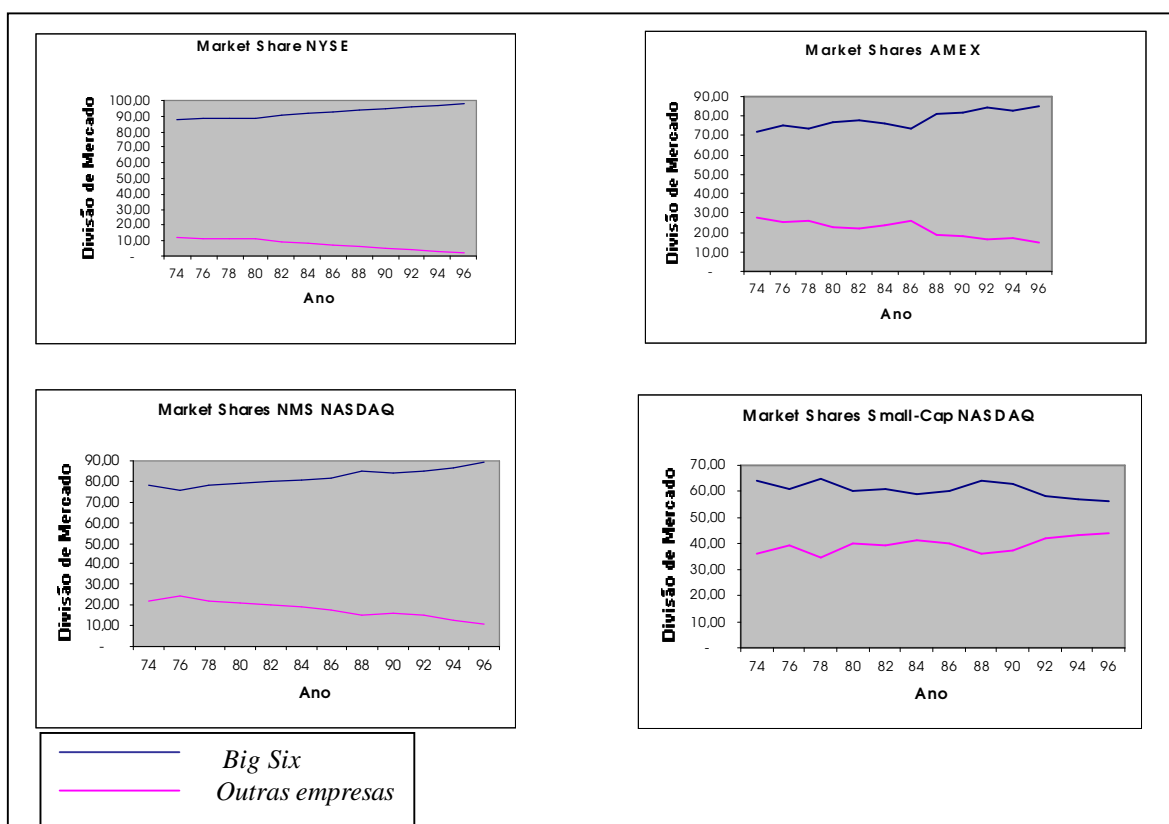


Capítulo 5 – PESQUISA DE CAMPO REALIZADA JUNTO ÀS EMPRESAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE

5.1. Principais Aspectos da Pesquisa

A pesquisa foi procedida junto às firmas de auditoria independente conhecidas como *big-five*. Consoante estudos realizados por SHU⁵⁰, no período de 1974 à 1996, essas firmas de auditoria eram responsáveis pela emissão de parecer de parcela representativa das empresas que negociavam seus títulos, nesse período, nas bolsas americanas denominadas: NMS NASDAQ, NYSE, AMEX e Small-Cap NASDAQ. Os gráficos abaixo demonstram a divisão do mercado, considerando o percentual de clientes detidos pelas consideradas *big six* e o percentual conquistado por outras firmas, cujas ações eram negociadas nas bolsas já preconizadas.



