



UNIVERSIDADE DO SAGRADO CORAÇÃO

CENTRO DE CIÊNCIAS EXATAS E SOCIAIS APLICADAS

II ENCONTRO CIENTÍFICO DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**JAIRO PELLEGRINI AMARAL AMERY
JAQUELINE CRISTIANE SILVA ANGÉLICO
LARISSA FRANCIELLI SOARES DE ANDRADE
MIRYA DE SOUZA SANTOS
PÂMELA DE OLIVEIRA FRANÇA**

**TÉCNICAS DE AUDITORIA: ANÁLISE COMPARATIVA DA
EVOLUÇÃO TERMINOLÓGICA DE MAUTZ À AUTORES
BRASILEIROS CONTEMPORÂNEOS SELECIONADOS**

UNIVERSIDADE DO SAGRADO CORAÇÃO

CENTRO DE CIÊNCIAS EXATAS E SOCIAIS APLICADAS

II ENCONTRO CIENTÍFICO DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Jairo Pellegrini Amaral Amery (Universidade do Sagrado Coração – USC)

jairo.amery@hotmail.com

Jaqueline Cristiane Silva Angélico (Universidade do Sagrado Coração – USC)

jaqueline_angelico2007@hotmail.com

Larissa Francielli Soares de Andrade (Universidade do Sagrado Coração – USC)

larifran1@hotmail.com

Mirya de Souza Santos (Universidade do Sagrado Coração – USC)

mirya_souza@hotmail.com

Pâmela de Oliveira França (Universidade do Sagrado Coração – USC)

pamelaoliveirafranca@gmail.com

**TÉCNICAS DE AUDITORIA: ANÁLISE COMPARATIVA DA
EVOLUÇÃO TERMINOLÓGICA DE MAUTZ À AUTORES
BRASILEIROS CONTEMPORÂNEOS SELECIONADOS**

BAURU
2016

RESUMO

O presente trabalho objetivou pesquisar as técnicas de auditorias a partir das nomenclaturas publicadas por Mautz em seu livro “de Auditoria”, publicado pela Editora Atlas em 1976, e a partir destas identificar e analisar comparativamente as terminologias tratadas por autores contemporâneos brasileiros. A metodologia aplicada neste estudo foi: quanto aos objetivos, a pesquisa utilizada foi pesquisa exploratória e quanto aos procedimentos de coleta da pesquisa e quanto à fonte de informação foram utilizadas a pesquisa bibliográfica. Foram identificados e pesquisados nove autores nacionais com publicações em diversas editoras brasileiras no período de 1988 a 2004 apresentando variações na quantidade na ordem de cinco a dez técnicas de auditorias. No capítulo da fundamentação teórica foram identificados a partir de Mautz os demais autores selecionados, levando em consideração o ano da publicação da 1.^a edição do livro em que se encontram inseridas as técnicas de auditoria. Na abordagem de cada autor, foram elaboradas transcrições literais ou citações diretas das técnicas de auditorias tratadas, procurando selecionar, dentre todo o texto de cada uma delas, os detalhes mais representativos, destacando sobremaneira as suas significações. Foram elaboradas figuras e tabelas elucidativas das nomenclaturas tratadas, tais como número, denominações, texto, as quais foram fundamentais para o processo de análise comparativa ou evolução terminológica das técnicas de auditoria de Mautz à autores contemporâneos. Ficou constatada neste estudo a existência de cerca de cinquenta e três terminologias diferentes de técnicas de auditoria. Observou-se também que alguns autores adotaram as terminologias de técnicas de auditoria de Mautz na essência, porém, não fizeram a devida menção dessa origem, muito embora alguns deles tenham identificado obras como bibliografia. Outros autores, partindo das nomenclaturas básicas adotadas por Mautz, preferiram mudar as denominações com a inclusão ou supressão de palavras no intuito de apresentar modificações ou até mesmo abordar novas nomenclaturas. Este trabalho é importante para suscitar novos estudos e até mesmo direcionar normatização dessas técnicas pelos órgãos reguladores de contabilidade e auditoria, objetivando estabelecer uma padronização e quantificação de técnicas desejáveis. Assim sendo, o trabalho atingiu os objetivos

propostos oferecendo ao leitor em geral um estudo para reflexão das técnicas de auditoria que através de uma análise comparativa evidenciou a evolução ao longo dos últimos trinta e cinco anos, de Mautz a autores brasileiros contemporâneos selecionados.

Palavras-chave: Auditoria. Análise Comparativa. Técnicas de Auditoria. Autores Contemporâneos.

ABSTRACT

This study did aim to investigate researches about audit techniques starting from classifications published by Mautz in his book " Audit," published by Atlas in 1966, and starting this it reach identify and analyze comparatively the terminology used by Brazilians contemporary authors. The methodology applied in this study was: About the aims, the research was exploratory and used in procedures for collecting and research on the sources of information were used bibliography. Were identified and serveyed nine authors with his publications in several national Brazilian publisers, in the period from 1988 till 2004, presenting the variations in quantity about five or ten ways of audit techniques. In the chapter of theoretical framework were indentified starting Mautz and other authors being Mautz select, taking in account the first year of the publication. In this edition are embedded audit techniques. In the approach of each author, were prepared verbatim or directs transcripts of audit techniques treated, seeking to select among all the text, that one them representing more details, putting in evidence that of them emphasizing their important meanings. Figures and tables were used to illustrate of the classifications addressed such as number, names, text, which were important to representate the process of comparative analysis of terminology evolution of audit techniques to Mautz comtemporary authors. In this study was watched that there were about fifty-three differents terminologies and techniques. It was also noted that some authors have adopted the terminology of Mautz techniques' in essence however , didn't make due mention of origin, although some works have identified as references. Starting of the basic classifications adopted by Mautz, other authors decided make variations and

changes deleting words or addition address, ou new nomenclatures. This work is important to raise new studies and even direct standardization of these techniques by regularions on accountig and auditing, aiming to stablish a standardization and quantifation techniques desirable. So, the work has reached the objectives proposed offering to the general analysis showed progress over the last thirty-five years, Mautz the selected contemporary Brazilian author.

Keywords: Audit. Comparative Analysis. Audit Techniques. Contemporary Authors.

1 INTRODUÇÃO

A auditoria é uma das técnicas contábeis que tem como função precípua efetuar o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, rotinas e fundamentalmente o exame das demonstrações financeiras de uma organização, quer ela possua finalidade lucrativa ou não.

Além da auditoria ser reconhecida como técnica contábil, as outras técnicas contábeis são: escrituração, demonstrações e análise de balanços ou análise das demonstrações contábeis. Com esse conjunto de técnicas, a Contabilidade atinge o seu objetivo, que é estudar a variação do patrimônio das organizações.

Attie (1998, p. 25) destaca a seguinte abordagem sobre auditoria: “A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.”

Franco e Marra (2001) destacam em suas obras que a origem do termo auditoria se deu na Inglaterra com o termo “*audit*”, pois, segundo registros, foi lá que surgiram as primeiras manifestações da atividade ou atuação profissional do auditor contábil.

A origem da auditoria é relatada por diversos autores. Entre eles, Oliveira e Diniz Filho (2001) abordam que a evolução da profissão tem origem com a presença das subsidiárias e filiais de multinacionais notadamente dos Estados Unidos, Inglaterra, França, entre outros, em data não definida, mas provavelmente nas

décadas de 40 e 50. Relatam ainda os autores algumas datas marcantes da origem e evolução da auditoria no Brasil:

a) 1971 - criação do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), hoje Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, muito embora preserve até hoje a mesma sigla;

b) 1972 – o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Resolução nº 321/72, pronunciou-se com relação aos princípios a serem seguidos sobre os procedimentos do trabalho do auditor, com definições das normas relacionadas à pessoa do auditor, à execução dos trabalhos e também ao parecer da auditoria;

c) em dezembro de 1976, por meio da Lei nº 6.404 – Lei Sociedades por Ações, que faz menção à normatização das práticas e dos relatórios contábeis, contribuindo sobremaneira para o ordenamento e a disciplina do mercado de capitais;

d) através da Lei nº 6.385/76, é criada a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), com a responsabilidade de normatizar as normas contábeis e os trabalhos de auditoria das companhias de capital aberto, disciplinando a fiscalização, nos mesmos moldes da *Security and Exchange Commission*, (SEC) norte-americana;

e) no ano de 1985 é criada pelo Banco Central do Brasil a Resolução nº 1.007 – Normas Gerais de Auditoria –, com auxílio do então Instituto Brasileiro dos Contadores e do Conselho Federal de Contabilidade.

