



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

Juliana Maria Silva Domingues

Assertividade e Agilidade na Auditoria de Contas do Passivo Contingente à Luz da
Linguagem Documentária

Brasília
2018

Domingues, Juliana Maria Silva

Assertividade e Agilidade na Auditoria de Contas do Passivo Contingente à Luz da Linguagem Documentária/ Juliana Maria Silva Domingues –Brasília, 2018.

Orientador: Prof. Dr. José Humberto da Cruz Cunha

Trabalho de Conclusão de curso (Monografia - Graduação) – Universidade de Brasília, 1º Semestre letivo de 2018.

Bibliografia.

Auditoria. Passivo Contingente. Taxonomia. I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. II. Assertividade e Agilidade na Auditoria de Contas do Passivo Contingente à Luz da Linguagem Documentária.

CDD –

Juliana Maria Silva Domingues

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professora Doutora Cláudia da Conceição Garcia
Decana de Ensino de Graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

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

Professor Doutor Paulo Augusto Petenuzo de Britto
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Noturno

Juliana Maria Silva Domingues

Assertividade e Agilidade na Auditoria de Contas do Passivo Contingente à Luz da
Linguagem Documentária

Monografia apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas 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. José Humberto da Cruz Cunha

Linha de pesquisa:

Contabilidade para tomada de decisão

Área:

Auditoria

Brasília

2018

Juliana Maria Silva Domingues

Assertividade e Agilidade na Auditoria de Contas do Passivo Contingente à Luz da
Linguagem Documentária

Monografia apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte comissão examinadora:

Professor Dr. José Humberto da Cruz Cunha
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Professor(a)
Examinador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade de Brasília (UnB)

Brasília, 2018

AGRADECIMENTOS

À Deus, porque em Seu infinito amor me fortaleceu e abriu os caminhos para que eu chegasse até aqui.

À Nossa Senhora, por Sua fiel intercessão em minha vida.

Ao meu pai que, mesmo sem a presença física, é presença viva no meu coração.

À minha mãe que nunca mediu esforços para me auxiliar no que preciso fosse, e no fim dos dias cansativos sempre me encorajou com suas palavras de amor e expressões de orgulho.

Ao meu noivo, pela paciência, compreensão e suporte dedicados a mim nesses cinco anos de curso.

Ao meu professor orientador, José Humberto, pelo apoio e auxílio na elaboração desse trabalho.

RESUMO

A taxonomia é uma estrutura de classificação de coisas – organismos vivos, produtos, livros – em categorias hierárquicas e foi criada com o objetivo de organizar e classificar informações de maneira a melhorar sua recuperação. Esta foi aplicada na auditoria para estruturar os tratamentos de erros e fraudes já observados, para que o auditor reduza a subjetividade no trabalho exercido e tenha maior precisão na escolha dos procedimentos a serem aplicados. Para tanto, o presente estudo foi realizado em cases que utilizaram a aplicação fluxograma taxonômico na auditoria de contas do passivo contingente. Defende que a aplicação da taxonomia nos trabalhos de auditoria apresenta-se como uma ferramenta estratégica para o auditor, pois possibilita que este, como tomador de decisões, aponte riscos e escolha procedimentos de auditoria de forma mais clara e precisa, visto que terá acesso a um fluxo elaborado com base em lições aprendidas, com a estruturação de erros e fraudes, classificados em categorias que se relacionam. Após uma revisão bibliográfica sobre o tema, foi elaborada uma pesquisa de campo que consistiu na aplicação de um questionário à alunos e profissionais de auditoria. O universo compreendeu 6 auditores e 46 alunos da matéria de Auditoria, discentes do curso de ciências contábeis na Universidade de Brasília. Os auditores participaram do pré-teste da aplicação do questionário, a fim de identificar pontos de melhorias nas questões apresentadas, e após as correções sugeridas, foi aplicado o questionário para os alunos. Os resultados obtidos mostram que o uso do fluxograma taxonômico permite que o auditor identifique o risco e selecione o procedimento de auditoria a ser aplicado de maneira mais precisa, com maior nível de assertividade.

Palavras-chave: Auditoria. Passivo Contingente. Taxonomia.

ABSTRACT

Taxonomy is a classification structure of things - living organisms, products, books - into hierarchical categories and was created with the purpose of organizing and classifying information in order to improve its recovery. This was applied in the audit to structure the treatments of errors and fraud already observed, so that the auditor reduces the subjectivity in the work exerted and has greater precision in the choice of procedures to be applied. For this, the present study was carried out in cases that used the taxonomic flowchart application in the audit of contingent liability accounts. It argues that the application of taxonomy in the audit work presents itself as a strategic tool for the auditor, since it enables the auditor as a decision maker to identify risks and choose audit procedures in a clearer and more precise way, since he will have access to a flow elaborated based on lessons learned, with the structuring of errors and fraud, classified in categories that are related. After a bibliographic review on the subject, a field research was elaborated that consisted of the application of a questionnaire to students and audit professionals. The universe comprised 6 auditors and 46 students of the Audit department, students of the accounting sciences course at the University of Brasilia. The auditors participated in the pre-test of the application of the questionnaire, in order to identify points of improvement in the presented questions, and after the corrections suggested, the questionnaire was applied to the students. The results show that the use of the taxonomic flowchart allows the auditor to identify the risk and select the audit to be applied more accurately, with a higher level of assertiveness.

Keywords: Audit. Contingent Liabilities. Taxonomy.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Relações Fundamentais da Taxonomia	15
Figura 2 - Mapa dos Aspectos Relacionais na Taxonomia	21
Gráfico 1 - Porcentagens de acerto de casos com fluxo e de acerto de casos sem fluxo	32
Gráfico 2 - Respostas por questão com e sem auxílio do fluxo	33
Quadro 1 - Termos Gerais da Taxonomia.	16
Quadro 2 - Atributos e Conceitos das Afirmações de Auditoria	18
Quadro 3 - Tratamento contábil das provisões e passivos contingentes	23
Tabela 1 - Quantidade de questões respondidas por alunos com e sem acesso ao fluxo	30
Tabela 2 - Quantidade de respostas obtidas por turma	30
Tabela 3 - Resultados obtidos com a aplicação do questionário em porcentagem.....	31
Tabela 4 - Matriz respostas.....	33

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 Taxonomia – uma Linguagem Documentária	12
2.1 Auditoria.....	13
2.2 Fluxograma taxonômico de Auditoria.....	14
2.3 Passivo Contingente	21
3. METODOLOGIA.....	24
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	27
4.2 Tempo médio de resposta.....	31
4.2 Percentual de Acerto na Classificação de Riscos e Escolha de Teste Correspondente.....	31
4.3 Percentual de acerto apenas na classificação do risco:.....	32
4.4 Percentual de Acerto Apenas na Escolha do Teste.....	34
4.5 Quantidade média de riscos e testes assinalados	34
4.6 Análises Gerais	35
5. CONCLUSÃO.....	36
BIBLIOGRAFIA	37
ANEXO – Questionário	39

1. INTRODUÇÃO

Na essência da auditoria das demonstrações contábeis, o objetivo geral é assegurar, em todos os aspectos relevantes, que as informações contábeis evidenciadas nos relatórios financeiros divulgados periodicamente pelas instituições são fidedignas à realidade dos fatos financeiros e econômicos. No entanto, conforme exposto por Cunha (2017), “é de senso comum que o processo de auditoria contábil contém subjetividade nas análises e decisões do auditor.” Conforme já exposto por diversos autores, o aspecto subjetivo é ocasionado pela possibilidade de erro do auditor na aplicação, na escolha ou na interpretação de seus procedimentos (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002; LONGO, 2011; YOSHITAKE, 2009; CHANG *et al.*, 2008).

O risco de auditoria é composto por três subtipos de risco. Primeiro, o risco de que o auditor emita uma conclusão tecnicamente indevida sobre demonstrações contábeis significativamente distorcidas, chama-se risco de detecção. O risco intrínseco ao negócio auditado é chamado de risco inerente e, o risco decorrente da possibilidade de erro dos controles internos da empresa auditada chama-se risco de controle. (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Diante da subjetividade do risco de auditoria e buscando a melhoria da metodologia nos trabalhos do auditor, esta pesquisa utiliza-se da linguagem documentária para verificar a redução de subjetividade através de duas variáveis, assertividade e tempo.

Na auditoria contábil, área coligada à gestão de negócios, o fluxo de informações é intrincado com diversas etapas e protocolos para o desenvolvimento de procedimentos adequados, situação que enseja o emprego de linguagens documentárias para a padronização dos conceitos relacionados, na redução da subjetividade e no tempo de escolha dos procedimentos de auditoria mais adequados a cada situação. O uso de linguagens documentárias facilita a comparação e a análise de procedimentos e resultados no processo de auditoria contábil, pois permite a verificação dos principais temas e de seus relacionamentos em uma cadeia hierárquica de conceitos (CUNHA, ARAUJO JUNIOR, 2017, p.128).

Sendo assim, em meio às possibilidades de que o auditor emita uma opinião que não considere distorções presentes na estrutura das demonstrações contábeis auditadas, o que significam riscos, tem-se a aplicação da taxonomia como instrumento auxiliar para permitir aprimorar os procedimentos do auditor e dar suporte à gestão de risco com foco em minimizar sua margem de erro.

