



A RELEVÂNCIA DA APLICABILIDADE DA TÉCNICA DE AMOSTRAGENS EM AUDITORIA EXTERNA NA CONSTATAÇÃO DE FRAUDESLIMA, Sara Vale Dutra¹**RESUMO**

O mundo organizacional com o passar dos anos cruzou grandes revoluções proveniente da globalização dos mercados trazendo ainda mais competitividade e assim a auditoria externa passou a executar um importante papel. Este trabalho busca fazer uma análise de como as publicações acadêmicas abordam a relevância da técnica de amostragem na auditoria externa para a constatação de fraudes. A produção da pesquisa foi feita mediante revisões bibliográficas, revistas especializadas, artigos científicos e materiais on-line. E resultado desse estudo busca uma melhor compreensão da relevância da técnica de amostragem na constatação de fraudes em organizações com grandes volumes de documentação onde não é viável a análise de toda população e atingiu-se o entendimento que uma auditoria por amostragem é a forma ideal, levando em consideração o “custo-benefício”, do auditor auferir evidências necessárias e suficientes para ter segurança razoável ao emitir seu parecer.

Palavras-chave: Auditoria. Fraude. Organizações. Amostragem.

1. INTRODUÇÃO

Com o constante crescimento das indústrias, os negócios se expandiram fazendo com que as grandes corporações tivessem cada vez mais pessoas interessadas em investir nos seus negócios e para consolidar o interesse no investimento estes possíveis acionistas e investidores precisavam estar inteirados da conjuntura financeira e patrimonial da organização para então se sentirem seguros quanto a provável participação ou investimento. A partir da divulgação dos resultados, alguns interessados em investir não poderiam por si só interpretar ou até mesma fazer-se valer como verdade se não havia alguém independente da organização para assim garantir a veracidade das informações e assim surge o controle e este deveria ser externo à organização, sendo assim, o responsável técnico pela análise das

¹ Bacharel em Ciências Econômicas pela Universidade Estadual do Amazonas. Especialista em Auditoria e Controladoria pela Faculdade FaSouza. E-mail: sarah.dutra0@gmail.com.

demonstrações e os pareceres deveriam ser dados doravante a alguém externo à empresa.

A ciência da contabilidade inserida neste contexto evoluiu e procurou se adaptar às transformações, pois o desenvolvimento contábil acompanha de perto o desenvolvimento econômico, e do mesmo modo, a auditoria goza de intensa evolução tornando-se instrumento de controle da administração que envolve tanto a contabilidade quanto os demais setores da organização segundo Carvalho (2007 p.10).

No Brasil alguns algumas desordens financeiras foram reveladas através da auditoria externa e esses acontecimentos fizeram com que a atenção se voltasse para o que de fato estava acontecendo em algumas organizações e fazendo-se perceber que as empresas não estavam livres para fazerem o que bem quisessem. Neste momento, o profissional de auditoria passou a ser visto como importante no meio corporativo para aqueles usuários das demonstrações contábeis que são investidores, prestadores de dinheiro e população como um todo.

Dependendo do porte de algumas algumas organizações é inviável para o auditor externo analisar o todo das informações por isso uma técnica importante e viável ao trabalho é a técnica por amostragem que nada mais é que a aplicação de um método de auditoria em menos de cem por cento dos itens de uma população, de modo que todas as unidades de amostragem tenham a mesma oportunidade de serem selecionadas para proporcionar uma base procedente que possibilite o auditor concluir sobre toda a população. (NBC TA 530, 2009)

As alterações em desacordo nas demonstrações contábeis originam-se especificadamente por fraude, quando o fato é intencional, ou por erro, assim chamado porque o fato não é intencional e os seus resultados causam distorções nas demonstrações contábeis.

Apesar de fraude designar uma formulação jurídica ampla e subjetiva, o exame do presente artigo se justifica pela análise da relevância da técnica de amostragem de auditoria na constatação de atos intencionais de fraude que causem alterações pertinentes nas demonstrações contábeis com o propósito de demonstrar se é viável

a técnica de amostragem em determinada conjuntura da auditoria externa. A metodologia utilizada é revisão bibliográfica, qualitativa e descritiva e os meios usufruídos para a pesquisa foram análises bibliográficas em revistas profissionais e especializadas, artigos científicos e materiais on-line.

