

## **Capítulo 1 – ASPECTOS GERAIS DA PESQUISA**

### **1.1 Introdução**

Quando se fala em auditoria, tradicionalmente são apresentados pela maioria dos autores, dois segmentos em que se divide esse ramo de conhecimento, estando cada um deles bem caracterizado: a auditoria interna e a auditoria externa. Este trabalho foca especificamente as atividades ligadas à auditoria externa, também conhecida por auditoria independente. Este tipo de auditoria utiliza técnicas de forma a promover a obtenção de evidências suficientes que permitam o alcance de conclusões, por parte dos auditores, no sentido de que as demonstrações contábeis a serem publicadas encontram-se, nos aspectos relevantes, em harmonia com as disposições emanadas dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

A auditoria externa, no Brasil, tem seu trabalho normatizado por diversas Entidades, mormente o C.F.C. – Conselho Federal de Contabilidade, o IBRACON – Instituto de Auditores Independentes do Brasil, a C.V.M. – Comissão de Valores Mobiliários, o BACEN – Banco Central do Brasil, a SUSEP - Superintendência de Seguros Privados, dentre outros. O auditor independente deve certificar-se, nos aspectos relevantes, quanto ao correto registro contábil das transações ocorridas nas empresas auditadas, tendo sempre em mente a obediência ao que preceituam os Princípios Fundamentais da Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade, sendo necessário para esse fim, a aplicação de normas de auditoria.

O objetivo da auditoria externa é a emissão de parecer consubstanciando a opinião do auditor acerca das demonstrações contábeis sob exame, consignando nessa peça, se as referidas demonstrações representam adequadamente, em seus aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da entidade auditada, em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e com as Normas Brasileiras de Contabilidade em vigor. Para a consecução desse objetivo, além de outros aspectos, é imprescindível que o auditor, na condução de seu trabalho, tenha uma preocupação intensa no sentido de conhecer o que há por trás dos números divulgados pela contabilidade da entidade sob exame a fim de validá-los. A obtenção dessa confiabilidade requer diversos procedimentos que o levam a ter conhecimento da posição patrimonial e financeira da instituição, a qual deve ser adequadamente refletida nas demonstrações contábeis auditadas. Antes de partir para o exame daquilo que venha comprovar a existência e fidedignidade do saldo contábil, preliminarmente, o auditor deve conhecer o sistema de controles internos mantido e, ainda, os riscos de auditoria existentes. Qual a motivação desses cuidados?

Os números refletidos nas peças contábeis têm sua origem em documentos que suportam as transações, os quais fluem, para fins de registros na contabilidade, através de determinado caminho, caminho este, que se torna conhecido pelo auditor, mediante a observação dos fluxos operacionais existentes na empresa. Tais fluxos contemplam controles, pessoas, ambiente físico, tecnologia, cultura organizacional, além de outros aspectos. Dependendo da segurança e da qualidade desses diversos fluxos, pode-se apresentar registros contábeis com maior ou menor nível de confiabilidade. A lógica reside em que existindo: controles eficientes; pessoal

capacitado e voltado para o alcance da missão da empresa; tecnologia adequada e utilizada para os fins convergentes à melhoria do resultado da organização, dentre outros; estando presentes esses pressupostos, haverá uma tendência de que os registros contábeis denotem maior consistência e correção. Para um entendimento mais simplificado da questão, levanta-se a seguinte indagação: O que acontece quando se deseja entregar determinado objeto a pessoa que reside em lugar com o qual não estamos familiarizados? De fato, para que o objeto seja entregue ao destinatário existem dificuldades a superar, até que se localize o endereço correto. Caminhos bem sinalizados, com placas indicativas, mapas atualizados da região, ruas bem identificadas e residências devidamente numeradas, representam fatores que simplificam e facilitam a localização do endereço correto. Ao contrário, a inexistência de placas indicativas, a falta de numeração nas residências, etc., dificultarão sobremaneira a entrega do objeto a seu destino. Ainda subsistirão riscos que podem estar relacionados a desconhecimento da área por parte do entregador da região, perigos oferecidos no percurso, imprevistos ocorridos no caminho, etc.

