

## **Capítulo 4. ESTUDO ACERCA DOS TESTES DE ADERÊNCIA E TESTES SUBSTANTIVOS**

Este capítulo tem como objetivo discutir conceitos, características e objetivos dos principais testes de aderência, também conhecidos por testes de observância, bem como apresentar estudos concernentes aos testes substantivos realizados em trabalhos de auditoria independente. A investigação leva em consideração a experiência do autor em trabalhos de auditoria realizados junto a equipe de auditores da Arthur Andersen S/C e Boucinhas Campos e Claro S/C, no período de 1982 a 1995, além de contar com pesquisas diversas acerca do assunto.

### **4.1 Testes de Aderência**

#### **4.1.1 - Estudo Conceitual**

Segundo SANTI<sup>47</sup>, a definição para testes de aderência é deduzida como segue:

*“ (...) o conjunto de procedimentos de auditoria destinados a confirmar se as funções críticas de controle interno, das quais o auditor dependerá nas fases subsequentes da auditoria, estão sendo efetivamente executadas”.*

Complementa ainda o autor:

*“Por funções críticas se entendem aquelas que, na falta de aderência, ocasionam riscos de auditoria que precisam ser devidamente cobertos por meio de testes substantivos específicos”.*

---

<sup>47</sup> SANTI, Paulo Adolpho. *Introdução à Auditoria*. São Paulo: Editora Atlas. 1988 p. 88 e 89

Realizando análise do conceito expresso, observa-se que os testes de aderência têm seu foco lançado sobre a avaliação de controles internos. Avaliar no sentido de emitir julgamento de valor sobre os referidos controles. É realizado pelo auditor um levantamento para que se conheça o sistema de controles internos mantido pela entidade, dando-se maior ênfase às funções críticas, ou seja, àquelas que representam risco e possam produzir eventuais distorções significativas nas demonstrações contábeis sob exame.

Os levantamentos que permitem um adequado conhecimento, por parte do auditor do sistema de controles, são realizados mediante contatos mantidos entre o auditor e os responsáveis pelas diversas funções na empresa. A partir daí, o auditor passa a documentar em seus papéis de trabalho (documentos que contêm as evidências do trabalho desenvolvido e o suporte para emissão de sua opinião) os fluxos operacionais, os processos adotados pela empresa para controle de suas transações. Todo esse levantamento acontece através de entrevistas junto ao pessoal do cliente, exame de manuais internos de normas e procedimentos, exames de fluxograma, exames de papéis de trabalho de anos anteriores, dentre outras fontes possíveis.

Para levantamento e evidenciação desse fluxo operacional, a empresa é dividida em áreas. Assim, tem-se teste de aderência específico para cada uma dessas áreas. Desse modo, os testes de aderência devem cobrir todas as áreas operacionais da

Empresa. De forma simplificada, apenas para compreensão do exposto, uma indústria poderia ser visualizada como constituída pelas seguintes grandes áreas:

- a) Vendas;
- b) compras;
- c) custos;
- d) pessoal, (Recursos Humanos);
- e) produção;
- f) Contabilidade.

Todas essas áreas possuem *interfaces* e, portanto, comunicam-se, propiciando o registro e o controle das transações. Cada uma das áreas é dotada de controles internos que contribuem para a salvaguarda de seus interesses e estes atuam de modo que se possa alcançar resultados e, assim, influenciar positivamente o alcance da meta da entidade. Os testes de aderência são utilizados pelos auditores exatamente no sentido de constatar a qualidade desses controles, verificando se, efetivamente, são eficientes, eficazes, seguros e confiáveis. É certo que não há controles que denotem cem por cento de segurança, estando totalmente isentos de fraude, eventuais conluios, erros, etc; fatores que reduzem a sua eficácia.