Nesse contexto, tem-se então uma pergunta de pesquisa: *Qual o nível de redução de subjetividade e tempo na escolha de procedimentos de auditoria através do uso da linguagem documentária?*

Tal questionamento nos remete ao objetivo de investigar o nível de redução de subjetividade e tempo na escolha de procedimentos de auditoria através do uso da linguagem documentária. E, para se obter resposta à questão, o presente estudo utiliza a taxonomia modelo proposta por Cunha (2017) como base para a investigação. Esse modelo trata-se de uma linguagem documentária e foi proposto com a aplicação nos trabalhos de auditoria.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Taxonomia – uma Linguagem Documentária

De acordo com Cunha e Araújo Júnior (2017, p. 128), as linguagens documentárias podem apoiar a auditoria na formulação da melhor decisão desde que sejam parte do modelo de gestão de sistemas informacionais. Ainda segundo esses autores,

A recuperação da informação é a finalidade do trabalho documentário. Constitui-se como resultado das operações realizadas no processo de busca, que deve ser amplamente apoiado pelo uso de linguagens documentárias para padronizar a representação das informações a serem disponibilizadas em um dado sistema. A possibilidade de utilização das linguagens documentárias deve favorecer o acesso às informações, permitindo a escolha da melhor alternativa de ação organizacional (CUNHA; ARAUJO JUNIOR, 2017, p.128).

Para Edols (1997), taxonomia na visão de Jean Graef do Montague Institute é a estrutura que proporciona o caminho da classificação das coisas – organismos vivos, produtos, livros – em uma série de grupos hierárquicos para torná-los mais fáceis de identificar, estudar ou localizar.

Sousa e Araújo Júnior (2013, p.157) definem a taxonomia como:

[...] um sistema de classificação que apoia o acesso à informação, permitindo classificar, alocar, recuperar e comunicar informações em um sistema de maneira lógica, destinando-se a inúmeras finalidades, às quais todas objetivam classificar e organizar.

Então, a taxonomia é fundamentada em conceitos documentários de classificação e foi criada com o objetivo de organizar e classificar informações de maneira a melhorar sua recuperação.

Em termos práticos, uma taxonomia se divide em estruturas classificadas em categorias de termos relacionados e sua aplicação objetiva o fornecimento de ferramentas de navegação para auxiliar o usuário a encontrar a informação desejada, garantindo rapidez no acesso aos documentos e informações para tomadas de decisões.

O emprego da taxonomia no processo de auditoria foi proposto por Cunha (2017) e tem a finalidade de “organizar erros e fraudes já observados e/ou anteriormente ocorridos, de maneira que o auditor percorra passos mais precisos na escolha dos testes a serem aplicados.”

Dessa forma, a sustentação teórica do modelo aponta para a melhoria dos procedimentos de auditoria a partir da utilização dessa ferramenta, onde haverá o direcionamento de testes com base na classificação de riscos, o que em tese traz uma resposta mais rápida e precisa pelo auditor durante a execução da auditoria. Isso pois, por ter acesso a um modelo de estruturação

de erros e fraudes classificados em categorias que se relacionam, terá a possibilidade de analisar riscos e escolher procedimentos a serem aplicados de maneira mais clara e precisa.

2.1 Auditoria

Como ferramenta auxiliar à tomada de decisões, a auditoria tem como objetivo a fidedignidade das demonstrações contábeis (ATTIE, 2009). Para tanto, a auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica. (CFC, 2016).

Nos trabalhos de auditoria contábil, o profissional responsável analisará a situação em que irá auditar, em seguida identificará os riscos presentes no problema e por fim, definirá os procedimentos a serem aplicados, de modo a obter e expressar uma opinião que assegure que as demonstrações financeiras auditadas estão razoavelmente apresentadas de acordo com os princípios de contabilidade.

No entanto, ainda que seus trabalhos tenham as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Técnica de Auditoria e as *International Standard on Auditing* (ISA) como diretrizes, em todo o processo de escolha, interpretação e aplicação dos procedimentos de auditoria há o risco de que o auditor emita uma conclusão tecnicamente indevida sobre demonstrações contábeis consideravelmente distorcidas, este é chamado de risco do trabalho de asseguaração.

O risco do trabalho de asseguaração pode abranger os componentes apresentados a seguir, conforme NBC TA 200 (CFC, 2016) embora nem todos sejam presentes ou sejam significativos em todos os trabalhos:

- (i) risco inerente é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados;
- (ii) risco de controle é o risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade.
- (iii) Risco de detecção é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.

O grau na qual o auditor considera cada um desses componentes é influenciado pelas circunstâncias do trabalho, em particular, pela natureza do objeto e se está sendo executado um trabalho de asseguarção razoável ou limitada. (CPC, 2015)

Segundo a NBC TO 3000 - Trabalho de Asseguarção Diferente de Auditoria e Revisão (CFC, 2015), o objetivo do trabalho de Asseguarção Razoável é reduzir o risco do trabalho do auditor a um nível aceitavelmente baixo, para que este possa obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para emitir conclusões razoáveis e com um nível elevado de segurança.

O trabalho de asseguarção limitada visa reduzir o risco do trabalho a um nível que seja aceitável, em que o risco seja maior do que no trabalho de asseguarção razoável, como base para uma forma negativa de expressão da conclusão do auditor independente. (CPC, 2015)

Em função dos riscos presentes nos trabalhos de auditoria, busca-se formas de padronização, que tenham foco na mitigação dos riscos existentes bem como na redução da subjetividade no trabalho do auditor.

2.2 Fluxograma taxonômico de Auditoria

O fluxograma taxonômico de auditoria foi proposto por Cunha (2017) por meio de um levantamento bibliográfico dos aspectos conceituais da auditoria contábil, os quais foram organizados em relações lógicas próprias das linguagens documentárias sustentados no arcabouço teórico da Ciência da Informação.

O modelo foi elaborado a partir de três pilares base: a análise de risco de distorções contábeis, as afirmações e os procedimentos contábeis, os quais representam as linhas de base para execução da auditoria. Essas bases forneceram arcabouço teórico para a criação das facetas e seus termos relacionados na estrutura taxonômica. Cunha (2017) também mapeou riscos de distorção presentes nos trabalhos de auditoria e aplicou o fluxo desenvolvido em casos que apresentam riscos de distorção reais para testar os moldes da taxonomia proposta.

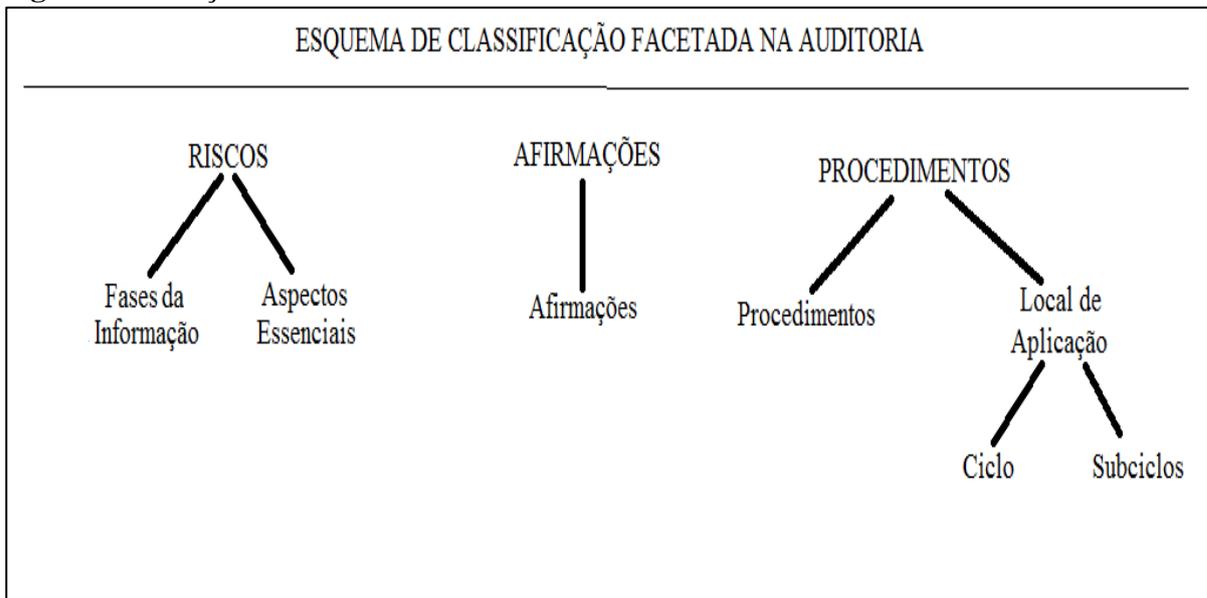
Segundo Cunha (2017), a elaboração da taxonomia é fundamentada na classificação facetada, exposta por Ranganathan (1960) e Vickery (1966) combinada com as relações lógicas proposta por Dahlberg (1978). Dessa forma, os conceitos e suas relações lógicas indicam para uma estrutura de classificação entre termos correspondentes às possibilidades de distorções contábeis (riscos), aos objetivos da auditoria e o ciclo contábil.

Nesse sentido, as relações complexas e a diversidade de termos existentes na auditoria foram estudadas com a finalidade de buscar uma padronização própria da linguagem documentária, onde o processo entre análise de risco e escolha de procedimentos na auditoria

foi traduzido para termos documentários, numa estrutura de representação e organização da informação.