Souza e Pereira (2006, p. 21) destacam o termo auditoria no sentido mais específico, ou seja, auditoria contábil, com o seguinte tratamento:

[...] é a técnica contábil composta por um conjunto de normas e procedimentos específicos, utilizada por profissional qualificado (contador – portador do diploma de ciências contábeis), que visa, sobretudo demonstrar a fidedignidade dos resultados econômico-financeiros indicados nas Demonstrações Financeiras de uma entidade em determinado período e se os Princípios Fundamentais de Contabilidade foram observados em base uniforme.

Na opinião de Crepaldi (2002), a aplicação das técnicas auditoriais é resultante da conjugação adequada dos procedimentos de auditoria baseadas na

acumulação das provas necessárias para subsidiar a opinião do auditor, opinião essa expressa nos pareceres de auditoria.

Após a avaliação do controle interno, o auditor deverá decidir a extensão de seu trabalho, quais os procedimentos de auditoria que serão aplicáveis, a data e o momento de sua aplicação e a combinação das técnicas que fornecerão a prova mais eficiente com menor tempo necessário. (CREPALDI, 2002, p. 330-331).

A auditoria é materializada pela aplicação dos procedimentos de auditoria, representada por um conjunto de técnicas, as quais suscitaram no presente artigo o interesse em conhecê-las na sua essência, através da abordagem de uma análise comparativa de sua evolução terminológica sob o ponto de vista de vários autores com publicações no Brasil.

Com isso foi necessário estabelecer um parâmetro para tal estudo que, segundo pesquisas empreendidas, o livro “Princípios de Auditoria” de autoria de Robert Kuhn Mautz, obra essa publicada em abril de 1976 (1.^a edição, 2.^a reimpressão, pela Editora Atlas), através da tradução de Hilário Franco, foi o marco inicial do tratamento terminológico das técnicas de auditoria. Nestas condições este artigo visa identificar as terminologias das técnicas de auditorias usadas por autores nacionais contemporâneos e como elas evoluíram através de um processo comparativo levando-se em consideração as nomenclaturas estabelecidas por Mautz.

1.1 OBJETIVOS

Os objetivos delineados neste trabalho estão definidos como objetivo geral e objetivos específicos, os quais representam o corolário do presente estudo.

1.1.1 Objetivo geral

Analisar comparativamente a evolução terminológica de cada técnica de auditoria adotado pelos autores brasileiros selecionados.

1.1.2 Objetivos específicos

- a) pesquisar bibliografias que abordam técnicas de auditoria;
- b) selecionar por ordem cronológica de edição obras e autores que abordam técnicas de auditoria;
- c) transcrever de forma literal as técnicas de auditoria de Mautz e
- d) proceder a análise comparativa enfatizada na proposta deste artigo.

1.2 JUSTIFICATIVA

Justifica-se a escolha do tema deste trabalho tendo em vista que técnicas de auditoria são ferramentas importantes tanto no âmbito acadêmico no que tange à aprendizagem, entendimento e conhecimento de suas significações como na aplicação profissional utilizada pelo auditor para colher evidências sobre informações das demonstrações financeiras. Nesse contexto, através da análise dos resultados obtidos, este trabalho oportuniza ou contribui para estudantes universitários e aqueles que se preparam para concursos públicos e profissionais notadamente da área contábil avaliar a evolução das terminologias das técnicas de auditoria utilizadas por autores.

2 METODOLOGIA

A metodologia utilizada no presente artigo está centrada em três eixos de pesquisa, ou seja:

- a) quanto aos objetivos da pesquisa: exploratória.

Santos (2000, p. 26) aborda o seguinte texto sobre pesquisa exploratória:

Explorar é tipicamente a primeira aproximação de um tema e visa criar maior familiaridade em relação a um fato ou fenômeno. Quase sempre busca-se essa familiaridade pela prospecção de materiais que possam informar ao pesquisador a real importância do problema, o estágio em que se encontram as informações já disponíveis a respeito do assunto, e até mesmo, revelar ao pesquisador novas fontes de informação. Por isso a *pesquisa exploratória* é quase sempre feita como levantamento bibliográfico, entrevista com profissionais que estudam/atuam na área, visitas e *web sites* etc.

b) quanto aos procedimentos de coleta da pesquisa: pesquisa bibliográfica.

Parra Filho e Santos (2000) enfatizam que a metodologia da pesquisa traz informações dos meios empregados na coleta de dados, além de estabelecer o procedimento adotado pelo pesquisador no que tange ao levantamento das informações, que pode ser feito por várias maneiras. Dentre elas, os referidos autores citam: livros, questionário, entrevista, pesquisa de mercado.

c) quanto à fonte de informação: pesquisa bibliográfica.

A fonte de informação deste trabalho está fundamentada em pesquisa bibliográfica.

Para Cervo e Bervian (2002, p. 65), “a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos.”

Ander-Egg (1978, p. 28 apud SANTOS, 2002, p. 173) define pesquisa bibliográfica como sendo “o procedimento reflexivo sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento.”

3 CONCEITOS FUNDAMENTAIS

As técnicas de auditoria fundamentadas conceitualmente neste artigo referenciam as aquelas tratadas por Mautz, tendo em vista que elas constituem o embrião de todas as publicações que sucederam nesses últimos quarenta anos, as quais são representadas por dez técnicas.

Mautz como precursor das técnicas de auditoria publicadas no Brasil, assim se expressa ao abordar sobre cada tipo de procedimento de auditoria:

3.1 EXAME FÍSICO

A ideia básica do exame físico é simples. O auditor examina determinado objeto a fim de assegurar-se de sua existência. O exame lhe dá o que pode ser chamado de “testemunho ocular”. Entretanto, dentro desta ideia de exame físico, existem outras ideias secundárias, que exigem atenção. O exame físico exige, antes de tudo, a identificação da coisa que está sendo examinada. Não adianta examinar um inventário de peças adquiridas

a não ser que se possa saber, com razoável segurança, o que está sendo examinado e se possa também relacioná-lo mais tarde com as informações dos registros contábeis. O procedimento do exame implica em algo mais do que uma impressão vaga de que a coisa existe. A pessoa deve estar convencida de que examinou coisa específica que deveria examinar. Além disso, existe a ideia de identificação.

[...]

O exame físico também significa que se deve dar atenção às quantidades.

[...]

Assim, o exame físico compreende contagem, identificação e, pelos menos em grau limitado, a verificação de autenticidade e qualidade.

[...]

A aplicabilidade desta técnica especial é limitada a bens materiais, ou que apresentem qualquer prova tangível de sua existência. É extremamente útil com relação a dinheiro, estoques, aquisição de ativo fixo e outras semelhantes. Os auditores ponderam que eles geralmente também verificam, através de vistoria, certos componentes do ativo, tais como títulos a receber, ações e outros valores mobiliários. Mesmo que haja uma diferença básica entre examinar a unidade de um produto existente no estoque, ou uma cautela representativa de ações, isto não é de grande importância neste caso. O exame físico pode ser aplicado a ambos os tipos de bens. (MAUTZ, 1976, p. 99-100-101).

3.2 CONFIRMAÇÃO

Como técnica de verificação, a confirmação consiste em obter declaração escrita, de alguém fora da empresa, sobre um fato que essa pessoa esteja capacitada a confirmar. Uma vez aplicada adequadamente, ela é uma das técnicas mais úteis à disposição do auditor, fornecendo provas de fidelidade. Pode ser utilizada para verificar diversos fatos, relativos a importâncias devidas à empresa por clientes, importâncias devidas pela empresa, depósitos em bancos, a existência de litígios ou outros passivos contingentes, a existência de estoques armazenados em armazéns públicos, assim como títulos de propriedade. (MAUTZ, 1976, p. 101).

3.3 EXAME DE DOCUMENTOS ORIGINAIS

Nos negócios atuais, quase todas as transações entre duas empresas, ou entre uma empresa e um indivíduo, são comprovadas por qualquer espécie de documento. Além disso, muitas transações ou ocorrências na empresa são registradas através da preparação de um comprovante que se torna, então, a base para um lançamento nas contas. Incluídas nesta ideia de prova documental das transações estão as faturas de compras e vendas. Cheques, avisos de remessa, apólices de seguro, contratos, cautelas de ações, certificados de garantia, requisições, pedidos de compras, relatórios de recebimentos e grande quantidade de papéis especiais. (MAUTZ, 1976, p. 103).