No caso da auditoria, a questão é semelhante: as transações ocorrem e, considerando a existência de bons controles, o seu registro é automaticamente capturado pelo sistema de controles internos da organização. A informação concernente a essa transação, percorre determinado caminho e, nesse caminho, é alvo de registro pela Contabilidade. Assim como existem os controles afetos à área contábil, as demais áreas, do mesmo modo, mantêm os seus, que interagem entre si e denotam *interfaces* com controles de outras áreas. Logo, verificada a existência do saldo contábil, os números ali refletidos percorreram todo um fluxo, até desaguiarem

no sistema contábil. Deste modo, quanto melhor estruturado o quadro, quanto maior a lógica do caminho percorrido pelos números – dados e ou informações - maior consistência poderá oferecer os registros contábeis das transações. Então, se a equipe das diversas áreas, incluindo a responsável pela Contabilidade, é formada por pessoas competentes, se os controles internos oferecem boa qualidade, se há bons sistemas informatizados, a comunicação na organização, deverá como tendência, fluir sem ruídos e de forma tempestiva - citando apenas exemplificativamente esses fatores – sem dúvida será delineado um caminho com mais segurança para o transporte dos dados, até que desemboquem na contabilidade, acontecendo ali, seu registro.

Assim, o auditor não somente examina o saldo contábil, em si, mas procura conhecer os controles mantidos na entidade. Este trabalho inclui a necessidade de levantamentos detalhados de todos os fluxos operacionais que fazem parte do modelo de gestão da organização. Os fluxos operacionais abrangem inúmeros controles, oferecem dinamismo para o movimento dos dados e informações e, integram diversos programas, mapas, formulários, listagens, procedimentos internos e outros elementos que consubstanciam os controles internos da entidade investigada.

No que concerne ao estudo e conhecimento dos controles e procedimentos adotados pela entidade auditada o CRC – Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo em conjunto com o IBRACON, naquela ocasião, Instituto Brasileiro de Contadores, apresentaram aspectos importantes no que se refere aos

testes de procedimentos e a avaliação de controles. Essa publicação contou com a participação de diversas firmas de auditoria de representatividade. Na parte pertinente a testes de procedimentos e controles a Directa Auditores S/C apresentou os seguintes pontos importantes:

*“Testes de procedimentos:*

- *São exames corroborativos do sistema de controle interno da empresa.*
- *São um processo de confirmação de que o controle interno documentado está sendo efetivamente seguido, de forma adequada, certificando-se de que os procedimentos existentes e avaliados foram praticados ao longo do tempo, de maneira uniforme.*
- *Objetivam conhecer e adquirir confiança nos registros das transações de uma empresa, selecionando adequadamente os exames sobre os saldos de determinadas contas.*
- *A aplicação de testes de procedimentos não elimina exames sobre os saldos das contas, mas determina a sua maior ou menor abrangência.*
- *A base para se definir aumento ou redução dos exames de auditoria sobre determinados saldos está na qualidade dos controles internos existentes em cada ciclo operacional“<sup>1</sup>.*

Depreende-se do exposto, que diversos fatores são levados em consideração quando da realização dos trabalhos que levam o auditor a ter conhecimento do sistema de controles internos da organização. Podem ser mencionados, apenas ilustrativamente: a capacitação do pessoal responsável pelo controle das operações, o nível de informatização das áreas da empresa, a postura ética da companhia no trato dos negócios firmados com o mercado (clientes, fornecedores, etc.) bem como a relação denotada com a comunidade, entidades governamentais, enfim, o auditor, nessa fase do trabalho, deve permanecer atento a todas essas variáveis, uma vez que podem chegar a produzir reflexos importantes nos registros contábeis.

---

<sup>1</sup> CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO – *Curso Básico de Auditoria I – Normas e Procedimentos – Colaboração IBRACON*. São Paulo. Editora Atlas. 1989. p.84

Os controles internos representam, portanto, ponto de fundamental importância no trabalho de auditoria, uma vez que, baseando-se no seu nível de qualidade, determina-se a profundidade dos testes necessários para que o auditor chegue à comprovação ou validação dos saldos contábeis, cujos testes são denominados, pela maioria dos autores e das disposições normativas, de testes substantivos.