⁵⁰ SHU, Susan Zhan. *Auditor resignations: clientele effects and legal liability*. Journal of Accounting and Economics, volume 29, no 02. 2000.P.179

No período sinalizado nos gráficos apresentados, ainda não havia acontecido a fusão entre as empresas de auditoria Price Waterhouse e a Coopers and Lybrand, o que, de fato apenas se deu em 1998. Portanto, no período em tela existiam seis grandes firmas de auditoria estrangeiras, conhecidas por “*big six*”.

Como se pode observar, as firmas conhecidas como “*big six*”, de fato conquistaram fatia significativa dos clientes de auditoria, cujas ações eram negociadas no mercado americano. Saliente-se que tais clientes advêm de diversas partes do mundo, apenas comercializando seus papéis nas bolsas citadas. É de se concluir que os procedimentos de auditoria aplicados por tais empresas, considerando sua relevância no segmento, possam estender-se as demais não pesquisadas, muito embora essa afirmação não tenha sofrido comprovação.

Logo, as empresas foram escolhidas levando em conta sua expressividade no cenário internacional. Assevere-se que as firmas pesquisadas também dominam, como é de conhecimento notório, parcela significativa dos clientes de auditoria no mercado nacional.

Portanto, considerando o critério de seleção já exposto, para encaminhamento dos questionários, foram solicitadas respostas às seguintes empresas:

Deloitte Touche Tohmatsu;

Ernst & Young;

KPMG;

PricewaterhouseCoopers e

Arthur Andersen S/C

Foram recebidas respostas das empresas Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young e PricewaterhouseCoopers. As demais não responderam o questionário.

5.2 Objetivo da Pesquisa

Esta pesquisa objetivou a constatação prática, quanto à relação entre controles internos, riscos e a profundidade estabelecida para os testes substantivos em auditoria das demonstrações contábeis. O foco é exatamente a verificação de quais são os riscos que mais atenção exigem das firmas de auditoria na atualidade, bem como de que modo os controles internos são utilizados para delimitação da extensão dos testes substantivos. A teorização comparativa ao tema investigado foi estudada com detalhes nos capítulos 2 e 3 dessa dissertação.

A pesquisa apresenta a importância da avaliação dos controles internos, na evidencição da relação preconizada, além de identificar, na ótica das empresas de auditoria pesquisadas, quais os principais riscos que hoje afligem o profissional de auditoria e a própria profissão, e que de fato provocam influência no que concerne a necessidade de maior extensão atribuída aos testes.

5.3 Questionário de Pesquisa

O questionário foi elaborado levando-se em conta os fins da investigação e a comprovação prática dos estudos teóricos apresentados nos capítulos anteriores, tendo antes sido alvo de testes preliminares. Os testes, aqui, incluíram respostas de profissionais que atuam no ramo de auditoria e objetivaram a obtenção de segurança, quanto ao adequado entendimento e propósito das questões suscitadas.

O questionário de pesquisa abrangeu perguntas do tipo abertas e fechadas, obedecendo ao conceito preconizado por MATTAR⁴⁹, em que se constata:

“Perguntas com respostas abertas. Nas perguntas com resposta abertas, os pesquisadores respondem às questões com suas próprias palavras (escrevendo ou falando)”.

Com relação às perguntas fechadas, afirma o mesmo autor:

“Perguntas com respostas fechadas. Nas perguntas com respostas fechadas é solicitado aos respondentes que escolham a(s) resposta(s) (verbalmente ou assinalando graficamente) entre um rol predeterminado de opções”.

A entrega dos questionários de pesquisa aos responsáveis pelos escritórios das firmas de auditoria pesquisadas, aconteceu mediante utilização de recursos eletrônicos (e-mail). Não aconteceram entrevistas pessoais.

O questionário utilizado na pesquisa encontra-se apresentado em anexo específico, ao final do trabalho.

⁴⁹ MATTAR, Fauze Najib. *Pesquisa de Marketing – Edição compacta*, Editora Atlas. São Paulo, 1996, p. 106 – 108.