3.4 CONFERÊNCIA DE CÁLCULOS

A conferência de cálculos é, ao mesmo tempo, a mais simples e a mais válida técnica de verificação. Ela é completa por si mesma. Uma vez que uma soma ou multiplicação sejam conferidas pelo auditor, por seus próprios cálculos, ele pode aceitar a exatidão aritmética do resultado sem indagações adicionais. A conferência de cálculos é também uma das técnicas mais amplamente utilizadas, por ser necessária em grande número de casos no processo contábil. As somas dos livros de registro original, os saldos das contas do Razão, as multiplicações e somas dos inventários, os cálculos de bonificações, as baixas de patentes e seguros pagos antecipadamente, assim como muitos outros cálculos semelhantes, exigem verificação. (MAUTZ, 1976, p. 105).

3.5 ACOMPANHAMENTO DOS PROCEDIMENTOS DE ESCRITURAÇÃO

A fim de descobrir qualquer erro que possa ter sido cometido nos procedimentos de escrituração, tais como na transcrição dos livros de registro para o Razão, ou levantamento de balancetes, é necessário que o auditor repita esse procedimento específico. Assim, pode ser necessário acompanhar um certo número de transcrições e fazer novo levantamento do balancete, tanto do Razão Geral como dos livros auxiliares. Este procedimento é semelhante àquele da conferência de cálculos, o qual não é difícil de se aplicar, constituindo prova válida, desde que se reconheçam suas limitações. (MAUTZ, 1976, p. 106).

3.6 INVESTIGAÇÃO MINUCIOSA

Investigar minuciosamente significa examinar em profundidade, ponto por ponto. Em auditoria isto se refere ao estudo detalhado de uma conta, de um livro de registro original, ou qualquer outro registro ou resumo de informações. Se existe uma técnica que se aproxime do sexto sentido, muitas vezes erroneamente atribuído ao auditor, é aquela da investigação minuciosa. O profissional experiente e atento pode às vezes, com um mero olhar a uma página, não somente notar que existe alguma coisa errada, mas também demonstrar exatamente onde ela se encontra. Contudo, não há milagre algum nesse diagnóstico. O auditor está apenas recorrendo a todos os seus conhecimentos contábeis e experiência naquele tipo específico de informações, a fim de avaliar aquilo que ele vê como sendo comum e normal, ou como inusitado e, portanto, objeto de suspeição. O que se procura em uma investigação minuciosa? Primeiro qualquer coisa absolutamente incomum. Qualquer um, com conhecimentos de contabilidade e do método contábil, deve poder identificar certas atividades ou lançamentos como sendo um tanto incomuns. Por exemplo, uma conta Caixa no Razão Geral recebe, na maioria das vezes, um débito por mês, do livro de entrada de caixa.¹ Se houver treze créditos no espaço de um ano

¹ N.T. Nas grandes empresas é comum a existência de dois livros-caixas, um para pagamentos e outro para recebimentos, muitas vezes escriturados por pessoas distintas, o que aumenta a possibilidade de controle.

apenas, isso deve provocar a curiosidade quanto à necessidade de um décimo terceiro lançamento. Da mesma forma, um débito de Caixa de alguma origem que não seja a do livro de recebimento de caixa mereceria uma investigação.

Ao proceder à investigação de um lançamento do Diário, deve-se duvidar da conveniência desse lançamento para a empresa sob exame, assim como da Razão de débitos e créditos desse tipo especial, e finalmente da conveniência do lançamento em si como aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. (MAUTZ, 1976, p. 106-107).

3.7 INQUÉRITO

O inquérito consiste na formulação de perguntas e na obtenção de respostas satisfatórias. As respostas vão desde as declarações formais, por escrito, até aos comentários em conversação normais. Contudo, pelo cuidadoso uso do procedimento de inquérito, pode-se aprender muita coisa acerca de assuntos que de outra forma poderiam ser obscuros. A resposta a uma pergunta simples raramente pode constituir prova que mereça confiança. As respostas a diversas perguntas relacionadas podem fornecer prova muito satisfatória se forem todas razoáveis e satisfatórias. Perguntas tolas são absolutamente sem valor. Perguntas cujas respostas não podem ser de qualquer forma verificadas ou testadas são também de valor duvidoso. É uma praxe desaconselhável permitir que os responsáveis pelos registros sintam que o auditor está disposto a confiar em suas declarações não comprovadas. Uma vez que estejam certo disso, há sempre menos razão para que dêem respostas exatas e cuidadosas a suas perguntas. Uma vez ou outra pode o auditor sentir-se obrigado a obter informações adicionais por telefone, mas deve ser evidente que tais informações raramente estão sujeitas a uma verificação real. Aquele que ganha a reputação de “auditor por telefone” não goza de posição particularmente invejável entre seus colegas. (MAUTZ, 1976, p. 108).

3.8 EXAME DE REGISTROS AUXILIARES

[...], os registros auxiliares constituem de fato alguma prova da autenticidade dos dados nos registros ou relatórios a eles referentes. Há sempre, porém, o perigo de que esses registros também possam não ser autênticos, que eles possam ter sido apressadamente juntados com a finalidade única de aparentemente apoiar os dados incorretos, ou que eles tenham sido mantidos em tal estado de negligência que nem eles nem os dados que apóiam sejam de confiança. Ao examinar os registros auxiliares, pois, o auditor deve estar atento à possibilidade de registros adulterados. Ele deve comparar os registros auxiliares e de controle,² cuidadosamente, a fim de detectar qualquer falta de uniformidade que possa indicar ausência de uma relação real que ali deveria existir. Quando há qualquer razão para suspeitar que o registro auxiliar é de origem recente e inadequada, o auditor pode pedir provas da regular conciliação ou ajuste sobre as contas de controle em espaços de tempo regulares no passado.

² N.T. (1) Por registro de controle entende-se o Razão Geral, cujas contas sintéticas devem conciliar com os registros analíticos.

Na maioria dos casos, o exame dos registros auxiliares será apoiado por algumas outras verificações que servirão para justificá-lo. Por si só, a prova produzida por este meio não será suficientemente forte para comprovar itens ou importâncias de real valor. (MAUTZ, 1976, p. 108-109).

3.9 CORRELAÇÃO COM AS INFORMAÇÕES EXAMINADAS

Dentro do sistema contábil das partidas dobradas, há uma grande tendência para os itens se relacionarem uns com os outros. Por exemplo, há geralmente uma relação entre a importância da despesa com seguros de um exercício e o saldo da conta de seguros a vencer. Há uma relação entre o aumento da Provisão para Devedores Duvidosos e a conta de Despesas com Devedores Insolváveis. Muitos exemplos semelhantes poderiam ser apresentados. Os auditores estão permanentemente atentos às possibilidades de utilizar tais relações. Uma conta de ativo que se relaciona com uma de despesas não está totalmente verificada até que esta tenha sido, de alguma forma, conciliada com o ativo. O mesmo ocorre com as contas passivas de Impostos a Pagar e Juros a Pagar.

A harmonia interna, ou a uniformidade das contas que se relacionam, constitui certamente alguma prova de que elas estão livres de, pelo menos, erros mecânicos, senão outros. Outro exemplo pode ajudar ainda a ilustrar mais o assunto. Na verificação da conta passiva Títulos a Pagar, a maioria dos auditores analisará cuidadosamente a conta de Despesas de Juros e procurará relacionar o total dessas despesas no exercício com títulos ainda não pagos. Qualquer falha na apuração dos juros, por esta forma, envolve a possibilidade de que haja títulos a pagar não registrados, cujos juros foram pagos e debitados na conta de Despesas de Juros. Isto exige completa investigação desses juros não lançados. A expressão “conciliação” é frequentemente utilizada pelos auditores para descrever o processo de relacionar um saldo da conta do Razão, ou outro dado, com um terceiro. Desta forma, a conta Despesas de Juros é conciliada com os títulos a pagar durante o período e Despesas de Seguros é conciliada com a alteração no saldo da conta Seguros a Vencer. (MAUTZ, 1976, p. 109).

3.10 OBSERVAÇÃO

Durante o exercício da auditoria, o auditor tem muitas oportunidades de praticar seu poder de observação. Ele examinará e contará partes do estoque, provavelmente percorrerá a fábrica, verá os empregados trabalhando, observará os dispositivos para proteção dos bens e registros da empresa e prestará atenção nas diversas fases do programa de controle interno. Durante todo o tempo ele deve estar atento a qualquer atividade ou condição relativa à fidelidade das afirmações da demonstração contábil.

Por exemplo, ao acompanhar o inventário ele pode perceber que há mercadorias estragadas ou obsoletas. Ele pode perceber que os procedimentos adequados de controle interno são negligenciados, no manuseio de dinheiro, ou que os empregados cuja função seja de controle mútuo trabalham juntos, anulando, dessa forma, a eficiência dos procedimentos de controle interno.