Segundo ATTIE:<sup>2</sup>

*“Com a utilização dos questionários, a aplicação dos princípios de controle interno e a experiência profissional do auditor surgirá inevitavelmente a opinião global do auditor quanto à eficiência ou ineficiência dos controles internos em relação ao objeto do exame, o que será a base para a determinação da confiabilidade a ser neste depositada e para o estabelecimento dos procedimentos de auditoria a serem aplicados e sua extensão”.*

Nessa mesma linha de pensamento, a empresa Coopers & Lybrand em publicação acerca das normas de auditoria, incluindo comentários relativos à extensão dos testes de auditoria na revisão das demonstrações contábeis assevera<sup>3</sup>:

*“A finalidade do estudo e da avaliação do controle interno pelo auditor é estabelecer uma base de apoio para determinar a natureza, extensão e realização oportuna dos testes de auditoria a serem aplicados no exame das demonstrações financeiras”.*

Outrossim, há testes que antecedem àqueles funcionalmente ligados à comprovação da existência de lastro efetivo para os números da contabilidade. Estes testes procuram conhecer o caminho percorrido por esses números, até desembocarem na área contábil. Logo, são testes destinados ao conhecimento e à avaliação dos controles internos existentes nos diversos setores ou áreas da

---

<sup>2</sup> ATTIE, William. *Auditoria Conceitos e Aplicações*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 218

<sup>3</sup> CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Curso Básico de Auditoria I Normas e procedimentos* – Colaboração IBRACON. Ed Atlas. São Paulo. 1988. p.24

organização. Recebem a denominação técnica de testes de aderência, e também são chamados por alguns autores e órgãos legais, de testes de observância. O conhecimento dos estudos preliminares acerca da relação entre os controles internos e os saldos contábeis auxiliará o entendimento do “leit-motiv<sup>4</sup>” desta dissertação. ATTIE,<sup>5</sup> quando se refere a testes de observância e a testes substantivos, apresenta a seguinte abordagem:

***“O teste de procedimentos destina-se a provar a credibilidade dos procedimentos de controle adotados pela empresa e não a identificar o saldo correto das transações”.***

Continuando, o mesmo autor declara:

***“O teste de saldo substantivo corresponde ao exame praticado pelo auditor em que se preocupa com a substância que suporta o saldo relativo do item em questão”.***

Percebe-se que os testes de procedimentos têm seu foco na revisão de controles; o auditor preocupa-se em se certificar da existência dos mesmos e formar uma convicção no sentido de que esses controles de fato funcionam satisfatoriamente, mantendo a salvaguarda dos ativos da organização. Já os testes substantivos são realizados em fase subsequente, quando o profissional de auditoria já reuniu evidências acerca da segurança demonstrada pelos diversos fluxos operacionais mantidos na entidade. Portanto, os testes substantivos ocorrem normalmente no momento em que o auditor já conhece os controles internos, tendo como meta a validação dos saldos contábeis. De forma simplificada, os testes de procedimentos visam a fornecer ao auditor um determinado grau de confiança, de forma a garantir que o caminho ou fluxo percorrido pela documentação que suporta a

---

<sup>4</sup> Expressão em alemão, significando essência, conteúdo.

<sup>5</sup> Idem, Ibidem, p.52 – 53.

transação é seguro, ou seja, dispõe de mecanismos que apontam falhas e ou irregularidades de modo tempestivo, permitindo medidas corretivas em tempo hábil.

A questão precípua que embasa a estrutura desta dissertação consiste no estudo verticalizado dos riscos de auditoria, dos controles internos de uma entidade e a influência destes nos testes substantivos. Ao longo do discurso apresentado, percebe-se clara relação entre qualidade de controles, avaliada mediante testes de observância, e extensão de exames de comprovação e ou validação de saldos, realizados através da aplicação de testes substantivos.

Os testes de validação de saldos são, normalmente, realizados na fase em que o auditor já reuniu evidências suficientes acerca da qualidade dos controles internos mantidos na organização, e dos riscos envolvidos. O ponto de relação é claro – qualidade dos controles versus extensão dos testes substantivos – porém, os procedimentos para delimitação dessa relação precisam ser cada vez mais discutidos e aprofundados. Assim, quanto maior o nível de qualidade dos controles e menor for o grau de risco envolvido, constatado mediante aplicação dos testes de aderência e outros levantamentos, menor deverá ser a profundidade estabelecida para consecução dos testes substantivos, ou ainda em sentido inverso, quanto mais ineficiências ou fragilidades forem detectadas nos controles internos e mais elevados forem os riscos detectados na entidade, maior extensão será aplicada pelo auditor, na realização dos testes substantivos.