Deste modo, o primeiro passo para que o auditor consiga visualizar o sistema de controles, adotado pela empresa, passa pelo levantamento de seus diversos fluxos operacionais. Em uma auditoria realizada, por exemplo, na área de compras, o teste de aderência abrangeria o levantamento e a revisão de todos os controles internos que

integram esse fluxo operacional. O processo de compras contemplaria, desde os controles utilizados para sinalizar a necessidade de uma determinada compra, até os controles em que são registrados o pagamento e o registro contábil desse evento. Apresentando apenas ilustrativamente alguns pontos de controle nessa área, temos o começo do fluxo, que ocorreria com a necessidade da compra, que poderia ser iniciada mediante a emissão de uma “requisição de compras”. Esta requisição teria passagem pelo almoxarifado, para que se constatasse a existência ou não do material requisitado; dada a inexistência, seria encaminhada ao setor de compras.

Nesta área, diversos controles entram em ação; são realizadas coletas de preços junto a diversos fornecedores e escolhido aquele que oferecesse as melhores condições de preço, prazo, qualidade, etc. Emitido o pedido de compras, vem a necessidade de informações ao almoxarifado, para que se aguarde a chegada do material negociado e seja possibilitada sua conferência. A área financeira deve ser também informada, uma vez que provisiona o desembolso futuro. Na chegada do material, outros pontos de controle seriam constatados no fluxo, como por exemplo, a conferência do material recebido, constatando-se sua adequação às condições estipuladas no pedido de compras, pactuadas entre a empresa e o fornecedor. Daí em diante, realiza-se o registro da nota fiscal concernente à compra, no sistema, alimentando as demais áreas com informações acerca da aquisição feita. Essas áreas inserem a contabilidade, com o registro contábil da aquisição; a segregação dos impostos recuperáveis; o almoxarifado, para ingresso no controle de estoques das quantidades adquiridas; contas a pagar, para formalização do provisionamento antes realizado; a área fiscal, no sentido de se constatar a escrituração

da nota fiscal nos livros fiscais competentes, etc. Portanto, esse fluxo permite que a empresa adquira produtos em condições favoráveis, mantendo o adequado registro e controle dessas transações. Evidentemente que os controles enfocados poderão ser informatizados, o que é de se esperar.

Pode acontecer que o auditor, quando contratado, não conheça os controles existentes na empresa, o que é normal, porém, para que possa avaliar a segurança destes, precisará conhecê-los. Este trabalho é conduzido mediante contato direto com os responsáveis, na empresa, por cada uma de suas áreas.

Será que as entrevistas e os levantamentos procedidos com a utilização de entrevistas e manuais de normas internas asseguram ao auditor condições plenas de concluir quanto à eficiência e eficácia desses controles? A esta interrogação responde-se negativamente. A entrevista e a utilização, pelo auditor, de manuais internos ou fluxogramas já elaborados e existentes na empresa, por si só, não permitem que se chegue à conclusão quanto a real segurança oferecida pelos controles internos mantidos pela entidade. Portanto, o auditor deverá empregar técnicas outras que lhe permitam constatar a existência e o grau de eficiência e eficácia desses controles.

Realizado o levantamento do fluxo operacional da área sob exame, o auditor precisa constatar a aderência, quanto aos procedimentos de controle documentados.

Assim, são selecionadas transações passadas, e essas são submetidas a testes. No caso já focado, área de compras, o auditor selecionaria notas fiscais de aquisição de

produtos com os quais a empresa opera; poderiam ser selecionadas notas de aquisição de matéria prima, de imobilizado, materiais de expediente , dentre outras. É importante que o auditor evidencie o critério de seleção adotado na escolha das notas. Para as notas selecionadas, o auditor deverá avaliar se realmente os controles mencionados, por ocasião do levantamento junto aos responsáveis pelas áreas, existem e se eles vêm operando eficientemente. Desse modo, o auditor examinará a requisição de compras correspondente a cada uma das notas fiscais selecionadas; será examinada a coleta de preços para cada uma das aquisições, constatando, no caso, se foi escolhido o fornecedor que ofereceu as melhores condições. Será também examinado o pedido de compras emitido para cada uma das notas fiscais selecionadas; serão igualmente confrontadas as condições expressas no pedido, com aquelas constantes da nota fiscal; será ainda constatado pelo auditor, o competente registro da nota na contabilidade, nos livros fiscais, no sistema de controle de estoques. Para que esses testes sejam realizados, o auditor se utiliza de programas de trabalho.

O programa de trabalho contempla um conjunto de passos que deverão ser cumpridos pelo auditor, na realização do teste de aderência, para que possa, ao final dos testes, concluir pelo grau de segurança oferecido pelos controles internos examinados. Esse programa não é fechado, permitindo eventualmente, alterações em seus passos, o que vai depender do julgamento do auditor, nas circunstâncias. Qualquer alteração no programa deverá ser alvo de discussão com o encarregado dos trabalhos de campo.

Para cada um dos fluxos operacionais da empresa, será realizado pelo auditor um levantamento dos controles internos correspondentes a esse fluxo e, assim, os controles

serão testados, mediante seleção de operações que propiciem esse objetivo. Concluídos os testes de aderência, é obtido o conhecimento, por parte do auditor, quanto ao grau de confiança a ser depositado nos controles internos da entidade auditada. Vale salientar que esse trabalho minimiza esforços da auditoria, no que se refere à extensão e profundidade dos testes substantivos.

Os testes de aderência, por terem seu foco maior na avaliação dos controles internos, poderão ser realizados em qualquer período do ano, em fase preliminar aos testes substantivos. O importante é que, por ocasião da realização dos testes substantivos, o auditor tenha obtido o conhecimento dos diversos fluxos operacionais da empresa, a fim de poder dimensionar, com maior segurança, a extensão dos testes substantivos. Há que se mencionar, que a aplicação de testes de aderência, em diferentes momentos do ano, dilui o trabalho do auditor durante todo esse período. Eventuais modificações nos fluxos operacionais, durante o ano, podem levar à realização de exames de aderência em datas próximas ao encerramento do balanço auditado, objetivando, com isso, assegurar o conhecimento dessas mudanças e seus reflexos na qualidade dos controles e conseqüentemente na maior ou menor extensão atribuída aos testes de validação de saldos.

#### 4.1.2 Objetivo do Teste de Aderência

Diante de todo o exposto, pode-se concluir que o objetivo do teste de aderência é proporcionar ao auditor condições de concluir se os procedimentos de controle

estabelecidos pela entidade estão acontecendo, do modo normatizado. Esses testes servem para delimitar a natureza, a oportunidade e a extensão dos testes substantivos. Ainda com relação ao objetivo dos testes de aderência ou à observância à Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T-11- emanada do Conselho Federal de Contabilidade, expressa em seu item 11.1.2.2, relata-se:

*“Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento”.*

Essa afirmação corrobora os comentários realizados anteriormente.

#### 4.1.3 Principais Testes de Aderência

A experiência, na atividade de auditoria, revela como principais testes de aderência:

- a) Teste de compras;
- b) Teste de vendas;
- c) Teste de custos;
- d) Teste de pessoal.

Esses testes abrangem todos os fluxos operacionais da empresa auditada. A realização dos mesmos obedece a mesma sistemática do teste de compras. Algumas firmas de auditoria utilizam a revisão de processos, tomando como base a existência de diversos ciclos de transações. Cada ciclo contempla determinada abrangência nos



processos de controle. Como exemplos ilustrativos desses ciclos, podem ser mencionados:

- Ciclo de vendas
- Ciclo do desembolso
- Ciclo da conversão, etc.

Em comentários realizados pela empresa Coopers & Lybrand, em obra realizada pelo Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo<sup>48</sup>, tem-se que:

*“Para facilitar a avaliação, o sistema de controle interno é dividido em quatro ciclos: vendas, compras, folha de pagamento e custos. Dessa forma, o inter-relacionamento entre os sistemas e as contas finais das demonstrações financeiras pode ser mais bem visualizado, o que facilita a determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. Por exemplo a confiança no sistema de vendas irá determinar a forma dos procedimentos de auditoria a serem aplicados sobre contas a receber, vendas e impostos e contribuição derivados das vendas, como ICM, IPI, PIS e Finsocial.*

*Concluindo, o auditor deve entender o relacionamento entre os controles internos e os procedimentos de auditoria, ou seja, quanto mais confiáveis forem os controles internos, menor deverá ser a ênfase nos procedimentos de auditoria a serem aplicados sobre saldos das demonstrações financeiras e vice-versa”.*

Tal assertiva ressalta a importância que representa o conhecimento, por parte do auditor, dos diversos fluxos operacionais mantidos na entidade auditada. Não importa se a fragmentação das áreas componentes da empresa será tratada como ciclos ou qualquer outra denominação, o que de fato se mostra relevante é o conhecimento, pelo auditor, do sistema de controles internos mantidos nas diversas áreas da sociedade sob exame.

---

<sup>48</sup> Idem, Ibidem p. 25 e 26

## 4.2 Testes Substantivos

### 4.2.1 Estudo Conceitual

SANTI<sup>49</sup> assevera o que se entende por teste substantivo:

*“...são procedimentos de auditoria destinados 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 indícios de erro ou irregularidade material”.*

Como se percebe, os testes substantivos objetivam assegurar ao auditor a suficiência, a exatidão e o devido suporte documental para os saldos dotados de relevância, apresentados nas demonstrações contábeis.

Consoante às determinações do Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução 820/97 , a qual aprova a NBC T 11, em seu item 11.1.2.3 é disposto que os testes substantivos subdividem-se em:

- Teste das transações e saldos ;
- Procedimentos de revisão analítica.

Os testes substantivos são direcionados à validação dos saldos apresentados nas demonstrações contábeis da entidade sob exame. Validar significa encontrar o suporte para a fundamentação do saldo expresso nas demonstrações contábeis. Assim, o saldo

---

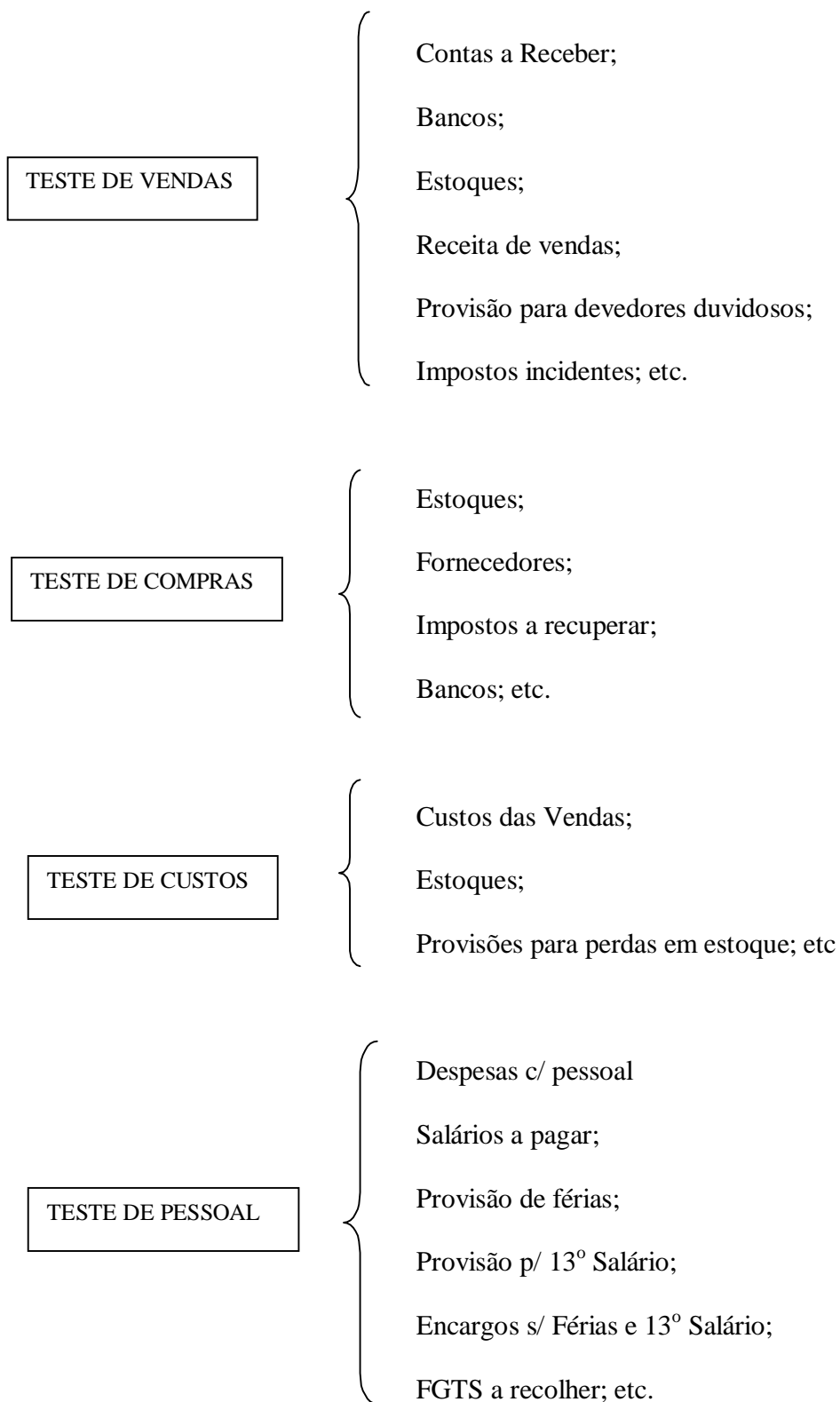
<sup>49</sup> Idem, Ibidem p.52

existente na conta Caixa seria validado mediante a contagem dos valores mantidos na data do balanço, representado por dinheiro, documentos, etc; o saldo da conta de Estoques seria validado através da realização de inventário físico dos itens existentes na data do balanço e com a conseqüente valorização dessas quantidades, etc. Portanto, os saldos relevantes devem ser examinados e devidamente validados aplicando-se para esse fim os testes substantivos.

### **4.3 Relação entre os Testes de Aderência e os Testes Substantivos**

Os testes de aderência voltam-se a avaliação quanto à qualidade dos controles internos adotados pela entidade. Dependendo do grau de eficiência e eficácias dos controles, são estabelecidos a extensão e o grau de profundidade dos testes substantivos a serem adotados, nas circunstâncias. Quanto melhor for o controle, menor será a necessidade de testes.

É de se observar a relação entre a qualidade dos controles internos e a confiabilidade depositada nos saldos apresentados na contabilidade. Se a empresa possui bons controles, acredita-se que há boa probabilidade de que os saldos contábeis se encontrem adequadamente registrados. A seguir, é apresentado, exemplificativamente, cada um dos testes de aderência e as contas contábeis que, de algum modo, têm seus saldos avaliados pela aplicação desses testes. Essa relação guarda consistência com a citação apresentada na página 20 dessa dissertação.



As contas mencionadas demonstram apenas, alguns exemplos que, após a aplicação dos testes de aderência, geram uma visão dos problemas que poderão impactar ou produzir reflexos em seus saldos, na contabilidade. Portanto, a revisão dos controles internos permite, ao auditor, o conhecimento antecipado de problemas que podem eventualmente distorcer os saldos apresentados, havendo assim, uma sinalização quanto ao volume de testes substantivos que deverão ser empregados, o que dependerá do julgamento realizado pelo profissional de auditoria, no que concerne à confiança depositada nos controles internos, alvos de exame, além dos riscos de auditoria enfocados no capítulo anterior.