A observação é, talvez, a mais generalizada de todas as técnicas básicas de auditoria. (MAUTZ, 1976, p. 110).

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS

Este capítulo contempla a descrição dos dados obtidos através de pesquisas bibliográficas e *site*, bem como a análise e interpretação dos resultados obtidos.

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DOS DADOS DA PESQUISA

Pesquisou-se, em bibliotecas de duas importantes instituições de ensino de Bauru e em *site*, obras de auditoria editadas no Brasil que contemplassem o tema central deste estudo, ou seja, “**técnicas de auditoria**”. Foram 10 (dez) as fontes consultadas, conforme discriminação na Tabela 1, as quais estão listadas por autor ou fonte, obedecendo como ponto referencial deste estudo, a ordem cronológica do ano de publicação, possível de ser identificada.

4.2 RESULTADOS DA PESQUISA: ANÁLISES, INTERPRETAÇÕES E CRÍTICAS

Os resultados da pesquisa em livros e *site* relacionados às técnicas de auditoria estão posicionados nas figuras e tabelas apresentadas a seguir:

Figura 1 – Relação dos livros e *site* de auditoria: autores e ano da publicação

1.ª Edição	Discriminação de autores e obras publicadas
1976, 2.ª Tiragem	1. MAUTZ , Robert Kuhn Princípios de Auditoria – Editora Atlas
1982	2. FRANCO , Hilário; MARRA , Ernesto Auditoria Contábil – Editora Atlas
1982	3. ATTIE , William Auditoria: Conceitos e Aplicações – Editora Atlas
1988	4. ALMEIDA , Marcelo Cavalcanti Auditoria: Um Curso Moderno e Completo – Editora Saraiva
1988	5. MOTTA , João Maurício Auditoria: Princípios e Técnicas – Editora Atlas
1997	6. RESOLUÇÃO CFC nº 820 NBC T 11 – Normas de auditoria Independente das Demonstrações Contábeis
2000	7. CREPALDI , Silvio Aparecido Auditoria Contábil: Teoria e Prática – Editora Atlas
2001	8. JUND , Sergio Auditoria: conceitos, normas técnicas e procedimentos – Editora Impetus
2003	9. LIMA , Diana Vaz de; CASTRO , Róbison Gonçalves de

	Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial
2004	10. HOOG , Wilson Alberto Zappa; CARLIN , Everson Luiz Breda
	Manual de Auditoria contábil das Sociedades Empresariais

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Figura 1 elenca por ordem cronológica de ano de publicação da **1.ª edição ou a edição mais antiga** dos livros ou site consultados, os quais estavam disponibilizados em bibliotecas³, com indicação dos respectivos títulos, autores e editoras para os livros ou fonte de consulta para o site. Essas informações representam o cerne da pesquisa de onde derivaram as demais pesquisas.

Tabela 1 – Quantidade de técnicas de auditoria tratadas por autor ou fonte

Autores	Ano da publicação da 1.ª edição	Quantidade de técnicas
1. MAUTZ	1976	10
2. FRANCO; MARRA	1982	10
3. ATTIE	1982	10
4. ALMEIDA	1988 ⁴	4
5. MOTTA	1988	10
6. RESOLUÇÃO CFC N° 820	1997	5
7. CREPALDI	2000	6
8. JUND	2001	8
9. LIMA; CASTRO	2003	10
10. HOOG; CARLIN	2004	5
Totais		78

Fonte: Elaborada pelos autores.

Pesquisando as técnicas de auditorias em cada livro e no site destacado na Figura 1, por sua vez, a Tabela 1 discrimina as quantidades de técnicas citadas por cada autor. Observa-se na referida tabela que não existe uniformidade na quantidade de técnicas de auditoria. Das dez fontes de consultas, cinco delas, ou seja, 50% da fonte pesquisada possuem dez técnicas de auditoria, e as demais com variações de quatro a oito técnicas.

Nessa tabela verifica-se também que o primeiro livro editado no Brasil sobre técnicas de auditoria, informação essa restrita e válida para a presente pesquisa, ocorreu em 1976 (1.ª edição, 2.ª tiragem) pela publicação da Editora Atlas, com o

³ Com referência aos livros, foram considerados aqueles disponíveis nas bibliotecas da Universidade Sagrado Coração e do Centro Universitário de Bauru da Instituição Toledo de Ensino.

⁴ O ano citado refere-se a 3ª. edição, uma vez que não foi possível obter o ano da 1ª. edição.

livro “Princípios de Auditoria”, de autoria de Robert Kuhn Mautz, traduzido pelo saudoso Hilário Franco.

A tradução para o português teve como origem a 2.^a edição em língua inglesa publicada por John Wiley & Sons, Inc. no ano de 1964.

Figura 2 – Texto sobre técnicas de auditoria extraídas do livro ou site pesquisado

AUTOR E ANO DA 1.^a EDIÇÃO	CITAÇÃO DO PARÁGRAFO DA EDIÇÃO ÚNICA OU A MAIS RECENTE EM CONSULTAS
1. MAUTZ - 1976	As dez técnicas básicas para conseguir informações são: (1. ed. 1968, p. 99).
2. FRANCO; MARRA - 1982	Os métodos usados na auditoria incluem os seguintes procedimentos: (4. ed. 2001, p. 298).
3. ATTIE - 1982	Sem citação.(ver p. 133).
4. ALMEIDA – 1988	A seguir, exemplificaremos os principais procedimentos de auditoria: (6. ed. 2003, p. 55).
5. MOTTA - 1988	Tais técnicas não são as únicas, mas abrangem as mais comuns [...]. (2. ed. 1992, p.27).
6. RESOLUÇÃO CFC Nº 820-1997	11.2.6.2 – Na aplicação [...], o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos:
7. CREPALDI - 2000	As técnicas de auditoria mais usuais são as seguintes: (2. ed. 2002, p.158).
8. JUND - 2001	Sem citação. (ver p. 263).
9. LIMA; CASTRO - 2003	Entre as técnicas mais utilizadas, destacam-se: [...]. (1. ed. 2003, p. 34).
10. HOOG; CARLIN - 2004	[...] devendo ser considerados os seguintes procedimentos básicos: (1. ed. 2004, p. 79).

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Figura 2 destaca a forma com que cada autor ou fonte identifica textualmente as técnicas de auditoria. Essa pesquisa foi elaborada com o intuito de saber como cada um deles explica a origem das técnicas. Assim sendo, nota-se que oito autores destacaram sob diversos pontos de vistas as técnicas por eles indicadas. A maioria dos autores faz alusão às técnicas de auditoria com parágrafos que variam de “técnicas mais utilizadas”, “técnicas mais usuais”, “tais técnicas não são as únicas” até a identificação de dois deles sem nenhuma informação.

As Figuras 3 a 22 abordam, simultaneamente por autor, a identificação da existência ou não de clareza com relação ao conceito e aplicação de cada técnica e seu uso com indicação de exemplo, conforme textos citados literalmente no capítulo

2, bem como as principais indicações bibliográficas citadas no livro originário da técnica de auditoria pesquisada. É importante esclarecer que a indicação “clareza” diz respeito à forma ou abrangência com que cada autor ou fonte explica cada técnica.

Figura 3 – Detalhes das citações das técnicas de auditoria de MAUTZ, 1976, p. 99, 100, 101, 103, 105-110

Terminologias ou nomenclaturas das técnicas de auditoria de acordo com MAUTZ	O texto da técnica possui:			
	a) clareza		b) exemplo	
	Sim	Não	Sim	Não
1- Exame físico	X	-	X	-
2- Confirmação	X	-	X	-
3- Exame de documentos originais	X	-	X	-
4- Conferências de cálculos	X	-	X	-
5- Acompanhamento dos procedimentos de escrituração	X	-	X	-
6- Investigação minuciosa	X	-	X	-
7- Inquérito	X	-	X	-
8- Exame de registros auxiliares	X	-	-	X
9- Correlação com as informações examinadas	X	-	X	-
10- Observação	X	-	X	-

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Figura 3 discrimina as dez técnicas de auditoria de Mautz, evidenciando que todas elas estão claramente explicadas e apenas uma delas, ou seja, “exame de registros auxiliares”, sem exemplificação.

Figura 4 – Principais indicações bibliográficas de MAUTZ, 1976

1- MAUTZ
Título do livro: Auditoria: princípios e técnicas – Editora Atlas
1.ª edição, 2. tiragem: 1976
Indicações de Bibliografia no livro (fonte de consulta): 1.ª edição: 1976 – 2.ª tiragem
Nota: Nenhuma fonte bibliográfica foi constatada no livro acima descrito.