As principais relações do fluxograma taxonômico são apresentadas na figura 01:

Figura 1 - Relações Fundamentais da Taxonomia



Fonte: Adaptado de Cunha (2017).

Em um processo de auditoria, as etapas principais são formadas pela análise de risco de distorções contábeis, por meio de afirmações da entidade para que haja a escolha do procedimento de auditoria a ser utilizado. Os três elementos fundamentam a estrutura taxonômica.

Ao observar as informações contábeis, Cunha (2017, p. 95), verificou que o registro do fato contábil é a raiz para todas as distorções que envolvam as informações financeiras, vez que: “se trata do princípio básico onde qualquer informação divulgada nas demonstrações contábeis existe somente porque se originou de um lançamento. Além disso, mesmo as ausências de registro também possuem essa característica em comum”.

Posteriormente, observou a divisão do processo de auditoria, que tem como etapas principais a análise de riscos de distorções relevantes, a identificação das afirmações de auditoria, para então seguir suas relações lógicas até chegar na aplicação de procedimentos.

No fluxograma proposto, tais etapas se relacionam diretamente de modo a apontar, por meio do risco identificado, as afirmações de auditoria, e conjuntamente, os procedimentos a serem aplicados. No quadro abaixo apresenta-se os conceitos do caminho para atingir a finalidade da taxonomia proposta:

Quadro 1 - Termos Gerais da Taxonomia.

TERMO GERAL	CONCEITO	ATRIBUTOS
Análise de risco de distorções contábeis	Análise do risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante antes da auditoria. Consiste em dois componentes, risco inerente e risco de controle, ambos no nível das afirmações.	Processo de Identificação Distorções possíveis Erros ou fraudes Próprio das informações contábeis
Afirmações	Declarações da administração, explícitas ou não, que estão incorporadas às demonstrações contábeis, utilizadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer.	Direcionadores para identificar distorções Fundamentos para elaboração das informações contábeis Fonte comparativa para o auditor
Procedimentos	Testes planejados de auditoria para avaliar a efetividade operacional dos controles ou para detectar distorções relevantes no nível de afirmações.	Testes aplicados às informações contábeis Planejado Detecta distorções É aplicado em determinado lançamento ou estrutura de evidenciação das informações

Fonte: Adaptado de Cunha (2017)

Cunha (2017), observou ainda que ao verificar um certo risco, deve-se considerar que eles se originam em uma determinada (1) fase e possuem (2) aspectos essenciais aos quais as distorções podem ser explicadas no sentido lógico.

Assim, a Análise de Riscos de Distorções Contábeis no processo de auditoria pode ser representada por essas duas categorias na taxonomia:

- 1) **Fases da Informação** – etapas necessárias que formam as informações contábeis.
- 2) **Aspectos Essenciais** – características indispensáveis para o registro da informação contábil.

No que se refere às fases da informação, cada lançamento contábil contém três fases (Fases da Informação) como etapas de um processo entre o fato contábil e o seu registro efetivo. São elas: (1) reconhecimento, (2) mensuração e (3) evidenciação (IUDICIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2009; NIYAMA, 2010), que conceituadas conforme segue:

- Reconhecimento: incorporação de benefício econômico futuro ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado. O reconhecimento se dá quando a situação patrimonial da entidade auditada é afetada pelos fatos contábeis e registrada em um documento chamado de suporte que, por sua vez, serve de subsídio para a auditoria contábil;
- Mensuração: determinação dos montantes monetários que devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. A mensuração deve estar baseada na atribuição de valor dos montantes monetários, ação que envolve os conceitos de custo histórico, custo corrente, valor realizável e valor presente. Esses termos representam métodos para se chegar ao valor do fato que necessita de evidenciação; e

- Evidenciação: registro e divulgação dos fatos contábeis reconhecidos e mensurados nos relatórios financeiros. A evidenciação possui como subcategoria a escrituração ou registro e corresponde à categoria onde os itens que possuem distorções tem como fonte o registro das informações. (CUNHA, 2017, p.104)

Segundo esse autor, na etapa do Reconhecimento do fato, deve-se cumprir duas condições, (1) confirmar que há movimentação presente, passada ou futura que se relacione ao patrimônio da instituição e (2) que haja suporte documental:

1º Patrimônio: categoria que abrange as distorções quando a inconsistência gera um registro inválido;

2º Documento suporte: quando a distorção identificada não é registrada em um documento ou não corresponde à realidade gerando um registro inconsistente;

Na mensuração, a análise é realizada considerando que o fato já foi reconhecido e então, há a necessidade de conhecer o seu montante para registro. Uma característica indispensável nesse caso é seu valor.

3º Valor: quando o erro ou fraude é proveniente de um cálculo equivocado gerando um registro inconsistente; e

Quanto à evidenciação, o atributo obrigatório é o registro.

4º Registro: quando a fonte do problema analisado corresponde a uma inconsistência no registro contábil.

Quanto às Afirmações, Cunha (2017) apresentou um conjunto de afirmações que permitem confirmar a fidedignidade das informações contábeis, conforme quadro 2.

Quadro 2 - Atributos e Conceitos das Afirmações de Auditoria

Afirmações	Atributos	Conceito
Existência ou Ocorrência	Existência do patrimônio Ocorrência de transações	Ativos, passivos e patrimônio líquido existem e suas transações ocorreram.
Direitos e Obrigações	A entidade detém posse e controle. Determinada obrigação está vinculada às operações da entidade	A entidade possui e controla os direitos e obrigações nela registrados.
Avaliação ou Alocação	Valor registrado Avaliação fidedigna à realidade	Há registro fidedigno do valor evidenciado nas demonstrações.
Integridade	Informações completas	Todas as informações e contas que deveriam ser apresentadas realmente o foram.
Corte	Registros no período correto	As informações foram registradas no período correto.
Apresentação e Divulgação	Divulgação conforme as regras Classificação contábil adequada às regras	Os componentes das demonstrações se encontram classificados, descritos e evidenciados adequadamente.

Fonte: Adaptado de Cunha (2017).

Para tanto, foram selecionados os termos e conceitos das normas estadunidenses que se mostraram mais concisos e adequados pela ausência de duplicidade de informação. São eles:

- Existência ou Ocorrência: Há a verificação se ativos, passivos e patrimônio líquido existem e suas transações ocorreram.
- Direitos e Obrigações: Confirma se a entidade possui e controla os direitos e obrigações nela registrados.
- Avaliação ou Alocação: Comprova se há registro fidedigno do valor evidenciado nas demonstrações.
- Integridade: Verificar se todas as informações e contas que deveriam ser apresentadas realmente foram.
- Corte: Conferir se as informações foram registradas no período correto.
- Apresentação e Divulgação: Verificar se os componentes das demonstrações se encontram classificados, descritos e evidenciados adequadamente. (CUNHA, 2017. P.111)

Quanto aos procedimentos, os termos foram analisados e comparados no sentido de eliminar aqueles que se repetem de acordo com os atributos, consequentemente excluindo as redundâncias.

Dado que procedimentos de auditoria são “testes planejados de auditoria para avaliar a efetividade operacional dos controles ou para detectar distorções relevantes no nível de

afirmações” Cunha, 2017, os principais procedimentos de auditoria levantados na literatura possuem uma relação lógica com as afirmações dada, de forma que cada procedimento se relaciona especificamente à um termo dentre as afirmações, visto que são procedimentos com o propósito de confirmá-las. Apenas a Inspeção é relacionada com mais de um termo da faceta Afirmações em função de possui um conceito mais abrangente e que serve de complemento base para os demais relacionados às mesmas afirmações.

O termo Existência/Ocorrência se relaciona com os procedimentos mencionados da seguinte maneira:

- Confirmação: Um documento confirmado por um agente externo autentica a existência ou ocorrência de um fato; É uma evidência mais confiável do que documentos obtidos internamente (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 209).
- Vouching: Tem o objetivo de verificar se há o suporte documental;
- Inspeção: Inspeção física de bens ou de documentos (ativos, processos e procedimentos). Análise dos documentos que dão suporte às informações contábeis. (CUNHA, 2017. P.118)

Quanto ao termo Direitos/Obrigações, seu conceito requer que a entidade mantenha a posse ou controle do bem. No caso da inspeção é o procedimento mais adequado, pois além da existência do ativo ou passivo, é necessário que auditor examine os documentos e os procedimentos de controle.

A afirmação Integridade pode ser confirmada pelo Rastreamento, onde o auditor seleciona documentos e verifica se as informações foram devidamente registradas. Para tanto, as características que compõem o conceito do rastreamento foram associadas com a Integridade.

No rastreamento o auditor seleciona documentos suporte e determina quais informações dos documentos encontram-se adequadamente registradas

Em relação à Apresentação/Divulgação, onde deseja-se analisar se as informações estão corretamente apresentadas e classificadas, a Reconciliação e a Inspeção são dois procedimentos diretamente relacionados. A Inspeção por se tratar do exame documental e, a Reconciliação mais focada em confrontar as próprias informações registradas, analisando possíveis diferenças.