ALMEIDA expressa nesse sentido que:

*“O auditor externo utiliza o sistema de controle interno da empresa para determinar a amplitude dos testes de auditoria, ou seja, quando o controle interno é bom, o auditor externo faz um menor volume de testes; caso contrário, o auditor externo faz um maior volume de testes”.*<sup>6</sup>

Por conseguinte, o auditor durante os exames que o levam a expressar sua opinião acerca das demonstrações contábeis, deverá conhecer e avaliar inicialmente os riscos e o sistema de controles internos existentes na empresa e, em seguida, dependendo do nível de eficiência e eficácia desses controles e do grau de risco constatado, estabelecer a profundidade dos testes substantivos. O alvo desta dissertação é exatamente verificar, como a relação entre a qualidade dos controles e a extensão dos testes substantivos vem acontecendo atualmente e, como as empresas de auditoria vêm realizando estas atividades. Quais riscos preocupam essas empresas? Como é realizada a relação entre riscos, qualidade dos controles e a extensão dos testes substantivos? Os julgamentos subjetivos do auditor influenciam esse contexto?

Os aspectos que justificam a realização desta pesquisa estão diretamente relacionados à possibilidade de avaliação inadequada quanto à profundidade necessária dos testes de validação de saldos contábeis, o que, em ocorrendo, pode provocar sérios problemas. Senão, vejamos:

- a) Dimensão ou profundidade dos testes substantivos - superior à necessária durante os trabalhos.

---

<sup>6</sup> ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. *Auditoria um Curso Moderno e Completo*. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 1996. p.22

Esta situação denota uma extensão mais acentuada nos testes voltados à comprovação dos saldos apresentados na contabilidade em determinada data base, ou seja, a implementação de um volume maior de testes de validação de saldos, em que se busca o suporte documental, físico, etc, para justificar a existência dos saldos. Saliente-se, que não basta apenas o convencimento do profissional de auditoria quanto à existência de lastro para os saldos sob exame; é necessário, ademais, concluir-se quanto a expectativa ou não de sua realização, o que traz à tona a necessidade da constituição de provisões e ajustes contábeis. É claro que a extensão dos testes substantivos somente é delimitada, no momento em que o auditor já conhece o sistema de controle mantido na empresa, conhecendo a atividade do cliente e o segmento no qual atua.

Desse modo, o problema emerge na medida em que se atribui uma extensão e abrangência aos testes substantivos, superior à necessária. Isto provoca, além do maior volume de trabalhos executados por parte dos auditores, pagamento de maiores honorários pelas empresas auditadas, uma vez que os trabalhos de auditoria são, em grande parte, contratados, levando em conta o tempo despendido em sua execução. Em consequência, a empresa auditada incorrerá em pagamento de honorários mais elevados, por conta de um mau dimensionamento dos testes substantivos. Caso os honorários não sofram elevação, em face do exposto, a firma de auditoria apresentará compressão em sua margem de lucro. A avaliação dos riscos também é necessária, uma vez que provoca influência na extensão dos testes, podendo até mesmo levar a uma mudança de ênfase, onde o foco maior passa a residir na análise mais acurada no que concerne ao risco, com diminuição neste caso,

na aplicação de testes substantivos. Estes aspectos serão discutidos pormenorizadamente, nos capítulos 2 e 3, os quais abordam estudos acerca dos controles internos e riscos em auditoria, respectivamente.

b) Dimensionamento reduzido na extensão dos testes de validação de saldos.

Em sentido inverso ao tópico anterior, verifica-se que o volume de testes realizados para validação dos saldos contábeis não é suficiente para que o auditor possa ter condições de opinar com segurança, ao final dos trabalhos, sobre os números divulgados nas peças contábeis. Este cenário revela fortes implicações no que diz respeito à responsabilidade assumida pelos auditores. Uma redução indevida na extensão dos testes substantivos, pode resultar em problemas no que se refere à responsabilidade relacionada ao parecer expresso pelo auditor. O profissional de auditoria acabaria por emitir uma opinião não consubstanciada na extensão e abrangência necessárias dos testes de validação de saldos para a emissão de um parecer. Por conseguinte, impactos importantes poderiam surgir, afetando os usuários das demonstrações contábeis, que com base no parecer publicado, poderiam tomar decisões diversas. Dentre esses usuários podem ser destacados: credores, fornecedores, investidores, acionistas, comunidade, governo, dentre outros.