Este artigo se desenvolverá adiante com o seu desdobramento contendo 3 subitens, conclusão e referências bibliográficas.

2. A AUDITORIA

Segundo Magalhães, Lunkes e Müller (2001 p.17) durante a Revolução Industrial uma série de mudanças começaram a acontecer nas indústrias e corporações, pois estas passaram a adquirir com mais regularização a auditoria como objeto de controle para que a administração ganhasse mais eficiência no acompanhamento dos resultados.

Auditoria consiste em análise e exame de documentos, livros, registros contábeis e inspeções que são necessárias nos métodos de auditoria, assim como coleta de informações internas e externas a organização relacionada com o patrimônio da estipulada entidade com o objetivo fundamental de mensurar a precisão dos registros e das demonstrações produzidas pela contabilidade da então, organização.

A arguição das cautelosas escriturações das demonstrações contábeis são de relevante importância aos seus usuários externos, que são aqueles que se interessam pelos dados contábeis divulgados pela entidade mas não participam dos da organização de forma direta, são eles: o governo, que se interessam pelos impostos e ademais, as instituições financeiras que são os interessadas por emprestar dinheiro as organizações, os fornecedores que precisam saber da saúde financeira da organização em que desejam manter um relacionamento de negócios para ter certeza que ainda terão condições de honrar com suas obrigações e também a possibilidade continuar a fornecer seus serviços, os acionistas que desejam investir em comprar ações, os empregados que desejam saber se seus administradores terão condições de honrar com seus compromissos trabalhistas e outros e demais interessados.

Na NBC TA 540 diz que: “O objetivo do auditor é obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as estimativas contábeis e as divulgações relacionadas nas demonstrações contábeis são razoáveis no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável.”

A auditoria sobreveio em torno do século XIV, na Inglaterra, no ano de 1314 e tinha como interesse a supervisão dos registros feitos pela contabilidade. Já no Brasil foi reconhecido apenas em 1968 tendo seu fortalecimento somente em 1972, ato feito pelo Banco Central do Brasil. (GUEDES & SILVA 2017 p.2)

Auditoria faz-se uma análise que tem como intuito revisar transações, operações e procedimentos realizados por uma entidade em que o bem a ser analisados são os registros e demonstrações contábeis, objetivando verificar a conformidade desses registros e dos relatos contábeis deles decorrentes para que o auditor efetue seu parecer com opiniões, críticas, conclusões e orientações. A auditoria diz respeito a exercer um certo controle nas áreas-chaves das empresas com o propósito de barrar situações que manifestem fraudes, por intermédio das verificações regulares nos registros inerentes de cada organização conforme explica Araújo, Barboza & Gomes (2009 p.5).

Quando uma organização toma a decisão de levar seus negócios a outro patamar, fazendo investimentos para sua expansão comercial, assim como também para investimentos em instalações, inovações e ideias e sair de uma organização fechada e pertencente apenas ao núcleo familiar para uma entidade de capital aberto, então a auditoria externa passa a se tornar excessivamente importante para que através delas possam adquirir a confiança dos futuros investidores e acionista que pretendam financiar seus negócios. Desta maneira é cabível que o responsável técnico pela análise dessas demonstrações contábeis seja alguém externo a organização para não dar margem a uma certa parcialidade e assim surge o profissional de auditoria externa.

2.1 AUDITORIA EXTERNA

A auditoria externa consiste na realização de análises contábeis e financeiras independentes, estas são apresentadas pelas organizações ao profissional de auditoria que é o auditor externo, sendo ele liberal e independente, sem vínculo de emprego ou afinidade com a entidade auditada e que potencialmente poderá acordar em ser auditor permanente ou infrequente, de acordo com Franco e Marra (2001, p. 28).

Consoante, Edward Stamp & Maurice Moonitz apud Tavares (2012 p.10):

A auditoria externa é um exame independente objetivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda prova de suporte necessário, sendo conduzida com a intenção de exprimir uma opinião informada e fidedigna por meio de um relatório escrito, sobre se as demonstrações contábeis e financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, em consonância as normas de contabilidade geralmente aceitas.

A movimentação para início da prática de auditoria externa iniciou-se no Brasil no fim do século XIX, tendo como principal vetor desse acontecimento os investimentos internacionais feitos por empresários que no país enxergaram grandes oportunidades de negócios (Carvalho & Pereira p.13).

A auditoria externa estabelece um conjunto de condutas técnicas que tem como foco emitir um parecer técnico sobre a adequada posição patrimonial e financeira de uma entidade, estas necessariamente precisam estar congruentes e em adequação com as normas brasileiras de contabilidade.

O responsável pelo trabalho de auditoria externa é o auditor externo que deve desempenhar suas obrigações com integridade, objetividade, confidencialidade, comportamento profissional, competência e zelo profissional, assim podendo fazer um julgamento sobre as demonstrações contábeis livre de condutas aéticas fazendo um parecer justo e dirigido a todos os interessados.

Logo, é de potencial relevância que o profissional técnico responsável pela auditoria externa seja um auditor que não tenha relação empregatícia com a organização e seja extremamente competente e ético para que seu parecer seja correto, íntegro e objetivo, sem qualquer resquício de parcialidade. O parecer

técnico é o objeto em si onde o auditor revela de forma categórica, os resultados do seu trabalho respaldado nas suas inspeções, pesquisas e diligências.

2.2 FRAUDE

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON (1998:53) conceitua fraude com os seguintes termos: “refere-se a um ato intencional por parte de um ou mais indivíduos dentre os membros administrativos, empregados ou terceiros, que resulta em declarações falsas das demonstrações contábeis”.

O CFC (2006, p. 2004) infere-se que:

O auditor deve produzir o estudo e a análise da contabilidade e de controles internos da organização auditada, como suporte para determinar a natureza, a oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, contudo, ao detectar erros expressivos ou fraudes no transcorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigatoriedade de comunicá-los aos administradores da entidade e sugerir medidas corretivas.

Fraude é uma palavra que etimologicamente origina-se do latim e *fruas, fraudis* – engano – má fé, logro – decifra-se como engano malicioso, intencional, executado por má-fé com o propósito de omitir a verdade segundo Tavares (2012 p.10).

A auditoria externa não tem como objetivo específico a constatação ou descoberta de fraudes, porém muitos erros, esses cometidos sem conhecimento de quem os faz, e irregularidades intencionais praticadas por administradores ou funcionários são apurados quando confrontados com a efetiva demonstração contábil.

Porém, segundo Bell & Jonhs apud, Carvalho & Pereira (2013 p.11):

Mediante a auditoria, pode-se analisar as contas de uma organização com o objetivo de demonstrar qual a sua posição financeira para que se possa externar o resultado das análises aos proprietários, acionistas, gerentes e ademais interessados. Cabe também ao trabalho de auditoria, a fixação de lucros e prejuízos de um negócio, a determinação de custos e inventários, a descoberta de fraudes, bem como, a averiguação sobre a dimensão da fraude e por fim, impedir que fraudes futuras venham a acontecer.

Ao sobrevir indicativos de fraude, é atribuição do auditor examinar as a conjuntura das informações para então efetuar todas as condutas possíveis, com o objetivo específico de obter as evidências imprescindíveis sobre o conteúdo. O auditor quando verificar erros durante o trabalho de auditoria ele deverá relatá-los para as autoridades responsáveis para que assim possa ser feita as necessárias

correções, sabendo que em nenhuma hipótese, o auditor será o responsável por essas correções.

Os erros e fraudes são constantemente cometidos com o objetivo de subtrair mercadorias, dinheiros, títulos, burlar o fisco com a intenção de evitar o pagamento de impostos, camuflar atos submetidos a penalidades, adulterar resultados, dentre outros, como alerta Oliveira, Silva & Xavier (2006).

O auditor externo executa um trabalho minucioso em detalhes circunstanciados e requer inteira concentração do auditor, sendo assim, exige do responsável pela auditoria um profundo aprendizado no campo da auditoria, dos negócios, das legislações, dos pronunciamentos contábeis e ademais necessidades para que os procedimentos de auditoria utilizados estejam em acordo com os princípios basilares da contabilidade.

2.3 AMOSTRAGEM

O trabalho em auditoria constitui-se pela análise das condutas adotadas e informações apresentadas nas demonstrações contábeis. Desta maneira, proveniente das extensas disposições e grandes volumes de movimentações de algumas entidades, seria inviável e muitas vezes impossível auditar todo o conjunto de movimentações. Sendo assim, o auditor deve ter apreço a materialidade dos registros, limitando-se a testes por relevância e amostras. Definido então o âmbito mais relevante, as amostras devem iniciar-se a partir dos procedimentos de auditoria que são a agregação de técnicas que auxiliam no atingimento de obtenção de indícios para respaldar o julgamento do auditor conforme Amaral (2020).

Na NBC TA 530 reconhece que objetivo fundamental do auditor externo, ao aplicar a técnica de amostragem em auditoria, que é o de prover uma base razoável para a uma conclusão quanto à população da qual a amostra é escolhida. A mesma NBC TA 530 conceitua população como: “conjunto completo de dados sobre o qual a amostra é selecionada e sobre o qual o auditor deseja concluir.”

Quanto a aplicabilidade da técnica de amostragem temos a alguns aspectos relevantes e outro não tão relevantes para seu uso, também chamados de pontos

fracos e fortes a depender da circunstância. Um aspecto fraco é referente ao uso da amostragem estar relacionado com a representação de uma amostra, ou seja, não consiste na análise de toda população, assim, Carmelo apud Costa (2016 p.40) diz que:

Se a amostra é composta por elementos com características diferentes, então os resultados da amostra não poderão ser extrapolados para a população. Caso contrário, se a amostra for composta por elementos com características idênticas, então o problema da representatividade não haverá, pois as características encontradas na análise à amostra seriam as mesmas encontradas na população que deu origem à amostra, assim sendo a probabilidade de erro seria muito baixa.

O que faz a técnica de amostragem ser importante e relevante em alguns casos é a existência de uma dificuldade material referente a procura por evidências ou até mesmo provas quando a população é de grande volume ou extensão de informações, pois para a equipe de auditoria é inviável em algumas circunstâncias o estudo de grandes populações para proceder o exame total visto que exigiria ainda mais tempo e atenção dos trabalhadores de auditoria e também da própria entidade que está sendo auditada, que mediante um trabalho de uma auditoria não vai poder, necessariamente, realizar suas atividades como rotineiramente faz.

Outro ponto forte que é abordado por Carmelo apud Costa (2016 p.41) está relacionado com a:

Análise “custo-benefício” da auditoria, na medida em que a procura e análise de todos os elementos de prova aumentaria significativamente os custos da auditoria devido ao volume de recursos humanos e materiais que seria necessário empregar sem que o seu benefício, isto é, a fiabilidade das conclusões atingidas aumentasse substancialmente, ou seja, o aumento nos custos não é justificado por uma melhoria objetiva nas conclusões finais do trabalho manifestadas no parecer final emitido.

O que significa afirmar que a demanda por recursos aumenta substancialmente quando o tempo e atenção necessárias da equipe de auditoria também aumentam. E de nada justifica realizar a análise de toda uma população quando das suas evidências pouco irá se modificar.

A técnica por amostragem contém riscos, afinal é uma amostra, ou seja, parte de um todo (população) então necessariamente precisam estar bem definidas as circunstâncias para determinar quais as amostras serão coletadas, ainda assim, por motivo até de caso fortuito, ser administradas amostras de igual valor que poderá

gerar um resultado divergente do que seria se toda população tivesse tido a oportunidade de ser analisada.

Na técnica por amostragem há o risco de amostragem que assim é conceituado pela NBC TA 530:

É o risco de que a conclusão do auditor, com base em amostra, pudesse ser diferente se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria. Conclusões errôneas estão sujeitas a afetar a eficiência da auditoria porque ela normalmente levaria a um trabalho adicional para estabelecer que as conclusões iniciais estavam incorretas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos últimos tempos temos visto alguns escândalos envolvendo grandes organizações privadas e até governamentais em fraudes com isso está sujeito a qualidade do trabalho de um auditor ser questionada, porém fazer esse questionamento é colocar em xeque a própria missão de ser da auditoria, visto que seu objetivo principal é expressar uma crítica construtiva em forma de opinião, essa devendo ser correta para que possa, quanto a autenticidade das informações contábeis e financeiras de uma organização, dar mais transparência aos seus negócios. Desta forma deveria ela estar isenta de qualquer falha, justamente porque é ela quem dá mais credibilidade aos interessados em investir e se relacionar com determinadas organizações. Inclusive, em regra, as auditorias externas deveriam ser realizadas periodicamente.

Um importante momento da auditoria por amostragem é o de definir as amostras que serão examinadas pois, requer do auditor uma maior parcela de cuidado e cautela, afinal um erro nesta etapa fica sujeito a colocar todo trabalho de auditoria a perder, sendo assim os auditores devem estar a par das técnicas de amostragem para que possam assegurar eminentemente a certeza, mesmo que não absoluto, o caráter inquestionável dos seus pareceres dentro de um alto grau de segurança e confiança.

Em grandes organizações, a depender da circunstância, aplicar a técnica de amostragem é a melhor maneira, se levar em consideração o “custo-benefício”, do auditor granjear evidências necessárias e suficientes para ter segurança razoável na expedição de seu parecer para que venha atender a necessidade daqueles que

precisam de informações fidedignas sobre as demonstrações contábeis e orçamentárias demonstrando se há ou não evidências de fraudes nas análises.

REFERÊNCIAS

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

AMARAL, Catarina. **Auditoria Contábil: conceitos, objetivos e procedimentos**. Material online, 2020. Disponível em: <<https://blog.omie.com.br/blog/auditoria-contabil-conceitos-e-objetivos>> Acesso em: 28/10/2021.

ARAÚJO, Ademilson Ferreira de. BARBOZA, Reginaldo José. GOMES, Elaine Dias. **Auditoria: alguns aspectos a respeito de sua origem**. Revista científica eletrônica de ciências contábeis, n. 13, 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade TA 530 – Amostragem em Auditoria**, 2009.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade TA 540 - Dá nova redação à NBC TA 540**, 2019.

CARVALHO, Fábio Luiz; PEREIRA, Nayara. **A importância da auditoria externa na detecção de fraudes**. Revista Científica Semana Acadêmica, v. 1, n. 43, 2013.

CARVALHO, Natália Maciel. **Auditoria voltada para o risco: uma nova perspectiva do gerenciamento**. (Monografia) Curso de Ciências Contábeis - UniCEUB. Brasília/DF, 2007.

COSTA, Joana Pogeira. **O uso das técnicas de amostragem em auditoria financeira**. (Relatório de Estágio) Mestrado em Economia - Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Porto, 2016.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programa de auditoria, relatórios de auditoria**. 4ª ed. Atual. São Paulo: Atlas, 2001.

GUEDES, Oldham Silva; SILVA Kauary Souza: **Origem e Evolução Da Auditoria**. (Artigo Científico) Bacharelado – Centro Universitário São Lucas, 2017

IBRACON. **Normas Internacionais de Auditoria**. São Paulo: Ibracon, 1998.

MAGALHÃES, Antonio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina; MULLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria das organizações: metodologias alternativas ao planejamento e à operacionalização dos métodos e das técnicas**. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Mauriza Batista Pinto de; SILVA, Esliane Carecho Borges da; XAVIER, Márcia Regina Pereira. **Auditoria e a detecção de fraude e erro**. 2006. Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/artigos/79/auditoria-e-a-deteccao-de-fraude-e-erro/>> Acesso em 28/10/2021.

TAVARES, Maurício Paslauski. **Auditoria e fraudes: análise sobre a produção científica das revistas acadêmicas no período de 2000 a 2010**. (TCC) Bacharelado em Ciências Contábeis – Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, Porto Alegre, 2012.