- Reconciliação – refazer a conciliação de transações nos livros contábeis.
- Inspeção – Inspeção física de bens ou de documentos (ativos, processos e procedimentos). Análise dos documentos que dão suporte às informações contábeis. (CUNHA, 2017. P.120)

O termo Avaliação/Alocação visa a precisão dos cálculos do montante registrado, para tanto, liga-se ao Recálculo, conferência de cálculos já registrados. O termo Inspeção também é relacionado para esse termo para dar suporte documental na conferência e recálculo de valores registrados.

Recálculo – recalculando taxas e mensurações de transações registradas. Inclui a conferência de saldos (Cross-footing).

Inspeção – Inspeção física de bens ou de documentos (ativos, processos e procedimentos). Análise dos documentos que dão suporte às informações contábeis. (CUNHA, 2017. P.121)

O termo Corte que se relaciona com a Afirmação a fim de direcionar o auditor a investigar se as informações estão registradas no período correto bem por meio da análise de transações antes e depois do final do período de fechamento das demonstrações.

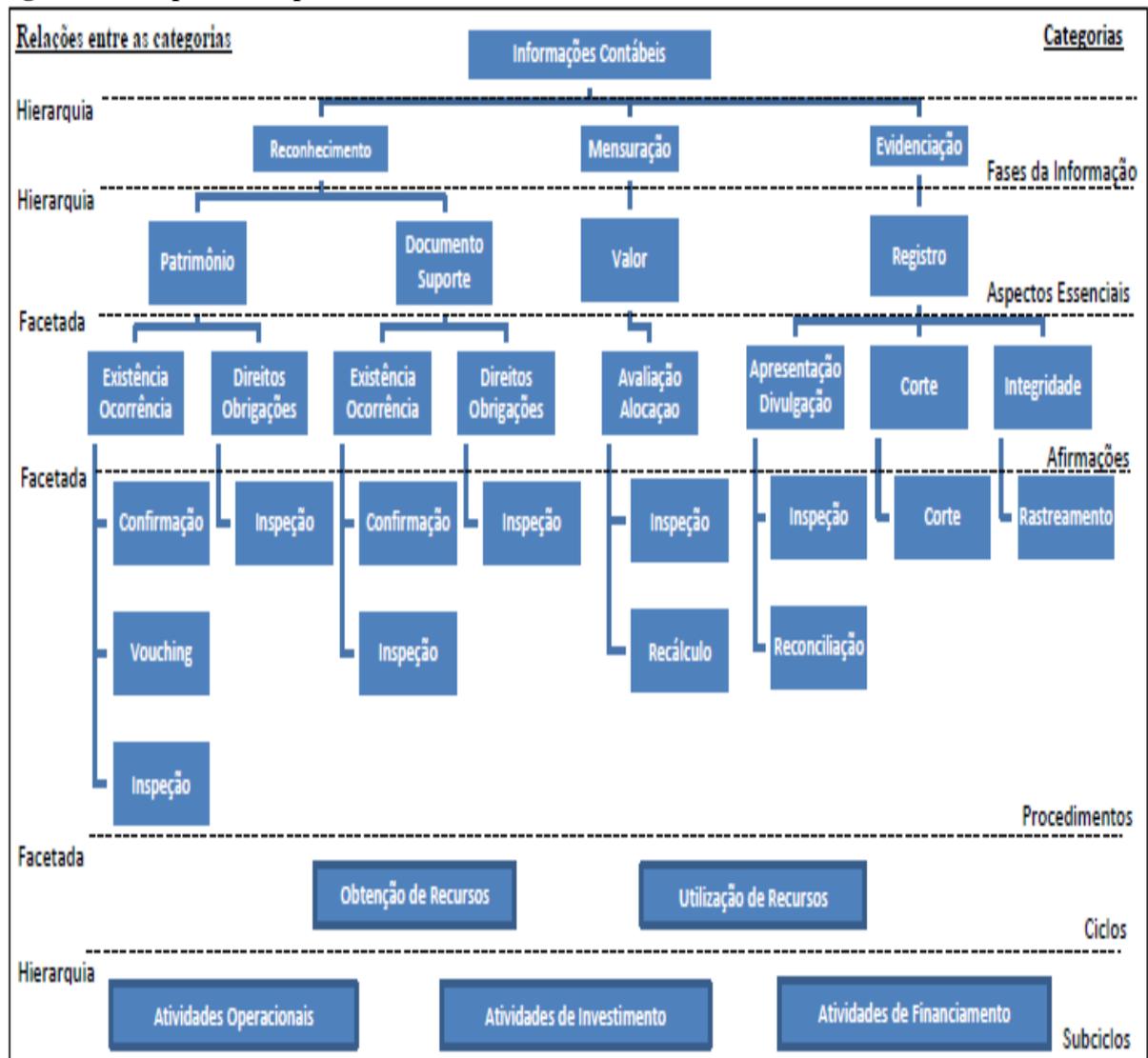
Cunha (2017) defende que a escolha destes requer um complemento para fazer sentido lógico no processo de execução da auditoria, o qual se refere ao local de sua aplicação. Conhecer o destino de aplicação dos procedimentos nas demonstrações contábeis é a etapa final para direcionar o usuário da taxonomia. Tais destinos são divididos em:

Ciclos – sentido lógicos de representação da informação no fluxo contábil;

Subciclos – especificidade do sentido lógicos de representação da informação no fluxo contábil.

Por meio da análise dos procedimentos, ciclos e subciclos tem-se a sequência de etapas necessárias para verificação das afirmações de auditoria.

Destarte, o modelo proposto no objetivo geral é apresentado na Figura 2, onde as funcionalidades relatadas podem ser observadas:

Figura 2 - Mapa dos Aspectos Relacionais na Taxonomia

Fonte: Adaptado de Cunha (2017).

Contudo, de acordo com o propósito desse modelo permite-se aplicar em qualquer situação para auditoria das demonstrações contábeis, fato que nos levou a investigar aplicando numa situação de passivo contingente.

2.3 Passivo Contingente

O Pronunciamento Conceitual Básico – CPC 00 (CPC, 2011) define o passivo como “uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos”.

Dessa forma, só haverá um passivo contingente caso haja uma obrigação presente resultante de eventos passados com prazo e valor de desembolso já determinado/conhecido. Caso contrário, o passivo pode ser chamado de provisão.

O Pronunciamento Técnico CPC-25 (CPC,2009), que trata de Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, define critérios de reconhecimento e bases de mensuração aplicáveis a provisões, contingências passivas e contingências ativas e conceitua provisão como “um passivo de prazo ou de valor incertos” em que a saída de recursos futuros é considerada provável.

Um passivo contingente, se diferencia dos demais por ser uma “saída de recursos possível, mas não provável” (IUDÍCIBUS, 2010, p. 336).

Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 288), o passivo contingente é definido como:

Um sacrifício futuro provável de benefícios econômicos, resultante de obrigações presentes de uma entidade no sentido de transferir ativos ou prestar serviços a outras entidades no futuro, em consequência de transações ou eventos passados, e cuja liquidação depende de um ou mais eventos futuros com alguma probabilidade de ocorrência.

Destarte, a diferença entre um passivo contingente de uma provisão é a probabilidade de haver saída de recursos.

Em relação ao reconhecimento contábil, “a entidade não deve reconhecer um passivo contingente” (CPC-25, 2009). Ele deve ser divulgado em notas explicativas e inspecionado pela entidade, pois caso se torne provável terá que ser reconhecido como uma provisão.

Conforme o CPC 25 (2009), para uma provisão existir é necessário atender três critérios:

Uma provisão deve ser reconhecida quando: a) uma entidade possui uma obrigação presente (legal ou implícita) como resultado de um evento passado; b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Um passivo contingente não deverá ser reconhecido como passivo por ser: (a) uma obrigação possível a ser confirmada em eventos futuros; ou (b) uma obrigação presente resultante de eventos passados, mas que não seja provável uma saída de recursos para quitá-la ou que não seja possível mensurar uma estimativa confiável do seu valor (CPC 25, 2009).

O quadro 3 demonstra o tratamento contábil em relação à probabilidade de desembolso.

Quadro 3 - Tratamento contábil das provisões e passivos contingentes

Probabilidade de Ocorrência		Tratamento contábil
Obrigação Presente Provável	Mensurável por meio de estimativa confiável	Uma provisão é reconhecida e é divulgado em notas explicativas
	Não mensurável por inexistência de estimativa confiável	Divulgação em notas explicativas
Possível (mais provável que não tenha saída de recursos do que sim)		Divulgação em notas explicativas
Remota		Divulgação em notas explicativas

Fonte: Iudícibus et al. (2013, p. 403).

Conforme o Quadro 3, a entidade somente reconhece uma provisão em seu balanço se a probabilidade de saída de recursos “for mais provável que sim do que não de ocorrer”, caracterizando-se como uma obrigação presente provável em que seu valor possa ser mensurado por meio de uma estimativa confiável.

Caso o valor não possa ser mensurado com razoável segurança, haverá somente a divulgação deste valor em notas explicativas. A mesma ação será adotada quando a probabilidade de não ocorrência do evento for maior do que sua probabilidade de ocorrência, ainda que esta seja possível.

Nos casos de probabilidade remota, onde a probabilidade da ocorrência é considerada praticamente nula, não se faz necessário nenhuma menção.