5.4 Principais Conclusões Obtidas com Base nas Respostas ao Questionário

5.4.1 Estruturação das Respostas para Análise

Para análise das respostas e o alcance das conclusões, o questionário (ANEXO) foi estruturado mediante os propósitos determinados para cada uma das questões apresentadas no que concerne ao objetivo dessa investigação. Desse modo, os tópicos estruturados foram:

- Identificação de fatores que mais influenciam a extensão dos testes substantivos em auditoria das demonstrações contábeis (análise das respostas às questões 1, 2, 4, 5, 6, e 7);
- Principais técnicas utilizadas para avaliação dos controles internos em auditoria das demonstrações contábeis (análise das respostas às questões 3 e 4);
- Identificação dos riscos que influenciam na extensão dos testes substantivos em auditoria das demonstrações contábeis. (análise das respostas às questões 8 e 9);
- Principais causas que contribuem para a existência dos riscos identificados em auditoria das demonstrações contábeis (análise das respostas às questões 10, 11 e 12).

Saliente-se que o alvo da pesquisa mantém em evidência os fatores relacionados a influência exercida pela qualidade dos controles internos e dos riscos existentes, na extensão dos testes substantivos. Quanto aos riscos o questionário se presta a identificação desses riscos na realidade atual das firmas pesquisadas e, de modo objetivo, busca-se a relação entre os riscos identificados e a extensão dos testes destinados a validação dos saldos contábeis. Este foco foi destacado teoricamente, e de forma detalhada nos capítulos 2 e 3.

As respostas provindas das firmas de auditoria independente serão comentadas considerando a estruturação apresentada.

As empresas pesquisadas e que forneceram respostas ao questionário não permitiram que fossem identificadas. Destarte, essas firmas serão identificadas como:

Firma A, Firma B e Firma C.

5.4.2 Resposta da FIRMA “A”

a) Identificação dos fatores que mais influenciam a extensão dos testes substantivos em auditoria das demonstrações contábeis (análise das respostas às questões 1, 2, 4, 5, 6, e 7):

A extensão dos testes substantivos é afetada mais fortemente pela avaliação quanto à qualidade apresentada pelos controles internos da entidade auditada. Essa avaliação é realizada mediante aplicação dos testes de aderência, a empresa não

especificou os testes aplicados. Esta resposta é consistente com o estudo teórico, demonstrado no capítulo 2, em que se denota a importância que reside no conhecimento preliminar do sistema de controles internos, por parte do auditor, para delimitação quanto à extensão dos testes substantivos.

É ainda considerado como de média importância, o nível de informatização dos controles utilizados pela empresa e a experiência obtida em trabalhos realizados em períodos anteriores. A firma considera como de baixa importância, consoante resposta ao questionário, embora esse fator provoque influência na extensão dos testes substantivos, o aspecto ligado a julgamentos subjetivos do auditor. Não foram mencionados na resposta outros aspectos que provoquem influência na extensão dos testes substantivos. O aspecto concernente à baixa importância atribuída à subjetividade revela a busca por critérios mais objetivos para obtenção de segurança, no sentido de permitir adequado julgamento pelo profissional de auditoria. Esta conclusão, do mesmo modo guarda coerência com os estudos preconizados nos capítulos 2 e 3.

Na Firma “A” não há clientes de auditoria onde não sejam realizados testes substantivos, ou seja, não há confiabilidade plena nos controles internos. Essa resposta leva a concluir que não existem controles cem por cento seguros e, essa afirmação foi alvo de discussões no capítulo 2. Tal afirmação encontra fundamento nas possibilidades de conluios, fraudes ou outros mecanismos utilizados para corromper o sistema de controle mantido pelas empresas em geral.

Na situação onde se constata a existência de controles com elevado nível de qualidade, a extensão dos testes substantivos se limita a exames de revisão analítica (análise das principais flutuações apresentadas) e exames de conciliações realizados entre a posição extra-contábil e a contábil.