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Figura 4 complementa a Figura 3, identifica de onde as técnicas foram extraídas. Um destaque interessante que pode ser observado é que o autor não menciona nenhuma bibliografia que pudesse esclarecer detalhes de consultas em outras obras de auditoria.

Figura 5 – Detalhes das citações das técnicas de auditoria de FRANCO; MARRA, 2001, p. 299, 306-311

Terminologias ou nomenclaturas das técnicas de auditoria de acordo com FRANCO e MARRA	O texto da técnica possui:			
	a) clareza		b) exemplo	
	Sim	Não	Sim	Não
1- Confirmação externa (circularização)	X	-	X	-
2- Inspeção física	X	-	X	-
3- Contagem dos itens físicos	X	-	X	-
4- Exame ou obtenção de comprovantes autênticos	X	-	X	-
5- Revisão dos critérios de avaliação	X	-	X	-
6- Exame de registro auxiliares e fiscais	X	-	X	-
7- Obtenção de informações de várias fontes	X	-	X	-
8- Conferência de cálculos	X	-	X	-
9- Estudo dos métodos operacionais	X	-	X	-
10- Avaliação dos controles internos	-	X	-	X

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Figura 5 posiciona as dez técnicas de auditoria de Franco e Marra, nove delas com explicações claras e exemplificações precisas. Detecta-se, porém, uma falha na técnica denominada “Avaliação dos controles internos”, uma vez que ela foi somente indicada, sem, contudo, haver esclarecimento ou exemplo, ficando “vaga” a amplitude de sua aplicabilidade. Outro fato importante que se nota é que, tendo sido Franco o tradutor da obra de Mautz, apenas a técnica “Conferência de cálculos” prevaleceu na listagem dos dois autores.

Figura 6 – Principais indicações bibliográficas de FRANCO; MARRA, 2001

2- FRANCO; MARRA
Título do livro: Auditoria contábil – Editora Atlas
1.ª edição, 1982
Indicações de Bibliografia no livro (fonte de consulta): 4.ª edição: 2001
Nota: Nenhuma fonte bibliográfica foi constatada no livro acima descrito.

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Figura 6, não identifica nenhuma fonte bibliográfica que pudesse esclarecer qualquer fonte de pesquisa, tanto das técnicas em si como qualquer outro assunto abordado no livro Auditoria Contábil de autoria de Franco e Marra.

Figura 7 – Detalhes das citações das técnicas de auditoria de ATTIE, 1998, p. 133-143

Terminologias ou nomenclaturas das técnicas de auditoria de acordo com ATTIE	O texto da técnica possui:			
	a) clareza		b) exemplo	
	Sim	Não	Sim	Não
1- Exame físico	X	-	X	-
2- Confirmação	X	-	X	-
3- Exame dos documentos originais	X	-	X	-
4- Conferência de cálculos	X	-	X	-
5- Exame da escrituração	X	-	X	-
6- Investigação minuciosa	X	-	X	-
7- Inquérito	X	-	X	-
8- Exame de registros auxiliares	X	-	X	-
9- Correlação das informações obtidas	X	-	X	-
10- Observação	X	-	X	-

Fonte: Elaborada pelos autores.

Por sua vez, a Tabela 7 identifica as dez técnicas de auditoria com clareza perfeita no texto de explicação de cada técnica, acompanhados de uma seriação de exemplos em cada uma delas. Nota-se, nesta figura, que oito técnicas são idênticas às citadas por Mautz.

Figura 8 – Principais indicações bibliográficas de ATTIE, 1998

3- ATTIE
Título do livro: Auditoria: conceitos e aplicações – Editora Atlas
1ª. edição: 1982
Indicações de Bibliografia no livro (fonte de consulta): 3ª. edição: 1998
1- Auditoria externa independente do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.
2- Normas e procedimentos de auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Quanto à Figura 8, Attie cita apenas duas fontes bibliográficas, não mencionando a obra de Mautz, o que leva a crer que as técnicas desse autor tenham de alguma forma influenciado Attie a destacar as suas técnicas abordadas na Figura 7.

Figura 9 – Detalhes das citações das técnicas de auditoria de ALMEIDA, 2003, p. 56-57

Terminologias ou nomenclaturas das técnicas de auditoria de acordo ALMEIDA	O texto da técnica possui:			
	a) clareza		b) exemplo	
	Sim	Não	Sim	Não
1- Contagem física	X	-	-	X
2- Confirmação com terceiros	X	-	-	X
3- Conferência de cálculos	X	-	-	X
4- Inspeção de documentos	X	-	-	X

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Figura 9 contempla as quatro técnicas de Almeida, as quais estão identificadas com clareza e exemplificações. Nota-se, porém, ao comparar suas quatro técnicas com as de autores anteriores, que existe similaridade de nomenclaturas. Conforme enfatizou o autor na Figura 2, as técnicas “contagem física”, “confirmação com terceiros”, “conferência de cálculos” e “inspeção de documentos” no seu entendimento tratam-se das principais técnicas de auditoria, porém, há de serem levadas a efeito que outras técnicas citadas pelos autores que o antecederam também são técnicas importantes e que mereceriam ser citadas, ou mesmo ampliada a quantidade abordada.

Figura 10 – Principais indicações bibliográficas de ALMEIDA, 2003

4- ALMEIDA
Título do livro: AUDITORIA: conceitos, normas, [...]. – Editora Saraiva
1.ª edição: 1988 (data provável)
Indicações de Bibliografia no livro (fonte de consulta): 6ª. edição: 2003
Nota: Nenhuma fonte bibliográfica foi constatada no livro acima descrito.

Fonte: Elaborada pelos autores.

No que tange à Figura 10, Almeida, como fizeram Mautz e Franco e Marra, também não fez nenhuma indicação bibliográfica em sua obra “Auditoria: um curso moderno e completo”.

Figura 11 – Detalhes das citações das técnicas de auditoria de MOTTA, 1988, p. 27-29

Terminologias ou nomenclaturas das técnicas de auditoria de acordo com MOTTA	O texto da técnica possui:			
	a) clareza		b) exemplo	
	Sim	Não	Sim	Não
1- Exame físico	-	X	X	-
2- Confirmações	-	X	X	-
3- Exame dos comprovantes e comparações com os registros	-	X	X	-
4- Técnica de refazer cálculos	X	-	X	-
5- Acompanhamento dos procedimentos de escrituração	X	-	-	X
6- Averiguação detalhada	X	-	X	-
7- Entrevistas com pessoal do cliente	X	-	-	X
8- Exame dos livros auxiliares	-	X	X	-
9- Estabelecimento de correlação entre as contas	X	-	X	-
10- Observação das atividades e condições correlatas	X	-	X	-

Fonte: Elaborada pelos autores.

Analisando a Figura 11, observa-se que, ao comparar com outros autores, as técnicas “exame físico” e “acompanhamento dos procedimentos de escrituração” foram grafadas de forma idêntica às citações dessas técnicas por Mautz. Há de se destacar que quatro técnicas, conforme indica a referida figura, não possuem nenhuma explicação do que seja omitindo-se assim o entendimento de cada uma delas. Observa-se no item 2.2.5 do capítulo 2, ratificado na figura acima que o autor substituiu exemplos por ensinamentos ou explicações acerca de cada técnica acima referenciada. Quanto às demais, o autor faz explicações convincentes e com exemplos, exceto para as técnicas “acompanhamento dos procedimentos de escrituração” e “entrevistas com pessoal do cliente”, em que não fica claro o exemplo específico no contexto de sua aplicabilidade.

Figura 12 – Principais indicações bibliográficas de MOTTA, 1988

5- MOTTA
Título do livro: Auditoria: princípios e técnicas – Editora Atlas
1.ª edição: 1988
Indicações de Bibliografia no livro (fonte de consulta): 1.ª edição: 1988
1- ATTIE, William. Auditoria: conceitos e aplicações . 2. ed. São Paulo, Atlas, 1987.
2- COLELA, Victor. Auditoria: controle interno e estoques . São Paulo. Saraiva, 1979.
3- COOK, John W. Auditoria: filosofia e técnica . São Paulo. Saraiva, 1979.
4- FONSECA, José Ismar; MUSSOLINI, Luiz F.; MACHADO, Sergio A. Auditoria :[...]São Paulo: IBRACON, 1979.
5- FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto. Auditoria contábil . São Paulo, Atlas, 1985.
6- HOLMES, Arthur W. Auditoria . 4. ed. Homewood, Illinois, 1956.
7- LAWRENCE, Charles. Métodos de auditoria . São Paulo, Brasiliense, 1979.
8- MAUTZ, Robert Kuhn. Princípios de auditoria . 4. ed. São Paulo, Atlas, 1987.
9- SÁ, Antonio Lopes. Curso de Auditoria . 6. ed. São Paulo, Atlas, 1986.
10- SHINNER & ANDERSON. Auditoria analítica . 2. ed. Rio de Janeiro, Livros Técnicos e Científico, 1982.

11- WADDELL, Herold R. **Manual de auditoria**. São Paulo, Atlas, 1982.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Por outro lado, Motta elenca onze bibliografias, inclusive citando as obras de Mautz, Franco e Marra e Attie, entre outros, sendo o primeiro dos autores tratados que mais indicação bibliográfica citou.

É sabido que ao indicar bibliografia o autor está trazendo para sua obra conhecimentos de outros autores, o que torna o estudo mais relevante.

Figura 13 – Detalhes das citações das técnicas de auditoria da RESOLUÇÃO CFC N° 820/97

Terminologias ou nomenclaturas das técnicas de auditoria de acordo com a RESOLUÇÃO N° 820/97	O texto da técnica possui:			
	a) clareza		b) exemplo	
	Sim	Não	Sim	Não
1- Inspeção	-	X	-	X
2- Observação	-	X	-	X
3- Investigação e confirmação	-	X	-	X
4- Cálculo	-	X	-	X
5- Revisão analítica	-	X	-	X

Fonte: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1997/000820.

Com referência à Figura 13, que lista as cinco técnicas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade, há de se destacar que as referidas técnicas estão inseridas na NBC T 11, a qual aprova Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e dá outras providências. É oportuno esclarecer que o texto explicativo de cada técnica não tem clareza, pois são informações que não detalham com especificidade a sua aplicabilidade, além de não citar exemplos. Por se tratar de um órgão de classe que estabelece regras para os auditores independentes e normas de contabilidade a serem seguidas pela sociedade, é muito importante que elas sejam claras e esclarecedoras.

Figura 14 – Tratamento da RESOLUÇÃO CFC N° 820/97

6- RESOLUÇÃO CFC N° 820/97
Título: Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Financeiras com alterações e dá outras providências – Conselho Federal de Contabilidade
Data: 1997

Fonte: Elaborada pelos autores.

Da Figura 14, por se tratar de um site e ao mesmo tempo de uma Resolução emanada do Conselho Federal de Contabilidade, não há o que se falar em Bibliografia, como é o caso das demais figuras que abordam livros.

Figura 15 – Detalhes das citações das técnicas de auditoria de CREPALDI, 2002, p. 159-164

Terminologias ou nomenclaturas das técnicas de auditoria de acordo com CREPALDI	O texto da técnica possui:			
	a) clareza		b) exemplo	
	Sim	Não	Sim	Não
1- Exame e contagem física	X	-	X	-
2- Circularização	X	-	X	-
3- Conferência de cálculos	X	-	X	-
4- Inspeção de documentos	X	-	X	-
5- Averiguação	X	-	X	-
6- Correlação	X	-	-	X

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Figura 15 elenca seis técnicas de Crepaldi, todas com as devidas explicações. Somente na técnica “correlação” não foi citada exemplo algum de sua aplicação. Nota-se que, comparativamente com outros autores, seis técnicas de Crepaldi trazem pequenas variações nas suas nomenclaturas, todas, porém, já abordadas com similaridade com outros autores.

Figura 16 – Principais indicações bibliográficas de CREPALDI, 2002

7- CREPALDI
Título do livro: Auditoria contábil: teoria e prática – Editora Atlas
1.ª edição: 2000
Indicações de Bibliografia no livro (fonte de consulta): 2.ª edição: 2002
1. ALMEIDA, M.C. Auditoria: um curso moderno e completo. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 1988.
2. ATTIE, W. Auditoria: conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 1984.
3. COOK, J.W.; WINKLE, F. M. Auditoria: filosofia e técnica. São Paulo: Saraiva, 1979.
4. FRANCO, H.; MARRA, E. Auditoria Contábil. São Paulo: Atlas, 1985.
5. IBRACON. Princípios contábeis: normas e procedimentos [...]. São Paulo: Atlas, 1988.
6. MAUTZ, R. K. Princípios de auditoria. São Paulo: Atlas, 1985. v. 2.
7. MOTTA, J. M. Auditoria: princípios e técnicas. São Paulo: Atlas, 1988.
8. SANTI, P. A. Introdução à auditoria. São Paulo: Atlas, 1988.
9. WADELL, H. R. Manual de auditoria. São Paulo: Atlas, 1982.

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Tabela 16 destaca o livro de Crepaldi com nove bibliografias, dentre as quais são enumeradas obras de Almeida, Attie, Franco e Marra, Mautz e Motta,

autores esses que foram pesquisados e enfatizados anteriormente no que diz respeito às técnicas de auditoria.

Figura 17 – Detalhes das citações das técnicas de auditoria de JUND, 2001, p. 261-263-264

Terminologias ou nomenclaturas das técnicas de auditoria de acordo JUND	O texto da técnica possui:			
	a) clareza		b) exemplo	
	Sim	Não	Sim	Não
1- Circularizações/confirmações formais	X	-	X	-
2- Exame da documentação original	X	-	-	X
3- Conferência de soma e cálculos	X	-	-	X
4- Exames dos lançamentos contábeis	X	-	-	X
5- Entrevistas	X	-	-	X
6- Exame dos livros e registros auxiliares	X	-	-	X
7- Correlação entre as informações obtidas	X	-	-	X
8- Observação das atividades	X	-	-	X

Fonte: Elaborada pelos autores.

A pesquisa no livro de Jund apontou, na Figura 17, oito técnicas de auditoria. Interessante notar que todas as citações nessa figura já foram contempladas anteriormente com autores já mencionados.

Das técnicas citadas por Jund, todas possuem clareza na sua explicação. Em apenas uma, porém – “circularizações/confirmações formais” – o autor cita exemplo, não sendo feito isso nas demais, o que prejudica a aprendizagem das técnicas auditoriais.

Na comparação das técnicas, o que se verifica é que os autores modificam ou alteram em pequenos detalhes as suas nomenclaturas; vejamos apenas um exemplo: enquanto Mautz aborda a técnica denominada “exame da documentação original”, Jund usa o termo “exame dos documentos originais”, e assim por diante.

Figura 18 – Principais indicações bibliográficas de JUND, 2001

8- JUND
Título do livro: Auditoria: conceitos, normas, técnicas [...]. – Editora Impetus
1.ª edição: 2001
Indicações de Bibliografia no livro (fonte de consulta): 1.ª edição: 2001
1. ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: um curso moderno [...]. São Paulo: Atlas, 1996.
2. ATTIE, Willian. Auditoria: conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 1998.
3. COOK, John Willian; GARY, M. Winkle. Auditoria: filosofia e técnica. São Paulo: Saraiva, 1981.
4. FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. Auditoria contábil. São Paulo: 1995.
5. IBRACON. Princípios contábeis, normas e procedimentos [...]. São Paulo: Atlas, 1988.
6. MAUTZ, Robert Kuhn. Princípios de auditoria. São Paulo: Atlas, 1985.

7. SÁ, A. Lopes. Curso de auditoria . 7. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
8. SANTI, Paulo Adolpho. Introdução à auditoria . São Paulo: Atlas, 1988.

Fonte: Elaborada pelos autores.

O importante é que Jund faz menção a autores consagrados em auditoria com bibliografia importante e relevante no seu livro de auditoria. Essa informação está consolidada na Figura 18, em que são elencados os seguintes autores já tratados anteriormente: Almeida, Attie, Franco e Marra, Mautz, entre outros de consagrada atividade docente e profissional em auditoria.

Figura 19 – Detalhes das citações das técnicas de auditoria de LIMA; CASTRO, 2003, p. 35-40

Terminologias ou nomenclaturas das técnicas de auditoria de acordo com LIMA e CASTRO	O texto da técnica possui:			
	a) clareza		b) exemplo	
	Sim	Não	Sim	Não
1- Exame físico	X	-	X	-
2- Confirmação ou circularização	X	-	X	-
3- Exame dos documentos originais	X	-	X	-
4- Conferência de cálculos	X	-	X	-
5- Exame da escrituração	X	-	X	-
6- Investigação minuciosa	X	-	X	-
7- Inquérito	X	-	X	-
8- Exame de registros auxiliares	X	-	-	X
9- Amostragem	X	-	X	-
10- Observação	X	-	-	X

Fonte: Elaborada pelos autores.

Lima e Castro, conforme Figura 19, também apontam dez técnicas de auditoria, todas de denominação, nomenclatura ou terminologia já tratadas neste trabalho. Na comparação com as técnicas abordadas por Attie, nada menos que oito delas foram relacionadas e tratadas por Lima e Castro. As duas que não estão na lista de Attie são: “confirmação ou circularização” e “Amostragem”.

Figura 20 – Principais indicações bibliográficas de LIMA; CASTRO, 2003

9- LIMA; CASTRO
Título do livro: Fundamentos de auditoria governamental [...] – Editora Atlas
1.ª edição: 2003
Indicações de Bibliografia no livro (fonte de consulta): 1.ª edição: 2003
1. CRC-SP. Curso básico de Auditoria 1: normas e procedimentos . 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
2. Normas internacionais de auditoria e código de ética profissional . São Paulo: Ibracon, 1998.
3. SÁ, Antonio Lopes de. Curso de auditoria . 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Ao analisarmos a Figura 20, notamos que na bibliografia do livro de Lima e Castro não está indicado o livro “Auditoria: conceito e aplicações” de Attie, o que poderia estar relacionado, pois há crédito nisso.

Figura 21– Detalhes das citações das técnicas de auditoria de HOOG; CARLIN, 2004, p. 79

Terminologias ou nomenclaturas das técnicas de auditoria de acordo com HOOG e CARLIN	O texto da técnica possui:			
	a) clareza		b) exemplo	
	Sim	Não	Sim	Não
1- Inspeção	-	X		X
2- Observação	-	X		X
3- Investigação e confirmação	-	X		X
4- Cálculo	-	X		X
5- Revisão analítica	-	X		X

Fonte: Elaborada pelos autores.

Dentre os dez autores e site consultados, o último deles, ou seja, Hoog e Carlin enumeram quatro técnicas conforme é elucidado na figura 21. Ao compararmos as quatro técnicas, ficou claro e evidente observar a origem e evolução dessas técnicas citadas. Hoog e Carlin extraíram essas técnicas do *site* indicado anteriormente, Resolução CFC 820/97, isto é, as quatro indicações representam a íntegra daquela fonte.

Observa-se que na citação de cada uma das quatro técnicas as explicações não foram claras e muito menos os autores se dispuseram a citar exemplos.

Figura 22 – Principais indicações bibliográficas de HOOG; CARLIN 2004

10- HOOG; CARLIN
Título do livro: Manual de auditoria contábil das sociedades [...] – Editora Juruá
1.ª edição: 2004
Indicações de Bibliografia no livro (fonte de consulta): 1.ª edição: 2004
1. ATTIE, William. Auditoria: conceitos e aplicações . 3.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
2. BOYTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. Auditoria . São Paulo: Atlas, 2002.
3. FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. Auditoria contábil . 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
4. SÁ, Antonio Lopes de. Curso de Auditoria . 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 568 p.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Já analisando a Figura 22, nota-se a omissão da Resolução CFC 820/97, fonte balizadora da origem das técnicas, uma vez que nessa figura, como

bibliografia do livro de Hoog e Carlin, são citadas quatro fontes, dentre as quais Attie e Franco e Marra.

Figura 23 – Coletânea de técnicas de auditoria na visão de autores selecionados

Nº	Coletânea das Técnicas de Auditoria	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Acompanhamento dos procedimentos de escrituração	■				■					
2	Amostragem								■		
3	Avaliação dos controles internos		■								
4	Averiguação						■				
5	Averiguação detalhada					■					
6	Cálculo									■	■
7	Circularização						■				
8	Circularizações/confirmações formais							■			
9	Conferência de cálculos	■	■	■	■		■		■		
10	Conferência de soma e cálculos							■			
11	Confirmação	■		■							
12	Confirmação com terceiros				■						
13	Confirmação externa (circularização)		■								
14	Confirmação ou circularização								■		
15	Confirmações					■					
16	Contagem dos itens físicos		■								
17	Contagem física				■						
18	Correlação						■				
19	Correlação com as informações examinadas	■									
20	Correlação das informações obtidas			■							
21	Correlação entre as informações obtidas							■			
22	Entrevistas com pessoal do cliente					■					
23	Entrevistas							■			
24	Estabelecimento de correlação entre as contas					■					
25	Estudo dos métodos operacionais		■								
26	Exame da documentação original							■			
27	Exame da escrituração			■					■		
28	Exame de registros auxiliares	■									
29	Exame de registros auxiliares e fiscais		■								
30	Exame dos comprovantes e comparações com [...]					■					
31	Exame de livros e registros auxiliares							■			
32	Exame de documentos originais	■									
33	Exame dos documentos originais			■					■		
34	Exame dos lançamentos contábeis							■			
35	Exame dos livros auxiliares					■					
36	Exame dos registros auxiliares			■					■		
37	Exame e contagem física						■				
38	Exame físico	■		■		■			■		
39	Exame ou obtenção de comprovantes autênticos		■								
40	Inquérito	■		■					■		
41	Inspeção									■	■
42	Inspeção de documentos				■						
43	Inspeção dos documentos						■				
44	Inspeção física		■								
45	Investigação e confirmação									■	■
46	Investigação minuciosa	■		■					■		
47	Observação	■		■						■	■
48	Observação das atividades							■			
49	Observação das atividades e condições correlatas					■					
50	Obtenção de informações de várias fontes		■								

51	Revisão analítica											
52	Revisão dos critérios de avaliação											
53	Técnica de refazer cálculos											
LEGENDA DAS FONTES DE TÉCNICAS DE AUDITORIA POR AUTOR:												
	MAUTZ			ALMEIDA			JUND		RES. CFC 820/97			
	FRANCO; MARRA			MOTTA			LIMA; CASTRO					
	ATTIE			CREPALDI			HOOG, CARLIN					

Fonte: Elaborada pelos autores.

Analisando a Figura 23, constata-se que não existe uniformidade relacionada às técnicas de auditoria apresentadas pelos autores selecionados e consultados. A uniformidade a que se refere diz respeito a dois parâmetros: 1) quantidades diferenciadas de técnicas citadas por autor e 2) terminologias diferenciadas.

Na referida Figura 23 nota-se que são nada menos que cinquenta e três terminologias são diferentes, com setenta e oito indicações de dez autores diferentes. Observa-se que, muito embora haja alguma similaridade ou tratamento no plural ou mesmo inclusão ou exclusão de palavras, elas são indicadas dando novas denominações às tradicionais nomenclaturas largamente utilizadas por vários autores.

Tabela 2 – Índice de incidência de citações das técnicas de auditoria

Nº	Nomenclatura da técnica	Indicação dos autores										Quant.
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
1	Conferência de cálculos											
2	Observação											
3	Exame físico											
4	Exame dos documentos originais											
5	Inquérito											
6	Investigação minuciosa											
7	Acompanhamento dos [...]											
8	Confirmação											
9	Exame da escrituração											
10	Exame dos registros auxiliares											
Total das indicações por autor		7	1	9	1	2	1	0	8	1	1	31

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observando a Tabela 2, e tendo como pressuposto básico, segundo pesquisa de levantamento e consulta em livros de auditoria, disponíveis em bibliotecas e site, que a primeira publicação no Brasil que contempla técnicas de auditoria foi de Mautz (com a publicação do seu livro no ano de 1976, tradução de Hilário Franco), tem-se a seguinte análise: dois autores – ou seja, Attie, com a publicação do seu livro no

ano de 1992 e Lima e Castro, com a publicação de seus livros em 2003 – elencaram em seus livros respectivamente 6 (seis) e 5 (seis) técnicas de auditoria com a nomenclatura idêntica à de Mautz.

No caso específico de Lima e Castro, pode-se inferir que ao publicar o livro em 2003 tenha feito pesquisa no livro de Attie, publicado em 1998. Qualquer um dos casos pode ter ocorrido, pois a Tabela 2 demonstra comparações relevantes para o estudo em questão. Dentre as técnicas citadas na Tabela 2, aquela que por mais vezes foi citada por autores foi “conferência de cálculos”, exatamente seis vezes.

Figura 24 – Reunião de técnicas de auditoria com denominações similares

Nº	Coletânea das Técnicas de Auditoria	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Acompanhamento dos procedimentos de escrituração	■				■					
	Averiguação detalhada					■					
	Exame da escrituração			■					■		
	Exame dos lançamentos contábeis							■			
2	Amostragem								■		
3	Avaliação dos controles internos		■								
4	Averiguação						■				
	Entrevistas							■			
	Entrevistas com pessoal do cliente					■					
	Inquérito	■		■					■		
5	Circularização						■				
	Circularizações/confirmações formais							■			
	Confirmação	■		■							
	Confirmação com terceiros				■						
	Confirmação externa (circularização)		■								
	Confirmação ou circularização								■		
	Confirmações					■					
Investigação e confirmação									■	■	
6	Cálculo									■	■
	Conferência de cálculos	■	■	■	■		■		■		
	Conferência de soma e cálculos							■			
	Técnica de refazer cálculos					■					
7	Contagem dos itens físicos		■								
	Contagem física				■						
	Exame e contagem física					■	■				
	Exame físico	■		■		■			■		
8	Correlação						■				
	Correlação com as informações examinadas	■									
	Correlação das informações obtidas			■							
	Correlação entre as informações obtidas							■			
	Estabelecimento de correlação entre as contas					■					
9	Exame da documentação original							■			
	Exame dos comprovantes e comparações com [...]					■					
	Exame de documentos originais	■									
	Exame dos documentos originais			■					■		
	Exame ou obtenção de comprovantes autênticos		■								
	Inspeção									■	■
	Inspeção de documentos				■						
10	Exame de livros e registros auxiliares							■			

	Exame de registros auxiliares	■										
	Exame de registros auxiliares e fiscais		■									
	Exame dos livros auxiliares					■						
	Exame dos registros auxiliares			■					■			
11	Inspeção física		■							■		
12	Investigação minuciosa	■		■						■		
	Obtenção de informações de várias fontes		■									
13	Estudo dos métodos operacionais		■									
	Observação	■		■						■	■	■
	Observação das atividades								■			
	Observação das atividades e condições correlatas					■						
14	Revisão analítica									■	■	
15	Revisão dos critérios de avaliação		■									
LEGENDA DAS FONTES DE TÉCNICAS DE AUDITORIA POR AUTOR:												
■	MAUTZ	■	ALMEIDA	■	JUND	■	RES. CFC 820/97					
■	FRANCO; MARRA	■	MOTTA	■	LIMA; CASTRO							
■	ATTIE	■	CREPALDI	■	HOOG, CARLIN							

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Figura 24 trata de um reestudo das cinquenta e três técnicas de auditoria, possibilitando a reunião de técnicas que apresentam alguma similaridade, cujo resultado é apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 – Reenquadramento das Técnicas de Auditoria

Nº	Nomenclatura da Técnica de Auditoria	Quantidade	
		Similaridade	Indicação
1	Conferência de cálculos	10	6
2	Observação	8	5
3	Exame físico	7	4
4	Exame dos documentos originais	10	2
5	Investigação minuciosa	4	3
6	Exame dos registros auxiliares	6	2
7	Revisão analítica	2	2
8	Inquérito	6	2
9	Exame de escrituração	6	2
10	Confirmação	10	2
11	Correlação das informações obtidas	5	1
12	Amostragem	1	1
13	Avaliação dos controles internos	1	1
14	Inspeção física	1	1
15	Revisão dos critérios de avaliação	1	1
Totais		78	35

Fonte: Elaborada pelos autores.

Tendo em vista a numerosidade de técnicas de auditoria especificada na Figura 23, que corresponde a cinquenta e três indicações diferentes, elaborou-se a Tabela 3 com o intuito de sugerir estudos no sentido de que seja revista pelo

Conselho Federal de Contabilidade a alteração do número reduzido apresentado pela Resolução CFC 820/97.

Considerando-se a quantidade de técnicas de auditoria elencada na Figura 23, isso demonstra certa dificuldade de entendimento para leitores, estudiosos e interessados na aprendizagem de auditoria.

4.3 AVALIAÇÃO FINAL DOS RESULTADOS OBTIDOS

Os indicadores abaixo relacionados, sustentados por levantamentos específicos, representam o guia ou parâmetro do tratamento dos resultados obtidos da pesquisa e sua conseqüente análise e interpretação de dados, objetivando responder à questão da caracterização problema, bem como atender ao objetivo geral proposto no presente trabalho, ou seja:

- a) relação dos livros de auditoria por ano de publicação e respectivos autores e site;
- b) quantidade de técnicas de auditoria tratadas por autores e site;
- c) texto sobre técnicas de auditoria do livro ou site pesquisado;
- d) detalhes das técnicas de auditoria: clareza e exemplo;
- e) texto sobre técnicas de auditoria extraídas do livro ou site pesquisado;
- f) principais indicações bibliográficas por autores e site;
- g) relação das técnicas de auditoria comparadas por autores;
- h) índice de incidência de citações das técnicas de auditoria;
- i) tratamento em concursos públicos das técnicas de auditoria.

O uso dos indicadores acima na pesquisa realizada – que envolveu o conhecimento das técnicas de auditoria sugeridas por vários autores e a conseqüente análise comparativa da evolução dessas técnicas, a partir de Mautz – deixou clara a questão da não uniformidade, bem como da quantidade exata de técnicas de auditoria.

Observou-se também que algumas técnicas usadas por Mautz foram seguidas por outros autores, como demonstra a Figura 23 e Tabela 2.

Por outro lado, ao longo das publicações que se iniciaram em 1976 com Mautz, e acentuando-se as publicações nos anos 80, 90 e também na primeira

década de 2000, a análise comparativa demonstrada nas Figuras 23 e 24 e o surgimento de outras terminologias, criadas por autores para diferenciar algumas já existentes, fator que contribui para aumentar ainda mais uma quantidade desejável de no máximo quinze técnicas, como demonstra a Tabela 3.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1 CONCLUSÕES

O presente trabalho consistiu em elaborar um estudo das técnicas de auditoria, envolvendo uma análise comparativa da evolução terminológica de Mautz, precursor no Brasil com a edição de sua obra, a autores brasileiros contemporâneos selecionados.

Foi elaborado o seguinte questionamento relacionado à caracterização da situação problema do tema em questão:

Quais são as terminologias das técnicas de auditorias usadas por autores nacionais contemporâneos e como elas evoluíram através de um processo comparativo levando-se em consideração as nomenclaturas estabelecidas por Mautz?

Como objetivo geral desse estudo, a proposta foi analisar comparativamente a evolução terminológica de cada técnica de auditoria adotada pelos autores brasileiros selecionados.

Através de pesquisas bibliográficas e de site, constatou-se, que partindo do ponto da proposta das técnicas de auditorias sugeridas por Mautz, foi possível responder aos questionamentos e propostas deste trabalho ao constatar que alguns autores adotaram algumas de suas terminologias na essência ou transcrição de forma literal, sem fazer, contudo, a menção à origem.

O estudo identificou também que a maioria deles, omitindo a fonte original, preferiu dar novas denominações a algumas técnicas, sem, contudo criar novas nomenclaturas que contribuíssem para o crescimento dos estudos no campo da auditoria.

Este trabalho resulta numa contribuição dos autores para que interessados de um modo em geral (profissionais, professores, estudantes, entre outros), possam refletir na proposta deste estudo e nos resultados obtidos, de tal forma que possam sugerir ideias ou apresentar críticas para a sua melhoria.

É importante frisar que este estudo não esgota o assunto, dada a sua complexidade. Novos estudos poderão ser realizados para o fortalecimento de novos instrumentos de estudos teóricos e práticos das técnicas de auditoria no vasto, abrangente e exigente campo da auditoria.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

JUND, Sergio. **Auditoria**: conceitos, normas, técnicas e procedimentos, teoria e 500 questões – estilo ESAF, UNB e outras. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

HOOG, Wilson Alberto Zappa; CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de auditoria contábil das sociedades empresárias**. Curitiba: Juruá, 2004.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos de auditoria governamental e empresarial**: com modelos de documentos e pareceres utilizados. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUTZ, Robert Kuhn. **Princípios de auditoria**. Tradução: Hilário Franco. São Paulo: Atlas, 1976. v. 1.

MOTA, João Maurício. **Auditoria**: princípios e técnicas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1988.

OLIVEIRA, Luís Martins; DINIZ FILHO, André. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

PARRA FILHO, Domingos; SANTOS, João Almeida. **Apresentação de trabalhos científicos**: monografia, TCC, teses e dissertações. São Paulo: Futura, 2000.

RESOLUÇÃO CFC 820/97. **Conselho Federal de Contabilidade**, c1997. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1997/000820. Acesso em: 11 jun. 2011.

SANTOS, Antonio Raimundo. **Metodologia científica**: a construção do conhecimento. 3. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2000.

SANTOS, Izequias Estevam. **Textos selecionados de métodos e técnicas de pesquisa científica**. 3. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

SOUZA, Benedito Felipe de; PEREIRA, Anísio Candido. **Auditoria contábil**: abordagem prática e operacional. São Paulo: Atlas, 2006.