O CPC 25 (2009) destaca ainda que esses passivos necessitam ser avaliados periodicamente, para que seja possível estabelecer se a saída de recursos irá se tornar provável, pois caso haja essa possibilidade, é preciso reconhecer esse passivo nas demonstrações contábeis.

3. METODOLOGIA

A presente pesquisa é de natureza aplicada e explicativa. Matias-Pereira (2007, p. 48) define estudo explicativo como os que buscam: “explicar uma relação de causa-efeito entre dois ou mais fenômenos”. Procura-se verificar a assertividade e o tempo de resposta na escolha de procedimentos de auditoria mediante a análise de riscos dando subsídio para a explicação de características do modelo ora estudado.

Quanto ao procedimento de investigação, tem-se um levantamento, onde houve a aplicação presencial de um questionário nas salas de aulas das disciplinas de auditoria 1 e 2, do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília. Tal amostra se deu devido a facilidade de acesso ao público e, todas as limitações quanto à externalização dos resultados são limitadas nesse escopo.

O questionário foi constituído por uma série de três casos de auditoria descrevendo uma situação comum encontrada por auditores, as quais apresentam riscos de distorção relevante a respeito de Passivo Contingente, e onde, de acordo com o problema apresentado, o aluno deveria indicar em cada um dos 3 casos:

- 1) em qual fase da informação encontra-se o(s) risco(s) de distorção identificado(s) na situação problema (reconhecimento, mensuração e evidenciação);
- 2) posteriormente, de acordo com o risco indicado, eleger qual(is) o(s) procedimento(s) de auditoria (confirmação, *vouching*, rastreamento, inspeção, reconciliação, recálculo e corte) em que julgava ser mais pertinente a aplicação.

Inicialmente o questionário foi submetido a um pré-teste com 6 auditores internos do Banco Cooperativo do Brasil e não foi identificada necessidade de modificação significativa. Os auditores internos participaram do pré-teste da aplicação do questionário, a fim de identificar pontos de melhorias como erros gramaticais, de concordância e duplo sentido, além de contribuir com sugestões de melhoria na formulação das perguntas. Após as correções sugeridas, foi aplicado o questionário final em sala de aula nas disciplinas de Auditoria 1 e Auditoria 2. No total foram aplicados 46 questionários, dos quais 40 válidos para a amostra final do estudo - a diferença entre os questionários aplicados e os efetivamente incluídos na amostra do estudo deve-se à exclusão dos questionários que apresentavam erro no

preenchimento, visto que alguns alunos não preencheram completamente o questionário, deixando questões em branco.

O público final (40 alunos) foi dividido em dois cenários distintos: 20 alunos, os quais responderam receberam o fluxograma taxonômico de auditoria demonstrado na Figura 2 - Mapa dos Aspectos Relacionais na Taxonomia anexado ao questionário, e outros 20 alunos sem ter acesso ao fluxograma taxonômico. Os alunos que tiveram acesso à taxonomia informada na figura Figura 2 para responder ao questionário ainda foram instruídos anteriormente em como usar o fluxo. Os que não obtiveram tal acesso foram retirados de sala. Tal procedimento visou manter a comparabilidade entre os grupos de conhecimentos equivalentes, exceto quanto a vantagem de conhecer e usar a taxonomia.

Nesse sentido, a fim de alcançar ao objetivo de investigar o nível de redução de subjetividade e tempo na escolha de procedimentos de auditoria através do uso da linguagem documentária temos dois grupos que nos permite a comparação. Ainda temos grupos de duas turmas com conhecimentos pressupostamente distintos sobre auditoria, pois a auditoria 1 é pré-requisito para auditoria 2.

Na Psicologia, assertividade pode ser descrita como: “uma auto-expressão direta, firme, positiva e, quando necessário, persistente – destinada a promover a igualdade nas relações pessoa a pessoa” (ALBERTI; EMMONS, 2008). Neste trabalho, a assertividade será medida pela capacidade de o aluno, a partir do acesso ao fluxograma taxonômico de auditoria, apresentar um maior número de acerto das questões ou uma redução no número de chutes (questões com mais de uma opção de risco/procedimentos marcados).

Para testar o aumento da assertividade na resposta dos alunos, serão levantados os indicadores a seguir:

1. Quantidades de questões corretas respondidas, considerando que houve acerto na escolha do risco e do procedimento – COM FLUXO, por grupo;
2. Quantidades de questões corretas respondidas, considerando que houve acerto na escolha do risco e do procedimento – SEM FLUXO, por grupo;
3. Quantidade de questões corretas respondidas, considerando que houve acerto somente na escolha do risco – COM FLUXO, por grupo;
4. Quantidade de questões corretas respondidas, considerando que houve acerto somente na escolha do risco – SEM FLUXO, por grupo;

5. Quantidade de questões corretas respondidas, considerando que houve acerto somente na escolha do procedimento – COM FLUXO, por grupo;
6. Quantidade de questões corretas respondidas, considerando que houve acerto somente na escolha do procedimento – SEM FLUXO, por grupo;
7. Tempo médio de resposta – COM FLUXO, por grupo;
8. Tempo médio de resposta – SEM FLUXO, por grupo;

A análise dos resultados foi realizada de forma quantitativa, por meio da comparação dos resultados obtidos nos dois cenários: com e sem fluxograma. De acordo com Aliaga e Gunderson (2002), pode-se entender a pesquisa quantitativa como a: “explicação de fenômenos por meio da coleta de dados numéricos que serão analisados através de métodos matemáticos (em particular, os estatísticos)”.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Através da aplicação de três situações reais, vivenciadas por equipes de auditoria foi solicitado ao respondente que identificasse em qual fase se encontra o risco envolvendo a situação problema e que em seguida assinalasse o procedimento de auditoria correspondente. O questionário elencou 7 (sete) procedimentos a serem aplicados.

Na análise dos resultados, considerou-se como corretas somente as questões respondidas com uma alternativa de risco e uma alternativa teste, de forma que questões respondidas com mais de uma alternativa foram consideradas incorretas.

Para tanto, as marcações consideradas corretas atendiam o gabarito a seguir:

Questão 1. A empresa Marte foi acionada em juízo por um ex-funcionário. Os especialistas (advogados) avaliaram o êxito como provável e fizeram uma estimativa do valor desse passivo. O caso foi devidamente divulgado em notas explicativas, mas não houve registro na conta patrimonial. Sabendo que você é o auditor externo e tem como objetivo assegurar que em todos os aspectos relevantes não há distorção das demonstrações contábeis, apenas no que tange a essa situação, responda:

1.1. Qual(ais) risco(s) você identifica nessa situação?

A. (X) Risco no Reconhecimento: Incorporação de benefício econômico futuro ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado. O reconhecimento se dá quando a situação patrimonial da entidade auditada é afetada pelos fatos contábeis e registrada em um documento chamado de suporte que, por sua vez, serve de subsídio para a auditoria contábil.

Justificativa: Houve a identificação de uma obrigação devida que não foi registrada/incorporada nas demonstrações contábeis da empresa.

1.2. Considerando o(s) risco(s) escolhido(s) no item anterior, qual(ais) procedimento(s) abaixo você considera mais adequado(s) para aplicar nessa situação?

D. (X) INSPEÇÃO – Inspeção física de bens ou de documentos (ativos, processos e procedimentos). Análise dos documentos que dão suporte às informações contábeis.

Justificativa: Com a inspeção de documentos/processos fornecidos pela administração da entidade a respeito da situação da mesma seria possível identificar a obrigação devida, e posteriormente, validar que a mesma não foi registrada no balanço.

Questão 2. A empresa ZEUS foi autuada pela fiscalização da Previdência Social por ter recolhido valores do RAT (Risco Ambiental de Trabalho) em montante inferior àqueles efetivamente devidos. A empresa entende que a autuação não é procedente e impetra processo judicial junto ao ente fazendário. Passado algum tempo, o departamento jurídico emite parecer à empresa de que a possibilidade de ganhar o processo é baixa, ou seja, é provável que haverá o pagamento da diferença. O departamento de pessoal da entidade, nesse ínterim, procede ao levantamento dos valores comparando o total devido com o efetivamente pago, aplicando as devidas correções para registro do passivo. Considerando que você é o auditor externo e tem como objetivo assegurar que em todos os aspectos relevantes não há distorção das demonstrações contábeis, apenas no que tange a essa situação, responda:

2.1. Qual(ais) risco(s) você identifica nessa situação?

B. (X) Risco na Mensuração: Determinação dos montantes monetários que devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. A mensuração deve estar baseada na atribuição de valor dos montantes monetários, ação que envolve os conceitos de custo histórico, custo corrente, valor realizável e valor presente. Esses termos representam métodos para se chegar ao valor do fato que necessita de evidenciação.

Justificativa: A autuação direcionada à empresa foi ocasionada por recolhimento de imposto com valor indevido. Destarte, entende-se que o mesmo foi incorporado às demonstrações da empresa com valor distinto do valor adequado, ou seja, não foi seguramente mensurado.

2.2. Considerando o(s) risco(s) escolhido(s) no item anterior, qual(ais) procedimento(s) abaixo você considera mais adequado(s) para aplicar nessa situação?

F. (X) RECÁLCULO – recalcular taxas e mensurações de transações registradas. Inclui a conferência de saldos (cross-footing)

Justificativa: Dado que a distorção apresentada foi originada na mensuração de valores, a aplicação do procedimento de recálculo é a mais adequada a fim de confirmar os valores corretamente devidos pela entidade.

