento dos testes substantivos para atingir adequadamente o conforto desejado.

A rotação de ênfase se dá quando o auditor utiliza evidência de teste de controle obtida em auditoria anterior. A NBC TA 330 faculta esta utilização para ciclos de três auditorias, desde que o controle no qual está sendo aplicada a rotação não seja mitigador de risco significativo.

Esta pesquisa possui limitações relacionadas ao perfil dos respondentes, pois não se pode mensurar a disponibilidade dos auditores no momento da aplicação do questionário, sabendo se

estavam ou não dispostos a contribuir com a pesquisa. Há também a limitação de conhecimento agregado dos auditores que responderam, visto que a amostra foi composta de 18 pessoas que possuem até um ano de experiência em auditoria externa e, portanto, podem não ter participado de trabalhos em que foi possível a avaliação de controles internos, e também 13 respondentes nunca trabalharam em empresa considerada Big Four, e assim não se sabe como é realizada a análise dos controles de uma entidade nestas empresas.

Esta pesquisa pode ser utilizada para incentivar os órgãos de classe a ouvirem seus profissionais na melhoria constante das normas. Aqui direcionado ao Conselho Federal de Contabilidade, pois ele é o responsável pela edição das Normas Brasileiras de Contabilidade, técnicas e de profissionais. Verificamos que as NBC TAs são tradução ao português das ISAs, as quais o IFAC realiza consultas públicas para produção da metodologia, portanto, esta pesquisa reforça a necessidade e a prática dos órgãos de regulamentação metodológica em ouvir seus associados quando há mudanças a serem realizadas em suas normas.

Como sugestão de pesquisa, recomenda-se a aplicação de questionamentos aos auditores internos quanto à eficácia de seus procedimentos, respaldados também pelas Normas Brasileiras de Contabilidade. Indica-se também uma análise quantitativa da diferença entre um trabalho com abordagem substantiva e de controles e outro somente com abordagem substantiva, que pode ser realizada através de um estudo de caso.

## REFERÊNCIAS

ATTIE, William. Auditoria: conceitos e aplicações / Attie, William – 5ª ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria – um curso moderno e completo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BOYNTON, W. C.; JONNISON, R. N.; KELL, W. G. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002.

CHERMAN, Bernardo. Auditoria: Externa, Interna e Governamental. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.203, de 2009, Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/> >. Acesso em: 13 nov. 2014.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.211, de 2009, Aprova a NBC TA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis.. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/> >. Acesso em: 13 nov. 2014.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.214, de 2009, Aprova a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/> >. Acesso em: 13 nov. 2014.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.217, de 2009, Aprova a Aprova a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/> >. Acesso em: 13 nov. 2014.

COCURULLO, A. Gestão de riscos corporativos; Riscos Alinhados com Algumas Ferramentas de Gestão: Um Estudo de Caso. São Paulo: Scortecci, 2002.

\_\_\_\_\_. Risco e Auditoria: material de curso ministrado na Pós–Graduação em Controle Externo do Instituto Serzedello Corrêa. Brasília, 2003.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. Internal Control – Integrated Framework: Executive Sumary. Washington, 1992.

\_\_\_\_\_. Enterprise Risk Management Framework: executive summary: draft. Washington, 2003a.

\_\_\_\_\_. Enterprise Risk Management Framework: framework: draft. Washington, 2003b.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. Codification of International Standards on Auditing and International Auditing Practice Statements. Nova York. 2001.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. SANTOS, Ariovaldo dos (FIECAFI) Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

JUND, Sergio. Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 700 questões – estilo ESAF, UNB e Outras. 6. ed. Rio de Janeiro : Impetus, 2004.

NAKAGAWA, Masayuki. Accountability: a razão de ser da contabilidade. Revista Contabilidade e Finanças, v.18, nº. 44, maio/ago, 2007.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana. Fundamentos de Auditoria: auditoria contábil: outras aplicações de auditoria. São Paulo: Atlas, 2007

SÁ. A.L. Curso de Auditoria. 10. ed. São Paulo: Atlas. 2002

THOMAS, C. William; HENKE, Emerson O. Auditing: theory and practice. 2nd. edition. Boston: Kent Publ, 1986. 1080 p. ISBN 0-534-05982-1

## Anexo I - Questionário

Todas as informações colhidas serão tratadas em confidencialidade. Não existem respostas certas ou erradas.

Por oportuno, agradeço a preciosa colaboração e coloco-me a disposição para quaisquer dúvidas e esclarecimentos. Caso deseje receber a versão final do TCC, gentileza, entrar em contato.

Sarah Ramalho Ferreira – [sarah.rferreira@hotmail.com](mailto:sarah.rferreira@hotmail.com)

1) Tempo de atuação em auditoria externa:

( ) 0 a 12 meses ( ) Acima de 3 anos até 5 anos

( ) Acima de 1 ano até 3 anos ( ) Acima de 5 anos

2) Já trabalhei em empresas de auditoria considerada Big Four? (Deloitte, EY, KPMG ou PwC)

( ) Sim ( ) Não

3) Formação acadêmica:

( ) Ciências Contábeis ( ) Administração

( ) Economia ( ) Outros: \_\_\_\_\_

- 4) Você sabe que o conforto de auditoria é obtido através da combinação de abordagem substantiva e de controle, mas não somente desta forma?  
( ) Sim ( ) Não
- 5) Já realizou auditorias em que foi possível obter conforto em dos controles da entidade?  
( ) Sim ( ) Não
- 6) A utilização dos testes de controles foi eficaz para obter conforto de auditoria?  
( ) Sim ( ) Não
- 7) Você acredita que tendo conforto em controles, os testes substantivos podem diminuir?  
( ) Sim ( ) Não
- 8) Você acredita que o conforto em controles pode ser obtido com evidências de auditorias anteriores?  
( ) Sim ( ) Não

- 9) Você já utilizou evidências obtidas em auditorias anteriores para obter conforto nos controles da entidade?  
( ) Sim ( ) Não
- 10) Realizando indagação e acompanhamento ou inspeção de uma ocorrência, você acredita que é possível concluir se o controle continua sendo eficaz?  
( ) Sim ( ) Não
- 11) Você utilizaria da prudência e do ceticismo para testar os mesmos controles novamente?  
( ) Sim ( ) Não
- 12) Acredita que o trabalho ganha eficiência com a utilização de evidências obtidas nos testes de controles da auditoria anterior?  
( ) Sim ( ) Não
- 13) Por utilizar o conforto nos mesmos controles da auditoria anterior, você acredita que é preciso ter outros testes que não de controle para atingir o conforto de auditoria?  
( ) Sim ( ) Não
- 14) Você acredita ter conforto suficiente utilizando evidências do teste de controles da auditoria anterior, considerando que não houve mudanças nos processos da entidade?  
( ) Sim ( ) Não