O modo como é determinada a extensão dos testes substantivos, face à avaliação atribuída aos controles internos, leva em conta a confiança depositada nos mesmos, não tendo sido fornecidos maiores detalhes que levem à conclusão do modo como, de fato, é determinada a referida relação. Nas palavras utilizadas pela empresa, para resposta ao questionário, tem-se:

“Controles que fazem parte de um processo, onde o conjunto de seus controles tiver sido julgado (através de resultados dos testes) como confiável, reduz-se a profundidade dos testes de saldos”.

b) Principais técnicas utilizadas para avaliação dos controles internos em auditoria das demonstrações contábeis (análise das respostas às questões 3 e 4);

A principal técnica apontada pela firma de auditoria é a amostragem.

c) Identificação dos riscos que influenciam na extensão dos testes substantivos em auditoria das demonstrações contábeis. (análise das respostas às questões 8 e 9)

Foram apontados como principais riscos:

- Risco de negócio;

- Risco de fraude;
- Risco inerente e de controle.

d) Principais causas que contribuem para a existência dos riscos identificados em auditoria das demonstrações contábeis (análise das respostas às questões 10, 11 e 12).

Foram apontadas como causas e determinados respectivamente o grau de importância relacionado:

- Conflitos na segregação de funções – Grau Alto
- Controles internos existentes, mas que não detectam o risco – Grau Alto
- Inexistência de controles – Grau médio
- Falta de treinamento na área auditada – Grau Baixo

5.4.3 Resposta da FIRMA “B”

a) Identificação de fatores que mais influenciam a extensão dos testes substantivos em auditoria das demonstrações contábeis (análise das respostas às questões 1, 2, 4, 5, 6, e 7)

Os fatores relatados pela empresa como de maior importância quanto à influência exercida na extensão dos testes substantivos em auditoria das demonstrações contábeis foram:

- Testes de controles internos;
- Nível de informatização dos controles da empresa auditada;
- Julgamentos subjetivos do auditor

Foram considerados como de média importância os trabalhos realizados em períodos anteriores, os quais proporcionam maior conhecimento do cliente por parte da empresa auditada.

Foram ainda apontados outros fatores não elencados no questionário como influenciadores na extensão dos testes, quais sejam:

- Revisão preliminar das demonstrações contábeis;
- Conversas mantidas inicialmente com encarregados dos setores da empresa auditada

Para 100% (cem por cento) dos clientes existentes na firma, são realizados testes substantivos, ou seja, em situações de melhores controles sempre há a necessidade de aplicação de testes substantivos.

Na situação onde se estabelece o nível ótimo de qualidade aos controles internos, é estabelecido como limite de extensão de testes substantivos o que a empresa chamou de “*profundidade básica*”, sem fornecer maiores detalhes sobre o que de fato consistiria essa extensão.

Para indicação do modo como é determinada a extensão dos testes substantivos em face da qualidade atribuída aos controles internos a empresa afirma apenas que:

“Quanto maior o grau de confiança nos controles internos, menor será a quantidade de testes substantivos”.

b) Principais técnicas utilizadas para avaliação dos controles internos em auditoria das demonstrações contábeis (análise das respostas às questões 3 e 4);

A principal técnica utilizada pela firma é a amostragem – via ACL (software). Essa ferramenta possibilita análise de amostras com maior grau de profundidade ou até populações inteiras. É utilizado dentre outras funções para: identificar tendências, conferir saldos, evidenciar exceções e localizar erros, além de potenciais fraudes.

c) Identificação dos riscos que influenciam na extensão dos testes substantivos em auditoria das demonstrações contábeis. (análise das respostas às questões 8 e 9)

Foram apontados como principais riscos:

- Registros de forma não sistemática das transações;
- A administração obrigada a apresentar bons resultados.

d) Principais causas que contribuem para a existência dos riscos identificados em auditoria das demonstrações contábeis (análise das respostas às questões 10, 11 e 12).

As principais causas apontadas e seu respectivo grau de importância foram:

- Inexistência de controles para prevenir o erro – Grau Alto;
- envolvimento da administração em fraudes e erros – Grau Alto;
- obrigação da administração de apresentar bons resultados – Grau Alto;
- controles internos existentes, porém não detectam o risco – Grau moderado;
- falta de treinamento no que concerne a área auditada – Grau moderado.

5.4.3 Resposta da FIRMA “C”

a) Identificação de fatores que mais influenciam a extensão dos testes substantivos em auditoria das demonstrações contábeis (análise das respostas às questões 1, 2, 4, 5, 6, e 7)

Os fatores evidenciados pela empresa como de alta importância quanto à influência exercida na extensão dos testes substantivos em auditoria das demonstrações contábeis foram:

- Testes de controles internos, e
- Julgamentos subjetivos do auditor

Foi considerado como de média importância, o nível de informatização dos controles da empresa auditada. Para os itens: trabalhos realizados em períodos anteriores e tempo de duração previsto para o contrato de auditoria, a empresa atribuiu grau baixo de importância.

A resposta revela a importância conferida ao sistema de controles internos mantidos pela empresa auditada. Um ponto de realce encontra-se na importância concernente a julgamentos subjetivos emitidos pelo auditor, esse aspecto leva em conta a experiência individual acumulada pelo profissional ao longo de sua formação.

Foram ainda apontados outros fatores não especificados no questionário, como influenciadores na extensão dos testes substantivos, para os quais, foi atribuído alto grau de importância, a saber:

- Alocação de auditores especialistas no ramo do cliente, e
- Alocação de auditores com capacidade em tecnologia da informação.

Esses pontos, realçados pela empresa, apresentam preocupação da Firma pesquisada com o segmento, o negócio, no qual atua a empresa auditada. Essa preocupação guarda consistência com o exposto no capítulo 2, onde se assevera a necessidade quanto ao conhecimento da atividade desempenhada, os riscos oferecidos pelo ramo, dentre outros aspectos. A alocação de auditores com conhecimento em tecnologia da informação, ao qual, foi atribuído alto grau de importância, tem relação direta com os investimentos realizados pelas organizações em geral, objetivando a informatização de seus controles.

Para 100% (cem por cento) dos clientes existentes na firma, são realizados testes substantivos, ou seja, em situações de melhores controles, sempre há a necessidade de aplicação de testes substantivos.

Na situação onde se estabelece o nível ótimo de qualidade aos controles internos, é estabelecido como limite de extensão de testes substantivos apenas a aplicação de “*juízo de auditor especializado no ramo de negócio da empresa*”. A Firma não informou maiores detalhes sobre os exames que propiciariam a emissão do referido juízo por parte do profissional de auditoria. O que é importante observar é a exigência de profissional com especialidade no ramo de negócio da empresa auditada.

b) Principais técnicas utilizadas para avaliação dos controles internos em auditoria das demonstrações contábeis (análise das respostas às questões 3 e 4);

No que concerne ao procedimento utilizado para determinação do grau de profundidade dos testes substantivos em face à avaliação da qualidade dos controles internos existentes, a empresa pesquisada afirma na sua íntegra:

“Com base nos resultados ilógicos e conhecimento das operações da empresa e especializado ramo de negócio”.

Depreende-se do exposto, que a empresa de auditoria impõe elevada importância ao conhecimento do negócio praticado pela empresa auditada, o segmento no qual se insere.

A Firma utiliza, na avaliação dos controles internos, técnicas estatísticas – Estatística Descritiva - e amostragem.

c) Identificação dos riscos que influenciam na extensão dos testes substantivos em auditoria das demonstrações contábeis. (análise das respostas às questões 8 e 9)

Foram apontados como principais riscos:

- Integridade da informação;
- Controle, e
- Proteção do ambiente de informação.

A empresa considera a existência dos riscos inerentes, de controle e de detecção, tendo atribuído alto grau de importância a todos eles. Não foram mencionados outros riscos.

d) Principais causas que contribuem para a existência dos riscos identificados em auditoria das demonstrações contábeis (análise das respostas às questões 10, 11 e 12).

As principais causas apontadas foram:

- Tecnologia;
- Falta de conhecimento do ramo;

- Controle e detecção

A empresa aponta como redutores dos riscos mencionados: Para os riscos que têm como causa a tecnologia e fatores relacionados a controle e detecção a firma pesquisada emprega o aumento em testes substantivos, já para os riscos ensejados pela falta de conhecimento do ramo, a firma adota a prática do uso de especialistas.

No que diz respeito à frequência dos riscos foram apontados como de alta frequência:

- Inexistência de controles para prevenir o risco,
- Controles internos existentes, porém não detectam o risco, e
- Falta de treinamento no que concerne a área auditada.