Questão 3. O auditor independente da Companhia RR desconfia que há uma obrigação possível de um passivo contingente significativo que pode requerer uma saída de recursos. O tratamento dado pela Companhia a essa situação foi de não reconhecer nenhuma provisão e de não fazer divulgação alguma relacionada a esse passivo contingente. Considerando que você é o auditor externo e tem como objetivo assegurar que em todos os aspectos relevantes não há distorção das demonstrações contábeis, apenas no que tange a essa situação, responda:

3.1. Qual(ais) risco(s) você identifica nessa situação?

A.. (X) Risco no Reconhecimento: Incorporação de benefício econômico futuro ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado. O reconhecimento se dá quando a situação patrimonial da entidade auditada é afetada pelos fatos contábeis e registrada em um documento chamado de suporte que, por sua vez, serve de subsídio para a auditoria contábil.

Justificativa: Não houve a incorporação do passivo contingente devido pela companhia RR por meio de registro em notas explicativas. Tal registro era necessário visto que havia uma obrigação presente (legal ou implícita) como resultado de um evento passado, onde era provável que seria necessária uma saída de recursos da entidade com uma estimativa confiável do valor da obrigação.

3.2. Considerando o(s) risco(s) escolhido(s) no item anterior, qual(ais) procedimento(s) abaixo você considera mais adequado(s) para aplicar nessa situação?

D. (X) INSPEÇÃO – Inspeção física de bens ou de documentos (ativos, processos e procedimentos). Análise dos documentos que dão suporte às informações contábeis.

Justificativa: Considera-se como procedimento mais adequado a inspeção de documentos da entidade em que o auditor consiga validar que os passivos contingentes apresentados estão sendo inspecionados pela entidade e reconhecidos como provisão caso se tornem prováveis.

Além disso, os respondentes foram divididos por turma, conforme mostra a tabela a seguir. A tabela 1 informa a quantidade de questões respondidas e a quantidade de questões respondidas por alunos com e sem acesso ao fluxo.

Tabela 1 - Quantidade de questões respondidas por alunos com e sem acesso ao fluxo

Acesso ao fluxo	Auditoria 1		Auditoria 2	
	Qtd. Alunos	Questões	Qtd. Alunos	Questões
SIM	10	30	10	30
NÃO	10	30	10	30
Total	20	60	20	60

Fonte: Dados da pesquisa

A tabela 2 apresenta a quantidade de respostas obtidas por turma, seja com ou sem acesso à taxonomia. Também subdivide por acerto das questões.

Tabela 2 - Quantidade de respostas obtidas por turma

Quantidade de questões corretas respondidas considerando que houve:	COM FLUXO		SEM FLUXO	
	AUD 1	AUD 2	AUD 1	AUD 2
acerto na escolha do risco e também do procedimento	9	5	2	0
acerto somente na escolha do risco	14	12	12	8
acerto somente na escolha do procedimento	10	8	3	1

Fonte: dados da pesquisa

Os resultados da tabela anterior mostram que numa turma pressuposta com menor grau de conhecimento sobre auditoria e com o uso da taxonomia há mais acertos tanto quanto à identificação do risco quanto da escolha acertada do procedimento. Essa diferença é menor quando se trata apenas de risco ou de procedimentos.

Observando os acertos daqueles que não possuíam informações sobre o fluxo, verificou-se que em ambas as turmas houveram apenas 2 respostas que conectam o risco e o procedimento de maneira acertada.

Numa visão mais detalhada, a tabela 4 apresenta os resultados obtidos focando nos percentuais de acerto por categoria (Risco e Teste), por turma (Auditoria 1, Auditoria 2 e total), Com ou Sem acesso ao fluxograma, incluindo Tempo Médio de resposta:

Tabela 3 - Resultados obtidos com a aplicação do questionário em porcentagem

Índices	<u>COM FLUXO</u>			<u>SEM FLUXO</u>		
	Total	Turma	% por turma	Total	Turma	% por turma
Percentual de acerto de casos completos	87,50%	Auditoria 1	64,29%	12,50%	Auditoria 1	100,00%
		Auditoria 2	35,71%		Auditoria 2	0,00%
Percentual de acerto do Risco	56,52%	Auditoria 1	53,85%	43,48%	Auditoria 1	60,00%
		Auditoria 2	46,15%		Auditoria 2	40,00%
Percentual de acerto do Teste	81,82%	Auditoria 1	55,56%	18,18%	Auditoria 1	75,00%
		Auditoria 2	44,44%		Auditoria 2	25,00%
Tempo médio de resposta (minutos)	00:18:24	Auditoria 1	00:18:18	00:19:00	Auditoria 1	00:17:42
		Auditoria 2	00:18:30		Auditoria 2	00:20:18
Quantidade de riscos marcados (média)	1,37	Auditoria 1	1,37	1,65	Auditoria 1	1,47
		Auditoria 2	1,37		Auditoria 2	1,84
Quantidade de testes marcados (média)	1,88	Auditoria 1	1,70	2,22	Auditoria 1	2,04
		Auditoria 2	2,06		Auditoria 2	2,40

Fonte: Dados da pesquisa

4.2 Tempo médio de resposta

Quanto ao tempo médio medido, observa-se que independentemente do uso do fluxo, os alunos terminaram entre 00:17:42 e 00:20:18 (hh:mm:ss), portanto 00:02:36 de diferença. Sendo que me AUD 1 os alunos sem o fluxo terminaram de responder mais rápido que os usuários do modelo. Uma diferença média de 36 segundos entre esses dois grupos. Já em AUD 2, essa diferença entre grupos subiu para 1 minuto e 48 segundos em média, com desvantagem para aqueles que não utilizaram o fluxo.

Nesse sentido, na média, a turma considerada com conhecimento mais avançado apresenta vantagem ao usar o fluxo, enquanto a de menor grau de conhecimento não parece tirar tanto proveito do modelo.

4.2 Percentual de Acerto na Classificação de Riscos e Escolha de Teste Correspondente

Das respostas obtidas em ambas as turmas, considerando as questões em que houve acerto tanto na escolha da fase da informação na qual se encontra o risco de distorção, quanto na escolha do teste, 87,50% das questões corretas foram marcadas por pessoas que tiveram

acesso ao fluxo, enquanto que somente 12,50% foram marcadas por pessoas que não tiveram acesso ao fluxo.

O gráfico 1 a seguir expressa os cenários das questões com acerto tanto na classificação do risco de distorção relevante, quanto na escolha do teste correspondente:

Gráfico 1 - Percentagens de acerto de casos com fluxo e de acerto de casos sem fluxo



Fonte: Dados da pesquisa.

Dentro dos 87,50% de acertos provenientes de pessoas com acesso ao fluxo, 64,29% refere-se a marcações obtidas por alunos da matéria de Auditoria 1 e 35,71% refere-se à alunos da matéria de Auditoria 2, o que aponta para pessoas pressupostamente com menor conhecimento serem beneficiadas pelo modelo em questão.

Quanto aos 12,50% de acertos provenientes de pessoas que não tiveram acesso ao fluxo, 100% dessas marcações foram realizadas por alunos da matéria de Auditoria 1. Ou seja, as pessoas sem fluxo não conseguiram relacionar de maneira adequada os riscos e os respectivos testes, exceto para esses dois casos.

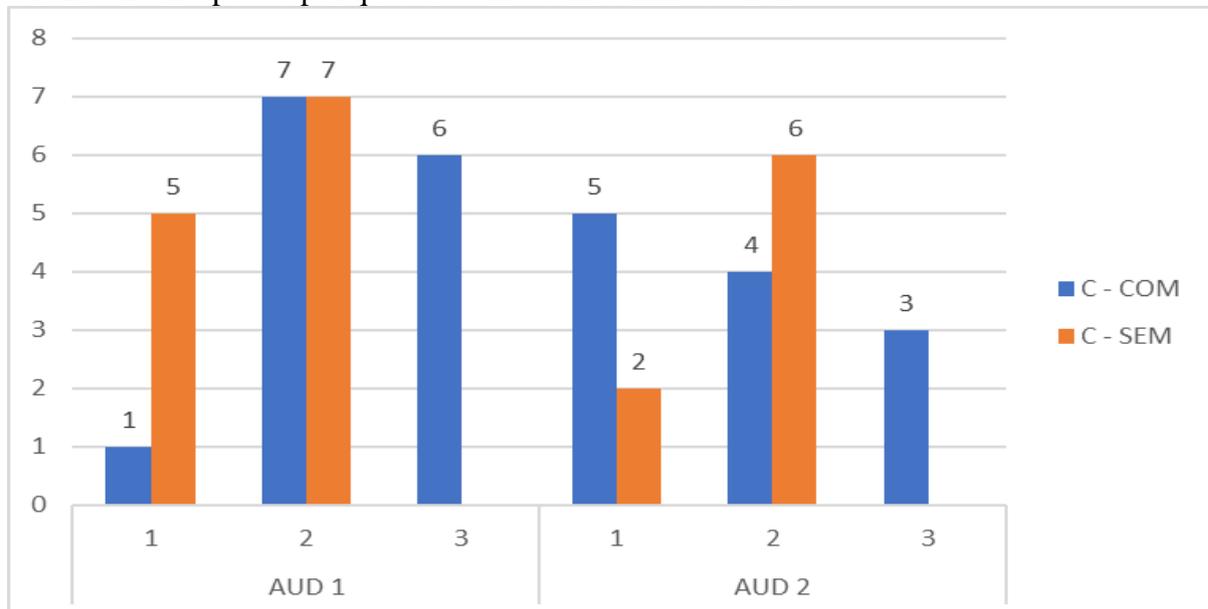
4.3 Percentual de acerto apenas na classificação do risco:

Num total de 26 respostas corretas na turma de auditoria 1, conforme tabela 1 abaixo, para os três itens do questionário, 14 (53,85%) são de alunos COM o auxílio do fluxo e 12 (46,15%) são daqueles SEM o auxílio do modelo. Já na turma de auditoria 2, num total de 20 itens acertados, 12 (60%) corresponde aos usuários do modelo e 8 (40%) aos que não obtiveram esse acesso.