De fato, há riscos em situações em que os exames não alcançam a profundidade necessária, a ponto de fundamentar, adequadamente, a opinião do auditor. Dependendo de cada caso e dos riscos envolvidos, sérias conseqüências

poderão advir para os profissionais de auditoria em circunstâncias de emissão de parecer sem que os testes apresentem a extensão e abrangências efetivamente necessárias. Nesse foco, o auditor assume responsabilidades perante os usuários da informação contábil, quando decide testar, e a que nível, um determinado saldo contábil. Somente a realização do teste pode assegurar e propiciar a confiança necessária para que a opinião seja expressa. Obviamente, descobre-se que a determinação da extensão e profundidade dos testes, fixada mediante um bom conhecimento das operações, do negócio da empresa auditada, bem como de seu sistema de controles internos, fornecem ao auditor as condições necessárias, para que a opinião possa ser expressa sem a assunção de riscos significativos.

ANTUNES<sup>7</sup>, em sua dissertação de mestrado, apresentada na FEA – USP, traçando o que chamou de “*paradoxo entre a teoria e prática*”, acena com problemas divulgados pela mídia, envolvendo pareceres de auditoria. Os casos explorados no estudo envolvem empresas conceituadas de auditoria e algumas das maiores instituições financeiras do Brasil, com fins apenas ilustrativos e sem descer ao mérito de cada um desses casos, tem-se ali: Banco Econômico e a Ernst & Young, em 1995; Banco Noroeste e a Price Waterhouse, em 1997, e o episódio envolvendo o Banco Nacional e a KPMG, em 1998. Da leitura do trabalho preconizado, conclui-se que os casos envolvem problemas que, nas palavras do autor, mantêm relação com:

***“representação de ativos fictícios nas demonstrações contábeis de diversos exercícios sociais, seqüencialmente auditados pelas mesmas empresas de auditoria”.***

---

<sup>7</sup> ANTUNES, Jerônimo. *Contribuição ao Estudo na Avaliação de Risco e Controles Internos na Auditoria de Demonstrações Contábeis no Brasil*. São Paulo, 1998. Dissertação de Mestrado - FEA – USP, ps. 189 - 204.

Os períodos mencionados referem-se ao momento em que os casos tornaram-se públicos, sendo propagados pela mídia. Esses casos, segundo o autor, revelam problemas envolvendo o parecer dos auditores e a profundidade dos exames realizados, além de outros impasses concernentes a riscos em auditoria.

Recentemente, em meados de janeiro de 2002, tornou-se público o caso relativo a empresa de auditoria Arthur Andersen S/C, uma das cinco maiores empresas de auditoria do mundo, conhecidas como *big five*<sup>8</sup>, e a Enron, empresa americana. Os reflexos decorrentes desse episódio, além de abalarem a competência e a credibilidade das empresas de auditoria perante o segmento usuário, provocaram uma ampla reestruturação da empresa Arthur Andersen S/C, que no Brasil, oficialmente fundiu-se com a Deloitte Touche Tohmatsu. Outros fatos envolvendo crises ligadas a pareceres de auditoria ou quanto à adoção de determinadas práticas contábeis continuam sendo alvo de destaque, mormente nos Estados Unidos; mais recentemente foram divulgados, através de jornais de grande circulação, os casos das empresas World.com, Xerox, dentre outros.

Desta forma, ganha importância o teor do presente estudo, por contribuir com trabalhos de pesquisa que possibilitem aos interessados na matéria, uma maior compreensão acerca do trabalho desenvolvido pelos auditores nas entidades, como também o conhecimento de alguns fatores relevantes que podem influenciar a opinião expressa pelo profissional de auditoria, esclarecendo quais os principais

---

<sup>8</sup> O grupo das big-five hoje é composto pelas empresas: Arthur Andersen S/C; Deloitte Touche Tohmatsu; Ernst & Young, KPMG e Pricewaterhouse Coopers

riscos que hoje preocupam as empresas de auditoria. Esta é a temática dessa dissertação, contudo sem a pretensão de esgotar o assunto.

## **1.2 Objetivos da Pesquisa**

O objetivo da pesquisa é contribuir com estudos voltados à relação entre os riscos de auditoria, o nível de qualidade apresentado pelos controles internos de uma entidade, e a extensão e abrangência dos testes substantivos.

Constituirão foco da pesquisa:

- Estudo acerca dos controles internos;
- estudo dos riscos em auditoria, sua identificação e reflexos;
- estudo analítico das normas e pronunciamentos de organismos brasileiros, focalizando a relação preconizada neste trabalho, qual seja: avaliação dos riscos e qualidade de controles versus extensão de testes substantivos;
- pesquisa de campo aplicada junto a empresas de auditoria, objetivando o conhecimento quanto aos riscos que mais preocupam essas organizações e, de que forma os controles e esses riscos, exercem influência na realização dos testes substantivos. Esta pesquisa será desenvolvida mediante utilização de questionário.

## 1.3 Metodologia da Pesquisa

### 1.3.1. Tipos de Estudo

Diversos tipos de estudos podem ser constatados em meio a pesquisas realizadas no âmbito social, ou seja, nas áreas de Educação, Administração, Contabilidade, Economia, etc. DEMO<sup>9</sup> afirma que nas Ciências Sociais, podem ser constatados, dentre outros, estudos de natureza teórica, metodológica, empírica e prática. MARTINS,<sup>10</sup> referindo-se a pesquisas de cunho empírico-analíticas, ressalta:

*“São abordagens que apresentam em comum a utilização de técnicas de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativos. Privilegiam estudos práticos. Suas propostas têm caráter técnico restaurador e incrementalista. Têm forte preocupação com a relação causal entre variáveis. A validação da prova científica é buscada através de testes dos instrumentos, graus de significância e sistematização das definições operacionais”.*

A presente pesquisa assume a tipologia *empírico-analítica*, uma vez que apresenta estudo técnico, prático, mediante aspectos observacionais da realidade social, buscando mensuração inerente às variáveis a serem investigadas.

### 1.3.2 Etapas da pesquisa

A pesquisa é desenvolvida considerando algumas etapas, a saber:

- a. Revisão bibliográfica do tema;

---

<sup>9</sup> DEMO, Pedro. *Metodologia Científica em Ciências Sociais*. São Paulo; Atlas, 1981.

<sup>10</sup> MARTINS, Gilberto de Andrade. – *Manual para elaboração de monografias e dissertações*, 2ª Edição- São Paulo: Ed. Atlas, 2000, p.26

- b. Pesquisa empírica, realizada para obtenção de dados junto às empresas de auditoria;
- c. Realização de análises e conclusões.

## **Revisão Bibliográfica**

A revisão bibliográfica contempla a investigação junto a: teses de doutoramento, dissertações de mestrado, artigos publicados em periódicos de prestígio, livros, além de visitas a sites especializados.

## **Trabalho de Campo**

Através de questionário enviado às empresas de auditoria de constatada representatividade no segmento, conhecidas como *big five*, já mencionadas anteriormente, é abordado o tema, de modo a identificar os riscos que mais preocupam essas organizações, incluindo menção à atenção fornecida aos controles internos e ainda de que modo acontece a relação entre estes pontos (riscos e controles internos) e a extensão e profundidade dos testes substantivos na realidade dessas empresas. Os questionários foram remetidos através da utilização de meios eletrônicos (e-mail).

### **1.3.3 Estrutura do Trabalho**

Para o alcance dos objetivos propostos, o trabalho estrutura-se da seguinte forma:

**CAPÍTULO 2 - CONTROLES INTERNOS** – Evidencia o significado do termo controle interno e sua abrangência. A relação verificada entre a qualidade e a eficiência dos controles internos com o grau de profundidade dos testes substantivos. A relação entre os controles e o parecer expresso pelos auditores independentes, abordando, ademais, a auditoria como instrumento de controle e gestão nas entidades;

**CAPÍTULO 3 - RISCOS DE AUDITORIA** – É estudado o significado de riscos de auditoria e suas implicações. São abordadas aqui as preocupações de estudiosos e órgãos regulamentadores da profissão, referentes a riscos de auditoria, identificação desses riscos e sua relação com a opinião expressa pelo auditor;

**CAPÍTULO 4 - ESTUDO ACERCA DOS TESTES DE ADERÊNCIA OU OBSERVÂNCIA E DOS TESTES SUBSTANTIVOS** – Estudo conceitual das características e objetivos de cada um dos testes. Apresentação dos principais testes de aderência realizados e sua relação com os testes substantivos;

**CAPÍTULO 5 - PESQUISA REALIZADA JUNTO ÀS EMPRESAS DE AUDITORIA, PARA VISUALIZAÇÃO PRÁTICA QUANTO À AVALIAÇÃO DE RISCOS E CONTROLES PARA DELIMITAÇÃO DA PROFUNDIDADE DOS TESTES SUBSTANTIVOS** – Revela a aplicação agilizada pelas empresas de auditoria das formas de avaliação de riscos e controles internos, na determinação da

profundidade dos testes substantivos. Inclui ao final, as conclusões obtidas com a pesquisa.