Tabela 4 - Matriz respostas

	CORRETAS		TOTAL CORRETAS	ERRADAS		TOTAL ERRADAS
	COM	SEM		COM	SEM	
AUD 1	14	12	26	16	18	34
1	1	5	6	9	5	14
2	7	7	14	3	3	6
3	6		6	4	10	14
AUD 2	12	8	20	18	22	40
1	5	2	7	5	8	13
2	4	6	10	6	4	10
3	3		3	7	10	17
Total Geral	26	20	46	34	40	74

Tais resultados apontam para uma vantagem, mesmo que ligeiramente, para auxiliar aqueles que utilizam a linguagem documentária.

Gráfico 2 - Respostas por questão com e sem auxílio do fluxo

Fonte: dados da pesquisa

Observando a segregação dos dados das três questões do questionário verificamos que a questão 3 foi a qual houve o maior número de acerto por aqueles que utilizaram o modelo, sendo 6, para AUD 1 e 3 para AUD 2, e não houveram acertos por parte daqueles que não usaram. A questão 2 apresenta paridade na AUD 1 com 7 acertos para cada grupo e uma

vantagem para os que não possuem o fluxo em AUD 2. Já na questão 1, na turma de AUD 1 os alunos sem o fluxo ficaram em vantagem, enquanto em AUD 2 foi o contrário, os alunos sem o modelo estão em desvantagem.

4.4 Percentual de Acerto Apenas na Escolha do Teste

No que se refere às questões com pelo menos um teste marcado corretamente, no total, 81,82% dos acertos foram realizados por alunos que tiveram acesso ao fluxograma taxonomico, enquanto que 18,18% dos acertos foram realizados por alunos que não tiveram acesso ao fluxograma. Analisando por turma, considerando os alunos com acesso ao fluxo, a turma de AUD 1 foi responsável por 55,56% dos acertos, enquanto que 44,44% foi proveniente de marcações realizadas pela turma de AUD 2. Considerando respostas com pelo menos um teste marcado corretamente realizadas sem acesso ao fluxo, 75% destas foram marcadas pela turma de Auditoria 1 e 25,00% foram marcadas pela turma de Auditoria 2.

4.5 Quantidade média de riscos e testes assinalados

Analisou-se também a quantidade de riscos assinalados como respostas, sendo que a resposta correta considera apenas 1 alternativa como correta. Nesse cenário, foi observado que alguns alunos marcaram mais multiplas alternativas.

Em relação à quantidade média de riscos marcados, verificou-se uma redução de 20,44% na média de riscos escolhidos entre os grupos COM e SEM a taxonomia, o que denota que o aluno usuário da linguagem documentária percorreu um caminho mais assertivo na classificação (interpretação) do risco.

Da mesma maneira, quanto à escolha dos procedimentos de auditoria (testes), em relação à quantidade média, verificou-se uma redução de 18,09% na média de testes escolhidos, o que denota que o auditor percorreu um caminho mais assertivo do procedimento que utilizará para mitigação da distorção encontrada.

Contudo, tanto para interpretação dos riscos como para a escolha de procedimentos correlacionados à estes, os grupos que usaram a taxonomia reduziram a multiplicidade de escolha (redução do “chute”), apresentando assim uma maior assertividade na tomada de decisão do aluno de auditoria.

4.6 Análises Gerais

Considerando as turmas de Auditoria 1 + Auditoria 2, 43,33% dos questionados acertaram pelo menos uma das questões, onde destes, 57,70% tiveram acesso ao fluxograma taxonômico para responder o questionário, e o restante, 42,30% respondeu sem ter acesso ao fluxo.

No que se refere à quantidade de questões corretas respondidas por alunos que tiveram acesso ao fluxograma taxonômico, considerando que houve acerto na escolha do risco e do procedimento, 15% alunos de Auditoria 1 acertaram o risco e o procedimento da questão, enquanto somente 8,33% dos alunos de auditoria 2 apresentaram os mesmos acertos. Nesse caso, não foi possível atestar que a turma de auditoria 2, por ter maior conhecimento sobre a disciplina, apresentou maior performance.

Em relação aos alunos que não tiveram acesso ao fluxograma, a quantidade de questões corretas respondidas, considerando que houve acerto na escolha do risco e do procedimento representou 3,33% na turma de Auditoria 1, enquanto que nenhum aluno da turma de Auditoria 2 acertou o risco e o procedimento (0%).

Observa-se, no entanto, considerando os dois grupos respondentes, que o grupo que teve acesso ao fluxograma apresentou 26,67% a mais de acerto do que o grupo que não teve acesso ao fluxograma.

5. CONCLUSÃO

O objetivo do presente trabalho consistiu de investigar o nível de redução de subjetividade e tempo na escolha de procedimentos de auditoria através do uso da linguagem documentária.

Após a análise das respostas obtidas verificou-se que o uso da taxonomia proporcionou um maior número de acertos nas respostas, onde dos acertos obtidos, 87,50% destes foram de alunos que tiveram acesso ao fluxograma, enquanto que somente 12,50% foram provenientes de respondentes sem acesso ao fluxograma.

Dessa forma, observou-se um aumento na assertividade na tomada de decisão do aluno de auditoria que possuiu acesso ao fluxograma taxonômico por meio da proporção de respostas acertadas por esse grupo em relação ao grupo que não se utilizou da linguagem documentária para responder o questionário.

Tal aumento de assertividade também foi verificada por meio da redução da multiplicidade de escolha, tanto para interpretação dos riscos como para a escolha de procedimentos correlacionados à estes.

Em relação ao tempo médio de resposta, não houve uma variação de tempo considerável entre os respondentes com e sem acesso ao fluxo, no entanto, percebeu-se que a turma considerada com conhecimento mais avançado apresentou vantagem ao usar o fluxo com redução de 00:01:48 no tempo de resposta.

Infere-se, portanto, que o aluno usuário da linguagem documentária percorreu um caminho mais assertivo na classificação do risco e escolha de procedimentos correlacionados à este.

Por fim, defende-se a utilização fluxograma taxonômico como uma ferramenta estratégica para o auditor por facilitar a tomada de decisão na identificação da fase contábil onde encontra-se o risco de distorção relevante e na escolha do procedimento teste adequado para confirmar se há distorção relevante na informação contábil.

BIBLIOGRAFIA

ALIAGA, M.; GUNDERSON, B. **Interactive Statistics**. Thousand Oaks: Sage, 2002

ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BOYNTON, W.C.; JOHNSON, R.N.; KELL, W. G. **Auditoria**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2002. brasileiras e internacionais de auditoria. Atlas. São Paulo, 2011.

CHANG, S-I. *et al.* The development of audit detection risk assessment system: using the fuzzy theory and audit risk model. **Expert Systems with Applications**, v. 35, n. 3, p. 1053-1067, oct. 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico (R1)**. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília: CPC, 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 20. jan. 2018.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 25**. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Brasília: CPC, 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 20. jan. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 200 (R1), de 19 de agosto de 2016**. Altera a NBC TA 200 que dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 jan. 2018.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TO 3000, de 20 de novembro de 2015**. Brasília: CFC, 2016. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 jan. 2018.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA Estrutura Conceitual, de 20 de novembro de 2015**. Brasília: CPC, 2015. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20. jan. 2018.

CUNHA, J. H. da C.; ARAUJO JUNIOR, Rogerio H. de. Taxonomia de Distorções Contábeis. **Encontros Bibli: revista eletrônica de biblioteconomia e ciência da informação**, v. 22, n.49, p. 127-141, maio/ago., 2017.

DAHLBERG, I. Teoria do Conceito. **Ciência da Informação**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 2, p. 101-107, 1978.

EDOLS, L. **Taxonomies are what?** Freeprint, 1997. Disponível em: <<http://www.freepint.com/issues/041001.htm#feature>> Acesso em: 07 jul. 2015.

CUNHA, J. H da C. **Estudo do emprego da taxonomia como instrumento auxiliar para decisões táticas no processo de auditoria**. 2017.. Tese (Doutorado em Ciência da Informação) - Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. Tradução Antonio Zaratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S. de *et al.* **Manual de contabilidade societária aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LONGO, C. G. Manual de auditoria e revisão das demonstrações financeiras: novas normas

MATIAS-PEREIRA, José. **Metodologia de Pesquisa: Reflexões sobre a importância do Projeto de Pesquisa Científica**. Brasília: PPGA, 2007.

RANGANATHAN, S. R. **Colon Classification**. 6^a ed. ISBN 81-7000-423-3 e 978-81-7000-423-3. Delhi, 1960.

SOUSA, R. T. B.; ARAÚJO JÚNIOR, R. H. de. A classificação e a taxonomia com instrumentos efetivos para a recuperação da informação arquivística. **Ciência da Informação**, Brasília, DF, v. 41, n. 1, p.148-160, jan./abr. 2013.

VICKERY, B. C. **Faceted Classification Schemes**. Graduate School of Library Service. Vol. V. New Jersey, 1966.

YOSHITAKE, M. **Auditoria contábil**: metodologia de processo de auditoria. Curitiba: Juruá, 2009.

ANEXO – Questionário

A perda contingente deve ser provisionada sempre que: (1) for provável que eventos futuros e/ou a experiência passada venham a confirmar a diminuição do valor de realização ou de recuperação de um ativo ou a existência de um passivo; e (2) a perda puder ser razoavelmente estimada.

1. A empresa Marte foi acionada em juízo por um ex-funcionário. Os especialistas (advogados) avaliaram o êxito como provável e fizeram uma estimativa do valor desse passivo. O caso foi devidamente divulgado em notas explicativas, mas não houve registro na conta patrimonial. Sabendo que você é o auditor externo e tem como objetivo assegurar que em todos os aspectos relevantes não há distorção das demonstrações contábeis, apenas no que tange a essa situação, responda:

1.1. Qual(ais) risco(s) você identifica nessa situação?

- A. () **Risco no Reconhecimento:** Incorporação de benefício econômico futuro ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado. O reconhecimento se dá quando a situação patrimonial da entidade auditada é afetada pelos fatos contábeis e registrada em um documento chamado de suporte que, por sua vez, serve de subsídio para a auditoria contábil.
- B. () **Risco na Mensuração:** Determinação dos montantes monetários que devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. A mensuração deve estar baseada na atribuição de valor dos montantes monetários, ação que envolve os conceitos de custo histórico, custo corrente, valor realizável e valor presente. Esses termos representam métodos para se chegar ao valor do fato que necessita de evidenciação.
- C. () **Risco na Evidenciação:** Registro e divulgação dos fatos contábeis reconhecidos e mensurados nos relatórios financeiros. A evidenciação possui como subcategoria a escrituração ou registro e corresponde à categoria onde os itens que possuem distorções tem como fonte o registro das informações.

1.2. Considerando o(s) risco(s) escolhido(s) no item anterior, qual(ais) procedimento(s) abaixo você considera mais adequado(s) para aplicar nessa situação?

- A. () **CONFIRMAÇÃO** – A instituição auditada (cliente) solicita por escrito à parte externa que confirme informações diretamente ao auditor.
- B. () **VOUCHING** – O auditor seleciona transações contábeis e verifica se os documentos existem. Esse teste tem o objetivo de verificar se há transações sem suporte documental.
- C. () **RASTREAMENTO** – O auditor seleciona documentos suporte e determina quais informações dos documentos encontram-se adequadamente registradas.
- D. () **INSPEÇÃO** – Inspeção física de bens ou de documentos (ativos, processos e procedimentos). Análise dos documentos que dão suporte às informações contábeis.
- E. () **RECONCILIAÇÃO** – refazer a conciliação de transações nos livros contábeis.

- F. () **RECÁLCULO** – recalcular taxas e mensurações de transações registradas. Inclui a conferência de saldos (cross-footing)
- G. () **CORTE** – Analisar transações antes e depois do final do período de fechamento das demonstrações para verificar se as transações estão registradas no período correto.

Justifique o(s) risco(s) e teste(s) escolhido(s):

2. A empresa ZEUS foi autuada pela fiscalização da Previdência Social por ter recolhido valores do RAT (Risco Ambiental de Trabalho) em montante inferior àqueles efetivamente devidos. A empresa entende que a autuação não é procedente e impetra processo judicial junto ao ente fazendário. Passado algum tempo, o departamento jurídico emite parecer à empresa de que a possibilidade de ganhar o processo é baixa, ou seja, é provável que haverá o pagamento da diferença. O departamento de pessoal da entidade, nesse ínterim, procede ao levantamento dos valores comparando o total devido com o efetivamente pago, aplicando as devidas correções para registro do passivo. Considerando que você é o auditor externo e tem como objetivo assegurar que em todos os aspectos relevantes não há distorção das demonstrações contábeis, apenas no que tange a essa situação, responda:

2.1. Qual(ais) risco(s) você identifica nessa situação?

- A. () **Risco no Reconhecimento:** Incorporação de benefício econômico futuro ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado. O reconhecimento se dá quando a situação patrimonial da entidade auditada é afetada pelos fatos contábeis e registrada em um documento chamado de suporte que, por sua vez, serve de subsídio para a auditoria contábil.
- B. () **Risco na Mensuração:** Determinação dos montantes monetários que devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. A mensuração deve estar baseada na atribuição de valor dos montantes monetários, ação que envolve os conceitos de custo histórico, custo corrente, valor realizável e valor presente. Esses termos representam métodos para se chegar ao valor do fato que necessita de evidenciação.
- C. () **Risco na Evidenciação:** Registro e divulgação dos fatos contábeis reconhecidos e mensurados nos relatórios financeiros. A evidenciação possui como subcategoria a escrituração ou registro e corresponde à categoria onde os itens que possuem distorções tem como fonte o registro das informações.

2.2. Considerando o(s) risco(s) escolhido(s) no item anterior, qual(ais) procedimento(s) abaixo você considera mais adequado(s) para aplicar nessa situação?

- A. () **CONFIRMAÇÃO** – A instituição auditada (cliente) solicita por escrito à parte externa que confirme informações diretamente ao auditor.

- B. () **VOUCHING** – O auditor seleciona transações contábeis e verifica se os documentos existem. Esse teste tem o objetivo de verificar se há transações sem suporte documental.
- C. () **RASTREAMENTO** – O auditor seleciona documentos suporte e determina quais informações dos documentos encontram-se adequadamente registradas.
- D. () **INSPEÇÃO** – Inspeção física de bens ou de documentos (ativos, processos e procedimentos). Análise dos documentos que dão suporte às informações contábeis.
- E. () **RECONCILIAÇÃO** – refazer a conciliação de transações nos livros contábeis.
- F. () **RECÁLCULO** – recalcular taxas e mensurações de transações registradas. Inclui a conferência de saldos (cross-footing)
- G. () **CORTE** – Analisar transações antes e depois do final do período de fechamento das demonstrações para verificar se as transações estão registradas no período correto.

Justifique o(s) risco(s) e teste(s) escolhido(s):

3. O auditor independente da Companhia RR desconfia que há uma obrigação possível de um passivo contingente significativo que pode requerer uma saída de recursos. O tratamento dado pela Companhia a essa situação foi de não reconhecer nenhuma provisão e de não fazer divulgação alguma relacionada a esse passivo contingente. Considerando que você é o auditor externo e tem como objetivo assegurar que em todos os aspectos relevantes não há distorção das demonstrações contábeis, apenas no que tange a essa situação, responda:

3.1. Qual(ais) risco(s) você identifica nessa situação?

- A. () **Risco no Reconhecimento:** Incorporação de benefício econômico futuro ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado. O reconhecimento se dá quando a situação patrimonial da entidade auditada é afetada pelos fatos contábeis e registrada em um documento chamado de suporte que, por sua vez, serve de subsídio para a auditoria contábil.
- B. () **Risco na Mensuração:** Determinação dos montantes monetários que devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. A mensuração deve estar baseada na atribuição de valor dos montantes monetários, ação que envolve os conceitos de custo histórico, custo corrente, valor realizável e valor presente. Esses termos representam métodos para se chegar ao valor do fato que necessita de evidenciação.
- C. () **Risco na Evidenciação:** Registro e divulgação dos fatos contábeis reconhecidos e mensurados nos relatórios financeiros. A evidenciação possui como subcategoria a escrituração ou registro e corresponde à categoria onde os itens que possuem distorções tem como fonte o registro das informações.

3.2. Considerando o(s) risco(s) escolhido(s) no item anterior, qual(ais) procedimento(s) abaixo você considera mais adequado(s) para aplicar nessa situação?

- A. () CONFIRMAÇÃO – A instituição auditada (cliente) solicita por escrito à parte externa que confirme informações diretamente ao auditor.
- B. () VOUCHING – O auditor seleciona transações contábeis e verifica se os documentos existem. Esse teste tem o objetivo de verificar se há transações sem suporte documental.
- C. () RASTREAMENTO – O auditor seleciona documentos suporte e determina quais informações dos documentos encontram-se adequadamente registradas.
- D. () INSPEÇÃO – Inspeção física de bens ou de documentos (ativos, processos e procedimentos). Análise dos documentos que dão suporte às informações contábeis.
- E. () RECONCILIAÇÃO – refazer a conciliação de transações nos livros contábeis.
- F. () RECÁLCULO – recalcular taxas e mensurações de transações registradas. Inclui a conferência de saldos (cross-footing)
- G. () CORTE – Analisar transações antes e depois do final do período de fechamento das demonstrações para verificar se as transações estão registradas no período correto.

Justifique o(s) risco(s) e teste(s) escolhido(s):

Fluxograma taxonômico disponibilizado à 20 respondentes:

