

Universidade de Brasília (UnB)  
Faculdade de Ciência da Informação (FCI)  
Programa de Pós-graduação em Ciência da Informação (PPGCIInf)

**ESTUDO DO EMPREGO DA TAXONOMIA COMO INSTRUMENTO AUXILIAR  
PARA DECISÕES TÁTICAS NO PROCESSO DE AUDITORIA**

José Humberto da Cruz Cunha

Brasília (DF)  
2017

Profa. Dra. Márcia Abrahão Moura  
Reitora

Prof. Dr. Enrique Huelva  
Vice-reitor

Profa. Dra. Helena Eri Shimizu  
Decana de Pesquisa e Pós-graduação

Prof. Dr. Renato Tarciso Barbosa de Sousa  
Coordenador do Programa de Pós-graduação em Ciência da Informação

José Humberto da Cruz Cunha

**ESTUDO DO EMPREGO DA TAXONOMIA COMO INSTRUMENTO AUXILIAR  
PARA DECISÕES TÁTICAS NO PROCESSO DE AUDITORIA**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciência da Informação (PPGCIInf), da Faculdade de Ciência da Informação (FCI), da Universidade de Brasília (UnB), como requisito parcial à obtenção do grau de Doutor em Ciência da Informação.

Professor Orientador:  
Dr. Rogério Henrique de Araújo Júnior

Brasília (DF)  
2017

C972 CUNHA, José Humberto da Cruz

Estudo do emprego da taxonomia como instrumento auxiliar para decisões táticas no processo de auditoria / José Humberto da Cruz Cunha. 2017. 210 p.

Orientador: Prof. Dr. Rogério Henrique de Araújo Júnior

Tese (Doutorado em Ciência da Informação)

1. Modelo de Taxonomia. 2. Procedimentos de Auditoria. 3. Gestão de Risco. 4. Redução de Subjetividade.



---

**FOLHA DE APROVAÇÃO**

**Título:** “Estudo do emprego da taxonomia como instrumento auxiliar para decisões táticas no processo de auditoria”

**Autor (a):** José Humberto da Cruz Cunha

**Área de concentração:** Gestão da Informação

**Linha de pesquisa:** Organização da Informação


Tese submetida à Comissão Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-graduação em Ciência da Informação da Faculdade de Ciência da Informação da Universidade de Brasília como requisito parcial para obtenção do título de **Doutor** em Ciência da Informação.

Tese aprovada em: 07 de julho de 2017.



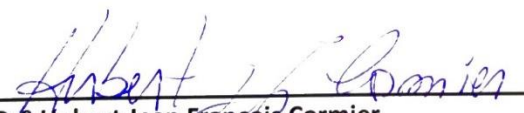
---

**Profº Drº Rogério Henrique de Araújo Júnior**  
Presidente (UnB/PPGCINF)



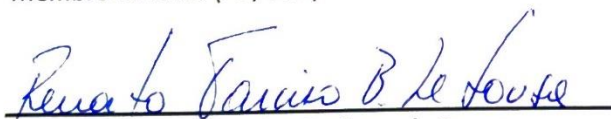
---

**Profº Drº Roberto Campos da Rocha Miranda**  
Membro Externo (CEFOR)



---

**Profº Drº Hubert Jean François Cormier**  
Membro Externo (FIL/UnB)



---

**Profº Drº Renato Tarciso Barbosa de Sousa**  
Membro Interno (UnB/PPGCINF)

---

**Profª Drª Eliane Braga de Oliveira**  
Suplente

*“O que você sabe não tem valor;  
o valor está no que você faz com o que sabe.”*

**Bruce Lee**

## AGRADECIMENTOS

A Deus, “Porque amou o mundo de tal maneira que deu o seu Filho unigênito, Jesus Cristo, para que todo aquele que nele crê não pereça, mas tenha a vida eterna” João 3:16.

À Leidiane, Victor, Lavínia e Letícia, esposa e filhos que estiveram comigo todo o tempo de doutorado e por vezes minhas lindas perguntavam: “Papai, sua tarefa de casa nunca acaba?”. E, se existe razões para continuar evoluindo profissionalmente é a certeza de que eles terão um futuro melhor, além de poder ajudar o mundo com o pedaço de conhecimento que tenho a respeito das lições que já aprendi.

Ao meu pai José Humberto e minha mãe Dulce Rosa (*in memoriam*) que sempre me incentivaram à estudar e, tenho certeza, que orgulhosos estão ao ver um filho professor e doutor. Se hoje tenho o caráter, a humildade e o respeito às pessoas, assim como todos os bons valores, esses são os nomes a quem Deus confiou minha vida para cuidar.

Aos meus irmãos Carlos Eduardo e Sérgio Luiz, que são meus amigos e parceiros de qualquer hora, um cuidando do outro com amor - nas tristezas e alegrias.

Ao Prof. Rogério Henrique, a quem tenho grande admiração pela visão, inteligência e conhecimento concentrados em um só ser humano. Ao qual tenho o respeito e prazer em ter como orientador. Ensinou-me muito na Ciência da Informação, um campo onde tive que desvendar mistérios, em geral complexos para alguém da área contábil.

À Profa. Angélica Marques, que, como amiga e prima, muito me ensinou em nossas conversas sobre ensino, tese, doutorado, filhos e viagens. A vontade de descobrir coisas novas, o jeito meigo e o amor ao próximo são marcas dessa pessoa maravilhosa.

Aos amigos e professores Alex Laquis, Elivânio Andrade, Cláudio Santana, Thiago Teodoro e Luiz Fernando que diretamente contribuíram para essa pesquisa com conselhos, discussões teóricas da contabilidade, revisões e indicação de bibliografia.

A todos os amigos, cujos nomes aqui não estão, mas que sabem que foram pilar em momentos importantes dessa jornada. Sinto-me com parte da caminhada executada, pois sempre temos algo novo para aprender.

A todos, o meu Muito Obrigado!

José Humberto da Cruz Cunha

## RESUMO

Estuda o uso da taxonomia como instrumento auxiliar para decisões táticas no processo de auditoria contábil. Propõe um modelo de taxonomia que permita a identificação de procedimentos de auditoria a partir de lições aprendidas de erros e fraudes. Analisa conceitualmente a construção dessa metodologia a partir da aplicação como modelo de representação de lições aprendidas. Mapeia na literatura contábil os riscos de distorção para validação técnica da estrutura taxonômica e mostra analiticamente o risco de detecção mediante as trilhas conceituais sustentadas por relações lógicas da Teoria do Conceito. É um estudo exploratório que tem como procedimento técnico o levantamento bibliográfico e a pesquisa documental, os quais subsidiam as análises qualitativas. São defendidas as teses de que a taxonomia facetada é um instrumento de auxílio às decisões táticas na auditoria contábil e, que a estrutura da taxonomia como linguagem documentária permite a recuperação de informações de lições aprendidas numa trilha formada por relações lógicas entre termos de diferentes facetas. A análise de conteúdo é aplicada em documentos obtidos junto à duas instituições que executam auditoria independente. Vale-se de casos de estudos de Deloitte (Estados Unidos da América), uma das quatro maiores empresas de auditoria do mundo, atuante sobretudo na área privada e, um caso do Tribunal de Contas da União (TCU), órgão responsável pela auditoria independente nas contas públicas do Governo Federal brasileiro. Os resultados obtidos indicam a taxonomia como instrumento auxiliar às decisões dos auditores quanto à escolha de procedimentos com base na análise de risco de distorções provocados por erros ou fraudes; e, que a sequência lógica do processo de auditoria, refletida nas trilhas na estrutura de classificação da taxonomia correspondem às etapas objetivas sugerindo a redução de subjetividade nas escolhas do auditor, por conseguinte, ajuda na gestão do risco de auditoria.

**Palavras chave:** Modelo de Taxonomia. Procedimentos de Auditoria. Gestão de Risco. Redução de Subjetividade.



## ABSTRACT

This research approaches a taxonomy model that permits to identify audit procedures based on lessons learned caused by errors or fraud. It is an auxiliary device structure used by tactical decision making for an accounting audit process. It suggests a taxonomy as informational management tool for the audit process. Also, the taxonomy's methodological development as lessons learned representation model was analyzed conceptually. In sequence, it maps the distortion risks, which is based on audit field to validate technically a taxonomy structure and analytically show that distortion risks are supported by logical relationship from Conceptual Theory on conceptual audit trails. This is an exploratory study that has a bibliography and a documentary research as technical procedure, which support its qualitative analysis. There are two thesis assertions. First, a faceted taxonomy is a device used by tactical decision making on accounting audit process. Second, that taxonomy structure is like a documentary language which allows an information recovery process of lessons learned by an audit trail, and that is formed by logical relationship between terms from different faceted categories. A content analysis is applied on a set of documents brought from two independent audit organizations. One of them comes from Deloitte at United States, one of four biggest companies around the world, working in private sector. The other one comes from a Federal Accounting Court (Tribunal de Contas da União - TCU), public entity responsible for independent auditing on Brazilian Federal Government. The results obtained indicate that a taxonomy as an auxiliary instrument used by auditor's decision making for choosing audit tests, which is based on distortion risks analysis, and caused by errors and fraud. Also, the audit process' logical sequence is reflected by the taxonomy audit trails and corresponds as objective steps, which means a subjective reduction on auditor's choice, and consequently helps on audit risk management.

**Keywords:** Taxonomy model. Audit Procedures. Risk Management. Self-bias Reduction.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Visão macro do processo com inserção da taxonomia. ....	21
Figura 2: Diagrama de Ishikawa - “Espinha de peixe” – com pilares teóricos. ....	22
Figura 3: Relação entre os riscos e os testes de auditoria.....	24
Figura 4: Ciclo da Gestão da Informação. ....	26
Figura 5: Ciclo da Gestão da Informação na Auditoria Contábil. ....	26
Figura 6: Estrutura da pesquisa. ....	30
Figura 7: Metodologia de Processo de Auditoria. ....	39
Figura 8: Visão geral do processo de auditoria. ....	40
Figura 9: Exemplo de Critérios versus Objeto da auditoria por área. ....	45
Figura 10: Fatores críticos que influenciam a avaliação do risco de detecção.....	49
Figura 11: Relação entre informação e conhecimento. ....	55
Figura 12: Acesso ao conhecimento através da tomada de decisão utilizando linguagem documentária. ....	55
Figura 13: Taxonomia na Gestão da Informação para Apoiar a Gestão de Risco na Auditoria. .....	56
Figura 14: Relação entre informação e conhecimento. ....	59
Figura 15: Metodologia de Desenvolvimento de Taxonomia: Visão Geral.....	66
Figura 16: Demonstração de Classificação Facetada. ....	72
Figura 17: Relações Lógicas na Classificação Facetada. ....	74
Figura 18: Aproximação ao Problema de Pesquisa.....	75
Figura 19: Sistema de classificação de abuso e fraude ocupacional. ....	76
Figura 20: Mapa mental dos aspectos da pesquisa. ....	85
Figura 21: Relações Fundamentais da Taxonomia.....	92
Figura 22 - Procedimentos de auditoria e a estrutura da taxonomia.....	95
Figura 23: Demonstração como se Formam as Relações Fundamentais da Taxonomia.....	97
Figura 24: Origem do Registro das Informações Contábeis.....	104
Figura 25: Visão Macro da Ação dos Auditores. ....	105
Figura 26: As Três Fases da Informação Contábil. ....	106
Figura 27 – Estrutura das Demonstrações Contábeis. ....	107
Figura 28: Fases da Informação e suas Relações com os Aspectos Essenciais.....	108
Figura 29: Afirmações como Elo Fundamental na Escolha de Procedimentos.....	109
Figura 30: Demonstração de como as Afirmações se Aplicam às Demonstrações Contábeis. .....	110
Figura 31: Relação entre Aspectos Essenciais e Afirmações .....	115
Figura 32: Relação entre Origem das Distorções e Local de Aplicação dos Procedimentos.....	116
Figura 33: Aspectos das Relações entre Diferentes Categorias .....	125
Figura 34: Relação de Equivalência para Identificar os Termos das Fases da Informação. ....	126
Figura 35: Relação de Equivalência entre Fases da Informação e Aspectos Essenciais. ....	127
Figura 36: Trilha da Rota Vinculada ao Reconhecimento e Patrimônio. ....	128
Figura 37: Trilha da Rota Vinculada ao Reconhecimento e Documento Suporte.....	129
Figura 38: Trilha da Rota Vinculada à Mensuração.....	129
Figura 39: Trilha da Rota Vinculada à Evidenciação.....	130
Figura 40: Mapa dos Aspectos Relacionais na Taxonomia.....	132
Figura 41: Fluxo para Organização da Informação na Taxonomia. ....	136
Figura 42: Visão de como Utilizar a Taxonomia para Organizar as Informações dos Riscos. .....	145
Figura 43: Trilha de Classificação do Risco 1 – Despesa Previdenciária. ....	152

Figura 44: Trilha de Classificação do Risco 2 – Despesa Previdenciária. ....	154
Figura 45: Trilha de Classificação do Risco 5 – Despesa Previdenciária. ....	156
Figura 46: Trilha de Classificação do Risco R9 a R11 – Despesas Previdencias. ....	159
Figura 47: Trilha de Classificação do Risco R10 e R11 – Receitas Previdenciárias. ....	163
Figura 48: Trilha de Classificação do Risco R12 a R14 – Receitas Previdenciárias. ....	164
Figura 49: Trilha de Classificação dos Riscos R7 a R9 - Imobilizado.....	168

## LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1: Exemplos parametrizados da essência da auditoria.....	33
Quadro 2: Subdivisão das normas brasileiras aplicáveis aos trabalhos de auditoria.....	34
Quadro 3: Abrangência da visão do campo de aplicação entre setores público e privado.....	35
Quadro 4: Comparativo dos modelos de metodologia de processo de auditoria.....	41
Quadro 5: Afirmações da administração: direcionadores de critérios na área privada. ....	43
Quadro 6: Síntese da análise das práticas de elaboração de taxonomia .....	68
Quadro 7: Pressupostos, variáveis e ação metodológica da pesquisa.....	83
Quadro 8: Relações Fundamentais da Taxonomia. ....	92
Quadro 9: Termos Gerais da Taxonomia. ....	96
Quadro 10: Termos Específicos Relacionados.....	98
Quadro 11: Consolidação dos Atributos dos Riscos de Distorção. ....	99
Quadro 12: Categorias Abrangidas na Análise de Risco de Distorções Contábeis.....	100
Quadro 13: Atributos e Conceitos das Afirmações de Auditoria. ....	101
Quadro 14: Atributos e Conceitos das Afirmações de Auditoria. ....	102
Quadro 15: Categorias Abrangidas pelas Classes Fundamentais.....	103
Quadro 16: Afirmações e seus Conceitos.....	111
Quadro 17: Relação entre Patrimônio e Existência/Ocorrência. ....	111
Quadro 18: Relação entre Documento Suporte e Existência/Ocorrência.....	112
Quadro 19: Relação entre Patrimônio, Documento Suporte e Direitos/Obrigações. ....	113
Quadro 20: Relação entre Valor e Avaliação/Alocação.....	114
Quadro 21: Relação entre Registro e Integridade, Corte e Apresentação/Divulgação.....	114
Quadro 22: Relação entre Afirmações e Procedimentos. ....	117
Quadro 23: Relação entre Existência/Ocorrência e Procedimentos. ....	118
Quadro 24: Relação entre Direitos/Obrigações e Procedimentos. ....	119
Quadro 25: Conceitos de Existência/Ocorrência, Patrimônio, Direitos/Obrigações e Documento Suporte. ....	119
Quadro 26: Relação entre Integridade e Procedimentos. ....	120
Quadro 27: Relação entre Apresentação/Divulgação e Procedimentos. ....	120
Quadro 28: Relação entre Avaliação/Alocação e Procedimentos. ....	121
Quadro 29: Relação entre Corte e Procedimentos.....	121
Quadro 30: Relação entre as Peças das Demonstrações Contábeis e os Ciclos de Recursos.....	123
Quadro 31: Coleta versus Análise Técnica – Risco 1. ....	137
Quadro 32: Descrição dos Procedimentos para Validação das Características da Taxonomia. ....	137
Quadro 33: Coleta versus Análise Técnica – Risco 5. ....	139
Quadro 34: Riscos Vinculados a mais de uma Afirmação.....	141
Quadro 35: Afirmações e Procedimentos: Deloitte versus Estrutura Conceitual.....	148
Quadro 36: Recorte de Texto do Relatório de Auditoria.....	150
Quadro 37: Recorte da Matriz de Riscos para Despesas Previdenciárias – R1 e R2 .....	151
Quadro 38: Recorte da Matriz de Riscos para Despesas Previdenciárias – R3 a R5. ....	154
Quadro 39: Recorte da Matriz de Riscos para Despesas Previdenciárias – R6 e R7. ....	156
Quadro 40: Recorte da Matriz de Riscos para Despesas Previdenciárias – R8.....	157
Quadro 41: Recorte da Matriz de Riscos para Despesas Previdenciárias – R9 a R11. ....	158
Quadro 42: Recorte da Matriz de Procedimentos para Despesas Previdenciárias – R9 a R11. ....	159
Quadro 43: Recorte da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias – R1 a R5. ....	160

Quadro 44: Recorte da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias – R6..	161
Quadro 45: Recorte da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias – R7 a R9. .....	162
Quadro 46: Recorte da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias – R10 e R11. ....	162
Quadro 47: Recorte da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias – R12 e R14. ....	163
Quadro 48: Recorte da Matriz de Riscos para Imobilizado – R1.....	165
Quadro 49: Recorte da Matriz de Riscos para Imobilizado – R2 e R3. ....	166
Quadro 50: Recorte da Matriz de Riscos para Imobilizado – R4 a R6. ....	167
Quadro 51: Recorte da Matriz de Riscos para Imobilizado – R7 a R9. ....	168
Quadro 52: Recorte da Matriz de Riscos para Imobilizado – R10 a R12. ....	169
Quadro 53: Recorte da Matriz de Riscos para Créditos por Danos ao Patrimônio. ....	171
Quadro 54: Recorte da Matriz de Riscos para Dívida Ativa Tributária. ....	172
Quadro 55: Recorte da Matriz de Riscos para Passivos Contingentes (Ações Judiciais e Precatórios). ....	173
Quadro 56: Recorte da Matriz de Riscos para Passivos Decorrentes de Compensação Previdenciária. ....	174
Quadro 57: Recorte da Matriz de Riscos para Passivo Atuarial.....	175

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1: Matriz de Contagem dos Riscos Coletados por Afirmações e Procedimentos..	142
Tabela 2: TCU * TAXONOMIA – Tabulação Cruzada.....	177

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACFE – *Association of Certified Fraud Examiners*

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

CI – Ciência da Informação

CFC – Conselho Federal da Contabilidade

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

GAO – *Government Accountability Office*

GC – Gestão do Conhecimento

GD – Gestão de Documentos

GI – Gestão da Informação

IFAC – *International Federation of Accountants*

ISA – *International Standard on Auditing*

INTOSAI – *International Standards of Supreme Audit Institutions*

LISA - *Library and Information Science Abstract*

NBC TA – Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Técnica de Auditoria

TCU – Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	18
1.1 Tema e problema .....	19
1.1.1 Tema.....	19
1.1.2 Problema.....	19
2 JUSTIFICATIVA .....	22
2.1 Trabalhos afins.....	23
2.2 Conclusão e proposta do autor .....	28
3 OBJETIVOS DA PESQUISA .....	29
3.1 Objetivo geral .....	29
3.2 Objetivos específicos .....	29
4 REVISÃO DE LITERATURA .....	30
4.1 Essência da auditoria .....	31
4.1.1 Metodologias de Auditoria.....	36
4.1.2 Fundamentos para a Execução de Procedimentos.....	42
4.2 Gestão de documentos .....	53
4.3 Gestão da informação e do conhecimento .....	56
4.3.1 Informações Táticas .....	58
4.3.2 Trilhas de Auditoria e Linguagens Documentárias.....	60
4.3.3 Lições Aprendidas.....	61
4.4 Taxonomia .....	63
4.5 Conclusões da revisão de literatura.....	77
4.6 Glossário de auditoria .....	78
5 TESES, PRESSUPOSTOS E VARIÁVEIS .....	81
5.1 Pressupostos.....	81
5.2 Variáveis .....	81
5.3 Teses .....	82
6 METODOLOGIA.....	84
6.1 Delimitação do estudo .....	84
6.2 Etapas da pesquisa .....	84
6.2.1 Estabelecimento da interface entre pesquisa e universo .....	89
6.2.2 Definição da amostra.....	90
7 ANÁLISES DOS RESULTADOS .....	91
7.1 Elaboração da taxonomia.....	91
7.1.1 Diagnóstico Estabelecendo Categorias e Seleção de Termos .....	94



7.1.2	Termos relacionados a análise dos riscos de distorções contábeis.....	103
7.1.3	Termos relacionados às afirmações de auditoria.....	109
7.1.4	Termos Relacionados aos Procedimentos de Auditoria.....	115
7.1.5	Análise Consolidada de Relações .....	123
7.1.6	Exemplificando a Utilidade do Modelo .....	133
7.2	Mapeamento dos riscos de distorção .....	133
7.2.1	Levantamento Bibliográfico para Validação Técnica.....	134
7.2.2	Identificação do Aspecto Decisório na Organização da Informação .....	144
7.3	Aplicação dos riscos de distorção à taxonomia .....	146
7.3.1	Deloitte .....	147
7.3.2	Tribunal de Contas da União (TCU).....	149
7.3.2.1	Avaliação de Riscos – Despesas Previdenciárias.....	151
7.3.2.2	Avaliação de Riscos – Créditos de Receitas Previdenciárias.....	159
7.3.2.3	Avaliação de Riscos – Imobilizado.....	165
7.3.2.4	Avaliação de Riscos – Adicionais.....	170
7.3.3	Análise consolidada dos casos de estudo aplicada às teses.....	176
8	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	180
9	RECOMENDAÇÕES.....	182
	REFERÊNCIAS .....	183
	APENDICE I.....	190

## 1 INTRODUÇÃO

Pesquisas que busquem aprimorar procedimentos de auditoria têm sua importância por envolver a essência da qualidade do trabalho do auditor. Atualmente há um esforço em diversos países, inclusive no Brasil, para consolidar a harmonização das normas internacionais de auditoria. Apesar dessa melhoria, o desenvolvimento de novas soluções é pertinente. No caso desta pesquisa é proposto um estudo envolvendo o arcabouço teórico da Ciência da Informação (CI) com aplicação na auditoria contábil. O que é pouco explorado.

Em pesquisa empreendida nas bases de dados *Library and Information Science Abstracts (LISA)*, *Information Science & Technology Abstracts (ISTA)*, *Emerald Insight (Emerald)*, Biblioteca Digital de Teses e Dissertações do IBICT e SciELO.ORG, no período de junho a dezembro de 2015, não foram identificadas publicações de gestão da informação e documentação com aplicação na auditoria contábil. Entretanto, na Ciência da Informação é de conhecimento a pesquisa de Guedes (2013), que indicou haver dispersão nos dados de interesse dos usuários dos relatórios de auditoria do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal brasileiro em função de ruídos durante a execução da auditoria, fazendo com que as informações inseridas nos relatórios de auditoria (produto final do sistema) sejam desfocadas ao serem comparadas com a expectativa dos seus usuários.

Arelado a essa dispersão percebida por Guedes (2013), é de senso comum que o processo de auditoria contábil contém subjetividade nas análises e decisões do auditor. Isto acontece em diversas etapas do processo, tais como escolha do procedimento a ser utilizado, a forma como o teste é aplicado e a interpretação dos resultados. Essas são questões que dependem da experiência do profissional e correspondem a fatos que asseveram a existência do risco em auditoria. Entretanto, o auditor utiliza procedimentos técnicos na intenção de realizar trabalhos mais consistentes e então reduzir os riscos relacionados às conclusões do seu trabalho.

Identifica-se, então, a necessidade de se aperfeiçoar os procedimentos de auditoria quanto à organização e recuperação das informações. Para isso, este estudo é calcado no arcabouço teórico da Ciência da Informação, propondo apresentar uma metodologia de taxonomia como um instrumento para a gestão da informação nos processos de auditoria.

## **1.1 Tema e problema**

### ***1.1.1 Tema***

Estudo da taxonomia como modelo de lições aprendidas para auxiliar em decisões táticas no processo de auditoria.

### ***1.1.2 Problema***

A pesquisa proposta consiste em estudar o processo de auditoria e seus aspectos conceituais que servem de base para o desenvolvimento da taxonomia. Essa estrutura tem a finalidade de classificar erros e fraudes relacionando-os à escolha de procedimentos de auditoria. A essência da taxonomia segue o caminho lógico utilizado pelos auditores contábeis, o qual consiste na identificação de riscos e escolha dos procedimentos de auditoria. O arcabouço conceitual da Ciência da Informação é utilizado para a confecção desse modelo, que trata da representação de lições aprendidas sobre erros e fraudes, focado em apoiar taticamente o auditor na escolha dos testes a serem aplicados. Em termos práticos, é possível que a taxonomia permita classificar aspectos conceituais que o auditor utiliza para análise dos riscos e então identificar os procedimentos a serem aplicados.

Dessa forma, a pergunta que norteia a pesquisa é:

*Como estruturar um modelo de taxonomia que permita a identificação de procedimentos de auditoria a partir de lições aprendidas de erros e falhas?*

Na literatura contábil, conforme o autor consultado, as metodologias de auditoria são diferentes em alguns detalhes (YOSHITAKE, 2009; BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002). Isso é um reflexo da vida real, expressa nos livros, mas fruto de metodologias similares que as empresas possuem, porém com padrões muitas vezes distintos, o que inclusive é permitido legalmente. Em Yoshitake (2009), por exemplo, é apresentado um processo de auditoria onde a etapa de contratação vem após o reconhecimento sobre a entidade auditada, bem como direciona o foco mais para o planejamento em detrimento de detalhes da execução. Já em Boynton, Johnson e Kell (2002) a contratação é a parte inicial da auditoria e está inserida no entendimento do negócio, além de descrever ações mais detalhadas do planejamento e

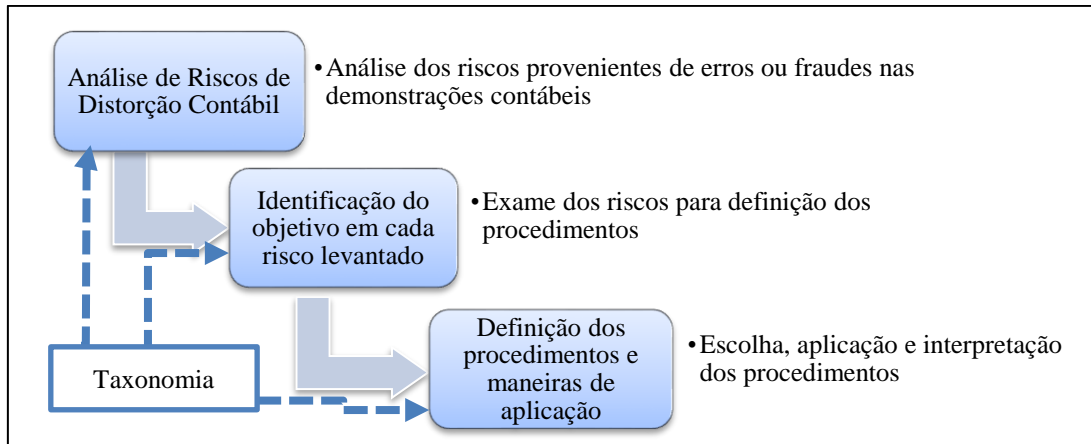
execução da auditoria. Apesar das divergências entre as apresentações dos processos de auditoria, existe uma lógica comum em que todo o processo gira em torno da identificação de riscos de distorções das demonstrações contábeis para então aplicação de procedimentos direcionados.

Conforme Guedes (2013) a produção de relatórios no âmbito da auditoria interna do Governo Federal brasileiro apresenta ruídos que prejudicam a análise do usuário final. Todavia, uma estrutura com linguagem documentária pode auxiliar na assertividade das decisões do auditor. Isso porque o processo de auditoria contém uma subjetividade devido à 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). Por sua vez, a taxonomia é alicerçada com conceitos documentários de classificação para organizar as informações de maneira a melhorar sua recuperação.

A taxonomia com a finalidade de auxiliar na identificação de problemas já acontece em outras áreas do conhecimento: na Aviação Civil e na Prevenção de Acidentes de Trânsito, por exemplo, foi observado que há o uso da taxonomia no sentido de auxiliar a auditoria quanto à validação e checagem de manutenção, auxiliando na gestão de riscos de acidentes (HSIAO, 2011). Na Ciência da Informação, entretanto, é inovador.

A taxonomia é 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 (SOUSA; ARAUJO JÚNIOR, 2013). Assim, sua inserção no processo de auditoria 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. Onde a padronização da linguagem apoia a organização sistemática das informações pelo profissional ao interpretar riscos e selecionar testes (procedimentos) a partir da representação das lições aprendidas.

Para uma melhor compreensão da proposta a ser desenvolvida tem-se a figura a seguir:



**Figura 1:** Visão macro do processo com inserção da taxonomia.

**Fonte:** Elaboração própria.

Nesse sentido, a inserção da taxonomia proposta como modelo de lições aprendidas tem a finalidade de reduzir a subjetividade do processo de auditoria, mais especificamente na escolha, na interpretação e na aplicação dos procedimentos (origem do risco de detecção).

## 1.2 Propósitos da pesquisa

O desígnio dessa pesquisa é propor uma taxonomia como instrumento para a gestão da informação nos processos de auditoria, considerando para isso a taxonomia como um modelo de representação de lições aprendidas que auxilia em decisões de nível tático na auditoria.

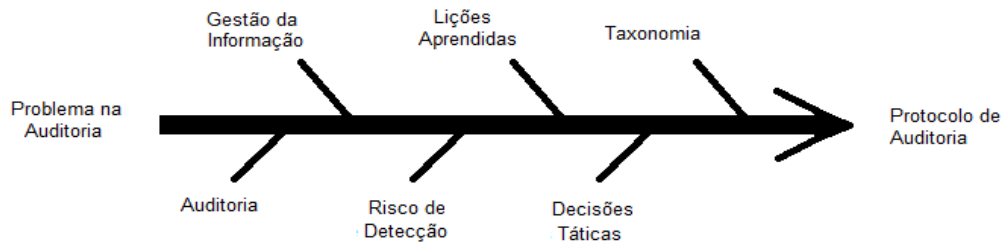
Dessa maneira, pretende-se com este estudo:

- I- Propor uma metodologia de construção de uma taxonomia atrelada ao processo de auditoria, a partir da sua aplicação como modelo de representação de lições aprendidas; e
- II- Analisar as relações hierárquicas, de equivalência e de associação entre os termos da taxonomia, observando como se dá sua aplicação à gestão do risco de detecção.

As principais questões que direcionam o problema exposto são:

- I- Qual a relação entre as bases de construção da taxonomia e o processo de identificação de riscos e escolha de procedimentos em auditoria?
- II- Como a taxonomia pode auxiliar no gerenciamento do risco de detecção?

O diagrama do tipo “espinha de peixe”, a seguir, evidencia a problemática proposta, reunindo elementos envolvidos no desenvolvimento da taxonomia focada em auxiliar o processo de auditoria.



**Figura 2:** Diagrama de Ishikawa - “Espinha de peixe” – com pilares teóricos.  
**Fonte:** elaboração própria.

## 2 JUSTIFICATIVA

A presente pesquisa se faz relevante tanto na área contábil quanto na Ciência da Informação.

Na área contábil o desenvolvimento de ferramentas e métodos de execução da auditoria que auxiliem no gerenciamento de riscos tende a reduzir aspectos subjetivos e promover a qualidade dos trabalhos a partir da assertividade. Na Ciência da Informação (CI) o uso de uma taxonomia como fonte de consulta mostra mais uma característica desse instrumento de classificação de informações na resolução de problemas de outras áreas, permitindo evidenciar mais uma vez a interdisciplinaridade da área.

Um tipo de pesquisa ainda não identificada e que suporta as duas áreas acadêmicas. Sua viabilidade está na construção da estrutura apoiada no arcabouço conceitual da CI e a aplicação dependente de casos reais na área de auditoria contábil.

Dentre os benefícios esperados estão:

- 1- Utilização da linguagem documentária como instrumento suporte para decisões táticas;
- 2- Aplicação de testes a partir de escolhas mais objetivas, reduzindo a subjetividade de cada auditor, e;
- 3- Estruturação dos papéis de trabalho para conferência da supervisão da auditoria.

## 2.1 Trabalhos afins

Em meio a ausência de pesquisas na Ciência da Informação com aplicação em auditoria contábil, mais precisamente quanto ao uso da taxonomia como instrumento auxiliar, foi identificada uma exceção correlata a esse assunto: Guedes (2013), que trata de ruídos identificados na auditoria, os quais refletem a subjetividade de todo processo.

Aquele autor desenvolveu uma pesquisa exploratória do ciclo informacional da auditoria e buscou identificar elementos descritos na Teoria Matemática da Comunicação que afetam a comunicação humana, como ruído, redundância, codificação e canal de comunicação. Os resultados indicaram que há ruídos no fluxo de informação no processo de auditoria no sistema de controle interno do Poder Executivo Federal brasileiro, onde os dados de interesse são dispersos, a legislação aplicável é complexa e a organização de informações é um grande desafio. Concluiu que a eficiência da unidade de auditoria tem sido impactada e, mais ainda, agravada pelo excesso de redundância presente no canal de comunicação e pela inadequação dos processos de armazenamento, busca e recuperação, afetando inclusive o resultado final da auditoria aplicada ao setor público.

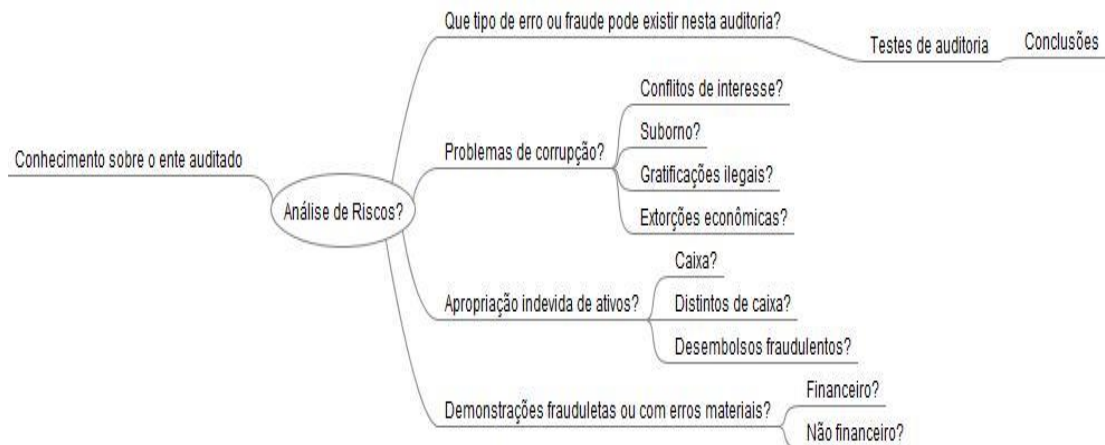
Além disso, a assimetria da informação também é estudada na Ciência da Informação. Segundo Marques e Pinheiro (2011, p. 67) trata-se de um conceito proveniente da economia entendido como “[...] a distribuição da informação entre atores sociais por meio de processos não uniformes, irregulares, desproporcionais ou sem equilíbrio de forças, no contexto das relações sociais, que são influenciadas pela mediação informacional.”.

Dessa forma, tem-se os ruídos, os quais mostram problemas de comunicação no fluxo de auditoria contábil e a assimetria de informações, a qual evidencia divergências de informações entre agentes na auditoria contábil. Ambos são exemplos de fatores que justificam estudos com intenção de reduzir a subjetividade no ciclo de auditoria contábil.

A auditoria, além de uma técnica contábil, é um campo de estudo e prática dentro das ciências contábeis. Possui procedimentos próprios com objetivo de validar as informações contábeis e financeiras - principais objetos de exame da auditoria – bem como todas as informações das notas explicativas dos relatórios financeiros. Tais objetos, na execução da auditoria, sempre são comparados com determinados critérios para posterior validação (essência processo de auditoria).

De maneira resumida, o processo de auditoria possui: planejamento, análise de riscos, obtenção de evidências e um relatório conclusivo. No meio deste processo há testes de

auditoria, os quais são escolhidos a partir da análise dos riscos. Estas análises de riscos são efetuadas para identificar a possibilidade de erros e fraudes no objeto auditado. A seguir, apresenta-se um modelo de mapa mental que traz uma sequência lógica envolvendo a análise de riscos e os testes, a fim de ilustrar a proposta de tese.



**Figura 3:** Relação entre os riscos e os testes de auditoria.  
**Fonte:** elaboração própria a partir da classificação da ACFE (2010).

Uma auditoria pode ser motivada por diversos fatores. No caso da auditoria governamental tem-se a legislação que delimita e ordena o trabalho. Na área privada a auditoria pode ser iniciada (contratada) a partir de uma necessidade específica da administração de uma entidade ou de seus investidores, assim como ser obrigatória por força de lei, como no caso de sociedades anônimas (S/As).

A atividade possui procedimentos técnicos, que ao serem executados, necessitam ser documentados (nos denominados papéis de trabalho). As informações obtidas devem ser analisadas até que uma conclusão seja encontrada para validar o que está sendo auditado. Por sua vez, a gestão dessas informações interessa ao auditor, já que é vantajoso analisar informações organizadas apoiando as análises e conclusões, além de proporcionar um histórico documental do caminho percorrido nesse processo (trilha de auditoria). Isso gera uma base para supervisão (recuperação de informações) do seu próprio trabalho, o que, conseqüentemente, mostra a necessidade de obter, registrar, armazenar e recuperar as informações desse processo.

O risco de detecção corresponde ao fato de o auditor errar, seja pela escolha de procedimentos inadequados, pela análise indevida das conclusões após suas aplicações ou



pela execução equivocada desses procedimentos (CFC, 2009b). O risco inerente existe independente da ação do auditor e da empresa, sendo, portanto, intrínseco ao negócio auditado. O risco de controle decorre da possibilidade de erro dos controles internos da empresa auditada (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

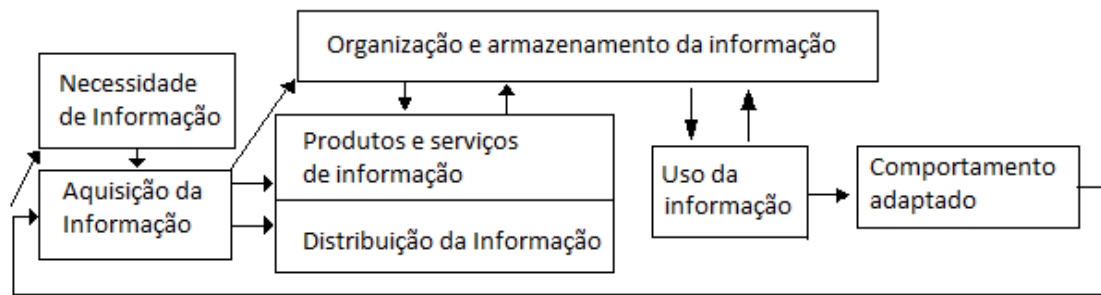
Bazerman, Loewenstein e Moore (2002) apontam que diversas experiências têm demonstrado que o risco de auditoria possui outro complicador: o poder do *self-serving bias* (viés de autosserviço), no qual pesquisadores da psicologia apontam que nossos desejos influenciam o caminho da nossa interpretação, mesmo quando nós tentamos ser objetivos e imparciais. Os autores destacam que, por isso, a maioria das pessoas pensa ser melhor que a média dos motoristas, que tem filhos mais espertos do que a média, e escolhe ações ou fundos que irão superar o mercado, mesmo quando há uma clara evidência do contrário.

Dessa maneira, a escolha, execução e interpretação dos procedimentos de auditoria não podem ser sujeitas ao viés pessoal, o que remete a desenvolver mecanismos de organização e representação de informações capazes de demonstrar imparcialidade na execução da auditoria, e ao mesmo tempo, permitir que o trabalho executado minimize os erros do profissional.

Destaca-se que na área de auditoria tem-se que

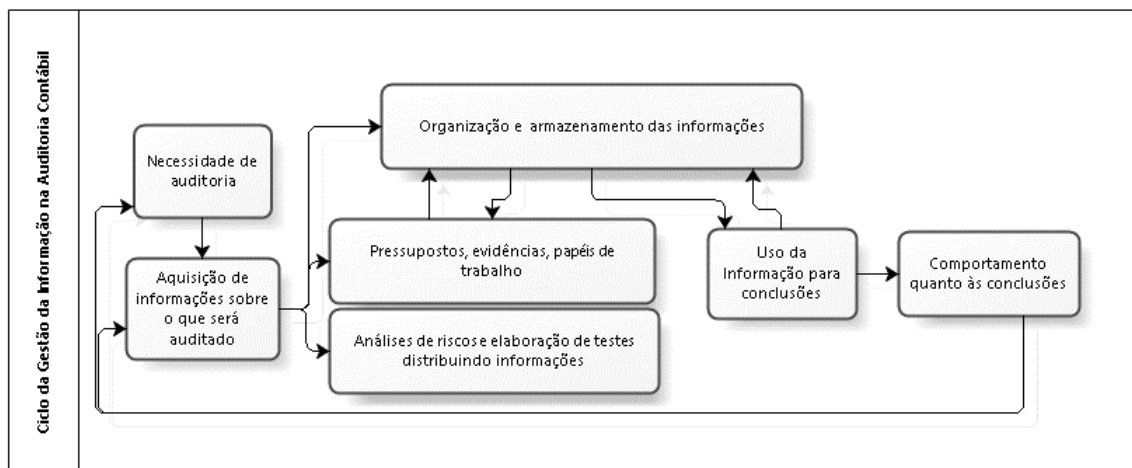
[...] os auditores não pensam em termos probabilísticos, porém lidam com incertezas de uma maneira diferente, por intermédio de raciocínios ou argumentos em bases de analogia e extrapolação lógica de premissas. O argumento análogo segue passos lógicos: verifica a validade do processo de raciocínio pela documentação dos passos e reconstrução de sua lógica. (YOSHITAKE, 2009).

Analisando o fluxo de informações no processo de auditoria é possível relatar que existe uma necessidade informacional, intrínseca à cada trabalho, do próprio auditor que é indispensável para tomada de decisões quanto à validação dos pressupostos de auditoria. Essa necessidade em resolver um problema (fato motivador da auditoria) se inicia com etapas da técnica de auditoria em busca da solução, incluindo a obtenção de informações, análise, armazenamento e disponibilização para sua recuperação. Isto remete a afirmar que o ciclo de informações de auditoria coaduna com o ciclo informacional explanado por Choo (2002) exposto na Figura 4.



**Figura 4:** Ciclo da Gestão da Informação.  
**Fonte:** Choo (2002)

Em paralelo ao ciclo de gestão da informação de Choo (2002), o fluxo de informações no processo de auditoria pode ser representado da seguinte maneira (Figura 5):



**Figura 5:** Ciclo da Gestão da Informação na Auditoria Contábil.  
**Fonte:** elaboração própria.

Quanto ao fluxo de auditoria Guedes (2013, p. 26) acrescenta que

Os processos de armazenamento, organização, busca e recuperação de informações também podem ser tornados mais eficientes caso todas estas características e limitações sejam consideradas ao longo do fluxo informacional: a unidade básica da informação a ser transmitida, indexada, armazenada ou recuperada; a identificação e o possível descarte da redundância; a identificação e compensação do ruído; o limite do canal de comunicação.

A gestão de informações no ciclo aqui apresentado tem a condução das informações a partir das necessidades existentes para iniciar a auditoria, entretanto na pesquisa apresentada por Guedes (2013) indica a presença de ruídos até a informação chegar ao usuário. Isso pode acontecer em outras instituições auditadas - tanto no setor público quanto no privado - considerando inclusive que não há um padrão estabelecido para organização e documentação

das informações. Além disso, tais informações geradas pelas análises do auditor podem conter erros devido ao viés do profissional, dependendo, dessa forma, de procedimentos que permitam transmitir a informação sem redundância e direcionada a alcançar os objetivos inicialmente propostos, ou seja, aqueles necessários para atender às necessidades dos usuários.

Ao observar o ciclo de gestão de informações na auditoria fica claro que há análise de riscos, ou seja, possibilidade de existir erros e fraudes passíveis de identificação do auditor. Isso instiga o profissional a procurar uma melhoria dos procedimentos de auditoria relacionados à análise de risco e escolhas dos testes. A proposta da taxonomia encaixa-se nessa seara trazendo as características de objetividade e registro das informações mediante a expressão pela linguagem documentária.

De acordo com Edols (1997), taxonomia na visão de Jean Graef do Montague Institute<sup>1</sup> 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. Uma taxonomia se divide em estruturas compostas por categorias de termos relacionados e aplicações que são ferramentas de navegação disponíveis para ajudar o usuário a encontrar a informação.

Sousa e Araújo Júnior (2013, p.157) definem taxonomia como “sistema de classificação que apoia o acesso à informação, permitindo classificar, alocar, recuperar e comunicar informações em um sistema de maneira lógica”. Apresentando uma visão da taxonomia como instrumento para classificação de documentos, onde tal vinculação tem a finalidade de estruturar e sistematizar o conjunto de assuntos correspondentes às atividades desempenhadas pelas áreas de trabalho de uma organização, garantindo aos tomadores de decisão o acesso mais rápido aos documentos e informações para processo decisório.

Analogamente, a aplicação da taxonomia no processo de auditoria tem caráter estratégico por permitir ao próprio auditor, como tomador de decisão, analisar riscos e escolher testes de maneira mais clara e precisa, vez que terá em mãos uma fonte de consulta

---

<sup>1</sup> Por mais de 30 anos, o Instituto Montague através do seu fundador Jean Graef tem ajudado grandes organizações - intensivas em conhecimento - a planejar e utilizar as novas tecnologias de informação. Ele é conhecido por sua capacidade de detectar as tendências emergentes e explicar as suas implicações para diferentes aplicações, unidades organizacionais e funções de pessoal. Seu processo problema-definição e laboratório de taxonomia baseada na Web têm sido utilizados por mais de uma dezena de organizações para criar e integrar os sistemas de classificação que melhoram o acesso *ao know-how* interno. Graef já escreveu mais de 300 artigos e textos de conferências, tem realizado workshops para organizações individuais, bem como associações e universidades e está trabalhando com uma grande agência federal para atualizar e manter uma base de conhecimento que ela desenhou para eles em 2008. Fonte: <http://www.montague.com/index.html>. Acesso em: 07/07/2015.

de lições aprendidas, com a estruturação de erros e fraudes, classificando-os em categorias que se relacionam.

## **2.2 Conclusão e proposta do autor**

Trabalhos afins mostram exemplos de literatura que apoiam a solução de uma questão necessária para a auditoria contábil a partir da aplicação do arcabouço teórico da Ciência da Informação no âmbito da gestão de informações. Em meio à proposta de inovação tem-se a aplicação da taxonomia como instrumento auxiliar para permitir melhorar os procedimentos do auditor e dar suporte à gestão de risco com foco em minimizar sua margem de erro.

De outro lado, destaca-se que, em meio a subjetividade no processo de auditoria, as linguagens documentárias, tais como taxonomias, têm se constituído em um campo profícuo de pesquisas e estudos aplicados à gestão da informação em bases de dados e de conhecimento voltadas para subsidiar o processo de tomada de decisão (WALDEN, 2007; MILNE, 2007; GIESS *et al*, 2009; HSIAO, 2011).

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.

### **3 OBJETIVOS DA PESQUISA**

#### **3.1 Objetivo geral**

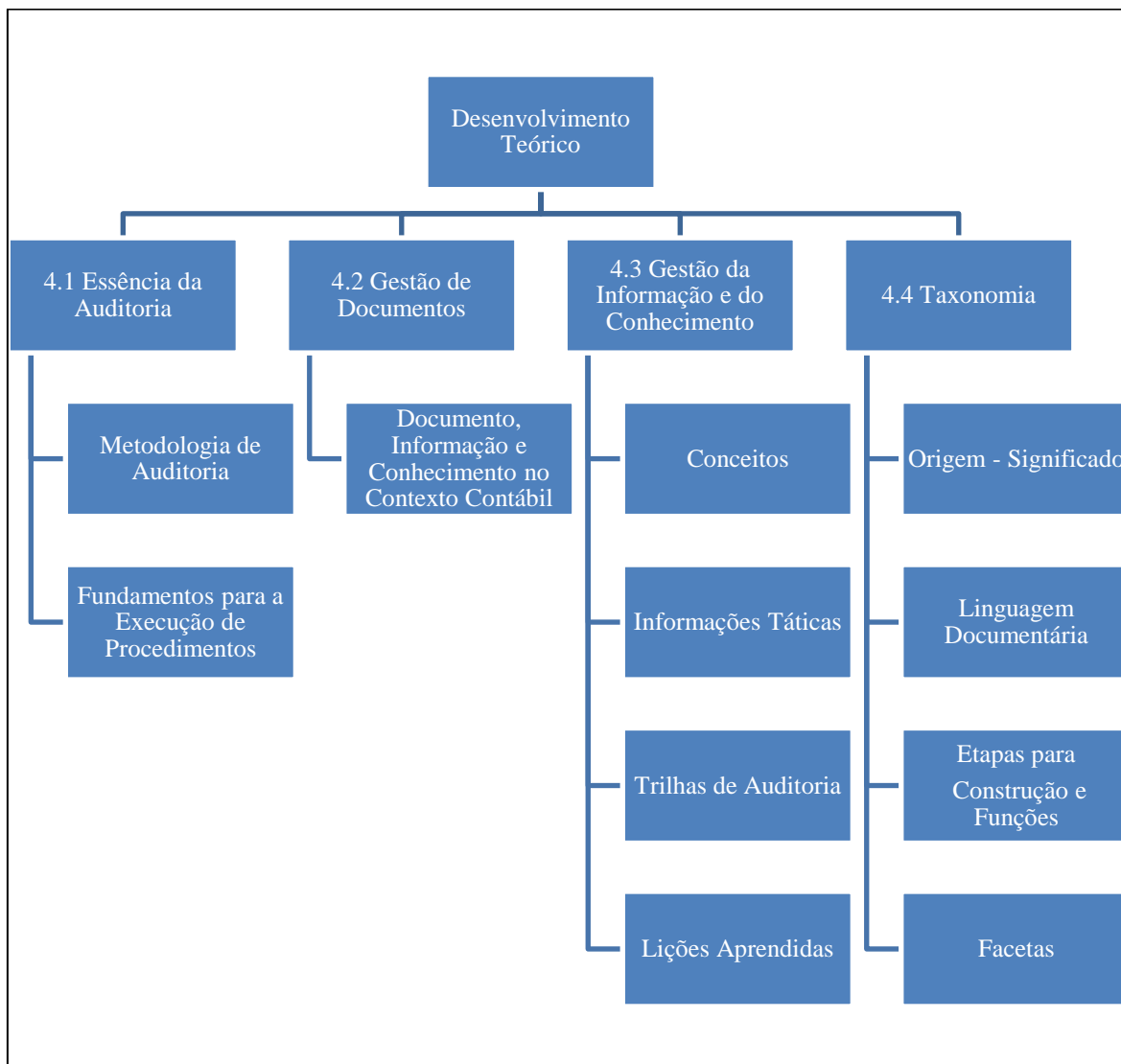
Propor um modelo de taxonomia que permita a identificação de procedimentos de auditoria a partir de lições aprendidas de erros e fraudes.

#### **3.2 Objetivos específicos**

1. Analisar conceitualmente a construção de uma metodologia de uma taxonomia atrelada ao processo de auditoria a partir da aplicação como modelo de representação de lições aprendidas;
2. Mapear na literatura contábil sobre riscos de distorção para validação técnica da estrutura taxonômica; e
3. Demonstrar os riscos de detecção na auditoria mediante as trilhas conceituais analisadas no objetivo específico número um.

## 4 REVISÃO DE LITERATURA

No intuito de fundamentar a pesquisa, o desenvolvimento teórico foi sustentado pela revisão de literatura em Auditoria Contábil, Gestão de Documentos, Gestão da Informação e do Conhecimento e um capítulo específico para Taxonomia conforme a figura a seguir:



**Figura 6:** Estrutura da pesquisa.

**Fonte:** elaboração própria.

#### 4.1 Essência da auditoria

A origem da palavra *auditoria* corresponde à *audire* no latim e significa ouvir (CASTRO, 2010). O começo da história da auditoria não é facilmente identificado ao longo do tempo, entretanto Castro (2010) menciona passagens ocorridas que permitem identificar atividades com a essência própria da auditoria atual:

Na França, no século III, os barões tinham que realizar leitura pública das contas de seus domínios na presença de funcionários designados pela Coroa. Na Inglaterra, por ato do Parlamento, o rei Eduardo I dava aos barões o direito de nomear seus prepostos. Ele próprio mandou verificar as contas do testamento de sua falecida esposa. A aprovação desses auditores é atestada em um documento que constitui um dos primeiros relatórios de auditoria, denominado “probatur” sobre contas.

(...)

No período do Brasil Colônia existia a figura do juiz colonial, tido como o olho do rei, que era destacado pela Coroa portuguesa para verificar o correto recolhimento dos tributos para o Tesouro, reprimindo e punindo fraude. (CASTRO, 2010, p. 381)

A leitura pública das contas na França com funcionários designados pela Coroa, o fato do Rei Eduardo I mandar verificar as contas do testamento de sua esposa falecida e a questão, também histórica, do juiz colonial no Brasil com a função de verificar o correto recolhimento dos tributos são características intrínsecas à prática de auditoria.

No mesmo sentido, Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 34) relatam que

[...] no Egito antigo, autoridades providenciavam verificações independentes nos registros de arrecadações de impostos; na Grécia eram realizadas inspeções nas contas de funcionários públicos; os romanos comparavam gastos com autorizações de pagamentos; e os nobres de castelos medievais ingleses indicavam auditores que revisavam os registros contábeis e relatórios preparados pelos criados.

Conforme relatado, embora os procedimentos intrínsecos à auditoria existam há bastante tempo, em termos formais, nos Estados Unidos da América (EUA) sua existência é do início do século XX de acordo com *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA, 2012). Conforme aquele instituto,

Enquanto procedimentos de auditoria tem sido confiáveis por muitos anos, a sua formalidade prática existe a pouco de tempo. Adicionalmente, a ênfase tem historicamente sido colocada sobre a periodicidade e análise histórica onde eventos chaves e atividades são mais identificados após sua ocorrência ou simplesmente não detectados. Dado que os desenvolvimentos e tecnologias recentes facilitaram o movimento através do paradigma histórico e direcionaram um foco mais proativo, é essencial que auditores entendam o que a auditoria futura envolve e como eles devem começar a enxergar o progresso lógico. Enfatizando essa compreensão, é considerável observar

como a auditoria tem envolvido aspectos formais no início do século XX. (AICPA, 2012, p. 2).

A Revolução Industrial e a explosão do crescimento da atividade empresarial levaram à adoção generalizada de métodos de auditoria. Entretanto, foi mais especificamente após a crise de 1929 que a auditoria se tornou um procedimento obrigatório nos EUA (AICPA, 2012).

Apesar de alguns tipos de trabalhos não serem classificados como auditoria propriamente dita, é possível afirmar que, em geral, todos têm a finalidade de assegurar algo. E, na essência da auditoria das demonstrações contábeis, o objetivo geral é assegurar, em todos os aspectos relevantes, a fidedignidade das informações contábeis evidenciadas nos relatórios financeiros divulgados periodicamente pelas instituições. E, servindo de base comparativa para a validação desses relatórios estão os critérios expostos nas normas internacionais de contabilidade adotadas também pelo Brasil. Então, trata-se de assegurar que as demonstrações - objeto de análise na auditoria - estejam de acordo com as regras pré-estabelecidas (critérios).

Segundo Guedes (2013),

[...] o produto da auditoria é a opinião do auditor sobre os dados examinados, cujo propósito é assegurar à própria entidade e também a terceiros que as demonstrações contábeis, os controles e os registros existentes representam, com razoável certeza, a real situação da organização examinada [...]

Tais fatos elucidam a essência do trabalho de auditoria, o qual pode ser descrito como o processo de verificar a adequação de algo (objeto a ser auditado) a algum parâmetro, para atestar e reportar a alguém o resultado dessa adequação conferida. Essa essência, intrínseca ao processo de auditoria, pode ser observada nos exemplos a seguir, onde, em diferentes épocas, é perceptível a semelhança pelas categorias de ação, função, objeto, parâmetro e reporte.



QUANDO	AÇÃO	FUNÇÃO DO AUDITOR	OBJETO AUDITADO	PARÂMETRO CRITÉRIO	REPORTE À:
<b>FRANÇA, SÉC. III.</b>	Os barões expunham as informações financeiras publicamente através da leitura destas na presença dos responsáveis por reportar à fidedignidade das informações.	Exercida pelos funcionários designados pela Coroa real.	Informações Financeiras (Contas) em posse dos barões.	Não relatado, porém mesmo que não registrado, imagina-se que de alguma maneira os valores expostos eram identificados como verdadeiros (fidedignos à realidade) ou refutados.	Aqui não há menção sobre o registro de documentos, porém a Coroa deveria ter a expectativa de saber sobre os valores e sua fidedignidade quanto à realidade financeira das regiões de responsabilidade de cada barão.
<b>INGLA-TERRA, SÉC. XIII</b>	Verificar as contas do testamento da rainha.	Alguém contratado especificamente pelo rei Eduardo I.	Testamento.	Não relatado, entretanto saber de fato se os bens que estão no testamento são todos que devem estar.	Os resultados deveriam ser expostos ao rei Eduardo I.
<b>BRASIL COLONIAL</b>	Verificar o correto recolhimento dos tributos para o Tesouro da Coroa.	Juiz colonial (olho do rei)	Informações dos devedores de impostos.	Percentual imposto pela Coroa portuguesa.	Coroa portuguesa.
<b>EUA, 1929-ATUAL.</b>	Verificar as contas das instituições com ações na Bolsa de Nova Iorque.	Auditores independentes.	Relatórios Financeiros.	Normas e Princípios vigente.	Investidores e órgãos reguladores. SEC – <i>Security Exchange Commission</i> , criada em 1934.

**Quadro 1:** Exemplos parametrizados da essência da auditoria.

**Fonte:** elaboração própria a partir da analogia dos exemplos reais expostos com os critérios elencados.

No contexto contemporâneo, o trabalho do auditor se divide em dois:

- (1) asseguarção (razoável e limitada) - engloba trabalhos em que o auditor expressa de maneira clara sua opinião, seja de forma positiva (razoável) ou negativa (limitada).
- (2) diferentes de asseguarção – trabalhos de Procedimentos Previamente Acordados, por exemplo, com o objetivo de aplicar procedimentos de auditoria previamente acordados entre o auditor independente e a entidade auditada e, eventualmente, terceiros, com a consequente emissão de relatório com as descobertas de fatos especificamente constatados.

Essa divisão de tipos de trabalho, na auditoria, é percebida na segregação das normas aplicadas aos trabalhos de auditoria.

No Brasil não só as normas aplicadas à contabilidade, mas também as da área da auditoria são harmonizadas com as normas internacionais. No caso da auditoria, a norma

internacional é denominada *International Standard on Auditing* (ISA) e no Brasil Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Técnica de Auditoria (NBC TA), que englobam ainda os trabalhos realizados pelos auditores independentes as normas para Revisão, outros trabalhos de asseguaração distintos de auditoria e também de procedimentos previamente acordados. Esta subdivisão é apresentada a seguir:

	ASSEGUARAÇÃO			OUTROS
<b>Natureza</b>	Auditoria das Demonstrações Contábeis	Revisões das Demonstrações Contábeis	Asseguração diferente de Auditoria	Procedimentos previamente acordados
<b>Normas</b>	NBC TA 200 a 800	NBC TR 2400 a 2410	NBC TO 3000	NBC TSC 4400 a 4410
<b>Produto</b>	Parecer Opinião positiva ou razoável	Parecer Opinião negativa ou limitada	Relatório Opinião razoável ou limitada	Relatório de afirmações conforme acordo

**Quadro 2:** Subdivisão das normas brasileiras aplicáveis aos trabalhos de auditoria.

**Fonte:** elaboração própria a partir do conteúdo Resolução CFC 1.328/11 (CFC, 2011).

Essas normas são aplicáveis a todos os profissionais da área contábil que realizam auditoria independente, seja no setor privado ou no setor público, desde que estes sejam independentes da entidade para qual executam. Entretanto, apesar de aplicada a ambas, é uma subdivisão observada com mais rigor na área privada, não pela inadequação à área pública (ou governamental), mas devido a tipos de auditoria definidos em normas específicas ao âmbito da área pública, inclusive no Brasil, pois naquela área pública busca-se mais relacionar irregularidades ou impropriedades e não uma opinião em todos os aspectos relevantes.

A respeito das características de um trabalho de auditoria na área privada frente à área pública considerando a visão do seu objetivo, de acordo com o glossário do *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*, a auditoria pública tem uma visão mais abrangente do que a privada. A auditoria na área privada tem o propósito em expressar uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com as regras de elaboração de relatórios financeiros. Já na área pública as exigências normativas e necessidades de avaliar as políticas públicas resultam em um trabalho com aplicações num campo maior.

	SETOR PRIVADO	SETOR PÚBLICO
Objetivo	limitado em expressar uma opinião com asseguuração a respeito de um conjunto de afirmações.	mais amplo do que expressar opinião sobre se as demonstrações, em todos os aspectos relevantes foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatórios financeiros. As questões da auditoria são decorrentes também de legislação, diretrizes governamentais ou exigências políticas.
Tipo de trabalho	auditoria financeira (asseguuração razoável e limitada) diferente de asseguuração de auditoria previamente acordados	Financeira ( <i>Financial</i> ) Operacional ( <i>Performance</i> ) Conformidade ( <i>Compliance</i> )

**Quadro 3:** Abrangência da visão do campo de aplicação entre setores público e privado.

**Fonte:** elaboração própria a partir do glossário do ISSAI (INTOSAI, 2013).

Segundo a ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria no Setor Público (INTOSAI, 2013), a auditoria financeira (*financial audit*) foca em determinar se a informação financeira da entidade é apresentada de acordo com as regras de relatórios financeiros e de regulação aplicáveis. Isto é realizado através da obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir ao auditor expressar uma opinião sobre se as informações financeiras estão livres de distorção relevante devido à fraude ou erro. A auditoria de desempenho (*performance audit*) determina intervenções, programas e instituições estão realizando de acordo com os princípios da economia, eficiência e eficácia e se há espaço para melhorias. O desempenho é analisado em relação a critérios adequados, e as causas dos desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões fundamentais de auditoria e fornecer recomendações para melhoria. Finalmente, a auditoria de conformidade (*compliance*) concentra-se em saber se um determinado assunto (objeto auditado) está em conformidade com o que as autoridades identificaram como critérios. Auditoria de conformidade é realizada para avaliar se as atividades, transações financeiras e informações são, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com as autoridades que governam a entidade auditada.

Essas autoridades podem incluir regras, leis e regulamentos, resoluções orçamentais, políticas, códigos estabelecidos, termos acordados ou os princípios gerais que regem o setor de gestão financeira pública e a conduta dos funcionários públicos (IFAC, 2013).

De acordo com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (TCU, 2011), o objetivo do trabalho realizado pelos auditores no setor público permite classificar a auditoria em natureza de dois tipos: (1) regularidade e (2) operacional.

A natureza da auditoria de regularidade corresponde àquela que

“[...] examina a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil,

financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis [...]”,

enquanto a operacional objetiva “[...] examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública[...]” (TCU, 2011, p. 14).

Nas normas de auditoria do TCU não há a menção da auditoria de conformidade, porém ao comparar os conceitos do glossário do TCU percebe-se que auditoria de conformidade já está contemplada pelo conceito de auditoria de regularidade.

**Auditoria de conformidade** – auditoria que tem por objetivo o exame da legalidade e legitimidade dos atos de gestão em relação a padrões normativos expressos em normas técnicas ou jurídicas e regulamentos aplicáveis, bem como em relação a disposições de cláusulas de contratos, convênios, acordos, ajustes e instrumentos congêneres (TCU, 2012, p.5).

Em 2016 os primeiros trabalhos de auditoria financeira foram realizados no TCU. Trata-se da auditoria das Demonstrações contábeis dos órgãos e empresas públicas. Essa necessidade apareceu com o processo de harmonização do Brasil às normas internacionais de auditoria que está acontecendo entre as áreas pública e privada. Apesar das diferenças na estrutura conceitual quanto aos principais objetivos da auditoria externa na área pública frente a privada, observando as etapas da execução do trabalho de auditoria, é percebido que existem mais semelhanças do que diferenças, permitindo afirmar que a essência do processo de auditoria é generalizadamente atrelada a todos tipos de auditoria.

#### ***4.1.1 Metodologias de Auditoria***

Visando atingir os objetivos da auditoria é necessário um processo que envolva o entendimento do negócio para o planejamento dos testes, da análise de riscos, do levantamento de evidências, das análises dos achados e das conclusões destas com a consequente emissão de relatórios como produtos finais.

O processo de auditoria possui passos interligados desde a contratação até a conclusão dos trabalhos com a emissão de relatório, que, em geral, contém uma opinião, contudo, em outro tipo de serviços que não vise tal asseguarção formalizada também é possível não haver opinião declarada. Tais etapas do processo, quando observadas em seus detalhes, podem sofrer alterações dependendo da natureza do trabalho e das características do cliente.

Yoshitake (2009, p. 27) afirma que os passos detalhados de um trabalho de auditoria podem ser adaptados “[...] constantemente para conservá-lo em sintonia com mudanças nas atividades do cliente, organização e uso da tecnologia de informação [...]”. Assim, não é próprio do processo de auditoria esmiuçar todos os detalhes, mas não se exclui a possibilidade de analisar suas características, separando etapas de acordo com os aspectos similares ou em relação aos distintos. Yoshitake (2009) apresenta, ainda, diversos modelos de processos de auditoria, tal como o de Hermanson, Strawser e Strauwer publicado em 1987, que possui as seguintes etapas:

- (1) planejamento preliminar – incluindo:
  - a. estudo preliminar dos negócios da empresa;
  - b. preparação do programa de auditoria;
  - c. designação dos membros da equipe de auditoria.
- (2) desempenho do trabalho de auditoria – incluindo:
  - a. desempenhados de uma só vez, próximo ao final do ano;
  - b. em diversos estágios, incluindo algum trabalho em um período anterior ao final do ano do cliente e referido como “preliminar” ou “interim”;
  - c. em bases contínuas durante o ano.
- (3) relatório de resultado dos trabalhos de auditoria. Etapas que possuem suas próprias subdivisões conforme a figura a seguir:
  - a. elaboração de demonstração contábil pela administração do cliente;
  - b. processamento e emissão do parecer de auditoria.

Diferente do apresentado anteriormente, um segundo modelo é o de Vasarhelui e Lin (YOSHITAKE, 2009), com os seguintes passos e suas principais atividades:

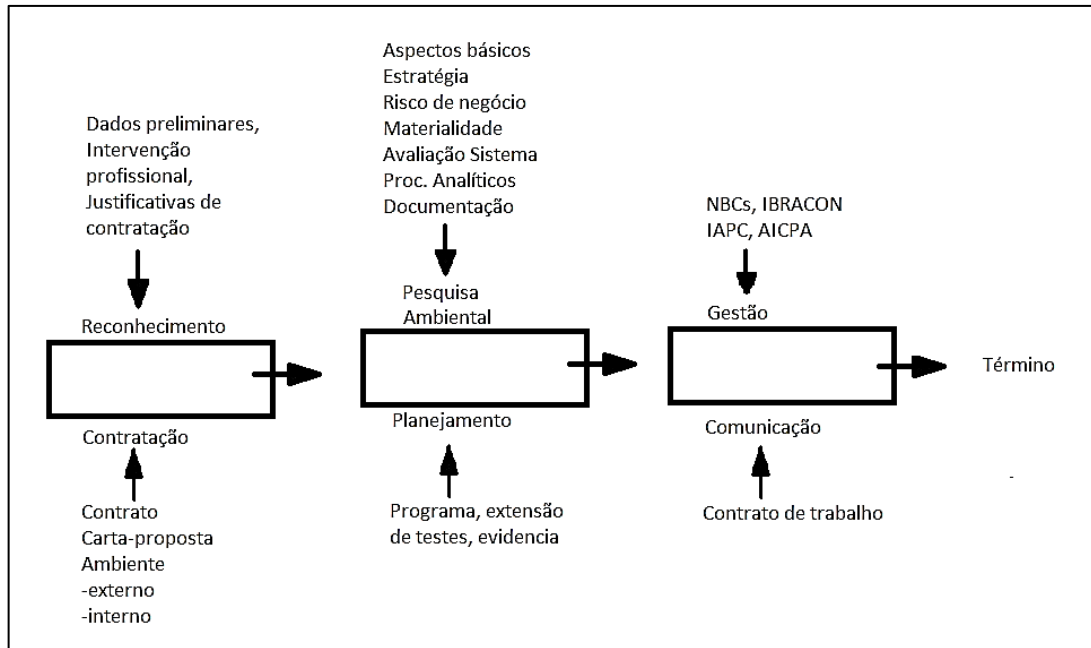
- (1) Estudo da viabilidade:
  - a. Exame ambiental;
  - b. Definição de tarefa;
  - c. Estabelecer objetivos.
- (2) Planejamento do contrato:
  - a. Planejamento da auditoria;
  - b. Avaliação de risco;
  - c. Avaliação de custo e benefício;
  - d. Revisão analítica.
- (3) Avaliação de controles internos:

- a. Exame de documentação e
  - b. Avaliação do fluxo de documentos;
  - c. Análises de questionários de controles interno;
  - d. Fluxograma e preparação de descrição narrativa.
- (4) Prova de observância com controles internos:
- a. Prova de observância com controles internos;
  - b. Amostragem de observância;
  - c. Avaliação de resultado de amostra.
- (5) Prova de detalhes (teste substantivo):
- a. Detalhes de amostragem e teste;
  - b. Revisão analítica;
  - c. Extrapolação estatística.
- (6) Atestação:
- a. Formulação de julgamento final;
  - b. Opinião;
  - c. Cartas de gerência.

São passos sequenciais com semelhanças em alguns pontos, mas também com divergências, em sua maioria, devido ao primeiro ser mais abrangente e o segundo conter detalhamentos mais técnicos na linguagem de auditoria.

Além destes, outros modelos propostos são apresentados por Yoshitake (2009) tal como o modelo de Arens e Loebbecke (datado de 1991), o de Ricchiute (registrado em 1988), o de Montgomery (nos anos de 1905 e 1909) e, os modelos brasileiros de Hoog e Carlin (em 2008) com a Teoria *Ultra Vires*, o de Muller e Penido com a Metodologia GAP e o de Rocha e Quintiere (ambos em 2009) com Auditoria de Gestão focada na área pública. Entretanto, todos, apesar das semelhanças, possuem suas diferenças, o que demonstra não haver um padrão rígido e específico a ser utilizado na área.

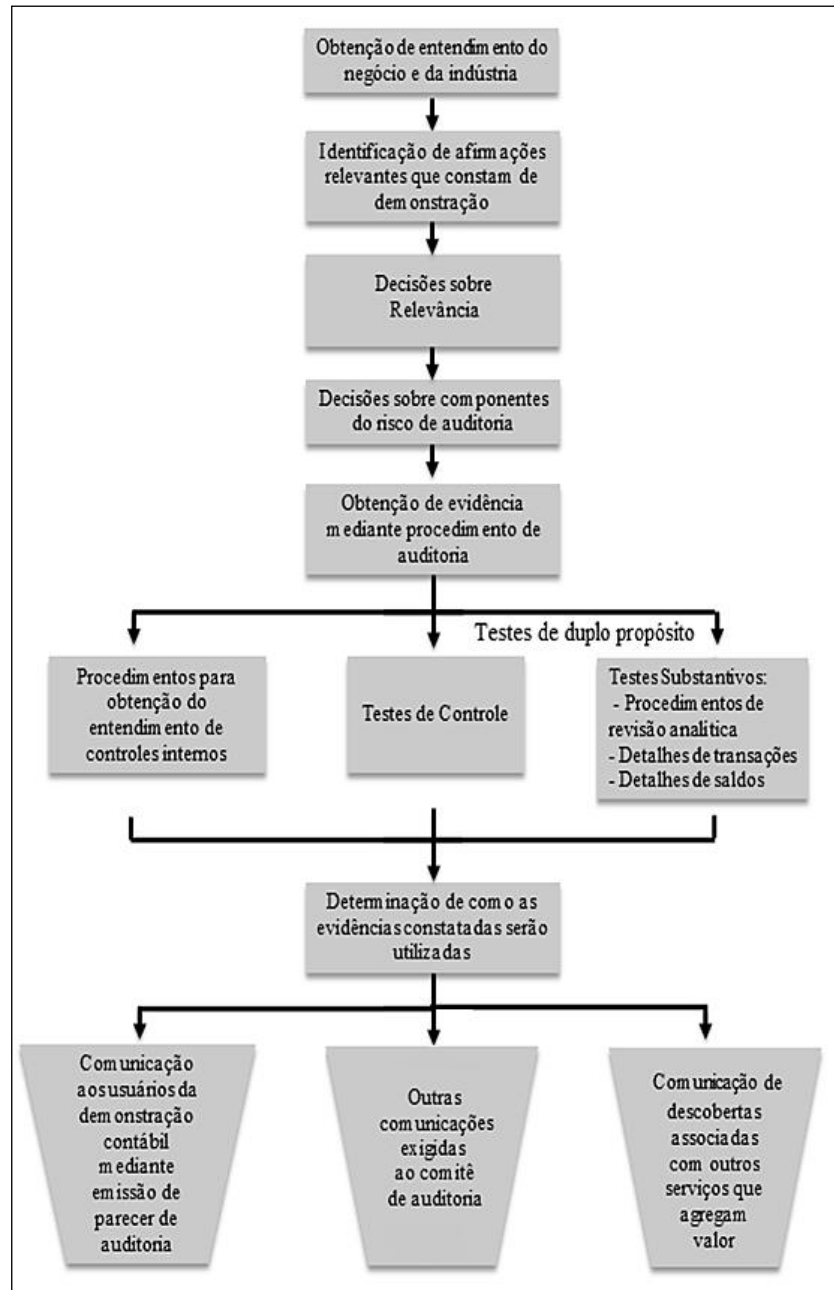
Após estudar os demais modelos, Yoshitake (2009) apresenta também seu próprio modelo de metodologia para o trabalho de auditoria contábil, visando facilitar as atividades de identificação, explicação e avaliação da qualidade dos trabalhos de campo do profissional e da organização de auditoria independente, com os seguintes passos em passos: (1) Reconhecimento, (2) Contratação, (3) Pesquisa Ambiental, (4) Planejamento, (5) Gestão, (6) Comunicação e (7) Término (Figura 7).



**Figura 7:** Metodologia de Processo de Auditoria.

**Fonte:** Yoshitake (2009, p.54)

Também querendo demonstrar o processo por completo, Boynton, Johnson e Kell (2002) elencam as seguintes subdivisões: (1) obtenção de entendimento do negócio; (2) identificação de afirmações relevantes; (3) decisão sobre quais valores são materiais; (4) decisão sobre os componentes do risco de auditoria; (5) obtenção de evidência mediante procedimentos de auditoria, inclusive procedimentos para entendimento dos controles internos, realização de testes sobre tais controles e realização de testes substantivos; (6) determinação de como as evidências constatadas serão utilizadas para fundamentar o parecer de auditoria, outras comunicações para o cliente e outros serviços que agregam valor e; (7) comunicação das descobertas. A figura 8 apresenta estes passos.



**Figura 8:** Visão geral do processo de auditoria.

**Fonte:** Boynton; Johson; Kell (2002, p. 173).

Com intuito de obter uma visão comparativa dos modelos mencionados, na figura 9, a seguir, é possível perceber que existe uma relação estrutural entre os quatro modelos que pode ser atribuída não só às práticas, mas também à divisão das normas internacionais de auditoria, que necessita de: (1) estudar o cliente para aceitar sua contratação; (2) planejar o trabalho de auditoria com conhecimentos mais aprofundados do cliente; (3) executar este planejamento com decisões fundamentadas em evidências e; (4) elaborar o relatório e comunicação dos principais pontos ao cliente.



Boynton, Johnson e Kell (2002, p.172)	Yoshitake (2009)		
	Modelo de Yoshitake	Modelo de Vasarhelui e Lin	Modelo de Rocha e Quintiere
(1) Obtenção do entendimento do negócio.	(1) Reconhecimento	(1) Estudo da viabilidade a. exame ambiental b. definição da tarefa c. estabelecer objetivos	(1) Planejamento Preliminar (1.1) Relatório Preliminar
(2) Identificação de afirmações relevantes.	(2) Contratação	(2) Planejamento do contrato a. planejamento da auditoria b. avaliação de risco c. avaliação do custo benefício d. revisão analítica	(2) Planejamento de auditoria (2.1) Projeto de Auditoria (2.2) Visão Geral (2.3) Levantamentos preliminares (2.4) Problemas, questões e critérios (2.5) Papéis de trabalho
(3) Decisão sobre quais valores são materiais.	(3) Pesquisa ambiental	(3) Avaliação dos controles internos a. exame de documentação b. avaliação de fluxo de documentos c. análises de questionários de controle interno d. fluxograma e preparação de descrição narrativa	(3) Execução
(4) Decisão sobre os componentes do risco de auditoria.	(4) Planejamento	(4) Prova de observância com controles internos: a. Prova de observância com controles internos b. Amostragem de observância c. Avaliação de resultado de amostra	(4) Relatório de auditoria
(5) Obtenção de evidência mediante procedimentos de auditoria, inclusive procedimentos para entendimento dos controles internos, realização de testes sobre tais controles e realização de testes substantivos.	(5) Gestão	(5) Prova de detalhes (teste substantivo): a. Detalhes de amostragem e teste b. Revisão analítica c. Extrapolação estatística	
(6) Determinação de como as evidências constatadas serão utilizadas para fundamentar o parecer de auditoria, outras comunicações para o cliente e outros serviços que agregam valor.	(6) Comunicação	(6) Atestação a. Formulação de julgamento final b. Opinião c. Cartas de gerência	
(7) Comunicação das descobertas.	(7) Término		

**Quadro 4:** Comparativo dos modelos de metodologia de processo de auditoria.

**Fonte:** elaboração própria a partir de Boynton, Johnson, Kell (2002) e Yoshitake (2009).

Ao comparar os modelos do Quadro 4 fica claro que pode haver uma mistura de gêneros e espécies, mais especificamente, entre grupos de atividades e atividades propriamente ditas, pois Boynton, Johnson e Kell (2002) ao falarem de “conhecimento do

negócio” querem dizer conhecer o negócio tanto para contratação quanto para o planejamento dos testes de auditoria; Yoshitake (2009) ao falar também em reconhecimento é conhecimento do negócio para validar o processo de contratação, analisando a independência e outros aspectos formais entre o auditado e o auditor. Já nos modelos de Vasarhelui e Lin e de Rocha e Quintiere, levantados por Yoshitake (2009), a fase de conhecer o negócio é similar ao que classifica Boynton, Johnson e Kell (2002). Tais características demonstram como se dá o processo de auditoria e evidencia a ausência de padrão entre as metodologias. Uma oportunidade para estudar a aplicação da linguagem documentária visando reduzir redundâncias e subjetividade.

#### ***4.1.2 Fundamentos para a Execução de Procedimentos***

A auditoria independente, também conhecida como externa, deve analisar o sistema de informações contábeis, focando os *outputs*, denominados relatórios financeiros (compostos pelas demonstrações contábeis e notas explicativas principalmente) e emitir opinião para dizer em um relatório final que, em todos os aspectos relevantes se há (ou não) distorções. Caso haja distorções o auditor deve mencionar sua ressalva, ou dependendo da situação, sua opinião pode ser “adversa” ou até mesmo este profissional pode se “abster”, pois são conclusões padronizadas para emissão do relatório de auditoria. Nos trabalhos de asseguaração estes são os únicos tipos de conclusões.

Para analisar as informações contábeis, o auditor necessita (1) planejar o trabalho a partir do conhecimento das peculiaridades da entidade, (2) executar a auditoria que pode ser reorganizada com surgimento de novos fatos e obtenção de evidências e, por fim (3) emitir seu relatório. O certo é que, ao executar processo de auditoria, o auditor deve ser fiel à realidade, ou melhor, evitando o erro na escolha, aplicação e interpretação dos procedimentos.

Essa realidade está presente na auditoria independente da área privada, mas também é, em sua essência, similar na área pública pois toda auditoria está interessada sempre em verificar se o objeto auditado está de acordo com os critérios estabelecidos.

De maneira mais clara, os critérios da contabilidade privada são as normas de contabilidade internacionais e brasileiras aplicáveis à empresa auditada. E, existem os direcionadores (pressupostos) que ajudam ao auditor a analisar o objeto e comparar com os principais critérios dessas normas. Tais direcionadores são chamados de afirmações da administração. De certa maneira, o administrador e o contador ao assinar as demonstrações

antes de serem auditadas estão afirmando que as transações ali apresentadas ocorreram, que estão íntegras, que são exatas, registradas no período contábil correto (corte), que os saldos existem e também estão íntegros dentre outros itens. As afirmações da norma aplicável internacionalmente estão no quadro a seguir.

<b>AFIRMAÇÕES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS</b>	
<b>Nível DE TRANSAÇÕES</b>	(i) <u>ocorrência</u> – transações e eventos que foram registrados ocorreram e são da entidade. (ii) <u>integridade</u> – todas as transações e eventos que deviam ser registrados foram registrados; (iii) <u>exatidão</u> – valores e outros dados relacionados a transações e eventos registrados foram registrados adequadamente; (iv) <u>corte</u> – as transações e eventos foram registrados no período contábil correto; (v) <u>classificação</u> – as transações e eventos foram registrados nas contas corretas;
<b>Nível DE SALDOS</b>	(i) <u>existência</u> – ativos, passivos e elementos do patrimônio líquido existem; (ii) <u>direitos e obrigações</u> – a entidade detém ou controla os direitos sobre ativos e os passivos são as obrigações da entidade; (iii) <u>integridade</u> – todos os ativos, passivos e patrimônio líquido que deviam ser registrados foram registrados; (iv) <u>valorização e alocação</u> – ativos, passivos e patrimônio líquido estão incluídos nas demonstrações contábeis nos valores apropriados e quaisquer ajustes resultantes de valorização e alocação estão adequadamente registrados;
<b>Nível DE DIVULGAÇÃO</b>	(i) <u>ocorrência de direitos e obrigações</u> – eventos divulgados, transações e outros assuntos ocorreram e são da entidade; (ii) <u>integridade</u> – todas as divulgações que deviam ser incluídas nas demonstrações contábeis foram incluídas; (iii) <u>classificação e compreensibilidade</u> – as informações contábeis são adequadamente apresentadas e descritas e as divulgações são claramente expressadas; (iv) <u>exatidão e valorização</u> – informações contábeis e outras informações são divulgadas adequadamente e com os valores apropriados.

**Quadro 5:** Afirmações da administração: direcionadores de critérios na área privada.

**Fonte:** elaboração própria baseado no item A.111 da NBC TA 315 (CFC, 2009b).

A visão estadunidense sobre as afirmações geralmente não subdivide em transações, saldos e divulgação, mas focam nas afirmações relevantes. Ao segregar conforme as normas internacionais há redundância, como é o caso de existência, que tem o mesmo sentido conceitual de ocorrência, mas apenas estão subdivididas pela visão entre os três níveis propostos pelas normas internacionais. Quando se observa as demonstrações contábeis como um todo as redundâncias desaparecem, permanecendo apenas as afirmações significativas:

- Existência ou Ocorrência – ativos, passivos e patrimônio líquido existem e suas transações ocorreram.
- Direitos e Obrigações – a entidade possui e controla os direitos e obrigações nela registrados.
- Avaliação ou Alocação - registro fidedigno do valor evidenciado
- Integridade – todas as informações e contas que deveriam ser apresentadas realmente foram.

- Corte – as informações foram registradas no período correto.
- Apresentação e Divulgação – os componentes das demonstrações encontram-se classificados, descritos e evidenciados adequadamente.

Exemplificando, ao analisar o livro razão e o diário contábil (livros que relacionam as transações registradas na contabilidade), o auditor tem como base do critério a “hipótese” de que as transações que estão ali, de fato “ocorreram” (afirmação). Assim o auditor precisa planejar e aplicar testes que permitam ao final da auditoria afirmar (emitir opinião) de que todas estas “hipóteses”, em todos os aspectos relevantes, podem ser **afirmadas (confirmadas)**. Por exemplo, se estiver analisando as transações da conta “Caixa”, deve obter evidência suficiente para confirmar que as transações registradas nesta conta de fato ocorreram e são próprias da entidade auditada. Isto é feito para todas as contas selecionadas pela auditoria.

Na execução da auditoria da área pública também é necessário analisar o objeto a ser auditado verificando se atende aos critérios com os quais o auditor irá planejar seu trabalho para realizar os testes. A saber, nas normas de auditoria do Tribunal de Contas da União (2011), na fase de planejamento, quando da visão geral do objeto, menciona que nesta deve conter a: (1) descrição do objeto; (2) legislação aplicável; (3) objetos institucionais, quando for o caso; (4) setores responsáveis, competências e atribuições e; (5) objetivos relacionados ao objeto de auditoria e riscos relevantes a eles associados, bem como eventuais deficiências de controle interno. Assim, é justamente no item (2) que se têm os critérios que servirão de base para o auditor concluir suas análises, opinando, com base em evidências, que, por exemplo, o convênio que ele está verificando está em conformidade (de acordo) com a legislação aplicável. Entretanto não opinando sobre todos os aspectos relevantes, mas sim relacionando, frente aos critérios base, classificando-os em irregularidades<sup>2</sup> ou impropriedades<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> **Irregularidades:** prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico, desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, tais como fraudes, atos ilegais, omissão no dever de prestar contas, violações aos princípios de administração pública (TCU, 2011).

<sup>3</sup> **Impropriedades:** falhas de natureza formal de que não resulte dano ao erário e outras que têm o potencial para conduzir à inobservância aos princípios de administração pública ou à infração de normas legais e regulamentares, tais como deficiências no controle interno, violações de cláusulas, abuso, imprudência, imperícia (TCU, 2011).

Critérios	Objeto da auditoria	Área
Normas de internacionais de contabilidade e pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis	Demonstrações contábeis	Privada
Lei 8.666 e demais legislações aplicadas à convênios	Conformidade Operacional Recursos públicos	Pública

**Figura 9:** Exemplo de Critérios *versus* Objeto da auditoria por área.  
**Fonte:** elaboração própria.

As análises dos auditores são direcionadas a realizar as comparações dos aspectos identificados no objeto auditado com os critérios com os quais fundamentam suas análises.

Outra característica do trabalho de auditoria é a natureza dos testes a serem aplicados, ou seja, a natureza dos procedimentos para confirmar as afirmações relacionadas aos critérios estabelecidos para o trabalho e, de certa forma, tentar detectar possíveis distorções, sejam cometidas por erro ou fraude (diferenciadas pela intenção do agente que lhe deu causa) (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002; ALMEIDA, 2010). Essa característica, referente aos testes, pode ser descrita sob dois aspectos: (1) Risco de as informações examinadas estar com distorção para mais e; (2) Risco das informações examinadas estar com distorção para menos.

- (1) Possibilidade de o objeto auditado apresentar distorções com informações a mais, ou seja, conter algo que existe, mas foi registrado com valor além do devido, ou identificar algo que não existe, porém está registrado.
- (2) Possibilidade de o objeto auditado apresentar distorções com informações a menos, ou seja, não conter algo que existe, mas foi registrado com valor menor que o devido, ou identificar algo que existe, porém não está registrado.

Tais características são apresentadas por Almeida (2010), que afirma que todas as contas devem ser testadas para a superavaliação e para subavaliação e recomenda que, diante da experiência prática, as contas do ativo e despesas sejam testadas para superavaliação e as do passivo e receitas para subavaliação, pois de certa forma as suas partidas dobradas também estão sendo avaliadas durante estes testes, abrangendo assim o ativo, passivo, receita e

despesa com testes de superavaliação e subavaliação, mas focando na possibilidade de o ativo e as despesas não ter registrado valores a mais do que de fato existe (superavaliados) e também a possibilidade de o passivo e as receitas não ter registrado valores a menos do que de fato existe (subavaliados).

Desta maneira, generalizando tais características, é possível perceber que ao comparar com determinado critério para validar o objeto auditado o auditor deve:

- (1) verificar se o respectivo objeto auditado está com valores ou pormenores além do que deveria conter neste e;
- (2) verificar se o respectivo objeto auditado está com valores ou pormenores aquém do que deveria conter neste.

Na área pública por exemplo, ao examinar um convênio a respeito da sua legalidade, existe a possibilidade de contratos de obras ou serviços derivados do projeto fruto deste convênio conter itens (cláusulas) ou outros fatos que não deveriam ali estar contidos, mas que representam irregularidades ou impropriedades (1) ou, até mesmo não conter itens (cláusulas) ou outros fatos que deveriam estar ali registrados, mas que também possam representar irregularidades ou impropriedades (2). No caso (1) pode-se exemplificar com a possibilidade de um edital de licitação conter cláusulas que “restringam exageradamente” a concorrência. No caso (2) pode ocorrer que neste mesmo edital de licitação não contenham cláusulas obrigatórias determinadas pela Lei 8.666 de 21 de junho de 1993 que regulamenta as licitações e contratos na administração pública brasileira.

Na área privada, ao examinar a conta de estoques quanto a existência do seu saldo, no caso (1) pode acontecer do valor registrado nesta conta estar além do que deveria em função de um erro no registro das informações - quando determinadas vendas não foram registradas – e, conseqüentemente, os estoques não foram baixados da contabilidade ou em casos de furtos no estoque, em ambos, mantendo um saldo maior do que o de fato existiria e, no caso (2) pode ser que o valor desta conta esteja menor que o devido em função de erros no registro dos custos alocados aos produtos fabricados ou das fichas de controle de estoques.

Entretanto, para realizar todas as comparações e concluir o trabalho com um relatório, desde que determinado objeto auditado possua características de acordo com os critérios pré-estabelecidos, tais critérios necessitam ser definidos de maneira adequada, atentando para as peculiaridades de cada setor, uma vez que em nível mundial não há padronização, mas sim harmonização das normas contábeis.

Em geral, por exemplo, na área privada ao se falar de *fair value* na precificação de ativos há discussões devido ao nível de subjetividade no método de determinação deste valor justo para certo ativo (tal como instrumentos financeiros, *goodwill* etc). Quanto à área pública, torna-se mais complexa a questão de avaliar a gestão pública através de indicadores, pois a construção destes indicadores deve refletir o objetivo da atividade (propósito da aplicação de recursos). Assim, num âmbito com mais subjetividade existe maior risco para a auditoria emitir uma opinião em função da dificuldade do critério. Contudo, a área pública brasileira começou em 2016 a adotar as normas internacionais para auditoria das demonstrações contábeis, que em seus aspectos fundamentais são similares à área privada quanto às afirmações e procedimentos.

As próprias normas de auditoria são escritas direcionadas à avaliação de risco como basilar no processo de auditoria. No Brasil temos a NBC TA 315 (CFC, 2009b) que estabelece a “Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente” e a NBC TA 330 (CFC, 2009c) sobre “Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados”. Respostas do auditor aos riscos são procedimentos adotados pelo auditor para buscar confirmar as afirmações de auditoria, sendo testes substantivos ou de controle para que o auditor obtenha evidências apropriadas e suficientes.

Chang *et al* (2008) afirmam que o resultado da auditoria é influenciado de maneira significativa pelas evidências coletadas quando do planejamento da auditoria e o grau do risco de detecção for mais dependente da quantidade de evidência. Portanto, quando os fatores de avaliação de risco de detecção são mais objetivos e corretos, os custos de auditoria e o risco de falha podem ser reduzidos.

Esses autores fizeram uma pesquisa demonstrando a fragilidade em aplicar a simples relação para determinar o risco de detecção na auditoria, onde:

$$\text{Risco de Detecção} = \frac{\text{Risco de Auditoria}}{\text{Risco de Controle X Risco Inerente}}$$

**Risco de auditoria:** risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção. A materialidade e os riscos de auditoria são levados em consideração durante a

auditoria, especialmente na: (a) identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante; (b) determinação da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria; e (c) avaliação do efeito de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações contábeis e na formação da opinião no relatório do auditor independente;

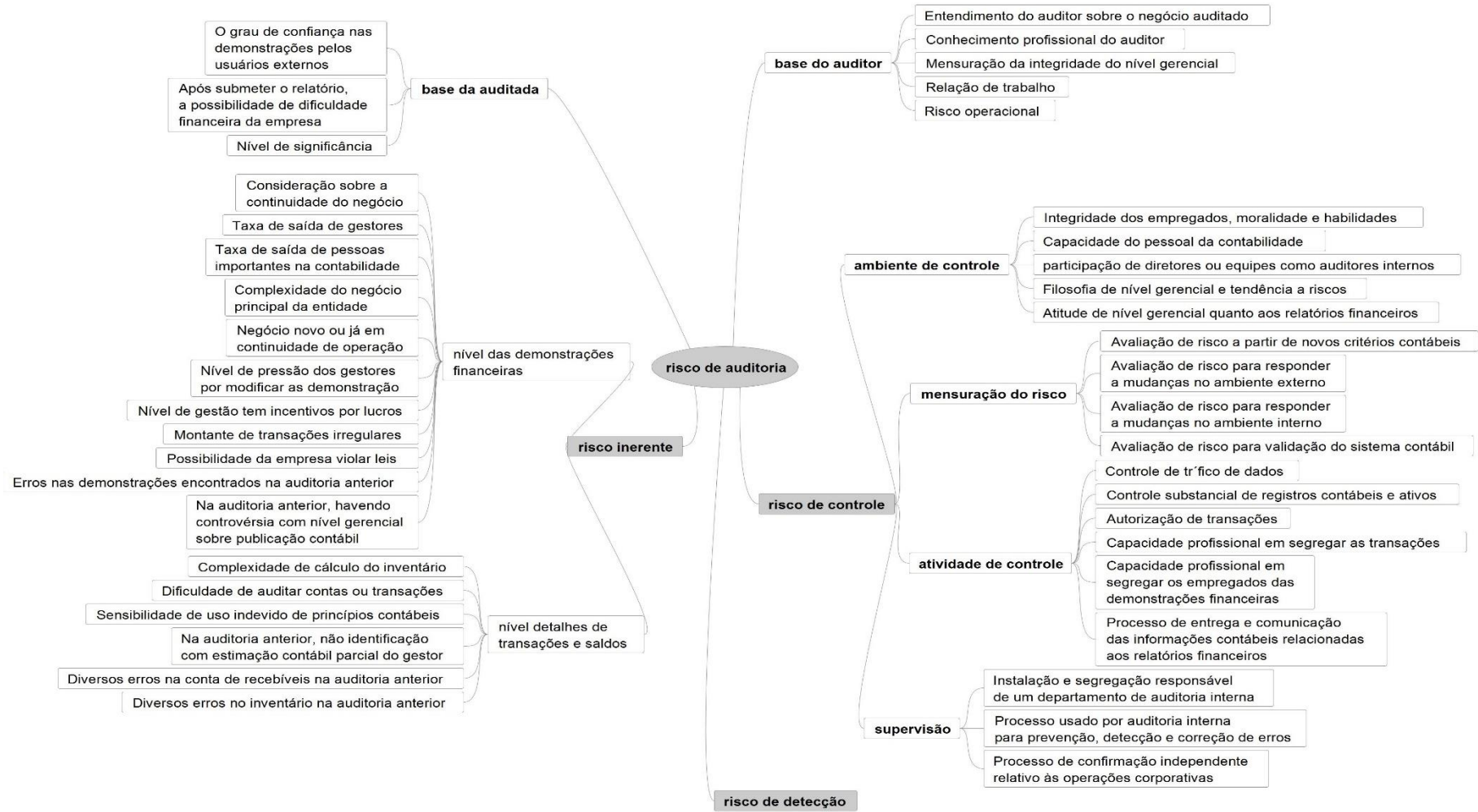
**Risco de detecção:** risco de que os procedimentos executados para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções;

**Risco inerente:** 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. Risco que existe independente do controle da instituição auditada ou de procedimentos de auditoria;

Geralmente essa fórmula é a mais difundida na área de auditoria. Ela é utilizada para ter uma noção de que o risco de detecção é alto ou baixo, assim como relações direta ou inversamente proporcionais ao risco de auditoria. No dia-a-dia, o gerenciamento do risco de detecção é feito pelo rigor na aplicação de procedimentos de auditoria. Isso significa quantidade e extensão dos procedimentos a serem aplicados, os quais dependerão do grau de controle da instituição e dos riscos inerentes a ela atrelados. Contudo, o risco de detecção contém certa subjetividade ainda pouco explorada e que pode causar problemas maiores que o calculado.

E, “[...] se os auditores ainda julgam subjetivamente a influência do risco de auditoria, do inerente e de controle sobre o de detecção, isso pode levar ao erro na estratégia de auditoria estabelecida e aumentar ainda mais o risco de auditoria [...]” (CHANG *et al*, 2008). Em uma alternativa a este método, utilizando a lógica fuzzy, justamente pela questão da subjetividade diante de uma fórmula tradicional, estes Chang et al. (2008) levantaram na literatura da área um total de 53 fatores, com os quais os autores aplicaram questionários à 30 profissionais de auditoria com 25 respostas a respeito do grau de importância de cada um destes, constatando que 43 deste total possuem importância prática significativa. Os fatores estão apresentados na figura a seguir:





**Figura 10:** Fatores críticos que influenciam a avaliação do risco de detecção.  
**Fonte:** baseado em Chang *et al* (2008).

Os fatores expostos são considerados pelos auditores ao planejar os procedimentos a serem aplicados em resposta aos riscos atrelados à auditoria. Diante dos riscos existentes, não limitados a estes, é necessário fazer as devidas análises para classificá-los, vinculando-os aos procedimentos de auditoria.

Sem a intenção de exaurir o assunto, alguns exemplos dos procedimentos de auditoria (respostas aos riscos) são (ALMEIDA, 2010; BOYNTON; JONHNSON; KELL, 2002):

1. **Revisão analítica** - compreendem estudos e comparação de relações entre dados.
2. **Inspeção** – exame detalhado de documentos e registros, e exame físico de recursos.
3. **Confirmação** – forma de investigação na qual há obtenção de informações diretamente com uma fonte externa.
4. **Questionamento** – envolve a colocação de questões pelo auditor, verbalmente ou por escrito.
5. **Contagem** – contagem física de recursos tais como dinheiro em espécie e estoque em mãos.
6. **Rastreamento** – procedimento em que o auditor seleciona documentos e em seguida verifica essas informações nos livros contábeis.
7. **Vouching** - procedimento realizado pelo auditor no qual são selecionados lançamentos contábeis, a partir dos quais, proceder-se-á ao exame documental para atestar o que está registrado na contabilidade. É o inverso do rastreamento.
8. **Observação** – acompanhamento ou testemunho de realização de alguma atividade ou processo.
9. **Repetição** – repetição pelo auditor de conciliação e cálculos realizados pelo cliente.
10. **Recálculo** – refazimento dos cálculos fundamentais para o registro contábil.
11. **Reconciliação** – análise de valores entre duas ou mais fontes de informação conferindo onde elas se completam e quais informações faltam para que ambas reflitam a mesma realidade.
12. **Corte** – análise de transações antes e depois do encerramento de um período para verificar se foram registradas em período adequado.
13. **Revisão de eventos subsequentes** – questionamento e ou exame de documentos para verificar se eventos subsequentes à emissão das demonstrações foram devidamente divulgados e se não alteram as conclusões de auditoria.

Ao analisar o conjunto de procedimentos expostos na literatura, assim como nas afirmações e observar seus atributos, é possível dizer que há redundâncias. Isso acontece devido à análise conceitual com a finalidade de cada procedimento. Do ponto de vista das demonstrações contábeis como registro de informações econômicas e financeiras, os procedimentos aplicados devem ser vinculados aos propósitos das afirmações. A repetição, por exemplo, tem os mesmos aspectos conceituais do recálculo, que é o refazimento de cálculo e, também da reconciliação, que significa refazer a conciliação. Assim, deve-se excluir a repetição e manter os dois testes por dar cobertura a duas afirmações distintas. No caso da contagem de recursos em dinheiro (em espécie), essa tem a mesma essência da inspeção, a qual envolve bens e documentos. Já a observação e revisão de eventos subsequentes tem atributos similares com o questionamento e com a inspeção. Considerando a remoção das redundâncias, tem-se os procedimentos a seguir:

- **Confirmação** – A instituição auditada (cliente) solicita por escrito à parte externa que confirme informações diretamente ao auditor.
- **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.
- **Rastreamento** – O auditor seleciona documentos suporte e determina quais informações dos documentos encontram-se adequadamente registradas.
- **Inspeção** – Inspeção física de bens ou de documentos (ativos, processos e procedimentos). Análise dos documentos que dão suporte às informações contábeis.
- **Reconciliação** – refazer a conciliação de transações nos livros contábeis.
- **Recálculo** – recalcular taxas e mensurações de transações registradas. Inclui a conferência de saldos (*cross-footing*).
- **Corte** – Analisar transações antes e depois do final do período de fechamento das demonstrações para verificar se as transações estão registradas no período correto.

Esses são procedimentos substantivos e vinculados diretamente às afirmações. Outros dois procedimentos são realizados, entretanto não possuem caráter específico, mas geral para todas os procedimentos. Trata-se de um atributo que permite afirmar que tais procedimentos não são do mesmo nível que os substantivos, mas sim tem uma natureza analítica. Caso o

propósito da taxonomia fosse de classificação de todos os procedimentos, eles apareceriam na estrutura.

- **Revisão Analítica** – Análise das transações e saldos observando se há ausência de registros a partir de variações significativas comparando os valores registrados entre períodos e as características do mercado e de operações.
- **Questionamento** – A respeito de evidenciação das demonstrações, bem como outras representações orais ou escritas direcionadas à administração para solucionar dúvidas da auditoria.

Diante do processo entre a análise dos riscos, confirmação das afirmações e escolha dos procedimentos é que o auditor deve se atentar com três elementos fundamentais que fazem jus a existência do risco de detecção:

- I. Aplicação inapropriada do procedimento;
- II. Interpretação indevida do resultado do teste;
- III. Seleção errônea do procedimento.

Essas são características de possibilidade de erro vinculadas ao próprio auditor. Isso remete, de maneira direcionada, a buscar alternativas mais objetivas que possam contribuir para gerenciar as ações que provocam o erro do profissional. No contexto descrito é observado que o trabalho de auditoria possui semelhanças quanto aos objetivos a serem atingidos em diversas instituições, incluindo área pública e privada, contudo no aspecto metodológico não é identificado um padrão, o que abre espaço para ausência de comparabilidade, prejudicando as comparações para possíveis análises sobre a consistência dos procedimentos adotados. Isso começa a mudar com a harmonização da norma internacional que consolidam a análise de riscos como raiz da execução da auditoria.

Riscos são atrelados diretamente aos procedimentos e procedimentos devem ser aplicados, interpretados e selecionados de maneira apropriada. Sendo assim, do ponto de vista do risco de detecção, a aplicação da taxonomia pode revelar uma contribuição para minimizar seleções errôneas dos procedimentos, uma vez que a organização das informações sobre riscos em uma estrutura que permita auxiliar o auditor na escolha dos procedimentos de maneira mais objetiva e assertiva corresponderá a uma melhoria na técnica de auditoria contábil.

Por sua vez, a gestão de risco está inserida na Gestão da Informação, apropria-se do arcabouço conceitual da Gestão de Documentos para elaboração conceitual da taxonomia

como subsídio para tomada tática de decisões no âmbito da Gestão do Conhecimento, focando a redução dos riscos.

## 4.2 Gestão de documentos

A gestão de documentos na área contábil corresponde à administração do ciclo de vida dos documentos desde a produção até sua eliminação ou seu arquivamento permanente. O aspecto documental aqui trata de apresentar referencial demonstrando que o documento é uma representação de um determinado fato contábil em um suporte, considerando um contexto institucional.

As informações contábeis apenas podem ser registradas com base em documentos hábeis, principalmente diante das exigências fiscais no Brasil, não admitindo como documentos rascunho de compras, pedidos e ordens sem lastro fiscal, assim como a ausência completa de documento. Da mesma maneira, o auditor e o perito contábil trabalham para verificar as informações contábeis utilizando como prova os próprios documentos, os quais suportam as transações registradas na contabilidade. Caso não haja documento, as normas contábeis permitem o lançamento, entretanto um conjunto de evidências deve comprovar o fato registrado - exceto na área pública. Contudo, provavelmente outros documentos relacionados ao fato serão comprovantes, ou até mesmo a confecção de novos serão esse apoio necessário para o registro. Cada situação deve ser analisada com cuidado. Nesse sentido, a gestão de documentos é fundamental para a contabilidade, como pode ser observado em interpretação técnica do CFC:

5. A escrituração contábil deve ser executada:

[. .]

c. com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

[. .]

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compõem a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.

28. Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio magnético, desde que assinados pelo responsável pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado, devendo ser submetidos ao registro público competente. (CFC, 2014, p.4)

As informações contábeis registradas representam fatos financeiros ou econômicos e devem representar fidedignamente a realidade das instituições em seu patrimônio ou resultado. Os registros na contabilidade são uma segunda forma de representação das informações já registradas em algum documento. Cada lançamento contábil corresponde ao registro desse tipo de informação e está dividido em três fases basilares: 1-Reconhecimento, 2- Mensuração e 3-Registro (que gera evidenciação). São etapas que refletem o sistema de gestão contábil.

[...] os registros documentais são as provas primordiais para as suposições ou conclusões relativas a essas atividades e às situações que elas contribuíram para criar, eliminar, manter ou modificar. A partir destas provas, as intenções, ações, transações e fatos podem ser comparados, analisados e avaliados, e seu sentido histórico pode ser estabelecido. (DURANTI, 1994, p. 2)

As informações contábeis são informações registradas (representação em um suporte), após satisfazer essas três fases mencionadas.

Destaca-se que o termo informação tem sido utilizado pelas mais diversas áreas do conhecimento de forma frequente e excessiva. Após comparar diversas definições de informação, Robredo (2003, p. 5) afirma que “tudo e seu contrário pode, de alguma forma, se relacionar com a informação”. Para a Ciência da Informação, a definição de Informação mais abrangente, segundo o autor seria:

[...] a documentação no seu sentido mais amplo possível, incluindo o registro e transmissão do conhecimento, o armazenamento, processamento, análise, organização e recuperação da informação registrada, e os processos e técnicas relacionados. (ROBREDO, 2003, p. 9).

“A experiência humana, em sua imensa diversidade, tem produzido e acumulado um grande número de registros que a testemunham e indicam os caminhos trilhados, possibilitando o seu conhecimento e reavaliação” (TESSITORE, 2003, p. 11). Quando esses dados da experiência humana são compreendidos de forma lógica, estamos diante da informação. “Esses registros da atividade humana, em toda a sua complexidade, constituem o que chamamos de documento, definido tecnicamente como o conjunto da informação e seu suporte.” (TESSITORE, 2003, p. 11).

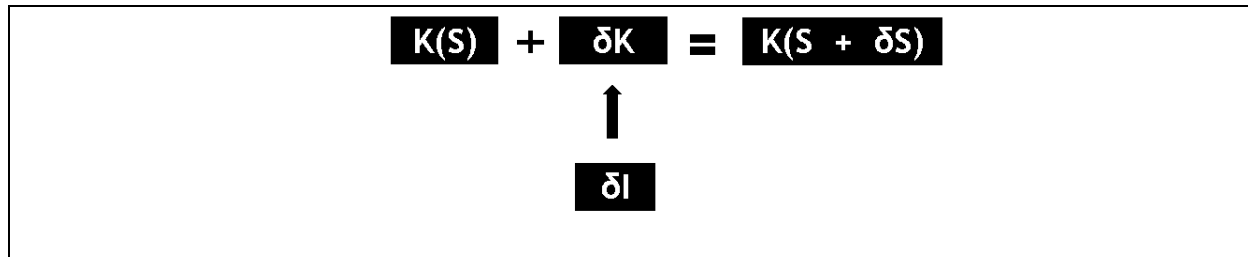
Por sua vez, segundo Brookes (1980, p.131), a informação é uma parte da estrutura conceitual mais abrangente denominada conhecimento. A equação a seguir mostra essa relação, onde um estado estático do conhecimento  $-K(S)-$  é alterado para uma estrutura maior construtivista  $-K(S + \delta S)-$  ao receber uma nova informação  $-\delta I-$ . Onde:

$K(S)$  é o conhecimento em estado estático;

$\delta K$  é a variação do conhecimento;

$\delta I$  é a variação da informação;

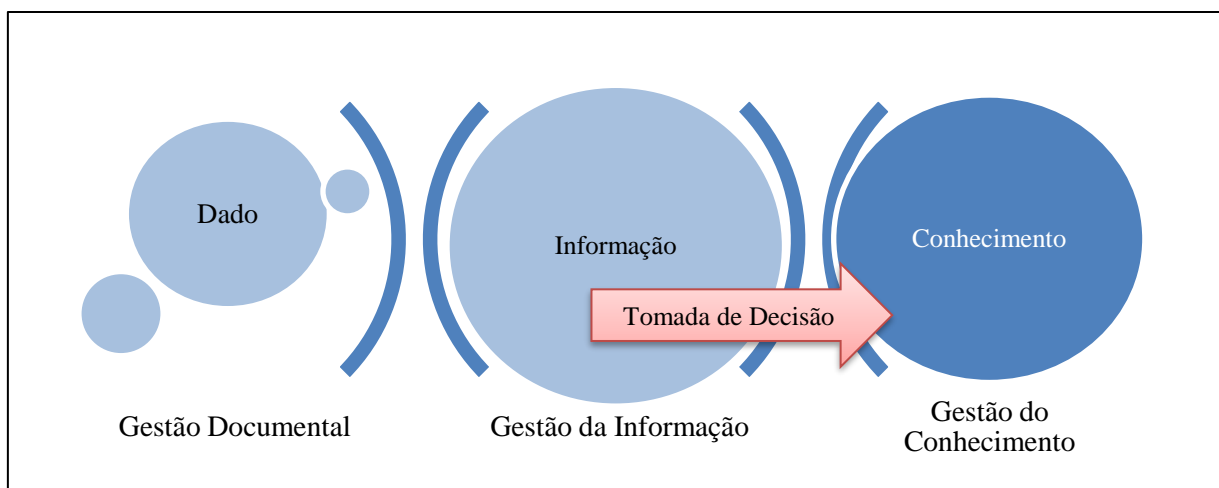
$K(S + \delta S)$  é o conhecimento estático com o conhecimento adicionado;



**Figura 11:** Relação entre informação e conhecimento.

**Fonte:** adaptado a partir de Brookes (1980, p.131)

Algo que destaca na construção do conhecimento é o fato de haver uma ação sobre a informação. No caso da taxonomia de lições aprendidas, uma ferramenta de linguagem documentária que armazena riscos de distorções contábeis possui um conjunto de informações que acessa o âmbito do conhecimento no momento em que o auditor toma decisões a partir do uso dessas informações.



**Figura 12:** Acesso ao conhecimento através da tomada de decisão utilizando linguagem documentária.

**Fonte:** elaboração própria.

Segundo Dodebei (2002, p. 43), a taxonomia é um instrumento de representação documentária. Observando suas bases conceituais na gestão de documentos, sua estrutura como linguagem documentária torna-se nesse estudo um suporte para a gestão de risco na auditoria contábil.



**Figura 13:** Taxonomia na Gestão da Informação para Apoiar a Gestão de Risco na Auditoria.  
**Fonte:** elaboração própria.

Assim, na ótica contábil combinada com a Ciência da Informação tem-se a taxonomia como instrumento de gestão de documentos proporcionando subsídio conceitual, tendo em vista a gestão da informação na auditoria contábil e a tomada de decisões táticas na perspectiva da gestão do conhecimento.

Nesse ponto é pertinente mencionar que não serão discutidas questões relacionadas ao âmbito do conhecimento e, caso haja necessidade, será realizado de maneira limitada, uma vez que o foco da pesquisa se atém às demandas da organização da informação.

### 4.3 Gestão da informação e do conhecimento

A Ciência da Informação se relaciona de maneira clara com a administração desde década de 1980 pelo conteúdo da *American Society for Information Science* (SARACEVIC, 1996). A partir desta revista, nota-se que havia um interesse das organizações (empresas) no uso e na administração da informação emergindo frente ao que inicialmente antes da década de 1950 era focalizado pelo meio militar. Nessa época destacou-se também o interesse na Ciência Cognitiva, o qual aparece em 1985, demonstrando sua interdisciplinaridade com a Ciência da Informação (SARACEVIC, 1996) e o lançamento do Minitel (pequeno terminal de consulta de banco de dados comerciais) em 1978, mas cujo projeto tomou corpo em 1981, com desenvolvimento mais intenso em 1982 (LE COADIC, 1996).



O conceito de “gestão” no aspecto decisório envolve a identificação de problema, coleta de dados e informações e a ação (DRUCKER, 1954), em suma, organiza, planeja e executa atividades que facilitem os processos de trabalho. É um conceito mais consolidado e claro que a distinção entre informação e conhecimento. Entretanto diante das raízes apresentadas dos estudos da Ciência da Informação, para se delimitar informação e conhecimento há que se considerar a agregação de valor à informação (visão cognitiva) e a recuperação de informações.

No intuito de dirimir o mérito da questão, em Nonaka & Takeuchi (1997, p. 63) é entendido que conhecimento é a “crença verdadeira justificada”, onde para Miranda (2004) essa expressão é sinônimo de algo que se crê verdadeiro, justificado em função da experimentação ou da percepção continuada, e para o autor, encerrando a “preocupação de estabelecer um elo entre informação e conhecimento, particularizando a informação (ou conjunto de informações) que são confiáveis para utilização no processo de decisão” (MIRANDA, 2004, p.11). Então,

Isso implica dizer que nem toda informação ou agrupamento informacional torna-se, por si só, conhecimento. É necessário que seja agregado valor a essa informação de forma que seja aceita universalmente. Agregar valor deve ser entendido como o ato de incorporar outros elementos à informação objetiva como, por exemplo, o caráter subjetivo de quem a elabora (MIRANDA, 2004, p.11).

É evidente o elo entre informação e conhecimento, entretanto identificar se a taxonomia é um instrumento da gestão do conhecimento (BRÄSCHER; CAFÉ, 2008) ou da gestão da informação (TERRA *et al*, 1998; CAMPOS; GOMES, 2008) aqui é resolvido pela ótica da tomada de decisão e pelo contexto de aplicação na auditoria.

No contexto de aplicação da taxonomia na auditoria, assume-se aqui que a taxonomia é uma forma de representação do conhecimento do auditor aplicada à organização e recuperação da informação, no caso das lições aprendidas. Segundo Robredo e Bräscher (2010, p. 159), “no domínio das representações do conhecimento, as taxonomias são instrumentos que organizam logicamente os conteúdos informacionais”. Tem-se então a informação como conhecimento inscrito (LE COADIC, 2004) e o conhecimento baseado em dados e informações, mas, ao contrário da informação, o conhecimento está sempre ligado às pessoas (MIRANDA, TEIXEIRA, FILIZOLA, 2016).

Sob o ponto de vista da tomada de decisão, o propósito da taxonomia é organizar as lições aprendidas em etapas (classes) que são definidas para execução da auditoria como

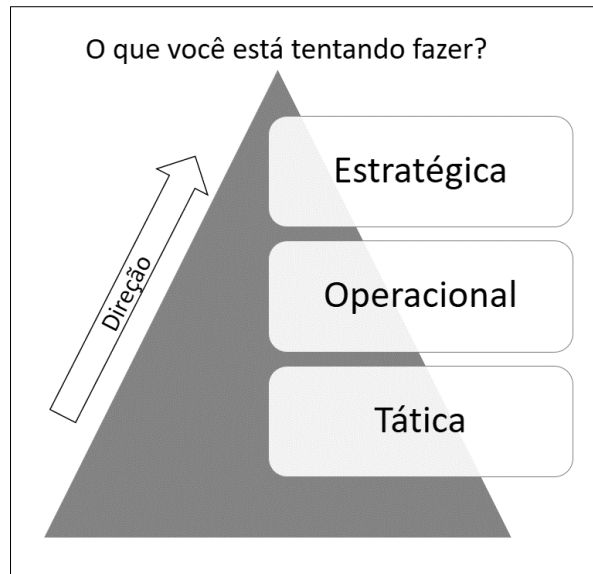
determinantes para identificação dos procedimentos utilizados pelo auditor, pretendendo reduzir incerteza nessas escolhas. O que corrobora a definição a seguir:

Para conseguir qualidade, eficácia e efetividade em seus serviços e produtos, os sistemas informacionais devem reduzir a incerteza e aumentar a informação sobre a ambiência que os envolve, particularmente nos insumos que recebem. Tais insumos, sejam de natureza financeira, material ou de demanda, devem ser conhecidos, calculados e antecipados. Nos sistemas informacionais, como nas organizações abertas de modo geral, o processo decisório tem origem na identificação de problemas ou oportunidades, na coleta e análise de dados e informações sobre estes problemas/oportunidades e na conversão dessa informação em ação (TARAPANOFF, 1995, p.14).

Trata-se, então, de um caminho decisório equivalente a uma trilha com padrões definidos, direcionando numa rota com vínculos entre cada passo. A construção da decisão torna-se direcionada à medida que as etapas são vinculadas e direcionadas à um ponto comum (norte), tendo como finalidade a redução da subjetividade no processo.

#### ***4.3.1 Informações Táticas***

A escolha de procedimentos auxiliada pela taxonomia ora proposta é de natureza tática. Os sistemas de informações quanto ao nível de decisão podem ser classificados em estratégico, tático (ou gerencial) e operacional. O estratégico corresponde a decisões que envolvem a posição da organização em suas relações com o ambiente externo e de longo prazo, comumente definido pela alta gestão. O operacional é o nível da linha de negócio da organização no qual suas atividades e informações são indispensáveis para o funcionamento, correspondendo à alocação de pessoas, tempo ou dinheiro para executar as ações planejadas. Diferente das decisões estratégicas, as consequências das operacionais são observadas imediatamente, assim como podem ser corrigidas com mais frequência, inclusive podem ser automatizadas. A decisão tática geralmente está no nível gerencial influenciando diretamente os caminhos das operações e os planos de curto prazo, entretanto podem ser executadas por diversos profissionais da organização e impactam a linha de atuação das organizações. Ocorrem muito mais frequentemente que as estratégicas e as operacionais. Os impactos do planejamento das decisões táticas causam um impacto menor que um trabalho gerado por atitudes não pensados (AZIZA *et al.*, 2013; PARNELL *et al.*, 2013). Na visão dos autores, as decisões táticas direcionam diretamente as decisões operacionais para atingir aos objetivos máximos da estratégia da organização (Figura 14).



**Figura 14:** Relação entre informação e conhecimento.  
**Fonte:** elaboração própria.

Segundo Coleman (2012, p. 67) o “[...] gerenciamento de risco requer a execução de decisões táticas e estratégicas para controlar os riscos que deveriam ser controlados e explorar os riscos que deveriam ser explorados[...]”. A auditoria é essencialmente executada a partir da identificação e gerenciamento de riscos que possam afetar as informações contábeis.

As decisões táticas buscam escolher os melhores caminhos para economia de recursos e desempenho. Exemplificando na área de auditoria, as decisões estratégicas são as definições da alta administração das empresas de auditoria na escolha dos mercados de atuação (financeiro, indústria, serviços ou comércio por exemplo). As decisões táticas correspondem as definições de limites internos que orientem as atividades dos auditores em campo, tais como os gerentes definindo os caminhos para atuação em cada cliente auditado, assim como limites de materialidade e escolha dos principais procedimentos (onde entra a taxonomia proposta). Os auditores em campo também realizam decisões táticas à medida que escolhem os procedimentos adicionais. E as decisões de nível operacional - nas quais os auditores fazem a aplicação dos procedimentos, análises e conclusões – ficam no nível mais basilar na execução dos testes.

As etapas percorridas na auditoria necessitam ser documentadas de maneira a facilitar a recuperação das informações, o que garante o respaldo à equipe de auditoria para registrar sua trilha e manter evidência de como os testes foram realizados, quais os caminhos percorridos e as lógicas das decisões durante todo o processo.

### 4.3.2 Trilhas de Auditoria e Linguagens Documentárias

As decisões táticas na escolha e aplicação de procedimentos de auditoria são formadas em um processo com lastro documental, uma trilha. Isso acontece a partir do uso de uma estrutura com regras e padrões definidos. No caso da taxonomia esse caminho possui um padrão que permite o processamento da linguagem natural para então tornar-se padronizada. Essa estrutura mapeia trilhas conceituais na auditoria e foca em indicar procedimentos com base nos riscos classificados, numa rota que colabora para redução da subjetividade natural do processo de auditoria. “A classificação é uma função importante para a transparência e o compartilhamento de informações, que são caminhos seguros para a tomada de decisão.” (SOUSA, 2003, p. 240).

Trilha de auditoria são sinônimos de *log*. Registros de todas as informações sobre atividades para que possam ser conferidas posteriormente. A estrutura da taxonomia se dá com os aspectos fundamentais dos erros e testes (procedimentos) relacionados. Entretanto essa pesquisa não pretende que essa rota seja um caminho obrigatório, mas sugestivo para tomada de decisão.

A trilha de auditoria consiste num histórico de todas as intervenções, ou tentativas de intervenções, feitas no documento e no próprio sistema de gerenciamento de documentos e tem a finalidade de “[...] assegurar que as informações da trilha de auditoria estejam disponíveis para a inspeção a fim de que uma ocorrência específica possa ser identificada e que todas as respectivas informações sejam claras e compreensíveis [...]” (CNJ, 2009, p. 60). Essa definição foca na autenticidade documental. Entretanto, ao analisar sob a ótica do processo de decisão, Choo (2003) apresenta um exemplo que se encaixa à taxonomia de lições aprendidas, onde trilha é sinônimo de caminho que auxilia a tomada de decisão.

As rotinas de avaliação-escolha usam julgamento, barganha ou análise para chegar a uma escolha. No julgamento, o indivíduo faz a escolha em sua própria mente. Na barganha, a escolha é feita por um grupo de pessoas com objetivos e interesses conflitantes, em que cada participante exerce seu julgamento. Na análise, as alternativas e suas consequências são avaliadas em confronto com um conjunto de critérios, de modo a determinar a melhor opção de desempenho, e a escolha final é feita por barganha ou por julgamento. As rotinas de autorização definem uma trilha por meio da hierarquia organizacional para que a decisão obtenha apoio interno e externo e para garantir recursos para a sua implementação (CHOO, 2003, p. 287).

No auxílio para tomada de decisão, a rotina de avaliação-escolha dos procedimentos a serem aplicados pelo auditor (análise de alternativas) é determinada pela observação das consequências (erros observados) frente ao conjunto de critérios de avaliação (afirmações e

fundamentos das etapas do processo de auditoria). É um conjunto de características que reflete um sistema informacional com padrões para formar uma rotina direcionada à formulação de decisões.

Na trilha de auditoria a recuperação de informações é um aspecto que deve também ser ressaltado na taxonomia de erros e fraudes. “A linguagem documentária convencional utilizada por uma unidade de informação para descrever o conteúdo dos documentos, com o objetivo de armazená-los e recuperar as informações que eles contêm” (GUINCHAT, 1994, p.133).

A linguagem documentária aqui proposta é o sistema com regras e padrões que fornece acesso à informação de maneira objetiva para a escolha de procedimentos e visualização das lições aprendidas em auditorias anteriores, permitindo fundamentar a decisão atual. Enquanto a linguagem natural proveniente do discurso comum na escrita ou na fala, como é o caso de relatórios de auditoria.

As linguagens documentárias estão no âmbito da representação do conteúdo dos documentos e destinam-se a expressar ou traduzir o conteúdo semântico dos documentos em uma linguagem artificial/especializada, normalmente sintética e/ou analítica, a fim de recuperar os documentos pertinentes em resposta às consultas que tratam deste conteúdo, que por sua vez é operacionalizada por meio da análise documentária. A linguagem documentária é o contraponto da linguagem natural que é dada pelo discurso comum ou a linguagem usada habitualmente na escrita e na fala.

De modo geral, as linguagens naturais dificultam o tratamento da informação, causando problemas diversos relativos à imprecisão de termos, polissemia, considerações ambíguas sobre conceitos que impõem obstáculos à armazenagem e recuperação da informação. Logo, seu uso depende de uma tradução documentária, ou seja, a utilização de linguagens documentárias para mediar seu armazenamento e recuperação. (SOUSA; ARAUJO JÚNIOR, 2013, p. 155)

A relação entre trilha de auditoria e linguagem documentária se dá através da estrutura da taxonomia proposta, onde as etapas de execução da auditoria e suas lições aprendidas sobre erros e fraudes na linguagem natural do auditor são condensadas pela padronização da linguagem formando a taxonomia.

#### ***4.3.3 Lições Aprendidas***

A expressão Lições Aprendidas “[...] refere-se a aprendizagem de projetos, caminhos do conhecimento que tem (a) mérito (qualidade), (b) merecimento (valor), ou (c) significado (importância).” (THOMAS, 2015, p. 5). O valor do aprendizado está em evitar a repetição de

experiências ruins e em repetir experiências de sucesso. No caso das Lições Aprendidas pela taxonomia proposta, trata-se da tentativa de evitar novamente erros e fraudes (MILTON, 2010).

O ser humano tem lições aprendidas intrínsecas a sua natureza (MILTON, 2010). Isso remete a definir as ações consecutivas após um determinado aprendizado. Tratando-se do conhecimento adquirido e agora podendo ser inscrito para compartilhar com outros a partir dos registros documentais.

As lições aprendidas podem ser registradas nos mais diversos suportes documentais. Em geral tem a mesma finalidade do seu conceito, evitar repetir situações desagradáveis. Na área de negócios as lições aprendidas são comumente utilizadas principalmente em gerenciamento de projetos (CHAN et al., 2012). No nível mundial por exemplo, Rosefielde, Kuboniwa e Mizobata (2013) registraram o conhecimento sobre a crise da Ásia de 2008 focando a prevenção e o gerenciamento de crises.

A literatura da área de gerenciamento de projetos relata que as organizações possuem dificuldades em repassar o conhecimento adquirido. Muitas utilizam treinamento com palestra ou outras ferramentas de aprendizado para transferir o conhecimento (CHAN, 2012; MILTON, 2010; THOMAS, 2015). Nesse sentido, pode-se questionar:

Pode realmente a organização aprender? É aprendendo algo que as organizações podem fazer o que fazem? Wikipédia nos diz que aprendizado é uma das funções mais importante da mente humana, animais e sistema cognitivo artificial, entretanto organizações não são humanas, muito menos animais e também não são sistemas cognitivo artificial. Ao contrário de animais, as organizações não têm cérebro, então elas têm algo a aprender? (MILTON, 2010, p. 2, tradução própria)

As pessoas, os times, a comunidade e o os grupos de pessoas na organização são os que aprendem, retém e compartilham o aprendizado, o qual é dado a partir de experiências. Assim, o uso da taxonomia trata-se do registro de informações reportadas pelo conhecimento prévio na auditoria, onde será construída um banco de lições aprendidas organizado numa estrutura padrão, mediante critérios de classificação que facilitem a recuperação de informações e a tomada de decisão.

“A recuperação da informação se dá pela comparação do que se solicitou com o que está armazenado. Este processo possui como elementos vitais a indexação e o armazenamento” (ARAÚJO JÚNIOR, 2005, p. 1).

#### 4.4 Taxonomia

A palavra taxonomia é composta no grego *taxis*=ordem e *onoma*=nombre, derivada de um ramo da Biologia que estuda a classificação lógica e científica dos seres vivos, inserindo-se na Ciência da Informação para organizar a informação na relação gênero-espécie, da mais genérica para a mais específica (VITAL; CAFÉ, 2007).

Segundo Dahlberg (1978) esse tipo de relação forma uma estrutura hierárquica onde o termo mais genérico possui características mais abrangentes e suas vinculações mais específicas posteriores são dadas por atributos adicionais que permitem criar uma nova categoria. Entretanto, estudos mais recentes demonstram que a aplicação em ambientes digitais e organizações, por exemplo, a estrutura de classificação taxonômica requer uma técnica alternativa como a facetada (BATISTA, 2003; ARAUJO, 2006; GIESS *et al*, 2009; MACULAN; LIMA; PENIDO, 2011).

A taxonomia pode ser definida, conforme Sousa e Araújo Júnior (2013, p. 157), como um “[...] sistema de classificação que apoia o acesso à informação, permitindo classificar, alocar, recuperar e comunicar informações em um sistema de maneira lógica.”. Os autores apresentam a taxonomia como instrumento para classificação de documentos, onde tal vinculação tem a finalidade de estruturar, sistematizar e padronizar o conjunto de assuntos correspondentes às atividades desempenhadas pelas áreas de trabalho de uma organização, garantindo aos tomadores de decisão o acesso mais rápido aos documentos e informações para processo decisório.

De outra forma, a taxonomia pode ser conceituada como uma linguagem documentária que possui um modelo de classificação voltado para a operacionalização do processo de busca e recuperação da informação e tem como objetivos:

- Organizar e representar conceitos por meio de termos;
- Padronizar a comunicação organizacional; e
- Buscar consenso na comunicação e classificação dos temas da organização, por meio da padronização dos termos usados para descrever e classificar os assuntos.

A taxonomia “[...] é um sistema para classificar e facilitar o acesso à informação, e tem como objetivos: representar conceitos através de termos; agilizar a comunicação entre especialistas e entre especialistas e outros públicos; encontrar o consenso; propor formas.”

(TERRA *et al*, 1998). Seu uso na organização das informações permite alocar, recuperar e comunicar informações dentro de um sistema de maneira lógica através de navegação. A taxonomia de navegação tem uma estrutura apropriada para o usuário final, não necessariamente com subordinação lógica. Uma estrutura que pode modificar o caminho conforme sua necessidade de busca, onde as relações entre os termos fazem sentido para esses usuários (CAMPOS; GOMES, 2008; VITAL; CAFÉ, 2007).

As taxonomias são estruturas classificatórias que têm por finalidade servir de instrumento para a organização e recuperação de informação em empresas e instituições. Estão sendo vistas como meios de acesso, atuando como mapas conceituais dos tópicos explorados em um serviço de recuperação (CAMPOS; GOMES, 2008). Esta aplicabilidade possibilita o uso de termos com sentido unívoco para representar os temas e assuntos tratados como terminologia no desenvolvimento das atividades e na indexação dos conteúdos disponíveis nos repositórios e sistemas organizacionais.

Dentre as diversas áreas de uso da taxonomia, a aplicação sugerida na área de auditoria contábil tem um propósito estratégico que ocorre mediante a estruturação hierárquica construída a partir de erros e fraudes já identificados. Esta estratégia deve permitir ao auditor, como tomador de decisão, analisar riscos e escolher testes de maneira mais clara e mais precisa, uma vez que terá em mãos uma fonte de consulta de lições aprendidas, com a estruturação de erros e fraudes, classificando-os em categorias inter-relacionadas. Sobre esta potencialidade das linguagens documentárias Baptista, Araújo Júnior e Carlan (2010, p.67) acrescentam que

A construção de tesouros, vocabulários controlados (linguagens documentárias) e índices se vale amplamente das interfaces como a lógica e a linguística, que auxiliam no estabelecimento de relações hierárquicas e associativas entre termos e conceitos, e no controle terminológico para efeito de desambiguação, entre outros aspectos que repercutem decisivamente no processo da recuperação.

Além disso, o auditor obtém informações como evidências, necessitando organizá-las de maneira a demonstrar os passos lógicos da execução dos testes, devendo manter arquivo para que outro auditor, mesmo que sem contato com o trabalho, entenda os passos percorridos, ou seja, função que a taxonomia também poderá contribuir para a auditoria, pois segundo Sousa e Araújo Júnior (2013, p.157),

A taxonomia, vinculada à classificação de documentos, tem como finalidade estruturar e sistematizar o conjunto de assuntos correspondentes às atividades desempenhadas pelas áreas de trabalho de uma dada organização, a fim de garantir aos tomadores de decisão e usuários em geral, o acesso



mais rápido aos documentos e às informações necessárias ao processo decisório da instituição (SOUSA; ARAUJO JÚNIOR, 2013).

Os termos e relações constituintes das taxonomias devem ser estruturados com objetivo de padronização terminológica para facilitar e orientar a indexação e os usuários da informação e dos sistemas. A representação e a organização da informação e do conhecimento conforme preconizam Baptista, Araújo Júnior e Carlan (2010, p.66) nasce da

[...] necessidade de compatibilizar a linguagem natural em que é expressa a necessidade informacional do usuário com aquilo que um sistema de informação pode oferecer como resposta e determina também a criação e o desenvolvimento de outros tipos de representação condensada, seja na atribuição de palavras-chave ou na elaboração de resumos.

Tais características direcionam a classificar a taxonomia a ser utilizada na auditoria como navegacional, tal como conceitua Aquino, Carlan e Brascher (2009). Apesar desse tipo de taxonomia ser utilizado para navegação em sítios eletrônicos, na auditoria tem um caráter tático no sentido de permitir o acesso objetivo à informação através da “navegação” do usuário pela hierarquia taxonômica relacionada à estrutura padrão de erros e fraudes aos testes sugeridos para serem utilizados pelo auditor, em uma forma estrutural que permita a consulta a esta fonte de informações.

Importante frisar que:

Taxonomias estão voltadas para a organização das informações em ambientes específicos, visando à recuperação eficaz e, para isso, estabelecendo parâmetros em todo o ciclo de produção da informação, onde profissionais distribuídos por espaços físicos distintos participam do processo de criação do conhecimento de forma organizada (VITAL; CAFÉ, 2011, p.123).

Há que se limitar o estudo desta taxonomia ponderando que não se trata de ontologia, pois assim como coloca Vital e Café (2011, p. 115), as taxonomias “[...] visam organizar a informação e/ou conhecimento, em relações hierárquicas entre os termos. Já as ontologias, buscam estabelecer relações semânticas entre conceitos, em forma de redes conceituais, próximas da estrutura que trabalha a mente humana.”. Então, buscando aqui uma estrutura que conduza o auditor até a informação, tal como tipo de risco, área de ocorrência, tipos de contas que são afetadas.

Segundo Vital e Café (2011, p. 125) “[...] após o desenvolvimento de uma taxonomia, qualquer pessoa autorizada pode alocar as informações nos campos pré-determinados tais como, *newsletter*, fale conosco, notícias, casos de sucesso.”. Não sendo em nada diferente no propósito da pesquisa ora desenvolvida, pois a partir da utilização da taxonomia, com base em

erros e fraudes, espera-se que qualquer auditor possa alocar informações nos campos “casos de sucesso” na escolha de testes e solução de possível erro ou fraude, fazendo com que a organização e a coerência das informações sejam mantidas.

A taxonomia é um instrumento condutor dessas informações de lições aprendidas, a qual quando utilizada tem potencial para gerar conhecimento. Uma sequência lógica que reflete um processo ou fluxo informacional (VOGEL, 2009).

Vogel (2009) propõe sete etapas para a elaboração de taxonomias e considera que a manutenção dessas linguagens controladas deve ser realizada por meio de um processo de retroalimentação que incide na etapa de validação técnica, onde os termos serão revistos, a fim de que a taxonomia continue representando, por meio de termos de sentido unívoco, a informação e o conhecimento. A figura a seguir apresenta as etapas de construção de taxonomias propostas pelo autor:



**Figura 15:** Metodologia de Desenvolvimento de Taxonomia: Visão Geral.  
**Fonte:** Vogel (2009, p. 2)

O modelo apresentado por Vogel (2009) descreve as seguintes etapas:

- a) **Diagnóstico:** compreensão do fluxo das atividades informacionais desenvolvidas na instituição;
- b) **Coleta:** busca de exemplos de informações que formarão uma amostra para desenvolver a taxonomia e coleta de classificações que possam existir para o grupo (ainda que não sejam compartilhadas);
- c) **Análise inicial:** com informações coletadas e o entendimento do fluxo de informações na empresa é feita uma análise que gera uma proposta inicial de estrutura taxonômica;

- d) **Validação técnica:** a proposta inicial é submetida a avaliação por grupos e usuários da informação. Etapa que pode acontecer algumas vezes;
- e) **Consolidação:** a proposta inicial, somada aos resultados da validação técnica, é retrabalhada e surge a estrutura taxonômica;
- f) **Validação estratégica:** a estrutura taxonômica é apresentada à empresa como um todo e é feita a classificação de uma amostra piloto;
- g) **Publicação:** a partir da classificação da amostra e com a aprovação na validação estratégica, a taxonomia passa a ser utilizada pela empresa.

A respeito da construção e aplicação, Vital e Café (2007) analisaram as práticas de elaboração da taxonomia a partir de um levantamento na literatura e resumiram da seguinte maneira:

Etapas de Construção e Aplicação da Taxonomia	PRÁTICAS DE ELABORAÇÃO (PE)					
	PE 1	PE 2	PE 3	PE 4	PE 5	PE 6
<b>Estabelecimento das categorias gerais</b>	Estabelece as categorias por meio do que chama 'auditoria do conhecimento', com a participação dos usuários.	Apresenta mecanismos para estabelecimento das categorias gerais.	Indica o auxílio do usuário e de sistemas ou ferramentas pertinentes no processo.	Não explicita a etapa.	Indica a descrição sumarizada da estrutura.	Identifica e nomeia os altos níveis de conceitos, sem a explicitação da metodologia.
<b>Coleta dos termos</b>	Indica o uso informações consideradas indispensáveis para o grupo e termos que as define.	Estabelece o uso de exemplares da documentação produzida e de vocabulários controlados.	Realiza junto aos setores e processos organizacionais, além de fontes disponíveis.	Não explicita etapa.	Não explicita a etapa	Indica o uso de tesouros, Vocabulários especializados e especialistas
<b>Análise dos termos selecionados</b>	Não apresenta critérios de análise	Especifica os termos com auxílio de especialistas	Junto aos setores/processos organizacionais e fontes disponíveis	Não apresenta critérios de análise	Não apresenta critérios de análise	Realiza por meio da busca da similaridade entre os termos.
<b>Controle da diversidade de significação</b>	Busca definir os diferentes significados que um mesmo termo possa ter no grupo (polissemia)	Não estabelece o desenvolvimento da etapa de forma clara.	Agrupa sinônimos e termos relacionados.	Indica o controle terminológico, sem explicitação.	Denota a identificação dos termos sinônimos, pela relação 'Ver'.	Estabelece os termos preferenciais, ligar sinônimos e variações.
<b>Construção dos relacionamentos semânticos</b>	Não explicita a forma na qual os termos serão organizados no modelo.	Denota o relacionamento hierárquico e polihierárquico.	Denota o relacionamento hierárquico e 'outros tipos de relações possíveis'.	Indica a construção das relações semânticas, sem explicitação.	Uso das relações cruzadas 'Ver' e 'Ver também', além das hierárquicas.	Indica a definição de termos relacionados e preferenciais.
<b>Representação da informação (classificação ou indexação)</b>	Cita a realização de um teste de busca	Busca a representação específica do assunto do documento.	Indica a avaliação dos resultados, revisando junto aos usuários.	Salienta a necessidade de homologação dos termos.	Não há indicações explícitas.	Não há indicações explícitas.
<b>Organização da informação recuperada</b>	Não explicita a etapa.	Salienta o uso de categorias estáveis no momento da recuperação	Não explicita a etapa.	Indica a taxonomia como ferramenta de apoio às buscas, sem explicitação.	Aponta a conexão dos termos com recursos disponíveis, para uma possível recuperação	Apresenta a informação organizada em categorias relevantes aos usuários

**Quadro 6:** Síntese da análise das práticas de elaboração de taxonomia

**Fonte:** Vital e Café (2007, p.11)

Ao concluir as análises, o modelo de desenvolvimento das taxonomias proposto por Vital e Café (2007) envolve dois aspectos centrais: a construção da taxonomia propriamente dita e a sua aplicação. Foca em portais corporativos no intuito de atuar “[...] como instrumento mediador entre aquele que registra o conhecimento em forma de informação e o que busca e recebe a informação procurada.” (VITAL; CAFÉ, 2007, p. 12). O primeiro aspecto relaciona à elaboração da taxonomia na representação do conhecimento e apresenta as seguintes providências:

- Estabelecimento das categorias gerais;
- Coleta dos termos;
- Análise e seleção dos termos;
- Controle da diversidade de significação; e
- Construção dos relacionamentos semânticos.

O segundo aspecto refere-se à aplicação da taxonomia que se dá de duas formas:

- Representação da informação (classificação ou indexação); e
- Organização da informação recuperada em um dado acervo, repositório institucional ou sistema informacional.

Os dois aspectos devem ser considerados e incluídos na proposta das etapas para a construção de taxonomias proposta por Vogel (2009). Desse modo, há duas etapas básicas para a elaboração da taxonomia de distorções contábeis provenientes de erros e fraudes:

Etapa 1: levantamento das áreas do conhecimento e das relações hierárquicas de termos que integraram a primeira versão da taxonomia; e

Etapa 2: elaboração da versão preliminar da taxonomia.

Uma vez definido o primeiro nível de termos, de caráter geral e abrangente, é identificada a necessidade de se especificar alguns termos já que podem oferecer mais de uma opção de aplicabilidade no campo semântico. Dessa forma, alguns termos incluem sub-termos classificados em até quatro níveis de acordo com sua especificidade. Esta configuração permite a construção da taxonomia, pois apresenta uma versão compatível com a hierarquização de termos. Assim, em geral, os termos do primeiro nível podem ser considerados como os termos gerais que representam as distorções contábeis provenientes de erros e fraudes.

Segundo Bräscher e Carlan (2010) as taxonomias adquirem importância no contexto das organizações como instrumentos auxiliares à gestão do conhecimento e na organização e recuperação da informação pois garantem que todas as aplicações da instituição utilizem a mesma linguagem para organizar, armazenar e apresentar a informação, facilitando e permitindo o acesso e a recuperação da informação.

A construção da taxonomia segue o arcabouço teórico da classificação facetada. Essa classificação estruturada fornece um grau de abstração suficiente que permite navegar em qualquer estrutura de facetas conforme o propósito de sua criação (GIESS et al, 2009).

Segundo Vickery (1966, p. 16) há vantagens e desvantagens desse sistema, sendo um sistema de complexidade intermediária com menos restrições de uso que outros sistemas, porém com menos alternativas de buscas.

As vantagens são:

- (i) Relativamente à classificação geral tal como Classificação Decimal Universal, as facetas trazem convenientemente juntas todos os aspectos de uma área do conhecimento em específico, o que poderia não haver conexão (dispersando) os aspectos na CDU. Podem ainda ser apresentados como lista de termos mais detalhados em relação à determinada área, já com os devidos símbolos de representação. Provendo maior flexibilidade nas combinações de termos. São especificamente produzidas para uma necessidade e podem mais claramente ser alteradas em resposta às alterações dos interesses dessa especificidade.
- (ii) Relativamente aos sistemas menos estruturados, a análise facetada produz vocabulário que pode ser utilizado mais consistentemente tanto na indexação como na formação de buscas; e as hierarquias facetadas facilitam conduzindo as buscas genéricas.
- (iii) Em relação aos sistemas mais estruturados como o sistema Western Reserve University são mais fáceis e custam menos para serem construídos e utilizados como ferramenta de busca.

Quanto às desvantagens tem-se:

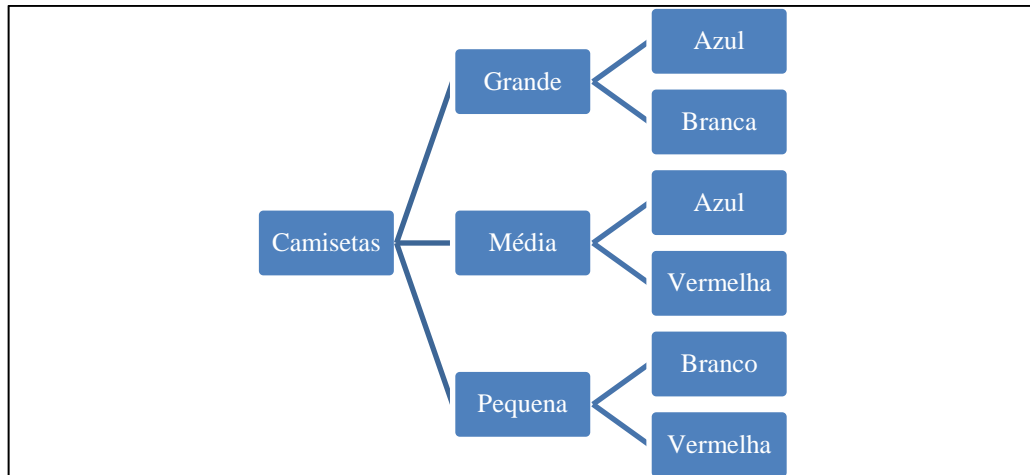
- (i) Ao analisar a publicação como do DCU, a facetada requer mais esforço inicialmente onde os arranjos devem ser construídos e os erros removidos. Considerando que abrangem áreas específicas de interesse não podem prontamente incorporar tópicos marginais que se tornam de interesse.

- (ii) A respeito de sistemas menos estruturados, as facetas são mais árduas para serem construídas. O uso de notações e símbolos ao invés de linguagem natural alongam tanto a indexação como os processos de busca. Não podem simplesmente introduzir termos de indexação.
- (iii) Quanto aos sistemas mais estruturados, as facetas não podem fornecer as mesmas ferramentas flexíveis para buscas genéricas.

Apesar das desvantagens observadas em 1960 por Vickery, a classificação facetada tem-se apresentado como solução mais flexível, inclusive nas questões organizacionais (VITAL; CAFÉ, 2007). Segundo Araújo (2006), esse esquema permite classificar os itens - no caso dele cadeiras - utilizando três princípios ao mesmo tempo, sendo quantidade, qualidade e sofrimento da ação.

Os assuntos específicos catalogados atualmente são compostos: eles podem somente ser precisamente designados por assuntos posicionados nos quais combinam dois ou mais termos. Cada termo pode ser usado na melhor variedade de combinações, uma vez que é necessário promover a flexibilidade completa da formação composta. Somente nesse sentido referências específicas podem haver inúmeros detalhes dos assuntos requeridos. Por outro lado, há também uma forte demanda dos usuários para aptidões compreensivas no arquivo para pesquisas genéricas: elas necessitam ser capazes de recuperar o documento nos assuntos compostos específicos, não somente quando eles visam para algo em particular, mas também quando olham para qualquer termo da composição específica. Esses requerimentos não somente são termos capazes sem limites como também seus genéricos ou relações de classes são construídas num sistema. A classificação facetada é o dispositivo para atingir esses resultados. (VICKERY, 1960, p.8)

A faceta representa a totalidade das subdivisões resultantes da aplicação de uma única característica. “Os termos de um determinado assunto são todos agrupados numa classe homogênea” (VICKERY, 1960, p. 9). O significado de cada faceta permite a análise por manifestação dos atributos. Essa estrutura aceita subdivisões de natureza diferente dentro de cada assunto. Exemplificando, a classificação facetada tem uma estrutura dinâmica e multidimensional, onde um determinado produto tem sua classificação por tamanho e cores, mas não há necessariamente a relação hierárquica, apesar de as relações entre as categorias possuírem algum vínculo em sentido lógico (Figura 16).



**Figura 16:** Demonstração de Classificação Facetada.  
**Fonte:** elaboração própria baseada em Vital e Café (2007)

Apesar de focar a estrutura hierárquica, na taxonomia facetada tais relações conceituais não são excludentes e podem aparecer.

Se as teorias da classificação podem ser divididas conforme a finalidade (filosóficas e bibliográficas) e estas últimas, conforme a amplitude de aplicação (gerais ou enciclopédicas e especializadas) ou o tipo de característica (naturais e artificiais), após a teoria da classificação facetada elas também podem ser divididas, de acordo com a forma de apresentação, em enumerativas (hierárquicas) e analítico-sintéticas. (VITAL; CAFÉ, 2007, p. 125)

A relação analítico-sintética é apresentada por Ranganathan (1960) como caracterizada pela combinação de números em diferentes unidades de arranjos designando permutações e combinações, onde números de classes para toda possibilidade de assuntos podem ser construídos.

Vickery (1966, p. 9) apresenta o sistema de classificação facetada fundamentado no princípio da coordenação de conceito, onde há a combinação de dois ou mais símbolos, no qual cada um possui seu grupo conceitual independente.

Os termos utilizados são previamente relacionados aos grupos e em cada grupo inserido eles são hierarquicamente arranjados. A contribuição significativa desse sistema são as técnicas pelas quais esse arranjo é alcançado. A classificação facetada é essencialmente uma técnica de controle de vocabulário – método de controle de tipo e nível de termo que é admitido no sistema vocabulário (VICKERY, 1966, p.9).

Observe que a classificação colon (: ) de Ranganathan (1960) apresenta uma forma de representação com regras flexíveis em relação aos modelos de classificação anteriores e Vickery (1966) em seguida escreve um guia para a construção e uso desse esquema de



classificação facetada. Tais relações focam um determinado conteúdo onde as categorias e os termos relacionados possuem relações lógicas.

Por sua vez, as relações apresentadas por Dahlberg (1978, p.104) são dadas pelas características em comum entre os conceitos, onde as relações lógicas atrelam os termos com o conceito da sua respectiva categoria e as relações semânticas entre as diferentes categorias de classificação. Essas relações são apresentadas conforme a seguir:

#### Relações Lógicas

- identidade  $A(x, x, x) B(x, x, x)$ , onde as características são as mesmas;
- implicação  $A(x, x) B(x, x, x)$ , onde o conceito A está contido no conceito B;
- intersecção  $A(x, x, o) B(x, o, o)$ , onde os dois conceitos coincidem algum elemento;
- disjunção  $A(x, x, x) B(o, o, o)$ , os conceitos se excluem mutuamente. Nenhuma característica em comum;
- negação  $A(x, x, o) B(o, x, o)$ , o conceito A inclui uma característica cuja negação se encontra em B.

Outras relações mediante relacionamento semântico são dadas pelo autor, onde é observada a valência semântica dos verbos, a qual é a soma dos lugares a serem preenchidos de acordo com a ligação de um conceito com outro (DAHLBERG, 1978, p. 105). São:

Relações hierárquicas, onde dois conceitos possuem atributos idênticos, entretanto um deles possui uma a mais, a qual esse conceito é mais específico e o anterior mais genérico, fazendo a relação hierárquica.

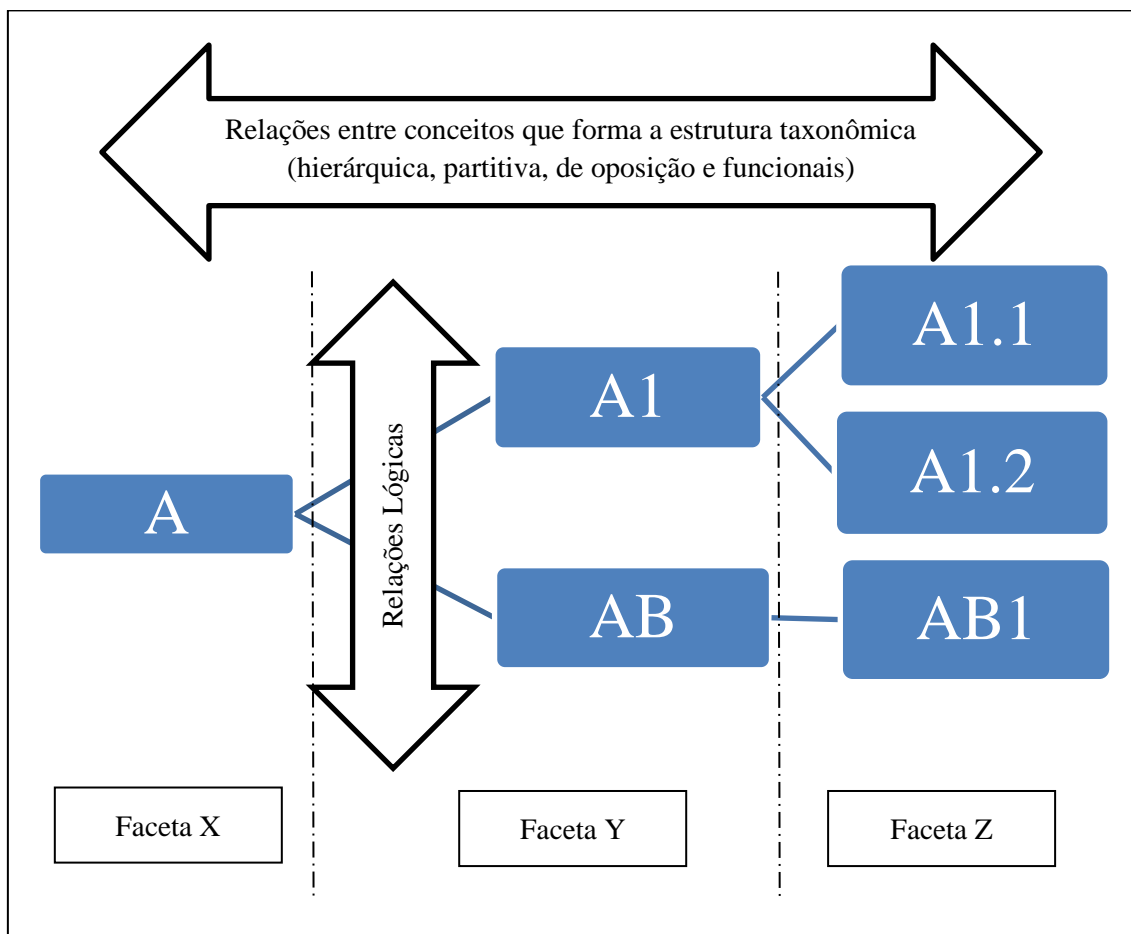
Relações partitivas, onde a relação existe entre um todo e suas partes. São características de elementos que constituem um todo.

Relações de oposição, onde as classes são dadas por conceitos opostos, como branco e preto (contrariedade) ou numérico e não numérico (contradição) (DAHLBERG, 1978, p. 104).

Relações funcionais, conhecida pelo caráter semântico de tais relações tendo por base as chamadas valências semânticas dos verbos, dando atenção aos verbos e seus complementos. A valência semântica do verbo é a soma dos lugares a serem preenchidos de acordo com

a ligação deste conceito com outros. (DAHLBERG, 1978, p. 105).

Interpretando essas relações lógicas à estrutura taxonômica facetada, as relações lógicas agrupam conceitos que compõem uma mesma faceta e, as relações semânticas conectam conceitos construindo o percurso de navegação (Figura 17).



**Figura 17:** Relações Lógicas na Classificação Facetada.

Fonte: elaboração própria.

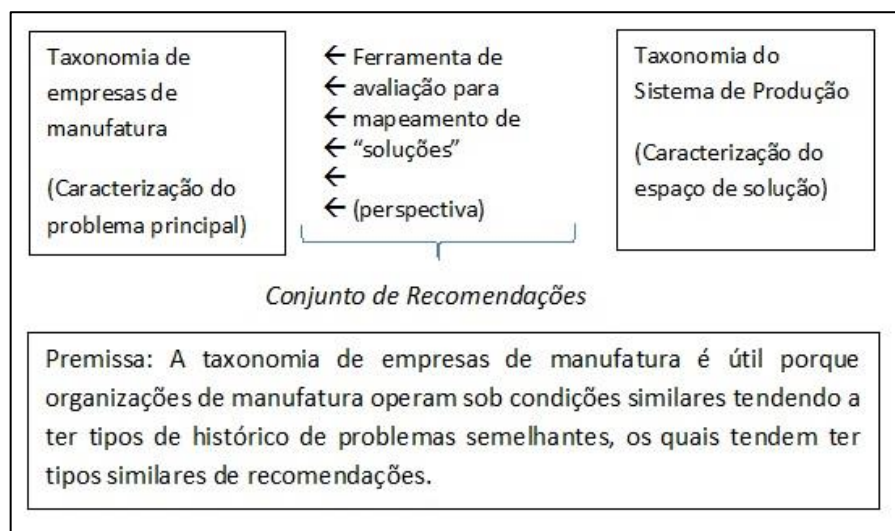
Os relatos e descritivos de distorções provenientes de erros e fraudes, linguagem natural, são trabalhados até permitir uma padronização da linguagem. Isso se dá a partir do levantamento do arcabouço teórico da auditoria, separando as etapas metodológicas do auditor para identificar erros e fraudes mediante a aplicação de procedimentos, encontrando fundamento para descrever os conceitos. A partir daí, observa-se os elementos dos conceitos e a relação entre eles, para que finalmente se tenha uma estrutura de classificação com as devidas categorias, na qual a sua hierarquia represente os passos do auditor desde as bases de

análise das possibilidades de distorções (riscos), passando pelas bases fundamentais dos objetivos da auditoria e seguindo até o local (ciclo contábil) de aplicação dos procedimentos.

Vale lembrar, conforme relatado anteriormente, que o uso da taxonomia com base em erros já ocorre na prevenção de acidentes de trânsito e também na aviação civil. Porém, nesses casos, usa-se como base os erros humanos, organizados no sentido de serem identificados e confrontados com soluções para melhorias de aplicação de procedimentos de manutenção preventiva e prevenção de acidentes (HSIAO, 2011). Para esse autor, no caso da aviação:

Embora a maioria das falhas encontradas nos relatórios de auditoria poderia ser atribuída a alguma variedade de erro humano, a maioria dos sistemas de auditoria contemporâneos carecem de taxonomias de erro humano adequado para estudar mais ou analisar essas falhas. O estudo avançado da causa raiz ou associação de erro é impraticável sem classificação adequada de erro humano [tradução própria] (HSIAO, 2011, p.10).

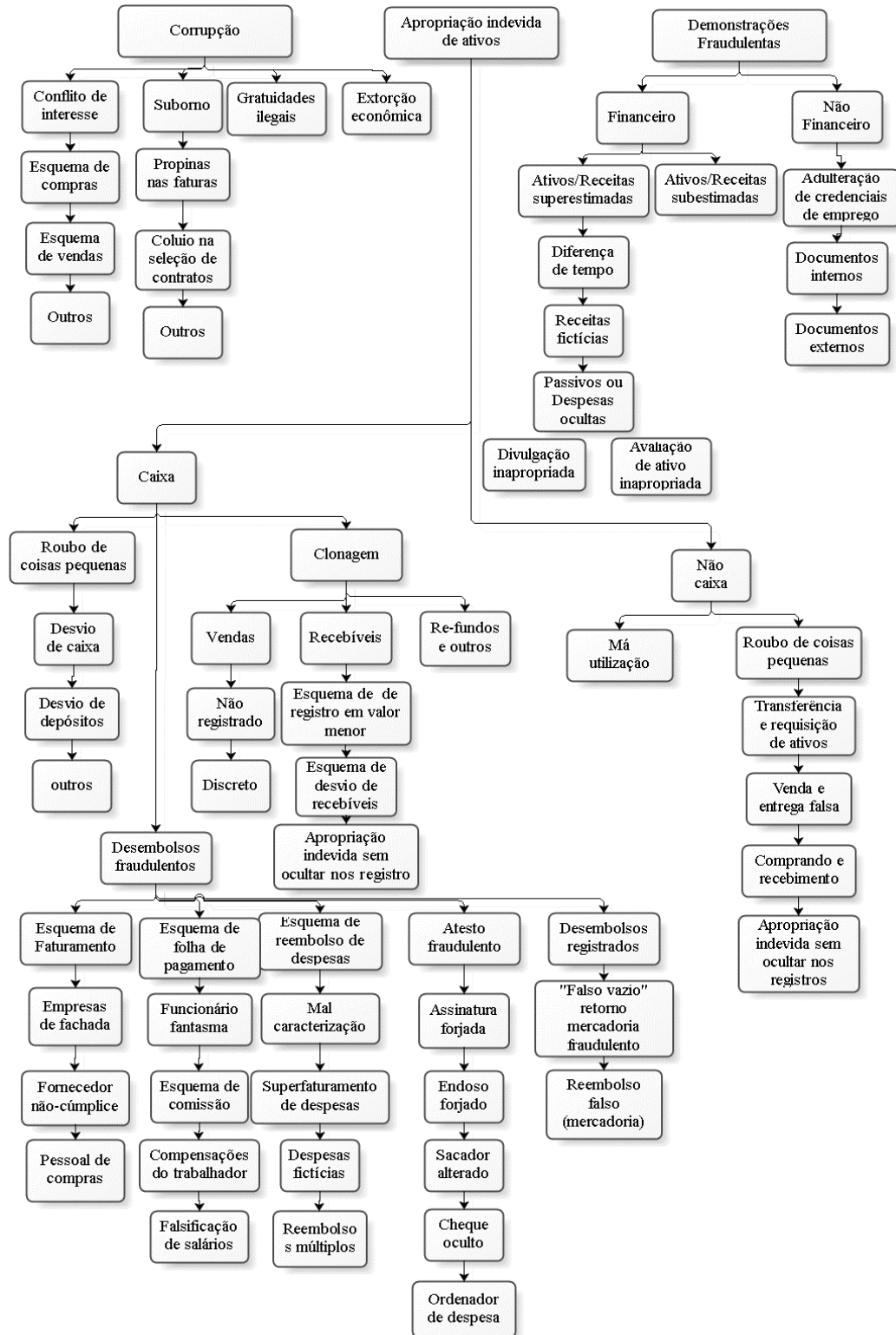
Além das funcionalidades apresentadas, Walden (2007) utiliza a taxonomia construída a partir de metodologias de avaliação de empresas com intuito de ajudá-las em sua gestão pela entrega de recomendações destinadas a melhorar o desempenho da empresa de fabricação. Walden (2007) desenvolveu uma metodologia de avaliação baseada em taxonomias de empresas industriais e sistemas de produção. Sua ideia de uso da taxonomia é similar àquela aqui proposta. Uma taxonomia com categorização de problemas dominantes é utilizada para identificação da ferramenta mais adequada para sua solução (Figura 18).



**Figura 18:** Aproximação ao Problema de Pesquisa.  
**Fonte:** Walden (2007, p.12)

Uma noção de caminho a ser seguido na área contábil está no exemplo de classificação na área contábil-financeira e que permite analisar os riscos em instituições é apresentado a

seguir, podendo ajudar na construção de uma taxonomia. O caso a seguir trata-se de um levantamento anual sobre fraudes, em nível mundial, com pormenores que apoiam as questões aqui pesquisadas.



**Figura 19:** Sistema de classificação de abuso e fraude ocupacional.  
**Fonte:** Adaptado e traduzido do Estudo Global de Fraude (ACFE, 2010, p.7)

Essa é uma estrutura de classificação específica de fraudes, entretanto há outras distorções (erros e fraudes) a serem considerados para a taxonomia proposta para abranger tais lições aprendidas, inclusive buscando englobar características dos erros e fraudes independente de ser área pública ou privada ou do tamanho da entidade.

#### **4.5 Conclusões da revisão de literatura**

De acordo com a literatura contábil, a estrutura basilar para execução da auditoria tem duas etapas fundamentais, quais sejam: a análise de riscos e a aplicação de procedimentos (CASTRO, 2010; BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002; AICPA, 2012). A seleção, interpretação e aplicação dos procedimentos (LOUGHRAN, 2010) envolvem um risco de não serem executadas da maneira apropriada, em outras palavras, isso pode ser sinônimo de ruídos no canal de comunicação. Fato que existe na auditoria, conforme demonstrado por Guedes (2014).

O gerenciamento do risco de detecção focando a redução da subjetividade busca apoio no arcabouço teórico da Gestão de Documentos, da Informação e do Conhecimento, onde o uso da taxonomia possibilita a auxílio na escolha dos procedimentos de maneira mais objetiva e assertiva, proporcionando a redução da subjetividade. Isso se dá através da aplicação da estrutura da linguagem documentária a partir da categorização de erros e fraudes (lições aprendidas). Outro aspecto de caráter documental para alcançar tal resultado é a trilha de auditoria, onde as categorias da taxonomia representam e permitem o registro dos passos seguidos pelos auditores contábeis de maneira direcionada.

De acordo com a metodologia de auditoria, as principais etapas desse processo correspondem a (1) análise de risco (Planejamento) e (2) escolha e aplicação dos procedimentos (Execução). A junção entre essas duas etapas se dá pelas Afirmações (faceta central/para conexão). Assim, o caminho ora desenvolvido formando a taxonomia conduz o usuário da informação desde a análise do risco até a escolha do procedimento, perfazendo uma trilha que pode ser atualizada e retroalimentada.

Contudo, o modelo proposto trata-se de uma estrutura objetiva, fundamentada para organizar informações no processo de auditoria contábil auxiliando a decisão de qual procedimento escolher. Consequentemente, é pressuposta a redução da subjetividade (minimização dos ruídos e da assimetria da informação) à medida que a linguagem natural

dos riscos de distorções é convertida em linguagem documentária, por um processo formado por relações lógicas.

#### 4.6 Glossário de auditoria

Considerando que diversos termos são próprios da auditoria contábil, é pertinente apresentar seus conceitos para melhor entendimento, de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002; CFC, 2009; ALMEIDA, 2010; LONGO, 2011).

**Asseguração razoável:** alto nível de segurança, mas não absoluto, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis;

**Distorção:** diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de uma demonstração contábil relatada e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação que é exigida para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. As distorções podem originar-se de erro ou fraude. Quando o auditor expressa uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, as distorções também incluem os ajustes de valor, classificação, apresentação ou divulgação que, no julgamento do auditor, são necessários para que as demonstrações contábeis estejam apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes;

**Evidências de auditoria:** informações utilizadas pelo auditor para fundamentar conclusões em que se baseia a sua opinião. As evidências de auditoria incluem informações contidas nos registros contábeis subjacentes às demonstrações contábeis e outras informações;

**Julgamento profissional:** aplicação do treinamento, conhecimento e experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, contábeis e éticas, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho de auditoria;

**Materialidade para execução da auditoria:** valores fixados pelo auditor inferiores ao considerado relevante para as demonstrações contábeis como um todo, a fim de reduzir a um nível baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto, excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. Se aplicável, materialidade para execução da auditoria refere-se, também, ao valor ou valores fixados pelo

auditor inferiores ao nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações;

**Respostas aos riscos:** procedimentos aplicados pelo auditor após identificar riscos;

**Relevância:** magnitude de uma omissão, erro ou classificação indevida de informação contábil que, dadas as circunstâncias, torna provável que o julgamento de uma pessoa razoável que tenha utilizado a informação teria sido mudado ou influenciado pela omissão, erro ou classificação indevida;

**Risco:** possibilidade de acontecer uma distorção em função de erro ou fraude;

**Risco de auditoria:** risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção. A materialidade e os riscos de auditoria são levados em consideração durante a auditoria, especialmente na: (a) identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante; (b) determinação da natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria; e (c) avaliação do efeito de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações contábeis e na formação da opinião no relatório do auditor independente;

**Risco de distorção contábil relevante:** 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;

**Risco de controle:** 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;

**Risco de detecção:** risco de que os procedimentos executados 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;

**Risco inerente:** 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. Risco que existe independente do controle da instituição auditada ou de procedimentos de auditoria;

**Procedimento substantivo:** procedimento de auditoria planejado para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Os procedimentos substantivos incluem: (a) testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações); e (b) procedimentos analíticos substantivos; e

**Teste de controle:** procedimento de auditoria planejado para avaliar a efetividade operacional dos controles na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações.



## **5 TESES, PRESSUPOSTOS E VARIÁVEIS**

### **5.1 Pressupostos**

#### Geral

A utilização da taxonomia como modelo de lições aprendidas favorece o gerenciamento do risco de detecção pela gestão de informações de natureza tática no processo de auditoria.

#### Específicos:

1º - A taxonomia confeccionada a partir de erros e fraudes já conhecidos corresponde a um modelo de representação de lições aprendidas, logo sua estrutura permite que o auditor selecione e organize tais informações de maneira mais objetiva, facilitando a escolha de procedimentos para testar os riscos envolvidos na auditoria;

2º - A estrutura taxonômica proposta abarca os exemplos práticos descritos na literatura de auditoria contábil; e,

3º - A linguagem padrão para confecção dessa taxonomia relaciona os termos de maneira que a identificação dos riscos de distorções e os aspectos determinantes para a escolha dos procedimentos formam uma trilha para recuperação de lições aprendidas.

### **5.2 Variáveis**

#### Variáveis do 1º Pressuposto:

- Aspectos conceituais para composição das categorias da taxonomia;
- Relações lógicas entre atributos e conceitos;
- Relações de equivalência, hierárquica e de associação entre os termos.

#### Variáveis do 2º Pressuposto

- Riscos de Distorção das Demonstrações Contábeis;
- Relação entre riscos de distorções e testes de auditoria;
- Aspectos de identificação dos riscos (fases da informação, aspectos essenciais);
- Aspectos de alocação dos procedimentos (ciclos e subciclos).

#### Variáveis do 3º Pressuposto

- Riscos de Distorções, Afirmações e Procedimentos;
- Pontos divergentes e convergentes entre as escolhas dos auditores e a sugestão do modelo proposto.

### 5.3 Teses

Considerando o problema ora estudado e baseado na revisão de literatura, defende-se as seguintes teses:

- I- A taxonomia facetada é um instrumento de auxílio às decisões táticas na auditoria contábil; e
- II- A estrutura da taxonomia como linguagem documentária permite a recuperação de informações de lições aprendidas numa trilha formada por relações lógicas entre termos de diferentes facetas.

No Quadro 7 é apresentada uma visão geral da relação entre pressupostos, variáveis e ação metodológica propostos para a pesquisa, a fim de complementar a elucidação dos métodos, técnicas e instrumentos utilizados.

Objetivo geral	Pressuposto geral	Objetivos específicos	Pressupostos	Variáveis	Ação Metodológica	Cap.
Propor um modelo de taxonomia que permita a identificação de procedimentos de auditoria a partir de lições aprendidas de erros e fraudes.	A utilização da taxonomia como modelo de lições aprendidas favorece o gerenciamento do risco de detecção pela gestão de informações de natureza tática no processo de auditoria.	1) Analisar conceitualmente a construção de uma metodologia de uma taxonomia atrelada ao processo de auditoria, a partir da aplicação como modelo de representação de lições aprendidas.	A taxonomia confeccionada a partir de erros e fraudes já conhecidos corresponde a um modelo de representação de lições aprendidas, logo sua estrutura permite que o auditor selecione e organize tais informações de maneira mais objetiva, facilitando a escolha de procedimentos para testar os riscos envolvidos na auditoria.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aspectos conceituais para composição das categorias da taxonomia.</li> <li>- Relações lógicas entre atributos e conceitos.</li> <li>- Relações de equivalência, hierárquica e de associação entre os termos.</li> </ul>	- Pesquisa bibliográfica tendo em vista o levantamento e a análise dos aspectos conceituais do processo de auditoria, observando as questões intrínsecas à análise de risco e escolha de procedimentos.	7.1
		2) Mapear na literatura contábil os riscos de distorção para validação técnica da estrutura taxonômica.	A estrutura taxonômica proposta abarca os exemplos práticos descritos na literatura de auditoria contábil.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Riscos de Distorção das Demonstrações Contábeis</li> <li>- Relação entre riscos de distorções e testes de auditoria</li> <li>- Aspectos de identificação dos riscos (fases da informação, aspectos essenciais).</li> <li>- Aspectos de alocação dos procedimentos (ciclos e subciclos).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pesquisa bibliográfica para identificação na literatura contábil os riscos de distorção.</li> <li>- Observação e interpretações em cada item, verificando como se dá as relações entre os riscos e procedimentos de auditoria, aplicando-os à estrutura taxonômica.</li> </ul>	7.2
		3) Demonstrar o risco de detecção na auditoria mediante as trilhas conceituais analisadas no objetivo específico 1.	A linguagem padrão para confecção dessa taxonomia relaciona os termos de maneira que a identificação dos riscos de distorções e os aspectos determinantes para a escolha dos procedimentos formam uma trilha para recuperação de lições aprendidas.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Riscos de Distorções, Afirmações e Procedimentos.</li> <li>- Pontos divergentes e convergentes entre as escolhas dos auditores e a sugestão do modelo proposto.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Análise documental para levantamento de casos de estudo.</li> <li>- Análise crítica das divergências entre o modelo desenvolvido e as informações dos casos de estudo.</li> </ul>	7.3

**Quadro 7:** Pressupostos, variáveis e ação metodológica da pesquisa.

**Fonte:** elaboração própria.

## **6 METODOLOGIA**

### **6.1 Delimitação do estudo**

No presente trabalho se propõem a realização de estudo exploratório da taxonomia como lições aprendidas que permite investigar seu uso na organização de informações sobre riscos de distorções contábeis, bem como observar as relações lógicas conceituais para permitir a recuperação das informações de erros e fraudes, bem como dos procedimentos a serem utilizados por auditores. A investigação dos aspectos conceituais de base da auditoria contábil permitiu a construção dessa linguagem documentária. Tais aspectos são próprios da contabilidade e auditoria internacional, os quais apresentam similaridades entre diversos países e também entre às áreas pública e privada.

Em relação aos estudos que tratam da taxonomia com aplicação na área contábil, a estrutura proposta é um modelo inovador e não tem a intenção de abranger todos os problemas que possam ser ou já foram identificados por auditores, mas limita-se a apresentar tal estrutura para que estudos futuros possam aperfeiçoar a proposta aqui apresentada. Nesse sentido, as análises e conclusões podem ser limitadas quanto a extensão do ambiente aplicado.

### **6.2 Etapas da pesquisa**

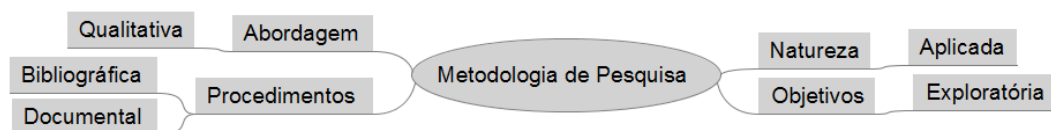
A abordagem utilizada para essa pesquisa e suas análises é denominada qualitativa, a qual acomete a interpretação para os problemas objetos da investigação. A interação entre o objeto de pesquisa e o mundo real terá interpretação e atribuição de significados que não dependem de análises estatísticas, mas sim análise das percepções a respeito da questão estudada, bem como das relações dos elementos contidos nos documentos (DENZIN; LINCOLN, 2005; MATIAS-PEREIRA, 2007; FLICK, 2009; SILVERMAN, 2009; CUNHA; YOKOMIZO; BONACIM, 2013).

A classificação da pesquisa quanto ao objetivo é de um estudo exploratório, visando proporcionar maior familiaridade com o problema a fim de torna-lo explícito (MATIAS-PEREIRA, 2007). A pesquisa exploratória tem o objetivo de reunir informações, padrões e ideias sobre um problema com pouco ou nenhum estudo anterior, mas não foca testar hipóteses, mas procurar padrões com respostas para determinados problemas e indicação de pesquisas futuras (MUELLER, 2007).

A construção da taxonomia deu-se mediante a pesquisa bibliográfica levantando os aspectos conceituais na literatura da área contábil, bem como na Ciência da Informação a respeito da estrutura da taxonomia enquanto linguagem documentária. A coleta de dados se dá a partir da pesquisa bibliográfica e o documental. Inclui como fontes a literatura prática da área de auditoria para análise inicial do modelo e casos de estudo com exemplos reais com informações provenientes de relatórios advindos de auditores. A técnica para análise dos dados coletados é a análise de conteúdo, visando manter a objetividade e a consistência nos resultados da pesquisa.

Inicialmente foram previstas entrevistas com auditores, entretanto não foram realizadas em função de acesso restrito e dificuldades de agendamento. Inumeras informações de relatórios de auditoria também foram negadas devido ao sigilo documental, aplicável inclusive na auditoria da área pública. São detalhes que podem fazer falta, entretanto não prejudicam a pesquisa documental nem a análise, vez que mesmo entrevistas têm sua subjetividade e, sem elas a análise de conteúdo fica mais objetiva seguindo os critérios metodológicos (ELO; KYNGAS, 2007; ROSSI; SERRALVO; JOAO, 2014).

No mapa mental a seguir tem-se uma visão geral das escolhas para esta pesquisa:



**Figura 20:** Mapa mental dos aspectos da pesquisa.

**Fonte:** elaboração própria.

No intuito de obter maior rigor metodológico na pesquisa documental, alguns detalhes como os a seguir são exigidos:

(1) o contexto social; (2) o indivíduo escritor do documento; (3) a elaboração do documento por parte do escritor; (4) a leitura do texto do documento; (5) o leitor; (6) o documento per se. A partir dessa sistemática, o pesquisador pode se deparar com os seguintes problemas: (a) contexto social ao qual o

documento foi elaborado; (b) conhecimento prévio que o pesquisador pode deter para abstrair maiores informações do documento; (c) conteúdo preestabelecido, que limita a percepção do pesquisador quanto ao conteúdo do documento; (d) retórica contida no documento, que pode enviesar a interpretação da realidade da organização; (e) documento como fonte única de dados, que estabelece que o documento pode ser complementado por outros métodos de coleta de dados (CUNHA; YOKOMIZO; BONACIM, 2013, p. 431).

Esses autores fizeram um estudo sobre as pesquisas documentais e os aspectos fundamentais para uma pesquisa com consistência e relataram que no contexto das organizações, “grande parte das documentações segue padrões formais estabelecidos pelos profissionais de negócios, de maneira que a maioria dos documentos se apresenta na forma escrita” (CUNHA; YOKOMIZO; BONACIM, p. 434). Fato que é observado na essência dos documentos da auditoria em função dos regulamentos da profissão e dentro das instituições com as regras internas, mesmo que com algumas possíveis diferenças.

Nesta pesquisa, os documentos de interesse para aplicação da taxonomia são os próprios relatórios de auditoria ou também os informes descritivos de situações reais, os quais permitem acesso ao contexto de cada caso de estudo, tais como as instituições onde os procedimentos de auditoria foram aplicados, as especificidades relacionadas às demonstrações e os tipos de riscos de distorções envolvidos. Assim, o levantamento documental servirá para coletar dados registrados pelo auditor que relatam seus procedimentos e discussões vivenciadas na execução da auditoria.

O conhecimento prévio do pesquisador com mais de dez anos de auditoria, incluindo instituições do Brasil e projetos internacionais, contribui para a necessidade de abstrair maiores informações dos documentos em análise, assim como entender o conteúdo preestabelecido, aumentando a percepção quanto ao conteúdo, conforme preconizado por Cunha, Yokomizo e Bonacim (2013).

Por sua vez, a análise de conteúdo é utilizada para análise dos dados coletados (MUELLER, 2007). Trata-se de um conjunto de técnicas empíricas dependentes do tipo de fala a ser interpretado.

Não existe o pronto-a-vestir em análise de conteúdo, mas somente algumas regras de base, por vezes dificilmente transponíveis. A técnica de análise de conteúdo adequada ao domínio e ao objetivo pretendidos, tem que ser reinventada a cada momento, exceto para usos simples e generalizados, como é o caso do escrutínio próximo da decodificação e de respostas a perguntas abertas de questionários cujo conteúdo é avaliado rapidamente por temas. (BARDIN, 1977, p.31)

Análise de conteúdo é um conjunto de técnicas com diversas maneiras de execução adaptáveis a um campo de aplicação muito vasto, tratando-se de um processo sistemático de mensagens em qualquer tipo de comunicação (KONDRACKI; WELLMAN; AMUNDSON, 2002; BARDIN, 1977). Essa análise consiste no exame de um objeto de comunicação, no caso aqui livros, artigos e relatórios provenientes de auditorias, onde foi efetuada a: (a) análise prévia para conhecimento do conteúdo, (b) separação as palavras e frases relacionadas à busca para pesquisa, e (c) análise técnica para aplicação na taxonomia. Segundo Bardin (1977), tais etapas fazem parte da base da análise de conteúdo. São elas:

1) Pré-análise – organiza o material deixando-o operacional com a sistematização das ideias iniciais através da (a) leitura flutuante, sendo o contato preliminar que começa a conhecer o texto, da (b) escolha dos documentos, demarcando o que será analisado, (c) formulação de hipóteses e objetivos, e (d) determinação dos indicadores.

2) Exploração do material – é o momento da codificação, definindo categorias e unidades de registro.

3) Tratamento dos resultados, inferência e interpretação – momento de consolidar os achados e suas análises destacadas para prosseguir com as reflexões e inferências.

Elo e Kyngas (2007) mencionam de maneira mais abrangente que a (1) preparação, a (2) organização e (3) o relatório são as principais fases da análise de conteúdo. Contudo, em relação a Bardin (1977) e Elo e Kyngas (2007), a considerações de Gao (1996) apresentam-se complementares ao descrever os passos para a aplicação da análise de conteúdo nos seguintes detalhes:

- 1- **Decisão se utiliza a análise de conteúdo:** algo que depende de cinco fatores (a) o objetivo da pesquisa, (b) a disponibilidade dos dados a serem coletados, (c) os tipos de dados, (d) o tipo de análise requerida e (e) os recursos necessários;
- 2- **Planejamento da análise de conteúdo:**
  - a. Definição de variáveis, com suas definições e categorias;
  - b. Seleção do material e sua descrição;
  - c. Definição de unidades de registro: delimitação da porção do texto onde será aplicada análise, as quais geralmente são: palavras, significado da palavra, frase (sentença), parágrafo, tema ou todo o texto;
  - d. Desenvolvimento de um plano de análise, onde geralmente foca na:

- i. Presença das variáveis: identifica a presença de uma variável, independentemente da sua frequência, mas demonstrando que foi identificada e que possui determinadas características;
  - ii. Frequência: número de vezes que aparece;
  - iii. Intensidade: trata-se de análise sobre (a) fraca, incerta ou inconsistente, (b) moderada, (c) forte relação.
  - iv. Identidade pelo espaço ou tempo: o espaço corresponde ao tamanho ou posição do texto num jornal, por exemplo, ou mesmo local de publicação. O tempo trata-se da época, período;
- 3- **Codificação:** serve para classificar as unidades de registro com códigos, tais como abreviações que representem determinadas passagens de texto por exemplo, ou mesmo a numeração de um texto em linhas. Um exemplo prático de codificação, considerando a variável Afirmações de auditoria, temos Existência/Ocorrência, Direitos/Obrigações, Avaliação/Alocação, Integridade, Corte, Apresentação/Divulgação que podem respectivamente ser representadas por E/O, D/O, A/A, I, C e A/D, o que facilita da transcrição dos resultados da coleta ao inserir na planilha de dados;
- 4- **Análise:** trata-se da interpretação dos dados coletados, análise de frequências e associações das variáveis.

“Uma codificação deve apresentar consistência e aceitabilidade ao ser aplicada aos diferentes documentos para que proporcione confiança nas análises comparativas” (GAO, 1996, p. 23). Elo e Kyngas (2007, p. 108) acrescentam que “a validade da análise de conteúdo se dá pela replicabilidade, a qual é dada pela possibilidade de reaplicação em mais de um documento ou em diferentes pesquisas, o que permite fazer inferências”. As análises partem dos dados, que são mais específicos, para o mais abrangente, um fluxo característico na análise indutiva.

Essas etapas da análise de conteúdo foram consolidadas nessa pesquisa na seguinte estrutura:

- 1- Análise inicial com observação se as fontes proporcionam exemplos práticos e ao mesmo tempo teóricos que possam proporcionar discussão do assunto pesquisado;
  - a. Leitura preliminar;
  - b. Demarcação do espaço onde as informações podem ser coletadas;
  - c. Formulação de direcionadores de acordo com os objetivos.



- 2- Identificação dos termos e expressões a serem coletados, descrevendo os limites de aceitação, seja a própria palavra, conjunto de palavras, conceitual ou expressões com características semelhantes em sua essência;
  - a. Indicação de códigos ou das próprias expressões a serem buscas, selecionando as variáveis - termos, expressões ou conceitos a serem coletados
- 3- Interpretação dos dados coletados, organizando-os numa estrutura que permita a análise vinculada aos objetivos da pesquisa.
  - a. Consolidação dos achados e suas análises destacadas;
  - b. Análise de relações entre variáveis;
  - c. Prosseguir com as reflexões e inferências.

Essas etapas a serem aplicadas focam a análise de conteúdo qualitativa, buscando as relações entre as variáveis coletadas na porção específica dos textos selecionados com as inferências no contexto da estrutura conceitual proposta.

### ***6.2.1 Estabelecimento da interface entre pesquisa e universo***

Essa pesquisa tem como universo as distorções relacionadas à estrutura das demonstrações contábeis, sob as quais os auditores emitem seu parecer. Tratam-se de distorções que podem ocorrer nas demonstrações, o que significa risco. A essência das demonstrações contábeis brasileiras passa por um processo de harmonização internacional, inclusive entre áreas públicas e privadas, o que permite a aplicação da taxonomia em ambas as áreas, bem como com exemplos do Brasil e do exterior.

O universo parece extenso, entretanto a taxonomia proposta ajuda na consolidação de erros e fraudes que, em geral, são descritos na linguagem do auditor e que a partir da estrutura documentária é possível eliminar as redundâncias, demonstrando que o universo é menor do que parece. Isso quer dizer que casos reais ocorridos nos EUA, por exemplo, há problemas encontrados por auditores que são similares aos identificados em auditorias no Brasil ou em Cingapura. Isso se deve ao fato das demonstrações contábeis possuírem um padrão em sua essência, variando entre países apenas alguns critérios para atender as legislações fiscais de cada um. Outro fator que permite essa afirmação é o fato de a auditoria sobre as demonstrações contábeis no Brasil passar por um processo internacional de padronização.

Nesse sentido, tanto os problemas identificados na estrutura das demonstrações, assim como os procedimentos aplicados pelos auditores são estabelecidos numa essência obedecida internacionalmente e expressas na taxonomia proposta.

### ***6.2.2 Definição da amostra***

A aplicação desse estudo na área de auditoria contém uma dificuldade em conseguir informações devido ao sigilo documental próprio da auditoria baseado em leis. Trata-se do fornecimento de informações vinculadas à clientes, onde o auditor não possui nenhuma autorização legal para fornecer informações - a não ser com autorização expressa desses clientes. Isso é lei no Brasil e nos EUA, assim como em maior parte do mundo. O que geralmente restringe pesquisas. Isso levou à utilização de uma amostra intencional justificada pela possibilidade de acesso às informações necessárias.

Ao buscar conteúdo para aplicação em casos reais foram obtidas informações em duas fontes. Uma delas no Tribunal de Contas da União, órgão público no Brasil, mas com certas restrições para obtenção dos dados, sendo fornecido apenas caso julgado pela corte de contas. Outra, junto à empresa de auditoria Deloitte nos EUA, uma das maiores do mundo, que fornece casos de estudos da universidade onde são formados auditores da própria empresa, porém com a condição de não divulgar informações tais como nomes e demais características que as empresas auditadas possam ter sua identificação revelada.

Diante do universo apresentado, a aplicação da taxonomia executada nesses casos reais não apresenta todos os problemas existentes, porém permite a consolidação da teoria proposta à prática vivida pelos auditores em ambos os países, com as análises e conclusões dentro das devidas limitações. Além disso, os casos reais de ambos ambientes permitem indicar uma vantagem da taxonomia como linguagem documentária como a remoção de redundâncias, o que é comum em áreas do conhecimento que ainda não aplicaram as teorias da classificação. A dimensão de aplicação dessa taxonomia é colocada em teste aqui com a aplicação em casos de diferentes países e áreas de atuação, considerando que o TCU é da área pública localizado no Brasil e a Deloitte é da área privada nos EUA. Essa pesquisa tem como foco contribuir para pesquisas futuras, apresentando aqui bases conceituais e outros resultados não tentando eliminar todas as questões envolvidas.

## **7 ANÁLISES DOS RESULTADOS**

Visando cumprir os objetivos propostos, tem-se nesse capítulo a análise conceitual para elaboração da taxonomia, validação técnica da sua estrutura a partir do mapeamento dos riscos de distorção contábil utilizando exemplos da literatura de auditoria aplicada, bem como sua aplicação com casos de estudo.

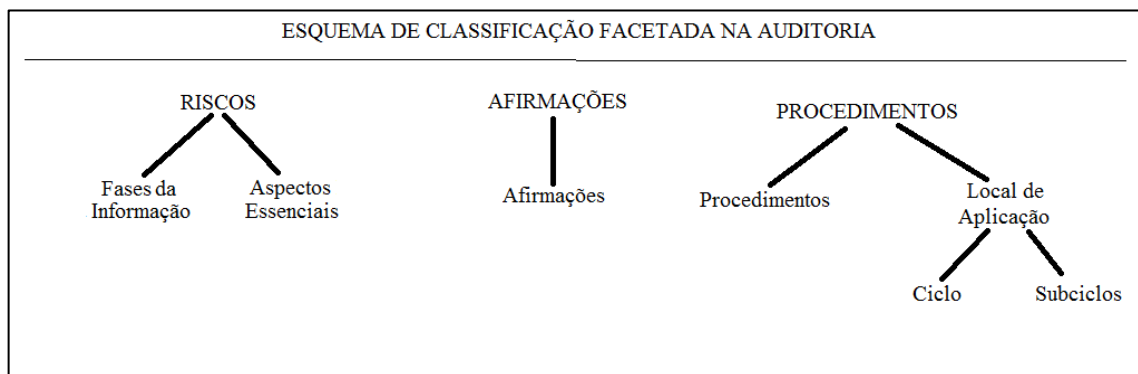
A construção da taxonomia utilizou o levantamento bibliográfico da auditoria contábil classificando-a de acordo com as bases conceituais da Ciência da Informação, a qual fundamenta a estrutura documentária da taxonomia. A taxonomia foi elaborada considerando três conceitos abrangentes: a análise de risco de distorções contábeis, as afirmações e os procedimentos. Tais conceitos proporcionam uma base conceitual para as facetas e seus termos. Em seguida, após a elaboração houve o mapeamento do tema riscos de distorção na literatura contábil, exemplos práticos no ensino da auditoria. Isso foi feito para a validação técnica da estrutura taxonômica. As palavras e expressões que apresentaram esses exemplos práticos foram analisadas e seu conteúdo passou da linguagem natural dos autores para a estrutura documentária. Essa estrutura classificatória da taxonomia se apresenta com termos específicos que são identificáveis na auditoria contábil. Os termos padrões da taxonomia foram considerados para a coleta e análise de conteúdo. Após essa etapa, efetuou-se a aplicação dos casos de estudo coletando riscos de distorção reais para serem analisados nos moldes da taxonomia proposta. Isso foi possível a partir da pesquisa documental em relatórios de auditoria em duas instituições distintas em área de atuação. Houve o caso do Tribunal de Contas da União (nível Brasil) utilizando um processo de auditoria por completo e os casos de estudo de relatórios de uma multinacional de auditoria norte americana (Deloitte), os quais apresentam riscos de distorção que já foram vivenciados por auditores dessa empresa nos EUA. Nesse conjunto documental, procede-se à análise de conteúdo.

### **7.1 Elaboração da taxonomia**

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).

No contexto da auditoria isso corresponde ao processo entre a descrição das distorções provenientes de erros e fraudes em linguagem natural que são traduzidas em termos documentários permitindo a padronização da linguagem utilizada na representação e organização da informação. Isto se deu a partir do levantamento do arcabouço teórico da auditoria, separando as etapas metodológicas do auditor para identificar erros e fraudes mediante a descrição dos conceitos.

Desse modo, os conceitos e suas relações lógicas apontam para uma estrutura de classificação entre os termos correspondentes às possibilidades de distorções contábeis (riscos), aos objetivos da auditoria e o ciclo contábil. Estrutura classificatória que se mostra em alguns momentos limitada, mas que é suprida pela característica facetada. As principais relações no esquema de classificação desenvolvido são apresentadas na Figura 21.



**Figura 21:** Relações Fundamentais da Taxonomia.

**Fonte:** elaboração própria.

Essas relações que constroem a estrutura proposta são formadas a partir de etapas metodológicas para construção da taxonomia, como as apresentadas por Vogel (2009) e Vital e Café (2007) (Quadro 8).

Vogel (2009, p. 2)	Vital e Café (2007, p. 12)
Diagnóstico Coleta Análise inicial Validação técnica Consolidação Validação estratégica Publicação	Estabelecimento das categorias gerais; Coleta dos termos; Análise e seleção dos termos; Controle da diversidade de significação; e Construção dos relacionamentos semânticos.

**Quadro 8:** Relações Fundamentais da Taxonomia.

**Fonte:** elaboração própria.

Ao analisar os lados da comparação é entendido que ambos são complementares e possuem essência similar. Inicialmente tem-se o estabelecimento de categorias gerais (VITAL; CAFÉ, 2007) dependentes de um diagnóstico através da compreensão do fluxo das

atividades informacionais desenvolvidas na instituição (VOGEL, 2009). Então, parte-se para a coleta de termos (VITAL; CAFÉ, 2007; VOGEL, 2009), a partir da qual tem-se a análise e seleção de termos (filtro) para a construção da estrutura taxonômica, mediante o estudo das relações lógicas. A validação técnica deve ter como base o controle da diversidade de significação e a construção dos relacionamentos semânticos (VITAL; CAFÉ, 2007), a qual é analisada com exemplos da literatura da área de auditoria (nos casos aqui descritos). Quanto à validação estratégica e publicação (VOGEL, 2009), tem-se a etapa de aplicação da taxonomia (VITAL; CAFÉ, 2007), utilizando casos de estudo. Nesse sentido, tais etapas foram utilizadas para a construção da taxonomia ora proposta.

Durante a análise dos termos, os seguintes níveis de relacionamento também foram observados na lógica de representação:

**I) Relação de equivalência:** devem ser usadas notações que caracterizem a relação de equivalência entre os termos da taxonomia. As notações empregadas são:

- USE/NÃO USE: notação empregada para indicar o “termo” autorizado para uso; e
- UP: notação empregada para indicar “utilizado para”. Tem como finalidade indicar o “termo” não autorizado e apontar para o “termo” autorizado.

As relações de equivalência representadas por USE/NÃO USE e UP são chamadas de remissivas.

**II) Relação hierárquica:** devem ser usadas notações que caracterizem a relação hierárquica entre os termos da taxonomia. As notações empregadas são:

- TG: notação utilizada para indicar “Termo Genérico”. É empregado para exprimir uma relação que indica o termo hierárquico superior. De outra maneira, indica um “termo” mais abrangente; e
- TE: notação que aponta para “Termo Específico”. Deve ser usado para exprimir uma relação que indica o termo hierárquico inferior. De outra maneira, indica “termos” mais definidos.

**III) Relação de associação:** deve ser usada uma notação que caracterize uma relação semântica, partitiva e associativa e não hierárquica. A notação a ser utilizada é:

- TR: notação que indica “Termo Relacionado”. Deve ser usado para exprimir a associação entre um “termo” relacionado semanticamente com outro “termo” sem qualquer relação de subordinação entre eles.

Assim, a taxonomia tem seu foco nas distorções contábeis provenientes de erros e fraudes e que possam auxiliar a escolha de procedimentos de auditoria. Sua construção se dá através das lições aprendidas identificadas na literatura da área contábil. Esse é o direcionamento para definição de categorias e seleção de termos.

### ***7.1.1 Diagnóstico Estabelecendo Categorias e Seleção de Termos***

Nessa seção tem-se as etapas do diagnóstico e a seleção de termos iniciais para construção da taxonomia. O estabelecimento de categorias para a taxonomia se deu a partir do levantamento bibliográfico na área contábil. Devendo conter categorias que atendam aos seguintes requisitos:

- Representar o processo de auditoria em suas relações;
- Manter a sequência lógica de escolha de procedimentos a partir da análise de risco, e;
- Utilizar uma linguagem própria da área de aplicação.

Durante a etapa de diagnóstico, uma das fases iniciais da construção, se deu a análise do processo de auditoria conforme o levantamento bibliográfico (AICPA, 2012; ALMEIDA, 2010; BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002; GAO, 2009; YOSHITAKE, 2009; WHITTINGTON; DELANEY, 2011; BEASLEY *et al.*, 2015), focando em entender quais são os aspectos basilares para identificação de distorções contábeis relevantes e selecionar os termos. Ao analisar a bibliografia, observou-se que as informações contábeis possuem um conceito mais abrangente e posiciona-se como o ponto central para análise de riscos e aplicação de procedimentos. Sendo assim, a expressão “informações contábeis” é identificada como o gênero para a estrutura de classificação proposta.

As informações contábeis são o objeto de análise do auditor e conceitualmente identificável como a expressão mais abrangente, capaz de abarcar todas as espécies de uma taxonomia de erros e fraudes refletidas nas demonstrações contábeis. Contudo, há uma

relação hierárquica no início, porém as sequenciais necessitam da flexibilidade da classificação facetada.

Inicialmente, ao observar as informações contábeis, verificou-se que o lançamento contábil (registro do fato contábil) é a raiz para todas as distorções que envolvam as informações financeiras, uma 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, ou melhor, a falta de informação contábil (ausência). Faz-se assim com que a informação contábil registrada seja a expressão do conceito genérico mais abrangente.

Uma vez identificado o gênero, termo mais abrangente, em seguida foi observada a divisão do processo de auditoria como um todo em relação ao termo geral identificado. Esse processo tem como etapas-chave 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 (conceituada como respostas aos riscos). Em outras palavras, conforme demonstrado a seguir, tanto as informações contábeis como as distorções relevantes apresentam relações diretas com as afirmações de auditoria e, conjuntamente, indicam os procedimentos.



**Figura 22** - Procedimentos de auditoria e a estrutura da taxonomia

**Fonte:** elaboração própria.

Esse é o caminho para atingir a finalidade da taxonomia proposta. Entre as extremidades há as afirmações de auditoria, categoria que funciona como um conector para a lógica taxonômica proposta.

Tais relações lógicas são fundamentadas na Teoria do Conceito de Dahlberg (1978, p. 102), onde “a padronização da linguagem passa pela caracterização do conceito de cada termo” e o conjunto de atributos forma o conceito e permite verificar suas relações. Então,

tem-se aqui que levantar as características para indicar os significados dos termos e a relação na estrutura proposta.

Na caracterização do processo de auditoria, as etapas principais e mais abrangentes são relacionadas da seguinte forma: a (1) análise de risco de distorções contábeis baseia-se nas (2) afirmações, para então escolha de (3) procedimento. Esses três elementos que fundamentam a estrutura taxonômica aqui proposta são relacionados segundo as relações lógicas e semânticas apresentadas por Dahlberg (1978). Os conceitos possuem relações funcionais com a “informação contábil”, sendo esse termo um atributo de intersecção entre os conceitos (Quadro 9).

<b>TERMO GERAL</b>	<b>CONCEITO</b>	<b>ATRIBUTOS</b>
<b>Análise de risco de distorções contábeis</b>	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
<b>Afirmações</b>	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
<b>Procedimentos</b>	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

**Quadro 9:** Termos Gerais da Taxonomia.

**Fonte:** elaboração própria.

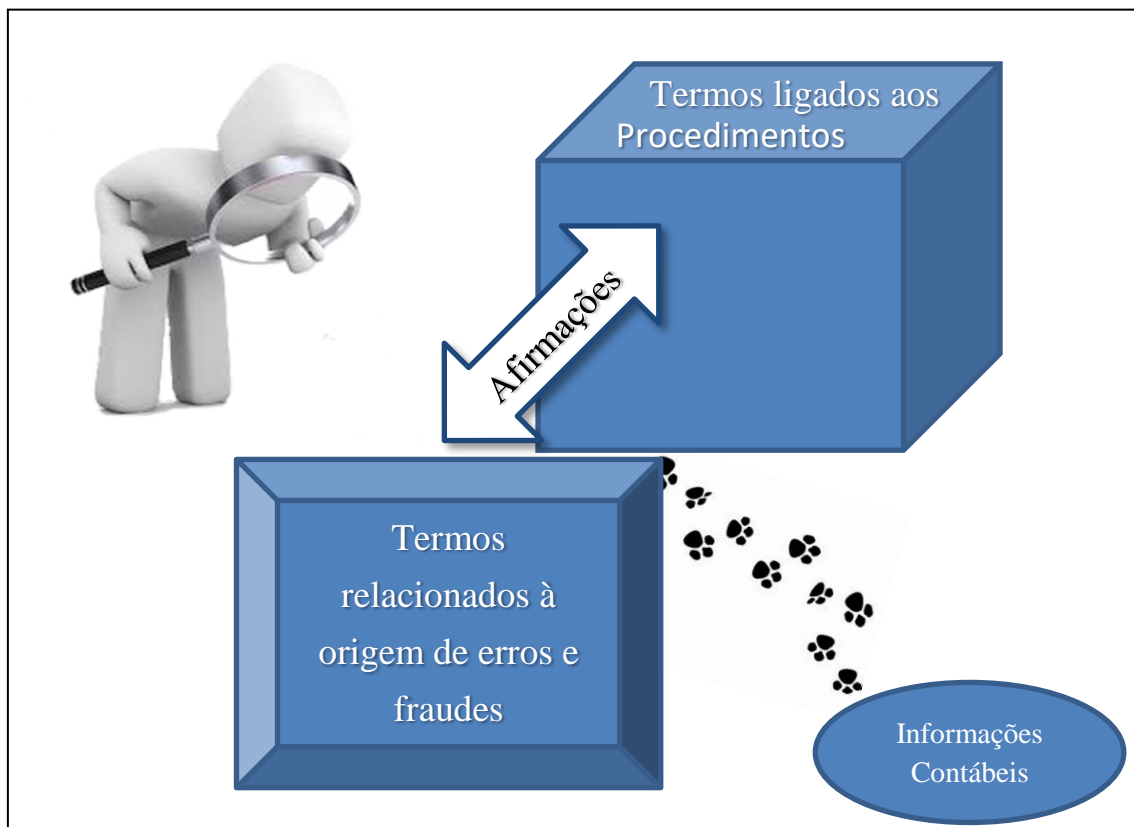
Informações contábeis tem um conceito mais abrangente – tratam-se de informações de fatos econômicos ou financeiros registradas e representam fidedignamente a realidade da instituição em seu patrimônio ou resultado. Contudo, está diretamente vinculada aos três conceitos apresentados.

Alinhados com a proposta de uma taxonomia como um instrumento para a gestão da informação nos processos de auditoria, esses conceitos formam um processo no qual seus conceitos estão de alguma forma vinculados em sequência lógica. No sentido processual esses conceitos se relacionam na seguinte ordem:

Informações Contábeis (TG) → (a) Análise de Risco de Distorções Contábeis → (b) Afirmações e → (c) Procedimentos (TE).



As relações entre essas categorias formam um processo com relações funcionais, a qual segundo Dahlberg (1978, p. 105) é conhecida pelo caráter semântico de tais relações tendo por base as chamadas valências semânticas dos verbos, dando atenção aos verbos e seus complementos. A valência semântica do verbo é a soma dos lugares a serem preenchidos de acordo com a ligação deste conceito com outros. A figura a seguir indica as relações lógicas dos termos, no contexto do processo de auditoria.



**Figura 23:** Demonstração de como se Formam as Relações Fundamentais da Taxonomia.

**Fonte:** elaboração própria.

São esses termos conceituais levantados que formam a estrutura macro conceitual da taxonomia. Em função das características gerais, expressões específicas foram levantadas para estudo das relações lógicas dos conceitos.

De acordo com a revisão de literatura aqui realizada, não há uma padronização da metodologia de auditoria entre as diversas instituições auditoras. Entretanto há uma tendência de um padrão comum, conhecido por processo de harmonização das normas na área contábil, o qual permite o balanceamento da linguagem da área em nível internacional, incluindo a essência de execução da auditoria na lógica processual apresentada. As três categorias

conceituadas anteriormente possuem termos que são identificadas em linguagem natural na literatura de auditoria. Os termos específicos mais comuns para as três categorias foram relacionados a seguir:

<b>TERMOS ESPECÍFICOS RELACIONADOS</b>		
<b>ANÁLISE DE RISCO DE DISTORÇÕES CONTÁBEIS</b>	<b>AFIRMAÇÕES</b>	<b>PROCEDIMENTOS</b>
<b>Caixa – desvios de caixa</b>	<b>Nível de transações</b>	Revisão analítica
<b>Depósitos – desvios</b>	(i) ocorrência	Inspeção
<b>Vendas – ausência de registros</b>	(ii) integridade	Confirmação
<b>Recebíveis – esquema de registro de valor, desvios, apropriação indevida.</b>	(iii) exatidão	Questionamento
<b>Faturamento</b>	(iv) corte	Contagem
<b>Folha de pagamento</b>	(v) classificação	Rastreamento
<b>Reembolso de despesas</b>	<b>Nível de saldos</b>	<i>Vouching</i>
<b>Atesto fraudulento, assinatura forjada, sacador alterado</b>	(i) existência	Observação
<b>Desembolsos registrados, retorno fraudulento de mercadoria (“falso vazio”)</b>	(ii) direitos e obrigações	Repetição
<b>Reembolso falso</b>	(iii) integridade	Recálculo
<b>Ativos/Receitas superestimadas, subestimadas</b>	(iv) valorização e alocação	Reconciliação
<b>Diferença de tempo no registro, receitas fictícias, passivos ou despesas ocultas</b>	<b>Nível de divulgação</b>	Corte
<b>Divulgação inapropriada</b>	(i) ocorrência de direitos e obrigações	Revisão de eventos subsequentes
<b>Avaliação de ativo inapropriada</b>	(ii) integridade	
<b>Documentos internos</b>	(iii) classificação e compreensibilidade	
<b>Documentos externos</b>	(iv) exatidão e valorização	
<b>Apropriação indevida de ativos</b>		

**Quadro 10:** Termos Específicos Relacionados.

**Fonte:** elaboração própria.

Analisando esses termos e buscando identificar uma relação processual entre eles, identificou-se a oportunidade de desmembrar os conceitos de Análise de Risco de Distorções Contábeis e Procedimentos de maneira que possa surgir um termo de conceito comum, mas que possibilite a vinculação em processo.

Iniciando pela Análise de Risco de Distorções Contábeis, os elementos levantados na literatura possuem conceitos que ao observar seus atributos identifica-se algo em comum, a origem. Todos os termos coletados originam-se em apenas uma fonte, a informação contábil. Esse vínculo é chave para desmembrar o conceito de Análise de Risco de Distorções Contábeis, pois de alguma forma há relação em que o conceito de “informação contábil” implica nos conceitos individuais de cada termo coletado.

A Quadro 11 mostra um extrato com 9 de 109 elementos exemplificativos de riscos provenientes de erros e fraudes identificados na literatura (Apêndice 1). Efetuou-se as análises identificando os atributos que colaboram para formação do conceito da categoria. Os atributos permitem identificar que os erros e fraudes descritos na literatura possuem uma mesma

origem, acompanhando um fluxo de recursos e se apresentam em determinada parte das informações contábeis.

<b>Análise de risco de distorções contábeis</b>	<b>Atributos</b>
<b>Caixa – desvios de caixa</b>	Valores destinados a outra finalidade Saída de recursos Patrimônio subtraído
<b>Depósitos – desvios</b>	Valores destinados a outra finalidade Saída de recursos Patrimônio subtraído
<b>Vendas – ausência de registros</b>	Vendas efetivadas Problema no registro
<b>Recebíveis – esquema de registro de valor, desvios, apropriação indevida.</b>	Valores destinados a outra finalidade Recebimento de recursos Problema no registro
<b>Esquema de faturamento - desembolsos fraudulentos</b>	Produtos não recebidos Registros a pagar
<b>Empregados fictícios podem ser adicionados à folha de pagamento</b>	Despesas pagas Fato gerador não existe Não há geração de resultado no confronto receita/despesa.
<b>Reembolsos múltiplos - desembolsos fraudulentos</b>	Saída de recursos para pagar despesa em duplicidade Patrimônio subtraído Valores destinados a outra finalidade
<b>Atesto fraudulento, assinatura forjada, sacador alterado</b>	Despesas fictícias Patrimônio subtraído Valores destinados a outra finalidade Saída de recursos
<b>Desembolsos registrados, retorno fraudulento de mercadoria (“falso vazio”)</b>	Há registro contábil A venda ocorre A mercadoria não retornou efetivamente Transação não existe Reembolso é efetuado em cliente falso Valores destinados a outra finalidade Saída de recursos

**Quadro 11:** Consolidação dos Atributos dos Riscos de Distorção.

**Fonte:** elaboração própria.

Verifica-se então que todas as expressões de Análise de Riscos de Distorções Contábeis se originam nas demonstrações contábeis (representação das informações contábeis) e são lastreadas pelos lançamentos contábeis. Apesar de não aparecer de maneira evidente, é entendido que a Origem é o elemento que vincula esses termos e as informações contábeis, onde os atributos dos conceitos menores indicam a formação de um conceito maior e mais genérico. Assim, as características que correspondem as suas origens permitem abrolhar a padronização para o propósito da taxonomia.

Origem significa lugar de onde veio algo. Na trilha de auditoria, essa origem é utilizada para identificar a fonte de uma determinada transação. No caso, todas essas distorções se originaram na informação contábil, ou está de alguma forma relacionada.

Dessa forma, de maneira específica focado na origem, a informação contábil possui (1) fases para ser efetivada e (2) aspectos essenciais que permitem afirmá-la, as quais são indispensáveis para a sua completa evidenciação. Ao verificar um determinado risco dos que foram coletados, em todos os casos há que 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 que perfazem o aspecto homogêneo da informação contábil.
- 2) **Aspectos Essenciais** – características indispensáveis para o registro da informação contábil.

<b>Abrangência</b>	<b>Categorias</b>	<b>Atributos</b>
<b>Análise de Risco de Distorções Contábeis</b>	Fases da Informação	Etapas necessárias Formam as informações contábeis
	Aspectos Essenciais	Fatores que compõe as informações contábeis Elementos indispensáveis

**Quadro 12:** Categorias Abrangidas na Análise de Risco de Distorções Contábeis

**Fonte:** elaboração própria.

Quanto às Afirmações e Procedimentos, a análises de seus termos coletados aconteceram no sentido de eliminar as redundâncias de termos. São categorias com conceitos e termos já definidas previamente na literatura, com uma menor variação do que os riscos de distorções contábeis.

No caso das afirmações por exemplo, os termos aqui utilizados são os mesmos identificados na própria literatura. Entretanto na ótica da teoria das classificações há aspectos a serem considerados que nos remetem a eliminar redundâncias e apresentar a relação entre atributos dos conceitos. Finalidade da linguagem documentária.

Na literatura contábil internacional há indícios de redundância conceitual entre as afirmações de auditoria, apresentando uma carência da auditoria pelas teorias da classificação. Entretanto, a visão dos legisladores foi em segregar os termos com algum propósito que os atendesse. Contudo, no caso da presente pesquisa tem-se uma segunda opção levantada. Os autores provenientes da escola norte americana apresentam expressões mais abrangentes e sem as redundâncias observadas nas normas internacionais, aquelas expressões são adequadas a necessidade dessa estrutura proposta.

Afirmações são 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 (CFC, 2009b).

Cada afirmação a seguir apresenta-se como um conceito, numa relação lógica conceitual de disjunção, onde os conceitos são mutuamente excludentes (DAHLBERG, 1978), mas que juntas numa relação partitiva incorporam as Afirmações de auditoria.

<b>Afirmações</b>	<b>Atributos</b>	<b>Conceito</b>
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.

**Quadro 13:** Atributos e Conceitos das Afirmações de Auditoria.

**Fonte:** elaboração própria.

Nesse sentido, o conjunto dessas afirmações permitem confirmar a fidedignidade das informações contábeis. A influência das Afirmações se refere às contas de Ativo, Passivo e de Resultado - ou seja, todo conjunto das demonstrações contábeis - que em suas raízes são originadas pelos registros das informações contábeis. Tais características colocam Afirmações como um conceito abrangente formando uma faceta central. Essa faceta abrange termos que se associam num sentido lógico processual com os termos da categoria anterior (Aspectos Essenciais) e não há subordinação entre elas. Na faceta seguinte - na sequência da trilha da taxonomia - há o mesmo tipo relação direta também com os procedimentos (sem subordinação).

Quanto aos procedimentos, seus termos foram analisados na literatura, onde os conceitos de cada termo foram comparados no sentido de eliminar aqueles que se repetem de acordo com os atributos, conseqüentemente excluindo as redundâncias. Entretanto, antes de analisar cada Procedimento foi verificado que seu conceito se tratava de uma faceta,

permitindo atribuir a relação lógica partitiva entre os termos que a compõe, assim como nas Afirmações.

**Procedimentos de auditoria** – são testes planejados de auditoria para avaliar a efetividade operacional dos controles ou para detectar distorções relevantes no nível de afirmações.

A identificação dos procedimentos tem um complemento para fazer sentido lógico no processo de execução da auditoria, o qual se refere ao local de sua aplicação. Saber o local de aplicação dos procedimentos nas demonstrações contábeis é a etapa final para direcionar o auditor que utiliza a taxonomia. Os destinos de aplicação dos procedimentos são aqui divididos em dois:

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

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

Ao examinar essas três categorias, Procedimentos, Ciclos e Subciclos, tem-se um conjunto sequencial que satisfaz etapas necessárias para verificação das afirmações de auditoria; categoria imediatamente anterior aos procedimentos.

<b>Classe Abrangente</b>	<b>Categorias</b>	<b>Atributos</b>
<b>Direcionadores dos procedimentos</b>	Procedimentos	Testes aplicados Meio técnico para identificação de distorções
	Ciclos	Fluxo de recursos Local de aplicação dos testes Divisão pela literatura em ciclo de gastos e ciclo de pagamentos
	Subciclos	Categoria específica de cada fluxo de recursos Subcategoria que especifica o local de aplicação Orienta o tipo de atividade relacionada conforme fluxo de recursos

**Quadro 14:** Atributos e Conceitos das Afirmações de Auditoria.

**Fonte:** elaboração própria.

Assim, a estrutura inicialmente identificada do processo de auditoria representado pela Análise de Riscos de Distorções, Afirmações e Procedimentos passa por um desmembramento em categorias que permitem a análise das características da origem de erros e fraudes e ao mesmo tempo auxilia na escolha e aplicação de procedimentos, mantendo o relacionamento entre os termos na lógica do processo de auditoria e definindo mais especificamente as categorias que compõem a estrutura taxonômica. São elas:

- Fases da Informação;
- Aspectos Essenciais;
- Afirmações, Procedimentos;
- Ciclos; e
- Subciclos.

Classes Abrangentes	Categoria na Taxonomia	O que significa
<b>Distorções (erros e fraudes)</b>	Fases da Informação	Características que revelam a origem das distorções
	Aspectos Essenciais	Atributos fundamentais para a informação contábil
<b>Afirmações</b>	Afirmações	Objetivo do auditor para confirmar algo
	Procedimentos	Testes aplicados
<b>Direcionadores dos procedimentos</b>	Ciclos	Fluxo de recursos para aplicação do teste
	Subciclos	Categoria específica de cada fluxo de recursos

**Quadro 15:** Categorias Abrangidas pelas Classes Fundamentais.

**Fonte:** elaboração própria.

É importante ressaltar que tais termos mantêm uma relação lógica quando colocados em conjunto na taxonomia. Tratando-se de uma relação funcional original que representa a sistemática do processo de auditoria.

### **7.1.2 Termos relacionados a análise dos riscos de distorções contábeis**

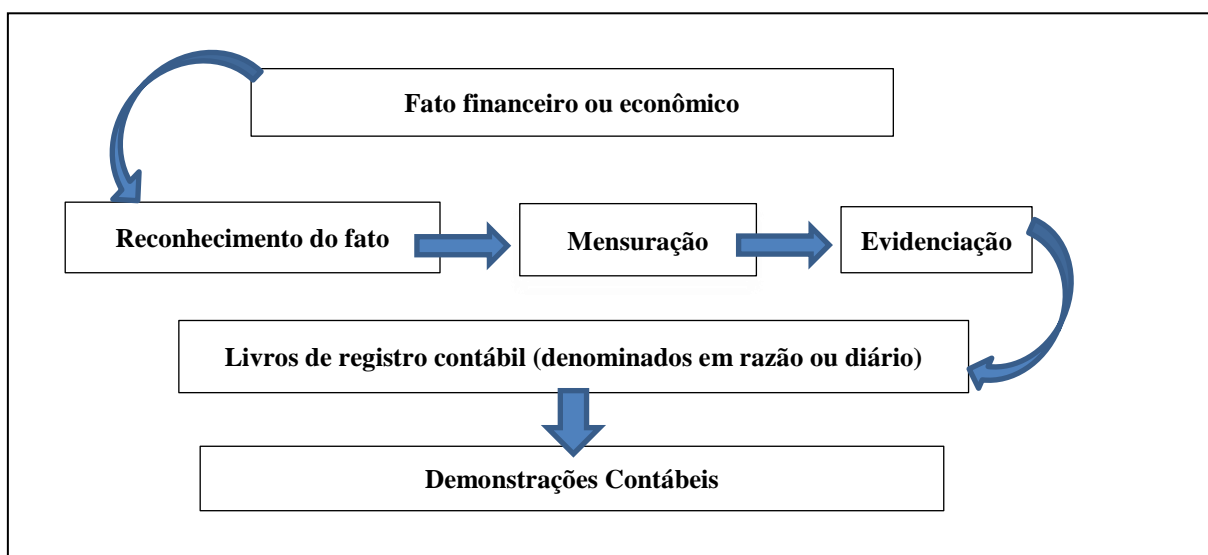
Após a identificação do gênero, vem a seleção das espécies. Separando-as por suas características adicionais para alocação nas categorias devidas.

Considerando a ótica de *onde* as distorções podem ser encontradas (origem), há uma questão central para análise: as fases dessa 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 são 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.

Tais etapas se complementam em uma sequência lógica dando origem ao registro das informações contábeis.



**Figura 24:** Origem do Registro das Informações Contábeis  
**Fonte:** elaboração própria.

São fases da informação que interagem entre si na respectiva ordem apresentada. Primeiramente há o reconhecimento das características do fato financeiro ou econômico a ser registrado, em seguida seu valor deve ser mensurado, para então ser evidenciado nos livros contábeis e demonstrações.

Necessariamente nessa ordem acontecem os registros das informações contábeis, e algum detalhe que comprometa qualquer uma dessas etapas corresponde a uma distorção. Na taxonomia proposta foi dado o nome de Fases da Informação ao conjunto (faceta) dessas três divisões (termos) que compõe o processo de formação das informações contábeis.



O reconhecimento é a etapa em que o contador efetivamente considera o fato econômico ou financeiro como passível de registro, o qual se dá através da percepção de que tal fato afeta o patrimônio (bens, direitos ou obrigações) da instituição. Esse fato, para ser reconhecido, também deve possuir um suporte documental, onde haverá lastro nas informações a serem registradas na contabilidade.

Numa exemplificação tem-se a figura 25, apresentando a indagação geral dos auditores. As informações do balanço patrimonial a seguir já passaram pelas três fases da informação aqui definidas como espécie. O que significa afirmar que ao examinar as demonstrações conforme a figura, o auditor está verificando possíveis distorções, seja no reconhecimento, na mensuração ou na evidenciação da informação registrada.

BALANÇO PATRIMONIAL (em milhares de reais)			
ATIVO		PASSIVO e PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
<b>CIRCULANTE</b>	<b>R\$</b>	<b>CIRCULANTE</b>	<b>R\$</b>
Contas e depósitos de caixa	3.133.500	Reservas, encargos e benefícios sociais	1.372.000
Aplicações Financeiras	-	Fornecedores e contas a pagar	4.923.700
Contas a receber - liquidas	5.018.000	Impostos, taxas e contribuições	1.524.200
Extinções	496.800	Empréstimos e financiamentos	-
Tributos a recuperar	2.279.000	Debitores e notas promissórias	3.200.000
Depósitos e bloqueios judiciais	129.200	Juros sobre o capital próprio e dividendos	3.200.000
Operações com derivativos	2.900	Provisões	1.000.000
Despesas antecipadas	405.900	Operações com derivativos	1.000.000
Outras ativos	413.300	Reservas estatísticas	1.000.000
		Outras obrigações	1.000.000
<b>Total do ativo circulante</b>	<b>11.974.700</b>	<b>Total do passivo circulante</b>	<b>14.511.000</b>
<b>NÃO CIRCULANTE</b>	<b>R\$</b>	<b>NÃO CIRCULANTE</b>	<b>R\$</b>
Reservas e fundo próprio	4.898.800	Empreiteiros e empréstimos	10.832.700
Aplicações financeiras em garantia	167.000	Impostos, taxas e contribuições	5.029.000
Contas a receber - duvidosas	62.300	Empréstimos e financiamentos	2.833.700
Tributos diferidos e a recuperar	1.182.500	Debitores	888.200
Depósitos e bloqueios judiciais	3.285.600	Provisões	1.933.800
Operações com derivativos	140.400	Operações com derivativos	66.000
Despesas antecipadas	28.188	Reservas estatísticas	125.400
Outros ativos	211.200	Outras obrigações	216.500
Investimentos	18.483.199	Provisão para Fundos de Pensão	-
Imobilizado, líquido	24.832.899		
<b>Total do ativo não circulante</b>	<b>55.970.700</b>	<b>Total do passivo não circulante</b>	<b>10.832.700</b>
<b>Total do ativo</b>	<b>67.945.400</b>	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	<b>R\$</b>
		Capital social	37.803.400
		Prêmio na aquisição de part. acionistas não controladoras	629.800
		Participação de Acionistas Controladores	-
		Ações em tesouraria	4.700
		Reservas de capital	2.736.900
		Reservas de lucros	659.800
		Ajustes de Avaliação Patrimonial	-
		Lucros e Prejuízos acumulados	1.517.000
		<b>Reservado para o acionista controlador</b>	<b>42.491.700</b>
		<b>Total do patrimônio líquido</b>	<b>42.491.700</b>
		<b>Total do passivo e patrimônio líquido</b>	<b>67.945.400</b>

**Risco**

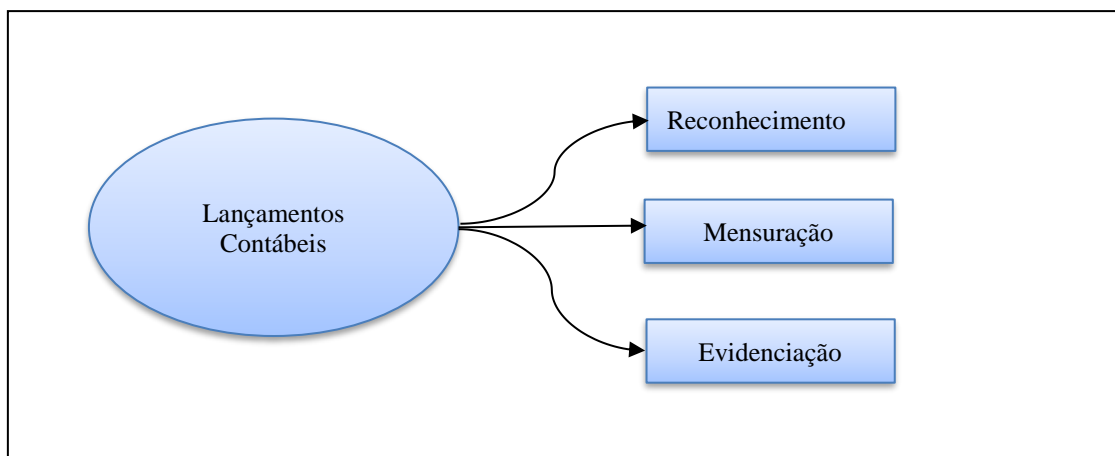
*Qual a possibilidade dessas informações não refletirem a realidade dos fatos financeiros e econômicos da empresa?*

**Pergunta principal feita pelos auditores:**  
Será que essas informações financeiras estão distorcidas?

Figura 25: Visão Macro da Ação dos Auditores.

Fonte: elaboração própria.

As três fases são totalmente distintas, mas complementares. Sem suas junções não é possível publicar as demonstrações, o que significa distorção. A distinção entre elas é percebida pelos auditores ao analisar os riscos. Considerando que são complementares, um teste de auditoria pode, por exemplo, verificar se determinado fato possui características suficientes para que seu reconhecimento seja satisfeito. Uma vez reconhecido, há procedimentos que verificam sua devida mensuração, pois todo lançamento contábil deve ter um montante fidedigno à realidade para ser então evidenciado. Alguns erros podem não estar localizados nas duas fases iniciais da informação, onde foram satisfeitos os critérios de reconhecimento, os de mensuração, porém ainda necessitam da confirmação na fase de registro (evidenciação).



**Figura 26:** As Três Fases da Informação Contábil.

**Fonte:** elaboração própria.

Sendo assim, focando em identificar erros e fraudes, a estrutura fundamental que mostra sua localização é formada conforme a figura anterior. São três fases separadas pelas suas diferenças, de acordo com a teoria das classificações. Entretanto, são sequenciais e complementares entre si para que a informação contábil seja completa. Conjunto onde as distorções podem ser encontradas, correspondendo ao foco geral de cada procedimento.

Sendo mais específico, cada categoria da fase da informação possui um nível seguinte que permite classificar distorções em mais um nível onde suas classes possuem aspectos distintos que permitem sua segregação; uma nova espécie.

No caso do reconhecimento, os fatos financeiros e econômicos passíveis de registro devem necessariamente movimentar o patrimônio da instituição, seja no presente ou no futuro. Isso está implícito no conceito de ativo, passivo e patrimônio líquido.

Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Estes são definidos como segue: (a) ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade; (b) passivo é 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; (c) patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos. (CPC, 2011, p. 23)



**Figura 27** – Estrutura das Demonstrações Contábeis.  
**Fonte:** elaboração própria.

Além da relação direta com a movimentação patrimonial e financeira, o reconhecimento depende de um documento suporte que o contador usa como referência para coletar os dados que confirmam o fato a ser registrado, bem como outros que permitem a identificação do valor e o registro definitivo. São essas expressões que revelam novas características que permitem segregar distorções em um nível mais específico.

Diretamente relacionado ao reconhecimento do fato antes de um possível registro, tem-se incondicionalmente que satisfazer duas condições, (1) confirmar que há movimentação presente, passada ou futura que se relacione ao patrimônio da instituição e (2) que haja suporte documental:

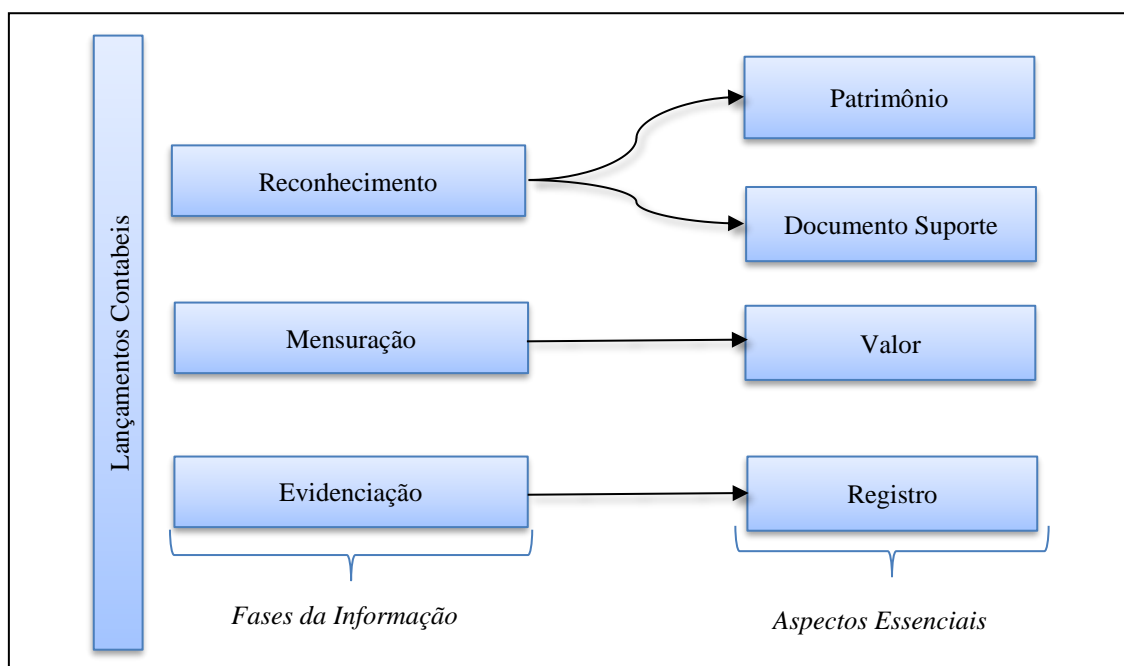
- 1º Patrimônio:** categoria que abrange as distorções quando a inconsistência gera um registro inválido;
- 2º Documento suporte:** quando a distorção identificada não é registrada em um documento ou não corresponde à realidade gerando um registro inconsistente;

Por sua vez, a mensuração é analisada considerando que o fato já foi reconhecido e então necessita agora 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 ao reconhecimento, seu atributo incondicional vinculado é o registro.

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



**Figura 28:** Fases da Informação e suas Relações com os Aspectos Essenciais.

**Fonte:** elaboração própria.

A relação entre os termos das categorias Fases da Informação e Aspectos Essenciais se dá por hierarquia, considerando que os termos mais específicos são formados a partir dos termos gerais, possuindo o mesmo conceito, porém diferenciando-se e sendo mais específico por apresentar um atributo adicional.


Esses atributos formam uma nova espécie, considerando que erros alocáveis à um deles não podem ser alocados a outros desse mesmo nível específico. Ou a distorção tem fundamento no patrimônio, ou no documento suporte, caso seja um problema de reconhecimento. Se por ventura for de mensuração, trata-se de uma distorção na valoração ou, caso não seja nenhuma dessas em ordem há que verificar sua vinculação ao registro. Portanto, é uma nova classe em que se tem aspectos essenciais para que as fases da informação sejam justificadas.

Seguindo o processo de auditoria, uma taxonomia na maneira proposta necessita ir além da hierarquia entre termos conceituais. Deixando de ser limitado e possibilitando a relação com uma etapa seguinte do processo (VITAL; CAFÉ, 2007).

### 7.1.3 Termos relacionados às afirmações de auditoria

Próxima etapa no processo, as afirmações de auditoria funcionam como um elo entre a Análise dos Riscos de Distorções Contábeis e os Procedimentos. É uma característica vinculada à espécie anterior, Aspectos Essenciais, numa relação processual permitida pela classificação facetada. O conceito de Afirmações de auditoria coloca que são aspectos associados às informações contábeis testadas pelos auditores para confirmar as características dessas informações representarem fidedignamente a realidade dos fatos financeiros e econômicos. Sem um propósito específico (afirmações) não há como descobrir uma distorção (identificável aos aspectos essenciais e as fases da informação).

Facetas	Análise dos Riscos de Distorções Contábeis		Afirmações	Áreas de Ocorrência das Distorções e Aplicação dos Procedimentos	
	Fases da Informação	Aspectos Essenciais		Ciclos de Recursos	Subciclos de Recursos
O que representa?	Características da origem das distorções.		Elo entre a essência das informações contábeis e as distorções relevantes. Base para os procedimentos de auditoria.	Características de destino de aplicação dos procedimentos de auditoria para análise de possíveis distorções.	



**Figura 29:** Afirmações como Elo Fundamental na Escolha de Procedimentos

**Fonte:** elaboração própria.

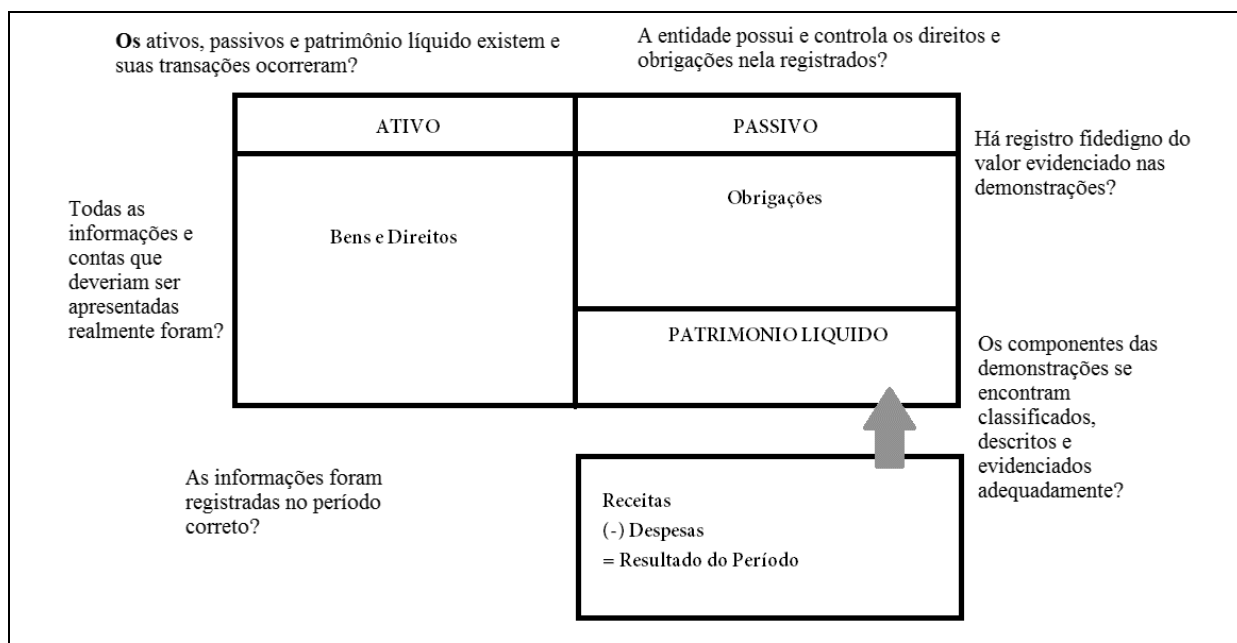
As afirmações são uma realidade no processo de auditoria que significa objetivo buscado pelo auditor. Com base nesses termos, o auditor tem seu foco definido para escolha de um determinado procedimento, com base na situação identificada. Tais conceitos e termos são identificados na literatura contábil e não foram modificados, obedecendo a essência.

Segundo o levantamento bibliográfico as normas internacionais trazem uma segregação de acordo com finalidade que é distinta da proposta desta pesquisa. Em função

disso, ao invés de escolher os termos das normas internacionais 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
- Direitos e Obrigações
- Avaliação ou Alocação
- Integridade
- Corte
- Apresentação e Divulgação

Tais afirmações são relacionadas diretamente com os riscos de distorções. É uma relação funcional, onde os termos relacionados não possuem subordinação e são utilizados para completar o propósito processual do fluxo de auditoria. O auditor as utiliza com o objetivo focado em identificar erros e fraudes. É necessário confirmar todas as questões interrogáveis que possam distorcer as informações contábeis, conforme figura 30 a seguir:



**Figura 30:** Demonstração de como as Afirmações se Aplicam às Demonstrações Contábeis.

**Fonte:** elaboração própria.

Na taxonomia, Afirmações é uma faceta que categoriza termos vinculados pela relação partitiva, onde cada termo em conjunto formam o conceito geral para atingir o objetivo da auditoria em cobrir todas as afirmações da figura 30. Seus atributos formam conceitos

responsáveis por direcionar o auditor fornecendo um objetivo de atuação, tanto para identificação dos erros e fraudes quanto para a aplicação dos testes. São objetivos que servem para esses dois propósitos.

<b>AFIRMAÇÕES</b>	<b>CONCEITOS</b>
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.

**Quadro 16:** Afirmações e seus Conceitos.

**Fonte:** elaboração própria.

A estrutura da taxonomia exige que os termos de diferentes facetas sejam vinculados em algum sentido lógico. A relação entre termos de duas facetas, Aspectos Essenciais e Afirmações, é associada com a finalidade sistêmica na sequência lógica do processo de auditoria, onde a combinação de aspectos permite a projeção de análise para a escolha e aplicação dos procedimentos.

Na metodologia de auditoria tem-se que tal sequência lógica para escolha dos testes depende das Afirmações. Conseqüentemente, na relação entre atributos para formação do conceito, cada Aspecto Essencial está diretamente vinculado com uma ou mais Afirmações.

No caso a seguir, tem-se os dois termos expostos para análise. Observando-se ambos, sua vinculação vem da essência da informação contábil. O termo Patrimônio deve ser utilizado para (UP) riscos de distorções que colocam em questionamento a consistência da identificação do fato financeiro ou econômico na geração de um registro. A Afirmação por sua vez verifica se as características de identificação do fato foram cumpridas.

<b>PATRIMONIO</b>	<b>EXISTÊNCIA/OCORRÊNCIA</b>
Há inconsistência na identificação do fato que prejudica a geração de um registro. Coloca em dúvida a existência ou ocorrência do fato.	Verificação se ativos, passivos e patrimônio líquido existem e suas transações ocorreram.

**Quadro 17:** Relação entre Patrimônio e Existência/Ocorrência.

**Fonte:** elaboração própria.

Em outra situação, os contadores apenas devem registrar fatos mediante suporte documental. É de onde surge mais um termo na faceta Aspectos Essenciais, o Documento Suporte. No Brasil, o documento é fundamental para a contabilidade e auditoria da área pública. A legislação brasileira seguida pelos Tribunais de Contas vê a ausência de documentos que possam comprovar os fatos contábeis como um erro passível de até rejeição de contas de um governo. O que depende de cada caso e outras condições subjacentes.

Aqui também o termo Existência/Ocorrência da faceta Afirmações está diretamente relacionado pelo fato de possuir conceito diretamente associado para formação da Afirmação.

<b>DOCUMENTO SUPORTE</b>	<b>EXISTÊNCIA/OCORRÊNCIA</b>
O fato existe ou ocorreu, mas sua identificação é de natureza verbal. O contador não registra pela falta de documento ou o registro é feito com bases em um documento inconsistente.	Verificação se ativos, passivos e patrimônio líquido existem e suas transações ocorreram.

**Quadro 18:** Relação entre Documento Suporte e Existência/Ocorrência.

**Fonte:** elaboração própria.

Tem-se aqui uma vantagem da classificação por facetas. Uma relação lógica de associação entre termos sem a necessidade de subordinação, mas com certo grau de dependência entre si para manutenção da sequência do processo de auditoria. Observe que Existência/Ocorrência se trata de um termo que possui atributos semelhantes à Patrimônio e à Documento Suporte, dois termos da faceta anterior Aspectos Essenciais. Assim, na sequência lógica normal do fluxo, da forma como a estrutura taxonômica é construída tem-se:

Patrimônio → Existência/Ocorrência

Documento Suporte → Existência/Ocorrência

Esse fluxo corre da identificação de risco para a aplicação de procedimentos. Isso porque Existência/Ocorrência complementa o objetivo do auditor de identificação de distorções embutido no Aspecto Essencial, seja Patrimônio ou Documento Suporte.

Entretanto, ao observar o fluxo contrário, caso o propósito de estrutura taxonômica fosse outro e considerando a relação lógica de conceitos, é possível falar em irreduzibilidade reversa.

Existência/Ocorrência → Patrimônio

Existência/Ocorrência → Documento Suporte



Significa dizer que na estrutura classificatória original o fluxo respeita o objetivo da estrutura taxonômica, mas se o objetivo for alterado as facetas continuam se relacionando no mesmo propósito da sua relação individual entre os conceitos. Característica proporcionada pela faceta numa estrutura que em seu fluxo de relação pode conter características hierárquicas, mas que são quebradas pela lógica de relacionamento funcional de uma determinada organização. Tanto o termo Patrimônio quanto o Documento Suporte estão vinculados e inseparáveis da Existência/Ocorrência. Sendo duas condições para que a Existência/Ocorrência seja confirmada para a condição de informação contábil registrada.

No mesmo sentido, as características que definem o conceito de Patrimônio e de Documento Suporte são indispensáveis para confirmar o termo Direitos e Obrigações. Esse termo tem uma característica que confirma se as informações registradas possuem vínculo de propriedade ou controle à qual o fato contábil está relacionado. Assim, na visão de processo de auditoria, a confirmação de Direitos e Obrigações deve ser feita pela identificação das movimentações do patrimônio (Patrimônio) e mediante suporte documental (Documento Suporte), duas condicionantes nessa relação de intersecção.

<b>PATRIMÔNIO</b>	<b>DIREITOS/OBRIGAÇÕES</b>
Há inconsistência na identificação do fato que prejudica a geração de um registro. Coloca em dúvida a existência ou ocorrência do fato.	Confirma se a entidade possui e controla os direitos e obrigações nela registrados.
<b>DOCUMENTO SUPORTE</b>	
O fato existe ou ocorreu, mas sua identificação é de natureza verbal. O contador não registra pela falta de documento ou o registro é feito com bases em um documento inconsistente.	

**Quadro 19:** Relação entre Patrimônio, Documento Suporte e Direitos/Obrigações.

**Fonte:** elaboração própria.

A relação lógica de intersecção é observada também entre os termos Valor e Avaliação/Alocação. O primeiro na faceta Aspectos Essenciais corresponde aos atributos que a informação contábil deve ter em seu sentido monetário. Por sua vez, a Afirmação correspondente serve para confirmar que o registro evidencia o montante fidedigno à realidade do fato contábil.

<b>VALOR</b>	<b>AVALIAÇÃO/ALOCAÇÃO</b>
Quando o erro ou fraude é proveniente de um cálculo equivocado gerando um registro inconsistente; e Quanto ao reconhecimento, seu atributo	Comprova se há registro fidedigno do valor evidenciado nas demonstrações.

incondicional vinculado é o registro.	
---------------------------------------	--

**Quadro 20:** Relação entre Valor e Avaliação/Alocação.

**Fonte:** elaboração própria.

Após o reconhecimento do Patrimônio e verificação do Documento Suporte, com a respectiva confirmação do Valor, o último Aspecto Essencial para validação da informação contábil registrada é o Registro, o qual precisa ser completo (Integridade), estar registrado no período correto (Corte) e ser Apresentado/Divulgado de acordo com as regras vigentes.

<b>REGRISTO</b>	<b>INTEGRIDADE</b>
Quando a fonte do problema analisado corresponde a uma inconsistência no registro contábil.	Verificar se todas as informações e contas que deveriam ser apresentadas realmente foram.
	<b>CORTE</b>
	Conferir se as informações foram registradas no período correto.
	<b>APRESENTAÇÃO/DIVULGAÇÃO</b>
	Verificar se os componentes das demonstrações se encontram classificados, descritos e evidenciados adequadamente.

**Quadro 21:** Relação entre Registro e Integridade, Corte e Apresentação/Divulgação.

**Fonte:** elaboração própria.

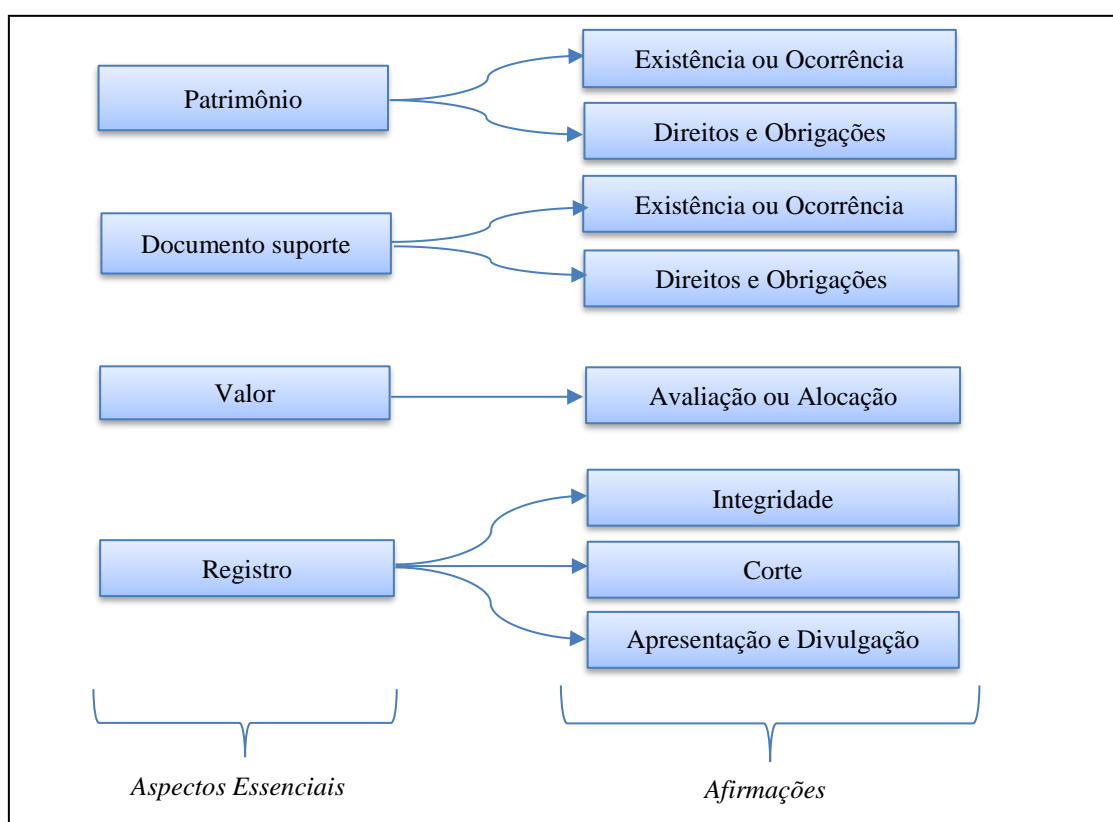
Portanto, são três especificidades constituídas na relação funcional entre os termos de ambas facetas, onde a junção dos termos de ambas facetas forma um sentido sistêmico lógico no processo de auditoria vinculada ao Aspecto Essencial denominado Registro. O qual deve ser:

- Completo
- Estar registrado no período correto
- Estar classificado ou divulgado adequadamente

Em suma, os conceitos de cada termo da categoria por si só evidenciam a relação. Os critérios de Reconhecimento que envolvem o Patrimônio e o Documento Suporte se dão pela comprovação da Existência ou Ocorrência dos fatos, seja passivo, ativo ou resultado, bem como a verificação dos Direitos e Obrigações, confirmando se a entidade possui e controla os direitos e obrigações nela registrados. No mesmo sentido, o termo Avaliação/Alocação comprova se há registro fidedigno do valor evidenciado nas demonstrações, atributo direto da classe Valor, pois se refere ao montante que deve ser lançada a informação contábil. E, como categoria na sequência após o termo Registro, tem-se que verificar se todas as informações e contas que deveriam ser apresentadas realmente foram (Integridade), conferir se as informações foram registradas no período correto (Corte) e verificar se os componentes das

demonstrações se encontram classificados, descritos e evidenciados adequadamente (Apresentação e Divulgação).

De acordo com o propósito dessa taxonomia, o que faz a categoria Afirmações estar posicionada após os Aspectos Essenciais é a sequência lógica no processo de auditoria, onde a avaliação de risco é feita primeiro para atender as afirmações, que são objetivos específicos. Cabe ressaltar aqui que essa categoria é dinâmica e multidimensional no âmbito da classificação facetada. Essa relação se dá pela categorização dos conceitos para formação de sistemas conforme segue:



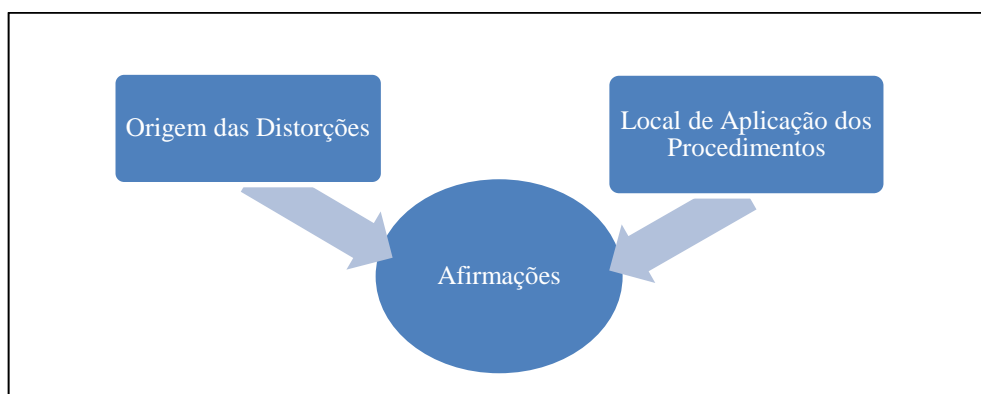
**Figura 31:** Relação entre Aspectos Essenciais e Afirmações  
**Fonte:** elaboração própria.

A flexibilidade da classificação facetada para a taxonomia permite que as Afirmações sejam identificáveis aos Aspectos Essenciais dos lançamentos contábeis e ao mesmo tempo sejam atribuídas diretamente aos Procedimentos de auditoria.

#### **7.1.4 Termos Relacionados aos Procedimentos de Auditoria**

Ao analisar os riscos de distorção e identificar à qual Fase da Informação (faceta inicial) se refere, o auditor deve também observar como e em qual fluxo financeiro das

demonstrações os procedimentos serão aplicados. Deve-se conhecer a origem das distorções (Fases da Informação e Aspectos Essenciais) e determinar o local das demonstrações contábeis relacionado às distorções levantadas. Entretanto, antes de sua aplicação, deve-se conhecer os procedimentos a serem aplicados. Conforme demonstrado a seguir, essa relação pode ser analisada.



**Figura 32:** Relação entre Origem das Distorções e Local de Aplicação dos Procedimentos.  
**Fonte:** elaboração própria.

Esse vínculo é dado pela relação atributiva das afirmações. Diferentemente das outras taxonomias observadas em outras áreas demonstradas na revisão de literatura, onde tentam aproximar problemas e soluções com uma taxonomia para cada questão, na taxonomia aqui proposta há a figura da faceta. No caso da faceta Afirmações, por exemplo, há uma característica de relação lógica funcional, correspondente à um elo entre riscos de distorções e procedimentos. É um atributo permitindo vincular problemas (distorções) e soluções (procedimentos). Isso faz das Afirmações um fator chave na estrutura classificatória.

Considerando os principais procedimentos e seus conceitos a seguir é possível identificar a relação com as Afirmações expressas nas colunas do quadro 22. Essa relação é dada na literatura estadunidense (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002; WHITTINGTON; DELANEY, 2011) de maneira mais resumida que a relação apresentada pelas normas internacionais (LONGO, 2011), mas que satisfazem as regras de classificação da taxonomia proposta.

Os principais procedimentos de auditoria levantados na literatura possuem uma relação lógica com as afirmações dada pela própria área de auditoria, e também a valência semântica de Dahlberg (1978) pode ser observada entre ambas categorias, onde a finalidade dos procedimentos tem relacionamento funcional com os objetivos das afirmações.

<b>PROCEDIMENTOS</b>	Existência ocorrência	Direitos obrigações	Avaliação alocação	Apresentação divulgação	Corte	Integridade
<b>CONFIRMAÇÃO</b> – A instituição auditada (cliente) solicita por escrito à parte externa que confirme informações diretamente ao auditor.	X					
<b>VOUCHING</b> – O auditor seleciona transações contábeis e verifica se os documentos existem. Esse teste tem o objetivo de verificar se há transações sem suporte documental.	X					
<b>RASTREAMENTO</b> – O auditor seleciona documentos suporte e determina quais informações dos documentos encontram-se adequadamente registradas.						X
<b>INSPEÇÃO</b> – Inspeção física de bens ou de documentos (ativos, processos e procedimentos). Análise dos documentos que dão suporte às informações contábeis.	X	X	X	X		
<b>RECONCILIAÇÃO</b> – refazer a conciliação de transações nos livros contábeis.				X		
<b>RECÁLCULO</b> – recalculando taxas e mensurações de transações registradas. Inclui a conferência de saldos ( <i>cross-footing</i> ).			X			
<b>CORTE</b> – Analisar transações antes e depois do final do período de fechamento das demonstrações para verificar se as transações estão registradas no período correto.					X	

**Quadro 22:** Relação entre Afirmações e Procedimentos.

**Fonte:** elaboração própria.

Mantendo os conceitos e nomenclaturas da literatura, cada procedimento se relaciona especificamente à um termo dentre as afirmações, uma vez que são procedimentos com o propósito específico para confirmá-las. Apenas a Inspeção é relacionada com mais de um termo da faceta Afirmações. Isso se dá porque o conceito desse procedimento é mais abrangente e que serve de complemento base para os demais relacionados às mesmas afirmações.

A literatura de auditoria traz uma relação dos termos da faceta Afirmações com os Procedimentos (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002; WHITTINGTON; DELANEY, 2011). Especificamente para Existência/Ocorrência, a relação se dá com a Confirmação, com *Vouching* e com a Inspeção.

EXISTÊNCIA/OCORRÊNCIA	PROCEDIMENTOS
Há a verificação se ativos, passivos e patrimônio líquido existem e suas transações ocorreram.	CONFIRMAÇÃO – A instituição auditada (cliente) solicita por escrito à parte externa que confirme informações diretamente ao auditor.
	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.
	INSPEÇÃO – Inspeção física de bens ou de documentos (ativos, processos e procedimentos). Análise dos documentos que dão suporte às informações contábeis.

**Quadro 23:** Relação entre Existência/Ocorrência e Procedimentos.

**Fonte:** elaboração própria.

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.

Seria possível considerar nesse momento a substituição de inspeção por rastreamento, contagem ou observação. Entretanto, considerando que Inspeção é um conceito mais abrangente, espera-se mais segurança na escolha desse teste do que algum outro bem específico, sendo conservador em função da análise de risco de detecção. Onde ao selecionar inspeção, o usuário da taxonomia saberá que deve utilizar um desses três em complemento ao *vouching* e a confirmação já apresentados.

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 completo, pois além da existência do ativo ou passivo, é necessário o auditor examinar os documentos e os procedimentos de controle.

<b>DIREITOS/OBRIGAÇÕES</b>	<b>PROCEDIMENTOS</b>
Há a verificação se ativos, passivos e patrimônio líquido existem e suas transações ocorreram. A entidade mantém posse ou controle do ativo ou passivo.	<b>INSPEÇÃO</b> – Inspeção física de bens ou de documentos (ativos, processos e procedimentos). Análise dos documentos que dão suporte às informações contábeis.

**Quadro 24:** Relação entre Direitos/Obrigações e Procedimentos.

**Fonte:** elaboração própria.

Assim como Existência/Ocorrência, o termo Direitos/Obrigações tem relação lógica similar com os termos Patrimônio e Documento Suporte, sendo estes dois conceitos o conjunto de aspectos que satisfaz as condições para satisfazer as duas Afirmações. Tratando-se de uma relação funcional entre as duas facetas.

Considerando essa relação lógica da Teoria do Conceito (DAHLBERG, 1978), é possível utilizar à Direitos/Obrigações os mesmos utilizados testes para Existência/Ocorrência (confirmação, *vouching* e inspeção). Uma vez que o conjunto de atributos tem uma mesma fonte conceitual de análise. O que não é demonstrado pela literatura de auditoria. Isso é uma contribuição da Ciência da Informação para a área da auditoria contábil.

<b>EXISTÊNCIA/OCORRÊNCIA</b> Há a verificação se ativos, passivos e patrimônio líquido existem e suas transações ocorreram.	<b>DIREITOS/OBRIGAÇÕES</b> Há a verificação se ativos, passivos e patrimônio líquido existem e suas transações ocorreram. A entidade mantém posse ou controle do ativo ou passivo.
<b>PATRIMÔNIO</b> Há inconsistência na identificação do fato que prejudica a geração de um registro. Coloca em dúvida a existência ou ocorrência do fato.	<b>DOCUMENTO SUPORTE</b> O fato existe ou ocorreu, mas sua identificação é de natureza verbal. O contador não registra pela falta de documento ou o registro é feito com bases em um documento inconsistente.

**Quadro 25:** Conceitos de Existência/Ocorrência, Patrimônio, Direitos/Obrigações e Documento Suporte.

**Fonte:** elaboração própria.

Na literatura contábil, a Afirmação Integridade pode ser confirmada pelo Rastreamento, onde o auditor seleciona documentos e verifica se as informações foram devidamente registradas. É processo com característica oposta ao *vouching*. É utilizado para confirmar a Integridade, porque nela há o objetivo de saber se faltam informações para serem registradas, então o auditor parte de uma amostra de documentos e verifica se algum deles não foi registrado. Com isso é possível afirmar que a completude ou totalidade (sinônimos de integridade nesse contexto) das informações registradas. Assim, as características que compõem o conceito do teste Rastreamento são associadas de maneira funcional com a

Integridade, a qual tem exatamente o objetivo de confirmar a completude. Uma relação lógica de intersecção entre os conceitos.

<b>INTEGRIDADE</b>	<b>PROCEDIMENTOS</b>
Verificar se todas as informações e contas que deveriam ser apresentadas realmente foram.	RASTREAMENTO – O auditor seleciona documentos suporte e determina quais informações dos documentos encontram-se adequadamente registradas

**Quadro 26:** Relação entre Integridade e Procedimentos.

**Fonte:** elaboração própria.

Os aspectos do termo Apresentação/Divulgação requer que sejam analisadas as demonstrações quanto à sua forma de apresentação, isso inclui também a classificação de transações em contas adequadas, que conseqüentemente refletem no conjunto completo. A Reconciliação e a Inspeção são dois procedimentos diretamente relacionados, pela abrangência de seus conceitos. A Inspeção por se tratar do exame documental em si com os detalhes necessários e, a Reconciliação mais focada em confrontar as próprias informações registradas, analisando possíveis diferenças. Contudo, pode-se afirmar que os aspectos conceituais dos Procedimentos têm uma relação de intersecção para com a confirmação da Apresentação/Divulgação.

<b>APRESENTAÇÃO/DIVULGAÇÃO</b>	<b>PROCEDIMENTOS</b>
Verificar se os componentes das demonstrações se encontram classificados, descritos e evidenciados adequadamente.	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

**Quadro 27:** Relação entre Apresentação/Divulgação e Procedimentos.

**Fonte:** elaboração própria.

O termo Avaliação/Alocação foca diretamente no montante registrado, na precisão dos cálculos. Essa característica pode ser encontrada no procedimento Recálculo, exatamente para conferência de cálculos já registrados. O termo Inspeção também é relacionado conforme a teoria contábil, o que se percebe também para a relação lógica entre conceitos aqui. Uma relação de implicação, onde a Avaliação/Alocação pode ser confirmada pela composição conjunta do Recálculo e da Inspeção.



<b>AVALIAÇÃO/ALOCAÇÃO</b>	<b>PROCEDIMENTOS</b>
Comprova se há registro fidedigno do valor evidenciado nas demonstrações. - exame documentos - refazimento de cálculos - exame de procedimentos - exame de bens ou obrigações (podendo se físico ou contratos)	RECÁLCULO – recalcular taxas e mensurações de transações registradas. Inclui a conferência de saldos ( <i>Cross-footing</i> ). INSPEÇÃO – Inspeção física de bens ou de documentos (ativos, processos e procedimentos). Análise dos documentos que dão suporte às informações contábeis

**Quadro 28:** Relação entre Avaliação/Alocação e Procedimentos.

**Fonte:** elaboração própria.

O termo Corte que se relaciona com a Afirmação e tem a finalidade de direcionar o auditor a investigar se as informações estão registradas no período correto. Esse termo na qualidade de Procedimento tem os mesmos atributos que sua finalidade, sendo específico para verificação do período correto. É uma relação lógica de identidade entre os dois termos de facetas distintas.

<b>CORTE</b>	<b>PROCEDIMENTOS</b>
Conferir se as informações foram registradas no período correto.	CORTE – Analisar transações antes e depois do final do período de fechamento das demonstrações para verificar se as transações estão registradas no período correto.

**Quadro 29:** Relação entre Corte e Procedimentos.

**Fonte:** elaboração própria.

O destino de aplicação dos procedimentos também foi levantado, após a consideração da origem das distorções como categoria de classificação que permite a escolha de testes. De acordo com o levantamento bibliográfico é observado que os trabalhos de auditoria são segregados por ciclos de receitas, de gastos, de produção/pessoal e de investimentos/financiamentos (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002; WHITTINGTON; DELANEY, 2011). Entretanto, sob a ótica da fonte de distorções relevantes é possível resumir estes ciclos em duas categorias: recursos financeiros e recursos econômicos de uma entidade auditada. Essa particularidade é relevante para que todos os termos da taxonomia relativos à categoria de ciclos de recursos possam ser utilizados para representar os procedimentos de auditoria.

Os ciclos de recursos surgem da visão contábil para a formação das entidades. As instituições são criadas com capital próprio ou de terceiros e são destinados à formação de um ativo composto por recursos humanos, bens e direitos destinados à geração de recursos. Estes ciclos que envolvem ativo, passivo ou resultado são decisivos para a compreensão da auditoria contábil. Além de congregarem conceitos importantes da área para a derivação e organização de termos a serem utilizados na taxonomia proposta.

O Ciclos e os Subciclos como facetas se encaixam em assuntos marginais expostos por Vickery (1960, p. 16), onde são relacionados logicamente às demais facetas, porém sem ter muita atenção direta, mas com seu grau de importância para o esquema de classificação do assunto estudado.

Analisando todos esses ciclos mencionados é factível afirmar que os recursos possuem dois sentidos no fluxo contábil: (a) Obtenção de recursos e b) Utilização de recursos. Estas duas categorias são complementares para a identificação de riscos a serem detectados pelo auditor, uma vez abrangem toda a extensão das demonstrações contábeis e as inúmeras possibilidades de distorções das informações contábeis. Esse aspecto engloba todas as peças contábeis. E, para que seja utilizado na estrutura da taxonomia deve-se entender o conceito desses termos na visão financeira:

- **Obtenção de recursos** – transação contábil que corresponda à obtenção de recursos para a entidade;
- **Utilização de recursos** – transação contábil que corresponda à utilização de recursos da entidade;

Há algumas transações na contabilidade que seus lançamentos são tratados como uma mutação entre contas, porque corresponde às transferências de contas dentro da estrutura da entidade, não demonstrando relação com o ambiente externo. Porém, na visão da taxonomia deve-se observar a característica patrimonial e financeira do exemplo conceitual analisado. Por exemplo, uma operação que tenha a saída de recursos financeiros (ativo com mais liquidez) para compra de um imóvel (ativo menos líquido) se encaixa na Utilização de recursos, por se tratar de utilização financeira. E o oposto, como uma venda de um ativo, se classifica como Obtenção de recursos. Tal critério é utilizado mesmo que o valor não seja pago à vista, mas desde que haja uma promessa de pagamento ou recebimento (ambas palavras com atributos financeiros em seus conceitos). Outra situação é o reconhecimento de uma depreciação, por exemplo, não se trata de uma transação financeira e nem promessa atual, mas trata-se da utilização de um patrimônio da entidade (Utilização de recursos).

Demonstrações contábeis	Categorias do ciclo de recursos
Balço patrimonial (ativo, passivo e patrimônio líquido)	Obtenção de recursos
Demonstração de resultados, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração de mutação do patrimônio	Utilização de recursos

**Quadro 30:** Relação entre as Peças das Demonstrações Contábeis e os Ciclos de Recursos.

**Fonte:** elaboração própria.

Dos ciclos de recursos surgem subciclos, representando outro nível de classificação das informações contábeis. A obtenção e utilização de recursos tem uma característica geral do fluxo financeiro e econômico, tendo os subciclos como suas espécies. Os conceitos dessa categoria são derivados da estrutura da Demonstração dos Fluxos de Caixa que foca em evidenciar os fluxos de caixa da instituição. Tal faceta possui as seguintes subdivisões:

- **Atividades operacionais** - são geradoras de receita da entidade (ex.: caixa, bancos, valores a receber de clientes, salários a pagar, impostos a pagar, receitas, despesas);
- **Atividades de investimento** - são ações de aquisição e venda de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos nos equivalentes de caixa (ex.: imóveis, investimento em coligadas e controladas); e
- **Atividades de financiamento** - induzem mudanças no tamanho e na composição do capital próprio e no capital de terceiros da entidade (ex.: empréstimos e juros a pagar, capitalização por ações e debêntures, financiamentos em geral).

Os limites de cada subciclo devem considerar a distinção entre o fluxo de obtenção e o fluxo de utilização de recursos. Tanto a obtenção quanto a utilização de recursos podem conter características das três subdivisões anteriores. Um esquema de classificação facetada.

### **7.1.5 Análise Consolidada de Relações**

Numa visão macro foram apresentadas três bases para a estrutura proposta:

- (1) atributos relacionados com os riscos de distorções provenientes de erros ou fraudes;
- (2) afirmações de auditoria;
- (3) procedimentos e áreas contábeis para sua aplicação.

As relações entre as facetas e termos demonstram que as distorções estão diretamente vinculadas aos registros da contabilidade, fonte de recuperação da informação contábil. Isso porque se trata de uma taxonomia focada em erros e fraudes, os quais são encontrados pelo auditor nas demonstrações contábeis e, a origem de todas as informações divulgadas é o registro contábil mediante lançamento. Em seguida, tem-se as afirmações de auditoria que correspondem à objetivos do auditor, é um elo entre a confirmação dos aspectos do registro contábil (atributos originários das informações contábeis), fundamental para escolha de procedimentos.

A estrutura taxonômica tem o relacionamento das categorias no sentido lógico do processo de auditoria. Parte-se da identificação das possíveis distorções, que são confirmadas com as afirmações prévias do auditor, analisando à qual fase da informação registrada se relaciona e qual aspecto será investigado. Então escolhe o procedimento e destaca-se a área onde podem ocorrer as distorções para aplicação dos procedimentos. Dentro da estrutura macro as seguintes facetas foram identificadas:

- **Fases da informação:** informações contábeis relacionadas às fases de reconhecimento, mensuração e evidenciação;
- **Aspectos essenciais:** características comuns que representam a essência de todas as distorções levantadas;
- **Afirmações:** aspectos associados às informações contábeis testadas pelos auditores;
- **Procedimentos:** testes substantivos aplicados pelo auditor para coleta e análise de riscos de distorções;
- **Ciclos de recursos:** categoria que classifica as informações em entradas e saídas econômicas e/ou financeiras; e
- **Subciclos de recursos:** subcategorias dos ciclos de recursos utilizadas em uma estrutura contábil abrangendo as informações contábeis.

O quadro é um resumo das relações analisadas anteriormente e mostra que as relações entre as duas categorias iniciais, relacionadas às distorções são dadas por hierarquia. O que se tratando de uma estrutura natural é normal, porém limitada. A identificação dos objetivos do auditor assim como os procedimentos aplicados somente é possível pela classificação facetada, pela sua característica de permitir flexibilidade nas relações associativas extrapolando o âmbito natural de derivação das espécies.

<b>Classes Abrangentes</b>	<b>Categoria</b>		
<b>Análise de Riscos de Distorções Contábeis</b>	Fases da	}	Relação Hierárquica
	Informação		
	Aspectos Essenciais		
<b>Afirmações</b>	Afirmações	}	Relação Facetada
<b>Direcionadores dos procedimentos</b>	Procedimentos	}	Relação Facetada
	Ciclos	}	Relação Facetada
	Subciclos	}	Relação Hierárquica

**Figura 33:** Aspectos das Relações entre Diferentes Categorias

**Fonte:** elaboração própria.

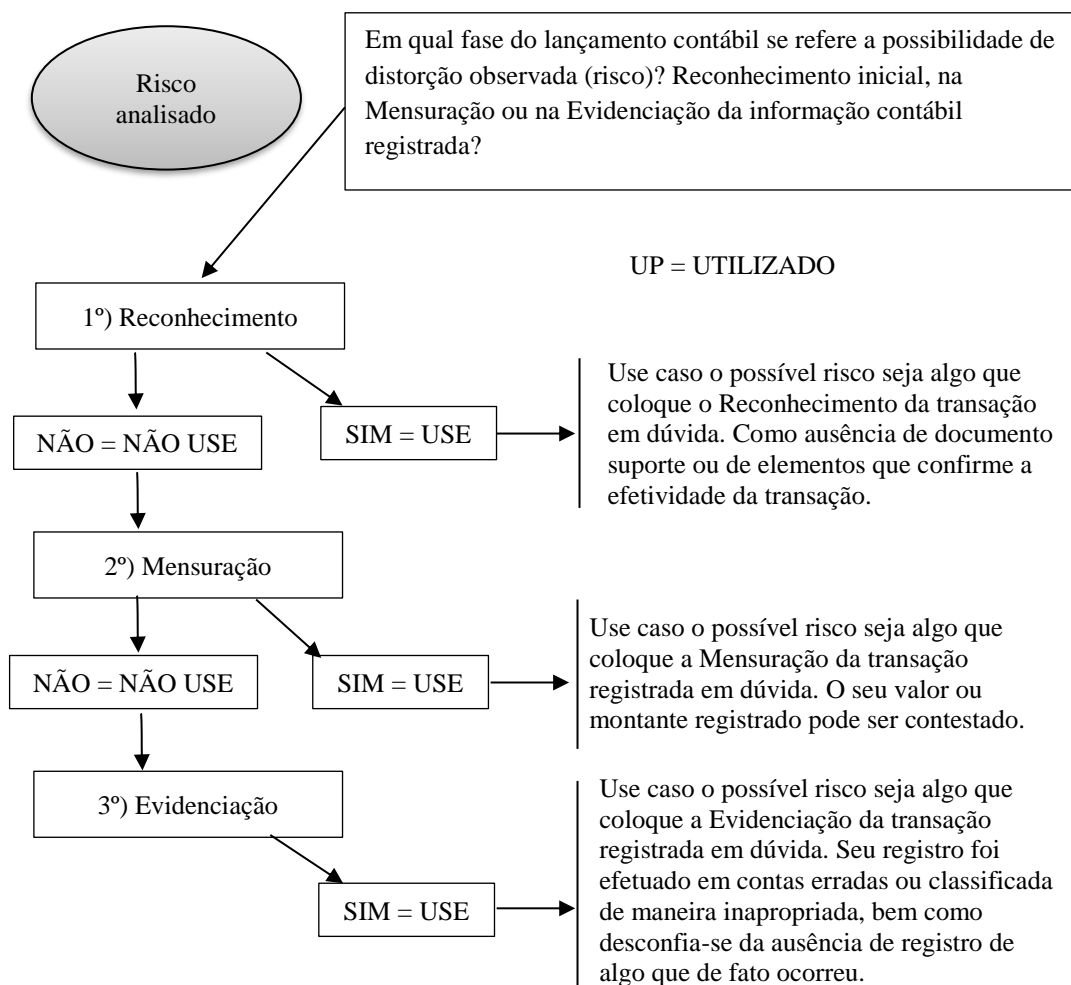
Observa-se que a fase inicial da taxonomia entre as duas primeiras categorias há uma relação hierárquica, natural dos sistemas de classificação tradicionais. Nos moldes da classificação por hierarquia seria necessárias três taxonomias que focassem as classes abrangentes apresentadas. Exatamente o que estudos anteriores de outras áreas desenvolveram. Entretanto, a necessidade da classificação faceta fica clara no momento em que se classifica os procedimentos (testes) vinculando-os às essas categorias anteriores, utilizando a categoria Afirmações como elo. Isso indica o benefício da classificação em facetar diante de uma estrutura mais complexa, dentro das organizações.

As relações hierárquica e de associação são dadas para manter o vínculo direto entre as categorias e termos. Porém o aspecto decisório vem na relação de equivalência, permitindo a movimentação do fluxo no sistema.

Na relação de equivalência devem ser usadas notações que caracterizem a relação de equivalência entre os termos da taxonomia. As notações empregadas são:

- USE/NÃO USE: notação empregada para indicar o “termo” autorizado para uso; e
- UP: notação empregada para indicar “utilizado para”. Tem como finalidade indicar o “termo” não autorizado e apontar para o “termo” autorizado. As relações de equivalência representadas por USE/NÃO USE e UP são chamadas de remissivas;

Essa relação lógica conduz à utilização da estrutura (navegação). A relação de equivalência para a categoria Fases da Informação mostra como o usuário deve proceder para classificar um determinado erro. Na sequência, para que o item seja classificável à uma determinada espécie obrigatoriamente deve satisfazer as categorias mais abrangentes relacionadas.



**Figura 34:** Relação de Equivalência para Identificar os Termos das Fases da Informação.

**Fonte:** elaboração própria.

Essa relação possui a ordem em verificar o Reconhecimento primeiro e em seguida a Mensuração e depois a Evidenciação, uma vez que essa é a sequência do processo de registro da informação contábil. Após a identificação do termo em que a distorção analisada se identifica nessa faceta, deve-se seguir para a identificação do termo correspondente na categoria de Aspectos Essenciais.

Caso o risco de distorção seja identificado na categoria Reconhecimento, deve se analisar os Aspectos Essenciais denominados Patrimônio ou Documento Suporte pela seguinte relação de equivalência:

(a) USADO PARA casos em que há inconsistência na identificação do fato que prejudica a geração de um registro ou se há dúvida quanto à existência ou ocorrência do fato contábil, USE PATRIMÔNIO.

(b) USADO PARA casos em que não há inconsistência no item “a”, ou seja, ele é satisfeito, entretanto identifica-se que não há documento suporte ou que esse seja fraudulento ou que não tenha condições de comprovar o registro, USE DOCUMENTO SUPORTE.

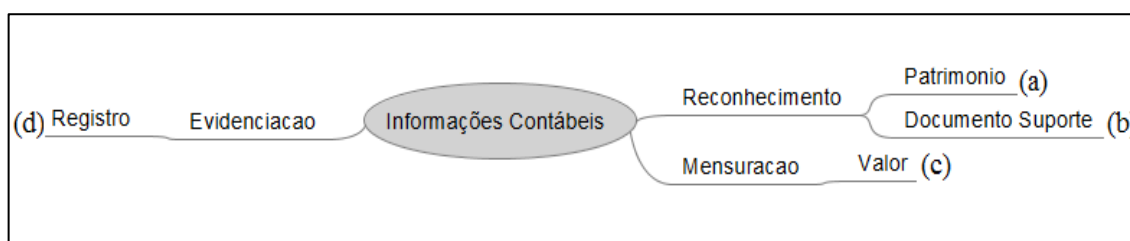
Considerando que os aspectos de Reconhecimento não são questionados, verifique a Mensuração com a seguinte relação de equivalência:

(c) USADO PARA casos em que há questionamento sobre o cálculo ou o montante registrado, USE VALOR.

E, caso a Mensuração também seja satisfeita, mas o risco trata-se diretamente de Evidenciação, siga a condição a seguir:

(d) USADO PARA casos em que a classificação do lançamento, ausência de registro, registro fora do período ou forma de apresentação das demonstrações são questionados, USE REGISTRO.

Essas relações foram descritas na figura a seguir com as letras em referência:



**Figura 35:** Relação de Equivalência entre Fases da Informação e Aspectos Essenciais.

**Fonte:** elaboração própria.

A próxima faceta na sequência lógica é Afirmações. No primeiro caso, tem-se os termos que são vinculados a partir da seleção do termo PATRIMÔNIO:

(a) USADO PARA casos em que há inconsistência na identificação do fato que prejudica a geração de um registro ou se há dúvida quanto à existência ou ocorrência do fato, USE EXISTÊNCIA/OCORRÊNCIA.

(b) USADO PARA casos em que há necessidade de comprovar por escrito as características das transações com fonte externa e que satisfaça a condição do item “a”, USE CONFIRMAÇÃO.

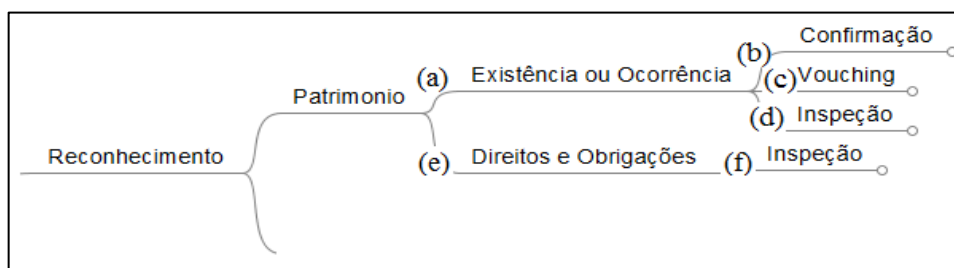
(c) USADO PARA casos em que necessita saber se há suporte documental, confirmar se as informações são suficientes e adequadas para sustentar o fato registrado e que satisfaça a condição do item “a”, USE *VOUCHING*.

(d) USADO PARA casos em que necessita inspecionar bens ou documentos com a finalidade de confirmar essa afirmação e que satisfaça a condição do item “a”, USE INSPEÇÃO.

(e) USADO PARA casos em que há questionamento sobre a posse ou controle do ativo ou passivo pela entidade, USE DIREITOS/OBRIGAÇÕES.

(f) USADO PARA casos em que necessita inspecionar bens ou documentos com a finalidade de confirmar esse se a entidade possui ou controla determinado direito ou obrigação e que satisfaça a condição do item “e”, USE INSPEÇÃO.

Essas relações foram descritas na figura a seguir com as letras em referência:



**Figura 36:** Trilha da Rota Vinculada ao Reconhecimento e Patrimônio.

**Fonte:** elaboração própria.

Em seguida, tem-se os termos que são vinculados a partir da seleção do termo DOCUMENTO SUPORTE:

(a) USADO PARA casos em que não há documento suporte ou esteja ilegível ao ponto que prejudique a comprovação da existência ou ocorrência do fato. Geralmente a informação que comprova o fato é de natureza verbal, assim USE EXISTÊNCIA/OCORRÊNCIA.

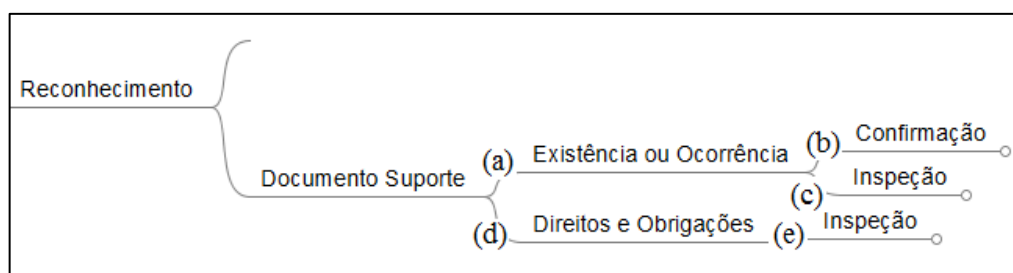
(b) USADO PARA casos em que é necessário comprovar por escrito as características das transações com fonte externa e que satisfaça a condição do item “a”, USE CONFIRMAÇÃO.



(c) USADO PARA casos em que é necessário inspecionar bens ou documentos com a finalidade de confirmar essa afirmação e que satisfaça a condição do item “a”, USE INSPEÇÃO.

(d) USADO PARA casos em que se há questionamento sobre a posse ou controle do ativo ou passivo pela entidade, USE DIREITOS/OBRIGAÇÕES.

(e) USADO PARA casos em que para inspecionar bens ou documentos com a finalidade de confirmar esse se a entidade possui ou controla determinado direito ou obrigação e que satisfaça a condição do item “d”, USE INSPEÇÃO.



**Figura 37:** Trilha da Rota Vinculada ao Reconhecimento e Documento Suporte.

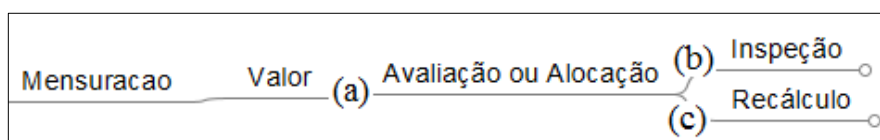
**Fonte:** elaboração própria.

Seguindo, tem-se os termos que são vinculados a partir da seleção do termo VALOR:

(a) USADO PARA casos quando a distorção observada evidencia uma deficiência no cálculo gerando um registro inconsistente, USE AVALIAÇÃO/ALOCAÇÃO.

(b) USADO PARA casos em que é necessário inspecionar bens ou documentos com a finalidade de confirmar se o valor do bem reflete a realidade dos fatos. Deve satisfazer a condição do item “a”, USE INSPEÇÃO.

(c) USADO PARA casos em que é necessário conferir o cálculo mediante o refazimento da operação, seja utilizando o mesmo método que a entidade ou outra alternativa que permita a comparação, USE RECÁLCULO.

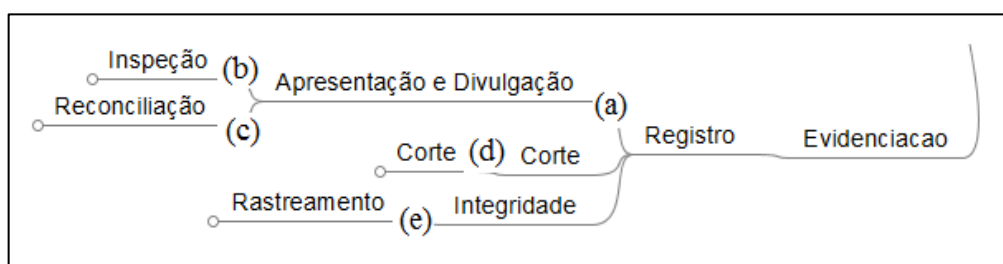


**Figura 38:** Trilha da Rota Vinculada à Mensuração.

**Fonte:** elaboração própria.

Depois, tem-se os termos que são vinculados a partir da seleção do termo REGISTRO:

- (a) USADO PARA casos em que há distorções que mencionem problemas quanto à adequada classificação, descrição ou evidenciação, USE APRESENTAÇÃO/DIVULGAÇÃO.
- (b) USADO PARA casos em que é necessário inspecionar documentos com a finalidade de confirmar se a transação registrada está apresentada ou divulgada para demonstrar a realidade dos fatos. Deve satisfazer a condição do item “a”.
- (c) USADO PARA casos em que a condição do item “a” seja satisfeita e necessite refazer a conciliação de transações nos livros contábeis para confirmar o termo da afirmação.
- (d) USADO PARA casos onde as distorções mencionem problemas de registro de transações fora do período adequado, USE CORTE em Afirmações e USE CORTE em Procedimentos.
- (e) USADO PARA casos em para verificar se todas as informações e contas que deveriam ser apresentadas realmente foram, USE INTEGRIDADE em Afirmações e USE RASTREAMENTO em Procedimentos.



**Figura 39:** Trilha da Rota Vinculada à Evidenciação.

**Fonte:** elaboração própria.

É observado que as categorias Afirmações e Procedimentos correspondem à combinação que faz jus à relação de equivalência, onde UP (usado para) trata-se do sentido das Afirmações e o USE/NÃO USE, da finalidade de cada procedimento aplicado. A continuação para as próximas facetas Ciclo e Subciclo são caminhos comuns a todos os procedimentos. Sendo assim, no mesmo sentido, os termos devem assim ser escolhidos:

UTILIZADO PARA casos em que a transação contábil que corresponda à obtenção de recursos para a entidade, USE OBTENÇÃO DE RECURSOS;

UTILIZADO PARA casos em que transação contábil que corresponda à utilização de recursos da entidade, USE UTILIZAÇÃO DE RECURSOS;

Logo, esses termos antevêm a etapa final da taxonomia indicando onde os riscos serão classificados. São termos que correspondem à ambos os ciclos:

UTILIZADO PARA as transações geradoras de receita da entidade, USE ATIVIDADES OPERACIONAIS;

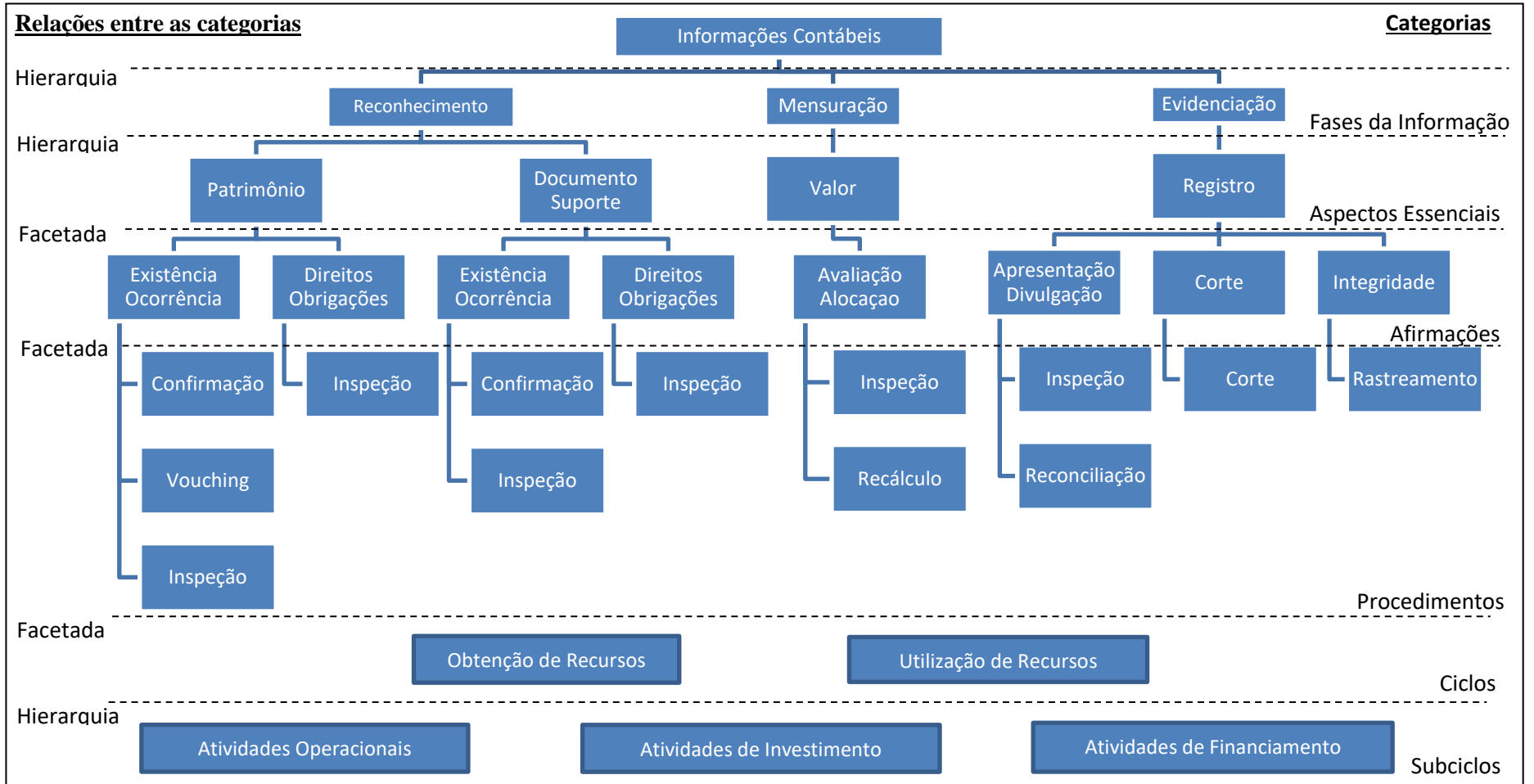
UTILIZADO PARA as transações de aquisição e venda de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos nos equivalentes de caixa, USE ATIVIDADES DE INVESTIMENTO;

UTILIZADO PARA as transações que induzem mudanças no tamanho e na composição do capital próprio e no capital de terceiros da entidade, USE ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO.

Não obstante, os relacionamentos entre as facetas e seus termos apresentam-se logicamente no sentido de agrupamento com uma característica geral. E, as associações entre os termos de diferentes facetas oferecem o arranjo processual da auditoria. Esses vínculos sequenciais e lógicos formam uma trilha que fundamenta e mantém o lastro das decisões sobre a escolha e aplicação dos procedimentos.

A estrutura taxonômica classifica em linguagem documentária as lições apreendidas sobre erros e fraudes. Essas são traduzidas em análise de riscos e introduzidas na estrutura com linguagem padrão. As etapas iniciais permitem o desmembramento da linguagem natural em características com natureza distinta, a qual é baseada na visão da auditoria contábil. As lições apreendidas, as quais significam o conhecimento acumulado, são aqui armazenadas e podem ser recuperadas por outros usuários. Contudo, essa estrutura tem a finalidade de organizar as informações sobre riscos de distorções contábeis por erros ou fraudes, classificando-as na lógica relacional apresentada, permitindo ao auditor uma sustentação teórica e funcional para a execução das atividades tomando suas decisões quanto a escolha e aplicação de procedimentos.

Diante dessas características, o modelo proposto no objetivo geral é apresentado na Figura 40, onde as funcionalidades relatadas podem ser observadas.



**Figura 40:** Mapa dos Aspectos Relacionais na Taxonomia.  
**Fonte:** elaboração própria.

### **7.1.6 Exemplificando a Utilidade do Modelo**

Exemplificando, o modelo apresentado pode ser utilizado das seguintes forma:

- a) Ao analisar uma instituição e identificar seus riscos, o auditor pode interpretar os aspectos de cada risco identificando à qual termo da classe “Fases da Informação” está relacionado. E assim sucessivamente para as demais classes. Ao final o auditor identificará o procedimento relacionado ao risco interpretado.
- b) Um auditor supervisor pode conferir as sequências utilizadas pelos seus subordinados no intuito de identificar anomalias de profissionais que geralmente tem menos experiência. A estrutura nesse caso pode ser utilizada tanto no sentido que inicia com as características basilares dos riscos e então comparar com os procedimentos escolhidos, bem como observar tais procedimentos e verificar quais riscos os auditores fizeram a relação.
- c) Auditores em geral, independente da experiência anterior, podem utilizar a taxonomia para conferir seus riscos, afirmações e procedimentos selecionados, observando se a relação entre esses três faz sentido comparado às relações lógicas conceituais desse modelo proposto.
- d) Pessoas com certo grau de conhecimento sobre os conceitos utilizados podem verificar se auditorias públicas utilizaram determinados procedimentos para os riscos levantados pelos auditores. Caso não tenham utilizado, podem questionar o porquê. Isso corresponde a fiscalização social das contas públicas.

### **7.2 Mapeamento dos riscos de distorção**

A estrutura conceitual desenvolvida com base nas relações lógicas dos conceitos corresponde à uma base firmada para analisar exemplos práticos diagnosticando e seus aspectos quanto à funcionalidade e adequação ao modelo teórico. Tal aplicação corresponde à um mapeamento dos riscos de distorção coletados na literatura de auditoria, no intuito de uma aplicação prévia desse estudo.

### **7.2.1 Levantamento Bibliográfico para Validação Técnica**

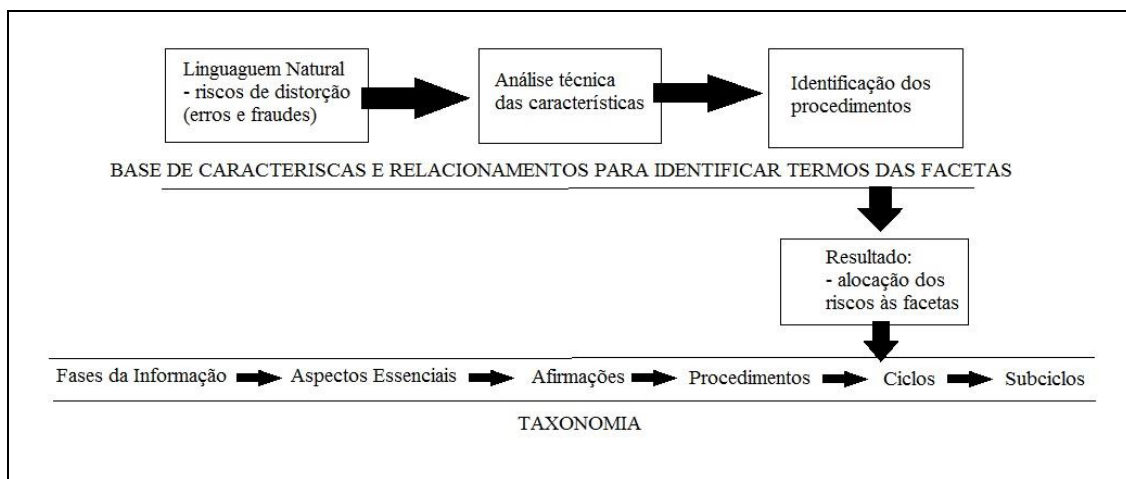
O mapeamento dos riscos de distorção de erros ou fraudes é realizado a partir do levantamento de 75 itens descritos nos livros bases. São eles Almeida (2010), Boynton, Johnson e Kell (2002), Whittington e Delaney (2011). Os dois primeiros são predominantes nas ementas da disciplina de auditoria contábil dos últimos dez anos no curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília e os outros dois são referências significativas para o exame prático que autoriza auditores a atuarem nos EUA. Esses autores correspondem a livros práticos de uso com abrangência brasileira e estadunidense. Artigos não foram considerados como parte da pesquisa bibliográfica e documental especificamente quanto à coleta de dados práticos, uma vez que geralmente não possuem casos aplicados que atenda o objetivo ora estudado. Essa afirmação considerou a análise dos títulos de 140 artigos dos três autores mais citados na área de auditoria brasileira identificados por Mello *et al.* (2015). Esses artigos foram observados no Google Acadêmico de cada um dos três autores mais citados e não foram identificados artigos que demonstrem exemplos práticos nos moldes de dados que os objetivos aqui demandam. Analisou-se os títulos desses artigos e, quando da auditoria, os resumos.

A coleta nos livros utiliza como fontes de codificação os termos, expressões e conceitos aplicados na própria estrutura da taxonomia. A organização desses dados permite a interpretação individual de cada risco no sentido de classificar na taxonomia de acordo com as facetas e os termos relacionados. A medida que cada risco coletado é analisado, os resultados confirmam a estrutura e as possíveis divergências auxiliam em correções, quando existentes. De tal maneira que segue uma sequência gradativa onde observa-se um potencial de replicabilidade. Fator esse o qual sustenta a validação do modelo e consistência nas inferências (ELO; KYNGAS, 2007).

Os termos e expressões coletados são os que compõe os conceitos de (1) Análises de Risco de Distorções Contábeis, de (2) Afirmações e dos (3) Procedimentos, os quais transformam-se em direcionadores da coleta e análise. São as três bases conceituais de onde surgem as facetas da taxonomia. As palavras e expressões relacionadas a esses grupos apenas devem ser coletadas se fizerem parte do contexto envolvido por seus conceitos. Palavras sinônimas ou equivalentes que se tratam do mesmo sentido considerando cada contexto também são aceitas caso identificadas nas situações em análise. Exemplificando, tem-se precisão e exatidão para afirmações, cálculo e recálculo para procedimentos. São palavras com escritas diferentes, mas possuem o mesmo significado no contexto de auditoria contábil.

Esses riscos foram levantados da maneira como estão escritos, em sua linguagem natural, proveniente dos autores. As afirmações possuem termos específicos (Existência/Ocorrência, Direitos/Obrigações, Avaliação/Alocação, Integridade, Corte, Apresentação/Divulgação). Tais termos foram coletados a partir da sua identificação no texto, os quais podem ser identificados em outras simbologias de representação como E/O, D/O, A/A, I, C e A/D. Os procedimentos observados são mesmos utilizados na taxonomia e derivados da consolidação conceitual da revisão de literatura. São eles: Confirmação, *Vouching*, Rastreamento, Inspeção, Reconciliação, Recálculo e Corte. Nesse caso, considera-se como procedimento para coleta de dados os termos e expressões que estão envolvidos pelos conceitos de cada procedimento ou pela sua maneira de execução. A forma de aplicação do procedimento é identificada pela análise da sua descrição feita pelo autor pesquisado. Apesar de ser uma possibilidade remota, não é extremamente necessário apresentar a mesma palavra para que se faça a coleta, bastando ter significado equivalente. Essas expressões e palavras são colocadas em tabelas e quadros para comparações e análises.

A descrição da forma como aparece na literatura de auditoria tem uma linguagem natural do auditor e que as vezes pode haver variações de expressões e termo. Cada item contém a descrição do risco que foi coletado, passando por uma análise técnica na qual tem-se a interpretação das possíveis distorções às demonstrações, a partir da segregação dos seus atributos. A análise das características de cada risco coletado permitiu verificar os atributos que se identificam com as duas facetas da classificação dos riscos na base da taxonomia, Fases da Informação e com os Aspectos Essenciais. Em seguida foram observados os termos correspondentes às Afirmações que são diretamente relacionadas com esses riscos (faceta de intermediação entre riscos e procedimentos). Por fim, foram verificadas as expressões e termos que correspondem aos procedimentos, os quais possuem vínculo direto para garantir as respectivas afirmações. E, também as características que, ao interpretar os riscos, permitem identificar o local de aplicação dos procedimentos (utilização ou obtenção de recursos, bem com atividades operacionais, de investimento ou financiamento). A partir das relações lógicas entre os termos das facetas, quando combinados esses três tipos de grupos de dados para coleta formam o caminho da classificação dos riscos nas categorias da taxonomia (facetas desenvolvidas por conceitos). Essa sequência metodológica permite a classificação de riscos de distorções à estrutura padronizada.



**Figura 41:** Fluxo para Organização da Informação na Taxonomia.  
**Fonte:** elaboração própria.

Na análise de conteúdo convencional as relações entre categorias proporcionam sustentação da análise (ROSSI; SERRALVO; JOAO, 2014). Destaca-se que o tratamento da informação para identificar os procedimentos de auditoria é efetuado pela identificação analítica dos atributos das distorções e, conseqüentemente verificação de cada termo correspondente nas facetas, percorrendo um caminho sistemático conforme ressaltam Bardin (1977) e GAO (1996). Nesse sentido, cada risco de distorção levantado na literatura passou pela análise técnica considerando os direcionadores para a interpretação.

Todas as análises dos dados coletados seguiram a essência dos três pontos a seguir:

- I- Como a distorção pode afetar as demonstrações;
- II- Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia;
- III- Qual seqüência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.

Dentre as análises, duas foram selecionadas como exemplificativas das demais para demonstrar as análises entre a estrutura teórica dessa pesquisa e a relação entre afirmações e procedimentos proposta pelos autores.

No primeiro caso, tem-se como risco a possibilidade de gerência inadequada dos estoques, de que podem resultar distorções nas demonstrações contábeis. Veja que é uma descrição abrangente e que depende de interpretação considerando o contexto e as características do risco. Sendo assim, as análises seguiram os exemplos a seguir:



*I. Como a distorção pode afetar as demonstrações.*

Esse é o ponto central da análise técnica, efetuada com o propósito de interpretar a linguagem do auditor (descrição dos riscos coletados na literatura). Isso se inicia com uma análise preliminar do item coletado para alocação à linguagem padronizada. Etapa em que são levantadas as características aderentes às facetas da taxonomia. Exemplificando:

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>
<b>1</b>	Gerência inadequada dos estoques, de que podem resultar distorções nas demonstrações contábeis.	Aparenta não ter controle do uso desses materiais (estoques). Uso, manutenção ou perda do estoque. As informações base das transações podem conter distorções, o que não sustenta o reconhecimento do ativo, precisando que sua Existência seja verificada.

**Quadro 31:** Coleta *versus* Análise Técnica – Risco 1.

**Fonte:** elaboração própria.

A acomodação à estrutura da taxonomia depende de uma padronização da linguagem coletada. Para que isso aconteça verificou-se a necessidade de desmembrar as descrições dos riscos em atributos e expressões identificáveis às facetas. Isso se dá pela análise de como acontece a relação entre os riscos e os testes (procedimentos), apontando as principais facetas da relação.

*II. Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.*

Considerando que identificar os testes a serem aplicados é parte do objetivo da taxonomia, essa análise consiste em apontar os procedimentos de acordo com a interpretação das características observadas no item anterior, focando em concluir sobre a relação entre o risco e os procedimentos. Do ponto de vista metodológico, essa análise cria um vínculo de conferência entre testes e distorções apontadas, consolidando o propósito da taxonomia em termos práticos.

<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia</b>
Verificar se os ativos em estoque existem e se a transações de compra e consumo ocorreram. (1) <i>Vouching</i> para verificar se as transações registradas possuem documentos correspondentes. (2) Inspeccionar os ativos armazenados. (3) Inspeccionar os documentos geralmente utilizados para controle. Os três resultados dos procedimentos podem ser confrontados. Se a empresa possui estoques em consignação, pode fazer. (4) Confirmação externa.

**Quadro 32:** Descrição dos Procedimentos para Validação das Características da Taxonomia.

**Fonte:** elaboração própria.

Essas análises anteriores sustentam a indicação da sequência lógica na estrutura de classificação. Assim, o próximo direcionador pode ser preenchido.

*III. Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Reunindo as duas etapas anteriores, nessa terceira tem-se a descrição sequencial dos termos de cada faceta. Os atributos da questão I mostram que o risco descrito se refere ao Reconhecimento e sua Existência/Ocorrência. Na estrutura da taxonomia esse caminho é identificável.

No caso em questão, essa possível distorção apresenta três caminhos dentro da estrutura modelo, os quais diferenciam-se nos Aspectos Essenciais (Patrimônio e Documento Suporte) e Procedimentos (Confirmação, Inspeção ou *Vouching*), variantes das possíveis rotas.

**1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

Considerando a ausência de controle do estoque, que possa prejudicar o uso e manutenção, há que se confirmar o estado físico do ativo (Inspeção), uma vez que suas características base como princípio da sua existência/ocorrência podem ser contestadas.

**2) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Confirmação → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

Trata-se das mesmas razões do item 1, porém na possibilidade de o ativo estar nas mãos de terceiros (ambiente externo), necessitando da confirmação (característica específica).

**3) Reconhecimento → Documento Suporte → Existência/Ocorrência → Vouching → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

Existe a possibilidade de que uma gestão sem controle possa perder documentos ou não certificar as informações de cada documento. Nesse sentido, geralmente o auditor realizar o *vouching* para verificar se as transações registradas possuem documentos correspondentes.

A partir desses direcionadores, os dados coletados foram alocados à taxonomia. O caso anterior é um dos 75 riscos de distorção levantados na literatura, os quais após a

aplicação dessas análises técnicas e relações lógicas a partir dos atributos, foram desmembrados em 111 outros itens para preenchimento da taxonomia. Essa contagem considera o desmembramento dos riscos em partes que sejam relacionados à apenas uma afirmação e tende a focar um determinado procedimento, considerado predominante para exame do risco. Sendo assim, os procedimentos são relacionados aos riscos de maneira direta, bem como às afirmações, mantendo um vínculo à apenas uma linha classificatória na taxonomia.

No segundo caso selecionado para explanação mais detalhada por exemplo, tem-se a identificação de dois procedimentos aplicados à um mesmo risco. A segregação é feita pelo desmembramento inicial dos atributos do risco, observando sua característica basilar (Fase da Informação) em conjunto com a interpretação de uso de cada procedimento.

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
5	A totalidade do caixa enviada para depósito pode divergir dos depósitos diários.	(1) Erro nos registros de recebimentos. O que pode gerar supervalorização da receita registrada. (2) Subtração de valores. Existência questionável.	(1) Reconciliar as fichas de recebimento de caixa (receita ou outros) com os valores enviados e com os depositados. (Verificar lançamentos individuais e as somas). (2) Inspeccionar os documentos suporte de cada entrada.

**Quadro 33:** Coleta *versus* Análise Técnica – Risco 5.

**Fonte:** elaboração própria.

Esses itens desmembrados estão diretamente relacionados às afirmações e apresentam mais de um procedimento pois seus atributos exigem a execução de atributos específicos tanto da reconciliação quanto da inspeção. No âmbito das Fases da Informação, tem-se que o item (1) trata de atributos da Evidenciação e o (2) do Reconhecimento. Nessa sequência é possível verificar as demais características. Tais relações lógicas permitem que os riscos identificados na literatura sejam alocados em uma sequência classificatória respectivamente a seguir:

- 1) **Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Reconciliação → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**
- 2) **Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

Quanto ao item (1), observa-se que o risco coletado possui atributos de relação com os registros, independentemente do reconhecimento e mensuração, o que justifica a reconciliação

para cobrir a linha da evidenciação. De outro modo, o item (2) persiste, pois há um atributo do risco relativo a depósitos desviados, colocando em dúvida os aspectos de reconhecimento do ativo e, então sugerindo uma contagem surpresa (inspeção). Em ambos os casos, esses são aspectos que vinculam as características dos riscos aos procedimentos.

Dentre os itens coletados, a relação a seguir corresponde aos riscos desmembrados em sentido analítico, pois apresentam características vinculadas a mais de um termo na Fase da Informação. Esses casos evidenciam a passagem da linguagem natural para a documentária, organizando as informações na estrutura taxonômica.

	Evidenciação	Mensuração	Reconhecimento	Total Geral
<b>COLETA (Linguagem do Auditor)</b>				
<b>Possíveis distorções levantadas</b>				
A totalidade do caixa enviada para depósito pode divergir dos depósitos diários.	1		1	2
Assinatura, endosso forjada. Sacador alterado.			2	2
Atesto fraudulento de um funcionário.			2	2
Ativos/Receitas subestimadas	3			3
Ativos/Receitas superestimadas	3			3
Caixa e cheques recebidos para depósito podem não coincidir com as folhas de contagem de caixa	1		2	3
Cheques podem ser distribuídos a recebedores não autorizados.			2	2
Compras podem ser contabilizadas por produtos ou serviços não recebidos, podem ser contabilizadas na conta ou pela quantia errada.			2	2
Custos de produção concluída podem não ser transferidos para estoque de produtos acabados ou ser transferidos por quantias incorretas	2	1		3
Dados da folha de pagamento podem ser perdidos durante apresentação ao setor de TI	2			2
Empregados podem criar fornecedores fictícios e pagar produtos ou serviços não recebidos			3	3
Erros podem ser cometidos na contabilização de entradas de caixa no diário.	1		1	2
Esquema de desvio de recebíveis	2		1	3
Estoques podem ser avaliados por quantias superiores ao valor de mercado.	1	1		2
Estoques podem ser roubados do almoxarifado	1		1	2
Folha de pagamento pode ser contabilizada por serviços não recebidos, ou pode ser contabilizada na conta ou pela quantia errada	1	1	2	4
Gerencia inadequada dos estoques, de que podem resultar distorções nas demonstrações contábeis.			3	3
Pagamentos podem ser feitos para compras não autorizadas ou podem ser feitos na quantia errada	1		1	2
Passivo ou despesas ocultas	2			2
Potencial falta de controle sobre compras e sobre outros passivos não contabilizados	2		1	3
Recebimentos pelo correio podem ser perdidos ou roubados após recepção	1		1	2
Retorno fraudulento de mercadoria			2	2
Um cheque pode ser alterado após ter sido assinado			3	3
Valores em razões analíticas ou arquivos mestres podem não ser iguais aos que se encontram em contas de controle	2			2

**Quadro 34:** Riscos Vinculados a mais de uma Afirmação.

**Fonte:** elaboração própria.

A tabela 1 a seguir mostra as frequências dos riscos levantados na literatura relacionados às primeiras quatro facetas (Fases da Informação, Aspectos Essenciais, Afirmações e Procedimentos).

<b>Contagem de COLETA (Linguagem do Auditor)</b>								
<b>Possíveis distorções levantadas</b>								
	<b>Confirmação</b>	<b>Corte</b>	<b>Inspeção</b>	<b>Recálculo</b>	<b>Reconciliação</b>	<b>Vouching</b>	<b>Rastreamento</b>	<b>Total geral</b>
<b><u>Evidenciação</u></b>		<u>2</u>	<u>20</u>		<u>8</u>		<u>17</u>	<u>47</u>
<i>Registro</i>		2	20		8		17	47
Apresentação e Divulgação			18		7		2	27
Corte		2	2					4
Integridade					1		15	16
<b><u>Mensuração</u></b>			<u>2</u>	<u>4</u>				<u>6</u>
<i>Valor</i>			2	4				6
Avaliação ou Alocação			2	4				6
<b><u>Reconhecimento</u></b>	<u>12</u>		<u>34</u>			<u>11</u>	<u>1</u>	<u>58</u>
<i>Documento Suporte</i>	3		4			3		10
Existência ou Ocorrência	3		4			3		10
<i>Patrimônio</i>	9		30			8	1	48
Direitos e Obrigações			4			1		5
Existência ou Ocorrência	9		26			7	1	43
<b>Total Geral</b>	<b>12</b>	<b>2</b>	<b>56</b>	<b>4</b>	<b>8</b>	<b>11</b>	<b>18</b>	<b>111</b>

**Tabela 1:** Matriz de Contagem dos Riscos Coletados por Afirmções e Procedimentos.

**Fonte:** elaboração própria.

Os dados permitem identificar a vinculação entre procedimentos e afirmações comentados na revisão bibliográfica para confecção da taxonomia, bem como verificar as delimitações dos conceitos para saber se a estrutura proposta necessita de alterações.

Os itens levantados para serem alocados à estrutura da taxonomia são assim distribuídos porque suas características são coincidentes conceitualmente ou estão diretamente relacionadas com os conceitos dos termos em cada faceta. Os procedimentos encontram-se aqui como termos centrais, o que fundamenta a relação fundamental da taxonomia entre identificar risco e escolha dos procedimentos. Esse é um fator chave para identificação de uma espécie na estrutura taxonômica proposta. As análises que completam os 75 itens levantados estão no Apêndice I, onde são apresentados os dados coletados, as análises de maneira sucinta, a descrição do procedimento e a indicação dos termos de cada faceta que compõe a rota proposta.

Especificamente nesses dois casos, os itens foram coletados na obra de Boynton, Johnson e Kell (2002), onde na linguagem dos autores estes riscos se relacionam com a Existência/Ocorrência, com a Integridade e com Avaliação/Alocação. O que de acordo com a teoria sugerir-se-ia respectivamente os seguintes procedimentos: Confirmação, *Vouching*, Inspeção, Rastreamento e Recálculo. Entretanto essas escolhas, no âmbito da análise em linguagem natural ultrapassa os limites conceituais aqui observados, inclusive com casos de redundância na escolha dos procedimentos.

Nesse ponto percebe-se a utilidade de classificação documentária da taxonomia, uma vez que seus termos formam uma sequência direcionada para escolha dos procedimentos com base nos atributos dos riscos. Identificando procedimentos com base nas afirmações diretamente relacionadas, as quais são fundamentadas nas características dos riscos. Relações lógicas conceituais que delimitam a escolha dos procedimentos e mantêm um alvo na identificação do que o auditor precisa. Essa objetividade da linguagem documentária favorece na precisão e na economia de tempo, evitando aplicar procedimentos com base em pontos de vista, mas agora são fundamentados em vínculos conceituais lógicos da teoria.

Contudo, após essas análises, o principal resultado do mapeamento e aplicação de exemplos práticos preliminares na estrutura da taxonomia foi confirmar que a análise do risco de maneira na qual possa tê-lo encaixado (classificado) na taxonomia enquanto linguagem documentária corresponde a fase inicial da organização da informação onde é necessário o desmembramento da linguagem natural, ao ponto de que os atributos sejam identificáveis diretamente à apenas um caminho na trilha, fazendo com que as classes sejam a amarração conceitual da estrutura.

### ***7.2.2 Identificação do Aspecto Decisório na Organização da Informação***

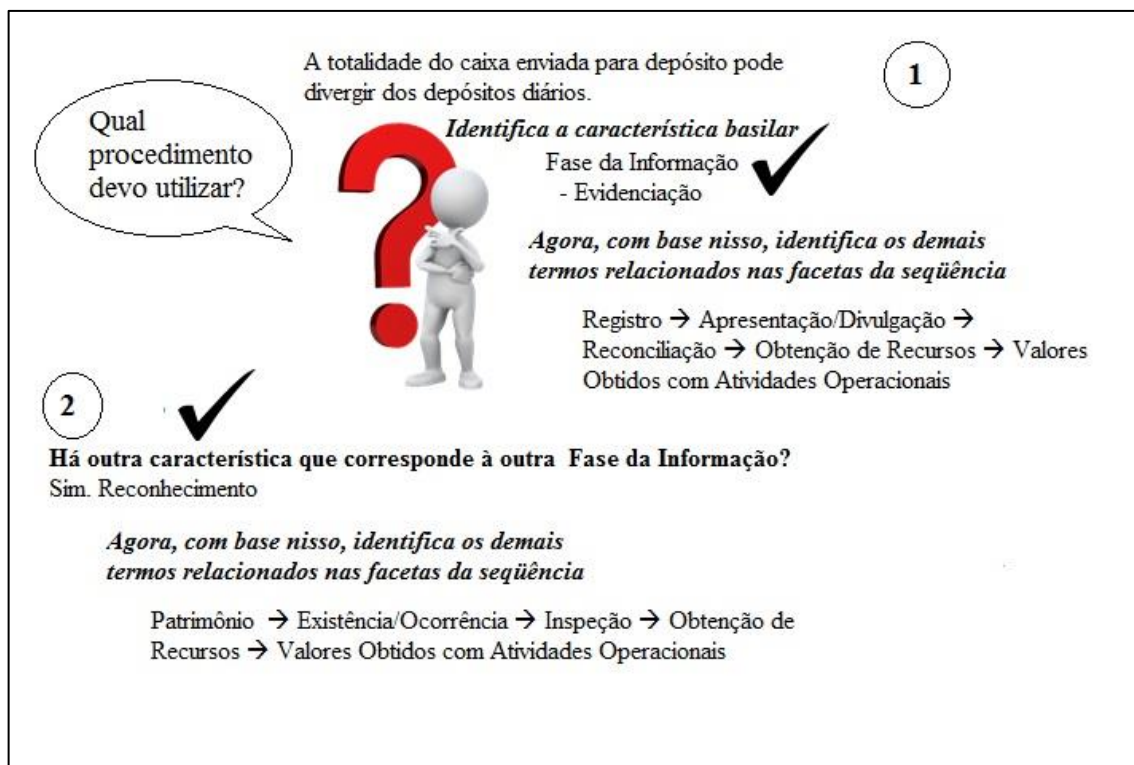
Os itens analisados apresentaram-se adequados à estrutura da taxonomia, onde cada risco apenas possui um termo de cada faceta. E os termos adjacentes quando vinculados numa relação lógica formam o sistema lógico que fundamenta a decisão dos auditores na escolha de cada procedimento. Isso corresponde à um caminho de decisão de escolha baseado nas características dos riscos analisados.

Sob a tomada de decisão, o propósito da taxonomia é organizar as lições aprendidas em etapas (classes) que são definidas para execução da auditoria como determinantes para identificação dos procedimentos utilizados pelo auditor, pretendendo reduzir incerteza nessas escolhas. O que se presume uma trilha confeccionada com base na teoria contábil, vinculando a sequência lógica de acordo com a literatura e com os vínculos conceituais entre as classes e entre termos de diferentes classes.

As informações para serem alocadas à trilha da estrutura taxonômica devem ser interpretadas observando suas características para a classe de entrada Fases da Informação. Nesse ponto, as informações em linguagem natural podem sofrer desmembramento e então alteração de redação antes de serem inseridas no modelo. Assim que forem alocadas, devem seguir o restante da rota onde essas informações sobre riscos interpretadas serão vinculadas às demais categorias que se posicionam para escolha dos procedimentos e seu ciclo de aplicação.

Observa-se a seguir, que inicialmente se tem uma linguagem natural do auditor e, que agora com a linguagem documentária, após o desmembramento através da interpretação na fase inicial. Confeccionada com conceitos da auditoria, as facetas são ordenadoras da relação lógica conceitual, perfazendo uma trilha com regras que permitem a decisão sobre qual procedimento utilizar. Assim, a organização da informação é característica basilar do aspecto decisório dessa taxonomia. Isso é mostrado na figura 42 a seguir.





**Figura 42:** Visão de como Utilizar a Taxonomia para Organizar as Informações dos Riscos.  
**Fonte:** elaboração própria.

Diante das análises anteriores, observa-se que a descoberta do procedimento se dá primeiramente pela identificação da Fase da Informação. E, os Aspectos Essenciais, assim como as Afirmações formam uma seqüência lógica que permite identificar determinado procedimento (característica da organização da informação). Numa taxonomia, quanto mais itens são preenchidos, mais há uma tendência em facilitar a decisão do próximo usuário (característica das ferramentas que armazenam conhecimento). Ao mesmo tempo ele pode observar a trilha dessa classificação e justificar a escolha de determinado procedimento em seus papéis de trabalho. Uma justificativa fundamentada nas classes conceituais que cultivam a taxonomia.

O fato que permite afirmar o caráter decisório da taxonomia proposta é sua relação lógica entre as facetas e entre os termos de diferentes facetas. Tais relações vinculam termos de uma faceta a outra, conectando a identificação das características fundamentais dos riscos de distorção e os atributos dos procedimentos selecionados, bem como sua área de aplicação.

Diferente das decisões estratégicas, as consequências das decisões operacionais são observadas imediatamente, assim como podem ser corrigidas com mais frequência, inclusive podem ser automatizadas. A decisão tática geralmente está no nível gerencial influenciando diretamente os caminhos das operações e os planos de curto prazo, entretanto podem ser

executadas por diversos profissionais da organização e impactam a linha de atuação das organizações.

Contudo, o aspecto sistemático decisório que possui a ordem das facetas nessa estrutura taxonômica fica evidente com exemplos da literatura analisada. A combinação entre os termos de diferentes classes permite confirmar uma sequência lógica de decisão do auditor quanto à escolha dos procedimentos. Vickery (1960, p. 27) menciona que essa "combinação de facetas, de maneira clara, é característica fundamental desse esquema de classificação".

### **7.3 Aplicação dos riscos de distorção à taxonomia**

A análise dos casos de estudo se deu de acordo com as etapas consolidadas na metodologia da pesquisa. Inicialmente tem-se uma fase analítica com foco na organização do material a ser examinado, em seguida a exploração do material e pôr fim a interpretação e análises dos dados coletados.

- 1- Análise inicial com observação se as fontes proporcionam exemplos práticos e ao mesmo tempo teóricos que possam proporcionar discussão do assunto pesquisado;
  - a. Leitura preliminar
  - b. Demarcação do espaço onde as informações podem ser coletadas
    - i. É esperado que os relatórios a serem examinados possuam ao menos duas das três classes de informações que dão fundamentação à taxonomia: (1) atributos relacionados com os riscos de distorções provenientes de erros ou fraudes; (2) afirmações de auditoria; (3) procedimentos e áreas contábeis para sua aplicação. Isso permite manter um padrão comparativo com a estrutura taxonômica desenvolvida.
  - c. Formulação de direcionadores de acordo com os objetivos
  - d. Análise dos atributos que apresentam relação com as facetas.
- 2- Identificação dos atributos, a partir de termos e expressões a serem coletados, descrevendo os limites de aceitação, seja a própria palavra, conjunto de palavras, conceitual ou expressões com características semelhantes em sua essência;

- a. Indicação de códigos ou das próprias expressões a serem buscas, selecionando as variáveis - termos, expressões ou conceitos a serem coletados
  - i. Os termos devem fazer sentido na interpretação da descrição e mantendo uma relação lógica entre as facetas
- 3- Interpretação dos dados coletados, organizando-os numa estrutura que permita a análise vinculada aos objetivos da pesquisa.
  - a. Consolidação dos achados e suas análises destacadas
  - b. Análise de relações entre variáveis
  - c. Prosseguir com as reflexões e inferências

### **7.3.1 Deloitte**

A Deloitte Foundation, instituição vinculada à empresa Deloitte nos EUA, uma das *Big Four* de auditoria independente, forneceu formalmente autorização para utilizar casos reais para este estudo. São casos utilizados para o ensino de auditores nessa instituição, registrados em relatórios de discussão com detalhes desses casos. Englobam diferentes setores da economia com empresas com participação em âmbito nacional dos EUA. Quanto ao uso da informação para essa pesquisa, a instituição solicitou formalmente que qualquer característica a qual possa identificar os casos e suas conclusões não deve ser divulgada. Considerando a abrangência desse sigilo das informações, optou-se por não divulgar os nomes, características do setor e nem o ano de sua ocorrência. E, após a segregação de todo conteúdo, os que satisfazem a essa pesquisa são aqui apresentados.

As informações utilizadas são as diretamente relacionadas ao estudo da taxonomia, as quais incluem o contexto de (1) Análise dos Riscos de Distorções Contábeis, as (2) Afirmações e (3) Procedimentos. Dentre os casos fornecidos, foram selecionados somente os que evidenciam essas três bases para comparação com a taxonomia. São casos de auditoria ocorridos entre os anos de 2011 a 2016. As informações coletadas foram consolidadas no Quadro 35 a seguir, onde são comparadas com as relações conceituais lógicas da taxonomia, observando os atributos dos riscos e indicando os termos da faceta Afirmações. Essa categoria é determinante na linha central de cada trilha na estrutura taxonômica.

Item	Casos de Estudo Deloitte			Análise dos Atributos dos Riscos	Relações Conceituais Lógicas da Taxonomia	
	Afirmações	Riscos	Procedimento		Afirmações	Procedimento
13.9.1	Integridade	Todas as ordens ou parte delas enviadas não são registradas como receitas.	Conferir a relação de envios com as informações faturas emitidas.	Nem todas as ordens (transações) foram registradas	Integridade	Rastreamento
13.9.2	Ocorrência	Receitas são registradas por ordens não enviadas ou fictícias.	Inspecionar os relatórios da supervisão e seguir a rota das sem nenhum comentário do cliente.	Essência das receitas é questionável	Existência/Ocorrência	Confirmação <i>Vouching</i> Inspeção
13.9.3	Avaliação (Precisão)	Ordens enviadas não são registradas com precisão em quantidade e preço não correspondendo aos preços autorizados.	Verificar os valores praticados de acordo com as bases autorizadas assim como os cálculos relacionados.	Imprecisão no valor	Avaliação ou Alocação	Inspeção Recálculo
16.1.1	Integridade	As partes relacionadas e as transações podem não ser identificadas apropriadamente e não são registradas de acordo com os critérios contábeis pertinentes.	Análise das fontes de informação que possam identificar transações que não foram registradas (websites, atas de reunião, relatório de impostos, faturas, etc)	Ausência de registro de fatos que existem	Integridade	Rastreamento
16.1.2	Avaliação (Precisão)	Transações de partes relacionadas são registradas com os valores estão incorretos.	Inspeção de documentos tais como contratos, faturas ou extratos bancários Confirmação (complementar)	Valores incorretos	Avaliação ou Alocação	Inspeção Recálculo
12.7.1	Avaliação	Inapropriada avaliação do passivo de litígio com amianto.	Recálculo com uso de um especialista	Cálculo Precisão	Avaliação ou Alocação	Inspeção Recálculo
12.7.2	Integridade	Possibilidade de os dados não estarem completos para os registros.	Confrontação de informações de banco de dados (reconciliação)	Ausência de registro de fatos que existem	Integridade	Rastreamento
11.8.1	Avaliação	A avaliação do ativo pode conter distorção. É um conjunto de ativos que passaram por reavaliação com a finalidade de venda para terceiros.	Análise dos procedimentos da gestão Levantar informações sobre a vida útil dos ativos Entendimento da base de cálculo Recálculo	Valor Cálculo Precisão	Avaliação ou Alocação	Inspeção Recálculo
13.4.1	Avaliação	Distorção do valor de ativos intangíveis.	Analisar as bases para o valor justo ( <i>fair value</i> ). Recalcular esses valores. Fazer estimativas para corroborar.	Valor Recálculo Estimativa	Avaliação ou Alocação	Inspeção Recálculo
13.4.1	Divulgação	Inadequada apresentação dos ativos intangíveis nas demonstrações contábeis.	Verificar a adequada evidenciação do valor justo ( <i>fair value</i> ).	Evidenciação	Apresentação/ Divulgação	Inspeção Reconciliação

**Quadro 35: Afirmações e Procedimentos: Deloitte versus Estrutura Conceitual.** Fonte: elaboração própria baseado nos documentos providos pela Deloitte.

O Quadro comparativo apresenta riscos, afirmações e procedimentos. Quanto às afirmações não são identificadas divergências entre os casos e a sugestão conceitual da taxonomia. Quanto aos procedimentos nos casos, identifica-se em algumas situações mais de um procedimento para uma mesma afirmação, entretanto apenas o item 12.7.2 não está alinhado ao modelo. Entretanto, apesar de não ter exatamente o procedimento direcionado, a estrutura da taxonomia permite conhecer o conjunto de procedimentos para uma determinada Afirmação, não influenciando a precisão de uma escolha.

Na lógica da estrutura o correto é a indicação de apenas um procedimento, que será o principal indicado pelos caminhos da estrutura taxonômica. Isso significa que para ser mais preciso na escolha dos procedimentos, tem-se que descrever/coletar atributos mais específicos relacionados às afirmações e aos procedimentos. Por exemplo, no caso do item 11.8.1 – Risco - “A avaliação do ativo pode conter distorção. É um conjunto de ativos que passaram por reavaliação com a finalidade de venda para terceiros” a característica mais ativa é a avaliação, que numa análise mais criteriosa tem-se direcionando o foco para o recálculo, sem a ênfase na inspeção como indicado no Quadro 35.

Há dois resultados dessa comparação que se destacam. O primeiro é o fato de todas as Afirmações e seus respectivos riscos coletados coincidem com as Afirmações do modelo. Comparando a estrutura teórica da taxonomia, os dados coletados nessa instituição estadunidense a corroboraram, onde os exemplos práticos são identificáveis à estrutura conceitual. Isso mostra que tal estrutura permite a organização de informações nas escolhas do auditor, com um direcionamento preciso. Segundo, os atributos classificatórios da linguagem documentária na estrutura taxonômica indicam uma sugestão para melhoria na descrição dos riscos focados na escolha de procedimentos, os quais podem conter mais detalhes para atender a trilha completa.

### ***7.3.2 Tribunal de Contas da União (TCU)***

No ano de 2016 o Tribunal de Contas da União (TCU) iniciou a aplicação das normas internacionais de auditoria para demonstrações contábeis. Incluindo o TCU, os órgãos públicos brasileiros não praticavam auditoria das demonstrações contábeis de acordo com as exigências internacionais. O foco da auditoria no Brasil para esse setor era o caráter legal processual e questões operacionais de uso do dinheiro público. Contudo, com o processo de harmonização das normas brasileiras às internacionais, o TCU iniciou a aplicação da auditoria

focando as demonstrações contábeis. O processo TC-031.235-2015-8 cedido pelo TCU para essa pesquisa é um dos dois primeiros que o tribunal executou iniciado em 2016 focando as informações contábeis.

Durante a análise de conteúdo fez-se uma leitura preliminar, definindo o foco dois documentos no conjunto completo do processo de auditoria do TCU:

- 1) Matriz de Avaliação de Riscos - Fundo do Regime Geral de Previdência Social (FRGPS)
- 2) Matriz de Planejamento dos Procedimentos

Dentro do processo, três elementos foram observados para a coleta de dados, quais sejam (1) atributos relacionados à Análise dos Riscos de Distorções Contábeis, provenientes de erros ou fraudes, (2) Afirmações de auditoria e (3) Procedimentos, assim como as áreas contábeis para sua aplicação. Esses elementos são basilares na estrutura conceitual da taxonomia e, são esperados dentro de processos de auditoria que seguem as normas internacionais.

Observou-se que o trabalho desenvolvido pelo TCU é considerado em fase de implementação. O próprio texto relata que essa é a primeira vez que o tribunal efetua a auditoria das demonstrações contábeis nesses moldes internacionais. Tal fato corresponde ao mesmo que auditores sem muita experiência encontrarão dúvidas ou desafios semelhantes aos que podem ser identificados nesse relatório. Assim, o fator subjetividade nas decisões tende a ser maior em função da inexperiência. Nesse ponto a taxonomia, a partir da sua classificação pode auxiliar no desenrolar e direciona-lo a identificar sua situação, bem como conduzir aos testes adequados, reduzindo a subjetividade nas escolhas.

Processo TC\_031235/2015-Elementos comprobatórios. Evidências TCU, p. 7.

Este documento se refere ao resultado da aplicação de uma nova metodologia em fase de implementação e experimentação no TCU, determinada pelo Acórdão TCU 3608/2014. Os auditores envolvidos estão sendo capacitados e treinados à medida que o trabalho está em andamento, razão pela qual o método não foi aplicado em sua completude. O objetivo é que na próxima auditoria o método seja retomado de onde parou, uma vez que auditoria financeira deve ser realizada de forma sistemática e periódica. No caso da previdência, a periodicidade deve ser anual, período coincidente com o exercício financeiro. As "pendências" constantes na planilha foram documentadas para que sejam objeto de avaliação nos próximos trabalhos, além da revisão dos outros riscos e controles da matriz, a fim de verificar as mudanças ocorridas. Cabe destacar que este documento está em processo de construção para que seja a base dos trabalhos futuros de auditoria financeira na previdência.

**Quadro 36:** Recorte de Texto do Relatório de Auditoria

**Fonte:** elaboração própria.

Diferentemente dos casos da Deloitte, esse do TCU é um processo completo e permite uma análise mais detalhada. E, em função da forma como os dados estão expostos no relatório

optou-se por efetuar as análises por grupos. Assim, as análises a seguir serão efetuadas por conjuntos de riscos que se relacionam a cada Afirmação. Nos relatórios, as matrizes de Despesas Previdenciárias, as Receitas e o Imobilizado são colocadas em destaque com mais riqueza de detalhes e, em sua grande parte possuem os três elementos aqui buscados. As demais matrizes de risco são adicionais, mas como correspondem a contas com saldos menos expressivos não possuem o mesmo destaque que as anteriores, assim como não há matriz de procedimentos correspondentes. Nesse sentido, as análises a seguir foram efetuadas individualmente para as três matrizes das principais contas, onde é possível fazer o cruzamento de dados entre os documentos analisados. As demais contas foram analisadas em conjunto a partir da consolidação dos dados em uma mesma tabela.

### 7.3.2.1 Avaliação de Riscos – Despesas Previdenciárias

A análise dos riscos relacionados às despesas previdenciárias foi efetuada na ordem apresentada na Matriz de Avaliação de Riscos, a qual inicialmente mostra as descrições dos riscos que estão relacionados à Afirmação de auditoria denominada Ocorrência.

Conceitualmente Existência/Ocorrência é entendida aqui como a afirmação onde há a verificação se ativos, passivos e patrimônio líquido existem e suas transações ocorreram. Alguma inconsistência na identificação do fato prejudica a geração de um registro, uma vez que coloca em dúvida a existência ou ocorrência do fato. Essa afirmação confirma que o fato existe ou ocorreu, mas sua identificação é de natureza verbal e ainda depende de um documento como suporte para que o registro aconteça.

A matriz do relatório foi assim apresentada:

#### ***I- Grupo: Despesas Previdenciárias - Ocorrência***

<b>Afirmações</b>		<b>Risco</b>
Ocorrência	R1	Todas as despesas reconhecidas pertencem ao exercício de 2015
	R2	Ordem Bancária que não tenha correspondência a despesa ocorrida (Possibilidade de este risco ser de conta do passivo)

**Quadro 37:** Recorte da Matriz de Riscos para Despesas Previdenciárias – R1 e R2

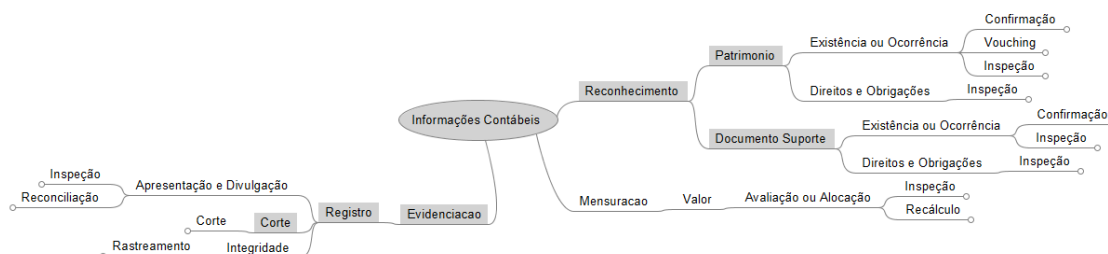
**Fonte:** elaboração própria.

Discorrendo sobre os três pontos que direcionam análise, tem-se:

### ➤ Análise do R1

*R1- Como a distorção pode afetar as demonstrações.*

No risco 1 (R1) há menção à palavra “reconhecidas”, a qual se deriva de reconhecimento, um termo da classe Fases da Informação. Entretanto o significado técnico da sentença que descreve o risco mostra que o auditor tem interesse em saber se as despesas pertencem ao exercício de 2015. Isso já nos remete a outro sentido, uma questão de Evidenciação, a qual abrange uma categoria correspondente ao atributo de tempo ou período adequado do registro. Todavia, o fato do auditor descrever esse risco vinculado à Ocorrência, nos remete a classifica-lo como Reconhecimento.



**Figura 43:** Trilha de Classificação do Risco 1 – Despesa Previdenciária.

**Fonte:** elaboração própria.

Ao analisar a sentença e o contexto, observa-se que há uma confusão conceitual na descrição do risco. Aqui, nesse primeiro risco, aflora a utilidade da taxonomia que auxilia a decisão do auditor na interpretação conceitual nas duas facetas base (Fases da Informação e Aspectos Essenciais). No caso, para promover uma melhor descrição o auditor deve decidir se:

- 1) Está falando do Reconhecimento, colocando em dúvida a consistência na identificação do fato que prejudica a geração de um registro (Patrimônio) ou coloca em dúvida a existência ou ocorrência do fato, onde tem certeza que o fato existe ou ocorreu, mas sua identificação é de natureza verbal, sem suporte documental adequado (Documento Suporte); ou
- 2) Está se referindo à Evidenciação, com inconsistência no registro com indicação de dúvida se as informações estão registradas no período correto.

*R1- Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.*

Nesse caso específico o auditor não fez descrição de procedimentos, o que possibilita uma comparação com os conceitos escolhidos seguindo a estrutura conceitual. Entretanto,



após analisar outras características atreladas à descrição apontada e decidindo pela classificação no seguimento do item 1 anterior, recairá a indicação da Confirmação, *Vouching* ou Inspeção. Por outro lado, caso o auditor esteja focado em afirmar que as despesas estão adequadamente registradas no ano de 2015 (item 2), cumprindo a legislação de não autorizar o registro de despesas públicas em ano posterior, há indicação do procedimento de Corte.

*R1- Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Após a classe Procedimentos, sob a qual não há certeza mediante a coleta de informações nos documentos, tem-se o Ciclo e o Subciclo, onde pelas considerando que se trata de uma Despesas Previdenciárias deve ser classificado como Utilização de Recursos → Valores Utilizados com Atividades Operacionais. Porém até os procedimentos, considerando a situação 1 como decisiva, a sequência lógica na classificação deve ser:

Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Confirmação/*Vouching*/Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Utilizados com Atividades Operacionais

E, considerando a situação 2, tem-se:

Evidenciação → Registro → Corte → Corte → Utilização de Recursos → Valores Utilizados com Atividades Operacionais

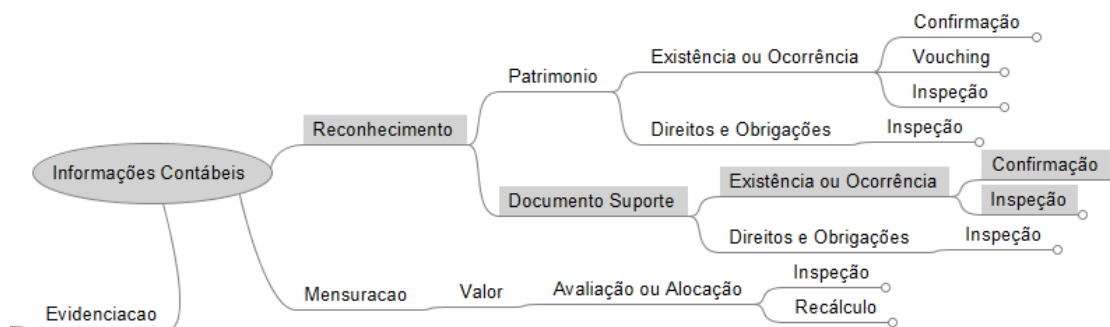
### ➤ **Análise do R2**

*R2- Como a distorção pode afetar as demonstrações.*

No caso do risco 2 (R2), o auditor indicou a Ocorrência e na descrição do risco menciona a possibilidade da ordem bancária, documento que autoriza despesas, não ter correspondência (relação) com a despesa ocorrida. Ao interpretar a sentença de descrição conclui-se que o auditor está se referindo a possibilidade de as despesas registradas não possuírem suporte documental adequado.

*R2- Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.*

Tem-se aqui a desconfiança de despesas registradas como pagas ou a pagar ter sido registradas sem o suporte documental adequado. Isso nos remete a questionar as bases fundamentais de Reconhecimento desse tipo de despesa, mais especificamente coloca dúvida sobre o Documento Suporte (Aspecto Essencial), apontando para os procedimentos de Confirmação ou Inspeção.



**Figura 44:** Trilha de Classificação do Risco 2 – Despesa Previdenciária.

**Fonte:** elaboração própria.

*R2- Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Reconhecimento → Documento Suporte → Existência/Ocorrência → Confirmação ou Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Utilizados com Atividades Operacionais

## **II- Grupo: Despesas Previdenciárias - Integridade**

Afirmações	Risco
R3	Despesa de benefício previdenciário sem o devido registro contábil
R4	Registro contábil de despesa de exercício anterior como despesa do exercício
R5	Não contabilização da despesa com salário família e o salário maternidade feito pelas empresas (com a RFB)

**Quadro 38:** Recorte da Matriz de Riscos para Despesas Previdenciárias – R3 a R5.

**Fonte:** elaboração própria.

### ➤ **Análise do R3**

*R3- Como a distorção pode afetar as demonstrações.*

Trata-se de um risco vinculado à Integridade e que, na interpretação do dado a despesa supostamente ocorreu, mas a qual há questionamento sobre a efetivação do registro contábil, ou seja, nem todas as despesas estão registradas.

*R3- Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.*

O relatório do TCU traz os testes aplicados para esse risco segregados em sete itens descritivos, onde a essência desses procedimentos corresponde ao Rastreamento, onde o auditor seleciona documentos suporte e determina quais informações dos documentos encontram-se adequadamente registradas. Um exemplo do relatório que mostra a sequência do rastreamento é “[...] conforme cálculo constante no papel de trabalho XZ, identificar as

PPB's e conferir se os valores são compatíveis com os valores dos provisionamentos processado pelo SUB.” Assim, a classificação na taxonomia é corroborada pelos elementos desse risco e procedimentos coletados.

*R3- Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Evidenciação → Registro → Integridade → Rastreamento → Utilização de Recursos → Valores Utilizados com Atividades Operacionais

#### ➤ **Análise do R4**

*R4- Como a distorção pode afetar as demonstrações.*

A frase “Registro contábil de despesa de exercício anterior como despesa do exercício” questiona se o registro do ano anterior ao exercício auditado foi lançado como despesa de 2015. Essa descrição se enquadra no conceito de Corte, onde tem o objetivo de saber se as despesas foram registradas no período correto, segundo a estrutura conceitual. Entretanto o relatório do TCU menciona a Integridade como Afirmação. Tanto a Integridade quanto o Corte correspondem a trilha Evidenciação → Registro. Ao comparar a descrição e o conceito de corte, conclui-se que não há justificativa conceitual para a seleção de Integridade.

*R4- Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.*

O procedimento indicado pelo relatório é “Verificar se a despesa previdenciária do ano foi paga com orçamento do respectivo ano”, o qual corresponde essencialmente ao procedimento Corte, onde se analisa as transações antes e depois do final do período de fechamento das demonstrações para verificar se as transações estão registradas no período correto. A descrição do risco e do procedimento indicam Corte, quando o relatório aponta Integridade. É observado aqui uma classificação do relatório divergente da essência conceitual.

*R4- Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Evidenciação → Registro → Corte → Corte → Utilização de Recursos → Valores Utilizados com Atividades Operacionais

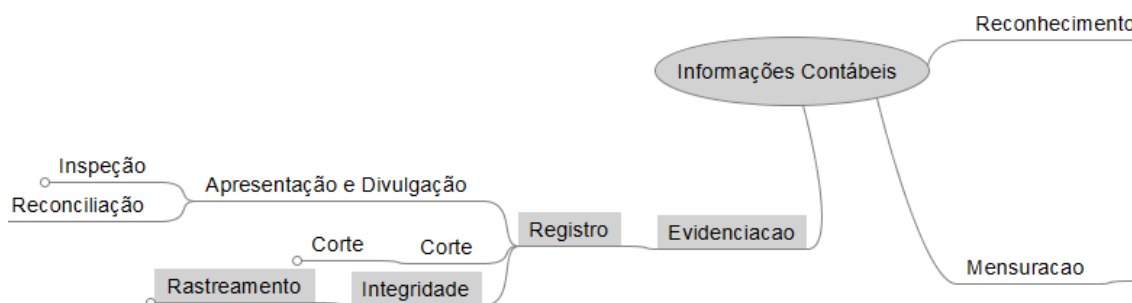
#### ➤ **Análise do R5**

*R5- Como a distorção pode afetar as demonstrações.*

O relatório aponta que a possibilidade de não contabilização da despesa com salário família e o salário maternidade, os quais os pagamentos provem das empresas. Pela descrição, tem-se o intuito de analisar se todas as informações e contas que deveriam ser apresentadas realmente foram. Isso se assemelha ao conceito da Afirmação Integridade.

*R5- Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.*

Não houve a indicação do procedimento no relatório. Entretanto, pela trilha conceitual da estrutura taxonômica, considerando as características da descrição, o procedimento sugerido é o Rastreamento.



**Figura 45:** Trilha de Classificação do Risco 5 – Despesa Previdenciária.

**Fonte:** elaboração própria.

*R5- Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Evidenciação → Registro → Integridade → Rastreamento → Utilização de Recursos → Valores Utilizados com Atividades Operacionais

### **III- Grupo: Despesas Previdenciárias - Avaliação**

Afirmações	Risco
Avaliação	R6 Despesa de benefício previdenciário com valor incorreto
	R7 Erro no cálculo das prestações de contas com os bancos (Este risco pode ser considerado como do ativo e na categoria de afirmação de direito)

**Quadro 39:** Recorte da Matriz de Riscos para Despesas Previdenciárias – R6 e R7.

**Fonte:** elaboração própria.

#### ➤ **Análise do R6 e R7**

*R6 e 7- Como a distorção pode afetar as demonstrações.*

As descrições de ambos os riscos correspondem a dúvidas sobre o cálculo ou valor da despesa. Tem-se aqui a busca pela determinação dos montantes monetários que devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado

(Mensuração). Apresenta a possibilidade de erro ou fraude proveniente de um cálculo equivocado gerando um registro inconsistente (Valor). Esses conceitos correspondem a Afirmação Avaliação/Alocação, em consonância com o relatório do TCU.

*R6 e 7- Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.*

Os procedimentos apresentados no relatório consideram a análise dos sistemas que fazem os cálculos na instituição auditada, a fim de verificar os cálculos são gerados. Tem-se nesse caso a concordância conceitual com a estrutura do modelo, onde os atributos indicam os procedimentos de Recálculo e Inspeção voltados para conferência dos cálculos.

*R6 e 7- Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Mensuração → Valor → Avaliação/Alocação → Inspeção/Recálculo → Utilização de Recursos → Valores Utilizados com Atividades Operacionais

#### **IV- Grupo: Despesas Previdenciárias – Direitos/Obrigações**

<b>Afirmações</b>		<b>Risco</b>
Direitos/Obrigações	R8	Despesa previdenciária paga indevidamente (fraude ou erro)

**Quadro 40:** Recorte da Matriz de Riscos para Despesas Previdenciárias – R8  
**Fonte:** elaboração própria.

#### **➤ Análise do R8**

*R8- Como a distorção pode afetar as demonstrações.*

A descrição apresentada corresponde à possibilidade das despesas pagas não serem próprias da instituição. Em outras palavras, trata-se do registro de uma despesa que não é devida no balanço. O conceito de Direitos/Obrigações possui essa mesma essência, focando em confirmar se a entidade possui e controla os direitos e obrigações nela registrados.

*R8- Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.*

É uma questão que se relaciona com os atributos do Patrimônio, indicando Direitos/Obrigações no relatório e confirmado pelas bases conceituais da taxonomia, tendo a inspeção como procedimento indicado. Isso se confirma no relatório, uma vez que a essência dos procedimentos descritos busca verificar os cadastros de fornecedores e beneficiários,

assim como suas atualizações, pois o órgão público não efetua pagamentos se não houve esse cadastro. Além disso, foram descritos os cruzamentos de informações entre bancos de dados dos cadastrados. São características da Inspeção de documentos e informações de sistemas.

*R8- Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Reconhecimento → Patrimônio → Direitos/Obrigações → Inspeção → Utilização de Recursos  
→ Valores Utilizados com Atividades Operacionais

#### **V- Grupo: Despesas Previdenciárias - Divulgação**

<b>Afirmarções</b>		<b>Risco</b>
Divulgação	R9	Despesa previdenciária classificada em conta contábil incorreta
	R10	Divergência entre as informações das despesas previdenciárias publicadas no anuário estatístico e a contabilidade
	R11	Divergência entre as informações das despesas previdenciárias publicadas no Relatório de Gestão Fiscal e a contabilidade

**Quadro 41:** Recorte da Matriz de Riscos para Despesas Previdenciárias – R9 a R11.

**Fonte:** elaboração própria.

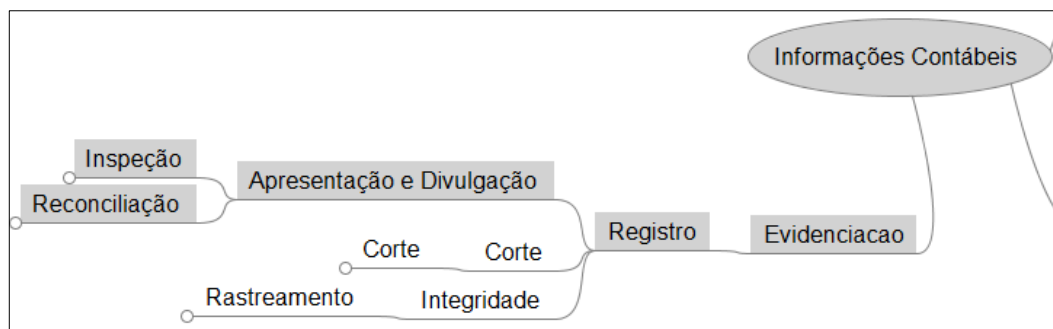
#### ➤ **Análise do R9, R10 e R11**

*R9, 10 e 11- Como a distorção pode afetar as demonstrações.*

Os três riscos são analisados em conjunto, observando suas características em comum. O R9 trata de classificação de um registro da despesa. O R10 e R11 mencionam a possibilidade de divergência entre informações de dois relatórios, respectivamente, estatístico e a da contabilidade e, Relatório de Gestão Fiscal e a contabilidade. As possíveis distorções provocadas por esses riscos afetam as informações divulgadas diretamente, incluindo notas explicativas (relatório analítico descritivo que complementa as demonstrações contábeis). Trata-se de distorções diretamente relacionada aos relatórios, ou seja, não direcionadas às transações, mas sim seu conjunto consolidado em forma de demonstrações a serem publicadas.

*R9, 10 e 11- Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.*

Analisando as descrições dos riscos, observa-se que no relatório do auditor a Afirmarção Divulgação é exposta. Assim, o caminho na taxonomia fica evidente, consequentemente com base no modelo tem como sugestão os procedimentos Inspeção e Reconciliação.



**Figura 46:** Trilha de Classificação do Risco R9 a R11 – Despesas Previdencias.

**Fonte:** elaboração própria.

Ao observar no relatório examinado, as características do procedimento Inspeção de documentos com análise que suportem às informações contábeis são expressões identificáveis na redação relacionada ao R9. Os demais apresentam características de Reconciliação de informações, comparando informações para certificar-se que estão divulgadas adequadamente.

	<b>Procedimentos</b>
R9	Definir amostra de Ordens Bancárias emitidas pelo FRGPS, conforme cálculo constante no papel de trabalho XZ, identificar as PPB's respectivas a fim de comparar a classificação contábil feito pela Sispagben e o Siafi. Verificar se são realizados registros de conformidade de gestão da despesa previdenciária.
R10	Comparar informações sobre as despesas previdenciárias anuais publicadas no boletim estatístico da previdência com os valores registrados na contabilidade.
R11	Comparar informações sobre as despesas previdenciárias anuais publicadas no Relatório de Gestão Fiscal com os valores registrados na contabilidade.

**Quadro 42:** Recorte da Matriz de Procedimentos para Despesas Previdenciárias – R9 a R11.

**Fonte:** elaboração própria.

Isso corrobora nos critérios de classificação do modelo.

*R9, 10 e 11- Qual seqüência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Inspeção/Reconciliação → Utilização de Recursos → Valores Utilizados com Atividades Operacionais

### 7.3.2.2 Avaliação de Riscos – Créditos de Receitas Previdenciárias

As receitas a seguir possuem características semelhantes suficientes para analisá-las em conjunto.

**I- Grupo: Créditos de Receitas Previdenciárias - Existência**

Apesar do TCU não indicar uma matriz de procedimentos relacionados aos riscos de Créditos de Receitas Previdenciárias, a análise foi mantida em função dos detalhes identificados nas descrições das Afirmações de auditoria apontadas no relatório, além de proporcionar mais exemplos para enriquecer a aplicação da taxonomia proposta. Contudo, as análises não serão por risco, mas sim efetuadas em conjunto de Afirmações, levantando os pontos de convergência ou divergência.

**Extrato da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias**

<b>Afirmações</b>	<b>Risco</b>
Existência	R1 Registro de créditos de receitas previdenciárias inexistentes
	R2 Registro de créditos de receitas previdenciárias que já foram inscritos em dívida ativa no Siafi
	R3 Registro de créditos de receitas previdenciárias já pagos, sem a respectiva baixa contábil no Siafi
	R4 Registro de créditos de receitas previdenciárias com exigibilidade suspensa
	R5 Registro de crédito de receitas previdenciárias cujo direito já tenha sido cancelado ou prescrito

**Quadro 43:** Recorte da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias – R1 a R5.

**Fonte:** elaboração própria.

*I. Como a distorção pode afetar as demonstrações.*

A palavra Registro foi observada no texto descritivo de todos os riscos ora apresentados, o que pode nos conduzir precipitadamente à classe de Evidenciação → Registro. Entretanto, o auditor menciona que a Afirmação relacionada é a Existência, a qual está conceitualmente relacionada com o Reconhecimento. Isso nos permite conduzir a interpretação nessa classe.

No caso em questão, a indicação de Existência significa que o auditor está se referindo ao Registro comprometido pela inexistência de algo, alguma característica base pode ser questionada. Esse algo deve corresponder à algum termo dos Aspectos Essenciais, quais sejam, Patrimônio ou Documento Suporte.

*II. Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.*

Nesse ponto da classificação interpretativa o auditor possui três sugestões de procedimentos a serem aplicados, conforme a estrutura da taxonomia. Caso o Aspecto Essencial seja composto com as características do termo Patrimônio, são indicados a Confirmação, o Vouching e a Inspeção. Caso seja com atributos questionando sobre o



Documento Suporte é indicado, tem-se a Confirmação ou a Inspeção. Essas análises anteriores sustentam a indicação da sequência lógica na estrutura de classificação.

*III. Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

São duas opções de seguimento (como Patrimônio ou Documento Suporte) que demonstram um caráter de precisão na escolha dos testes já nessa fase, mas que podem ser ainda mais específicas continuando na identificação dos termos das outras facetas como segue. Essa afirmação é baseada na trajetória conceitual da taxonomia, a partir da análise comparativa das descrições do relatório.

Reconhecimento → Patrimônio/Documento Suporte → Existência/Ocorrência → Confirmação/*Vouching*/Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais.

**II- Grupo: Créditos de Receitas Previdenciárias - Integridade**

Extrato da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias

Afirmações		Risco
Integridade	R6	Crédito de receita cujo fato gerador tenha ocorrido, mas tenha sido contabilizado no Siafi

**Quadro 44:** Recorte da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias – R6.

**Fonte:** elaboração própria.

*I. Como a distorção pode afetar as demonstrações.*

Trata-se de uma possibilidade de ausência de transações de receitas na contabilidade, o que produz um resultado menor para a instituição quando na realidade deveria ser maior. O que conceitualmente indica Integridade como Afirmção de auditoria.

*II. Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.*

Conforme a descrição, é observado que o fato gerador da transação já ocorreu, entretanto, o auditor contesta a ausência de transações, ou seja, estas não estão registradas na sua integridade. Essa afirmação é possível ao comparar com o conceito de Integridade - Verificar se todas as informações e contas que deveriam ser apresentadas realmente foram. De acordo com a estrutura conceitual da taxonomia, o procedimento relacionado à essa Afirmção é o Rastreamento.

*III. Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Evidenciação → Registro → Integridade → Rastreamento → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

### III- Grupo: Créditos de Receitas Previdenciárias - Avaliação

Extrato da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias

Afirmações		Risco
Avaliação	R7	Imprecisão no cálculo da atualização e juros do montante do crédito previdenciária a receber
	R8	Registro de crédito divergente do valor do tributo lançado
	R9	Cálculo de ajuste para perdas divergente da norma

**Quadro 45:** Recorte da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias – R7 a R9.

**Fonte:** elaboração própria.

#### I. Como a distorção pode afetar as demonstrações.

Os riscos R7 e R9 são diretamente identificáveis com a palavra cálculo, característica basilar da Mensuração. Riscos dessa natureza distorcem as demonstrações para mais ou para menos, depende do erro. O R8 corresponde a possibilidade de lançamento indevido em função de um problema no cálculo. Os três casos conceitualmente referem-se à Avaliação.

#### II. Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.

No caso em questão, os riscos possuem as características essenciais da Mensuração, Valor e Avaliação, confirmando a estrutura taxonômica. Tais aspectos apontam para dois possíveis procedimentos, quais sejam, Inspeção e ou Recálculo.

#### III. Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.

Mensuração → Valor → Avaliação/Alocação → Inspeção/Recálculo → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

### IV- Grupo: Créditos de Receitas Previdenciárias – Direitos/Obrigações

Extrato da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias

Afirmações		Risco
Direitos/Obrigações	R10	Receitas de contribuições a receber atribuídas a devedores errados
	R11	Ausência de documentação suficiente para o lançamento da contribuição devida pelo contribuinte

**Quadro 46:** Recorte da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias – R10 e R11.

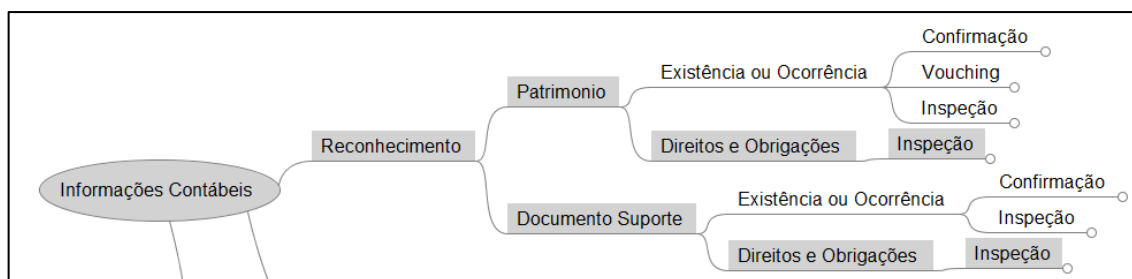
**Fonte:** elaboração própria.

*I. Como a distorção pode afetar as demonstrações.*

Em ambos os casos suas descrições mencionam que pode haver um registro de receitas que efetivamente não pertencem à instituição, a partir da geração de cobrança para devedores errados ou documentação insuficiente. Isso reduz o resultado operacional da entidade.

*II. Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.*

Os riscos R10 e R11 possuem características descritivas que conferem com o conceito de Direitos e Obrigações, onde é confirmada a posse ou o controle dos direitos e obrigações nela registrados.



**Figura 47:** Trilha de Classificação do Risco R10 e R11 – Receitas Previdenciárias.

**Fonte:** elaboração própria.

Os descritivos dos riscos em conjunto com a Afirmação corroboram a estrutura conceitual da taxonomia. E, apesar de não ter procedimento informado pelo auditor, é possível confirmar que se trata de Inspeção.

*III. Qual seqüência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Reconhecimento → Patrimônio/Documento Suporte → Direitos/Obrigações → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

**V- Grupo: Créditos de Receitas Previdenciárias – Divulgação**

Extrato da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias

Afirmações	Risco
Divulgação	R12 A metodologia de cálculo da atualização e juros não está explicitada nas Notas Explicativas
	R13 Os créditos previdenciários a receber estejam contabilizados em conta contábil incorreta
	R14 Registro contábil de créditos "parcelados" de créditos que não foram parcelados

**Quadro 47:** Recorte da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias – R12 e R14.

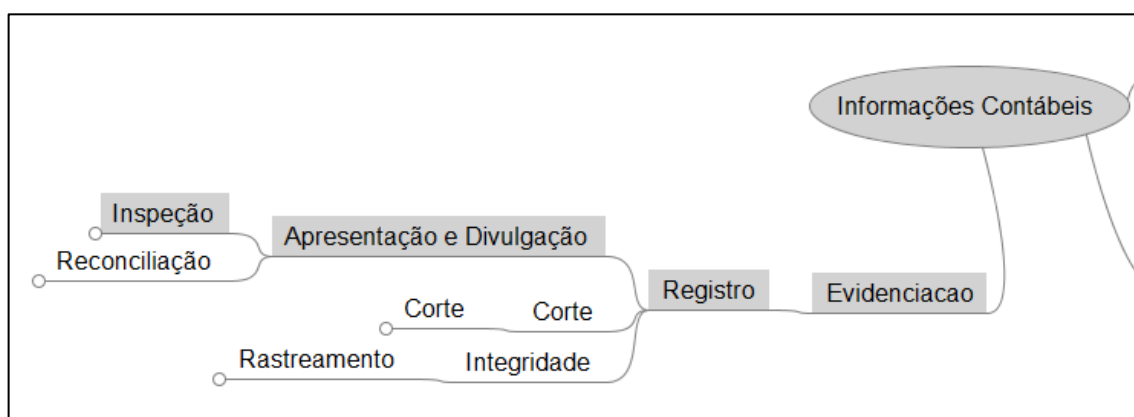
**Fonte:** elaboração própria.

*I. Como a distorção pode afetar as demonstrações.*

O risco R12 é uma exigência normativa para Divulgação adequada dessa metodologia de cálculo, de natureza obrigatória. Os riscos R13 e R14 são para classificações indevidas.

*II. Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.*

Os três riscos se enquadram no conceito de Apresentação/Divulgação em verificar se os componentes das demonstrações se encontram classificados, descritos e evidenciados adequadamente.



**Figura 48:** Trilha de Classificação do Risco R12 a R14 – Receitas Previdenciárias.

**Fonte:** elaboração própria.

Considerando que não menciona divergência direta de informações, mas sim a necessidade de conferência de documentos para confirmar se realmente o risco se efetivou, pelas características é indicada a Inspeção. Caso um auditor inexperiente considere realizar a Reconciliação ele não estará no caminho errado, mas sim irá perder mais tempo executando um procedimento que pelas características não há sentido lógico para ser selecionado na relação.

*III. Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Inspeção → Obtenção de Recursos  
→ Valores Obtidos com Atividades Operacionais

### 7.3.2.3 Avaliação de Riscos – Imobilizado

A análise do imobilizado também descreve os procedimentos indicados para os respectivos riscos da matriz.

#### VI- Grupo: Imobilizado – Existência

Afirmações		Risco
Existência	R1	Não contabilização da baixa de bens imóveis vendido ou doado

**Quadro 48:** Recorte da Matriz de Riscos para Imobilizado – R1.

**Fonte:** elaboração própria.

#### I. Como a distorção pode afetar as demonstrações.

Trata-se da baixa de um ativo registrado no ativo da instituição. O contexto é de possibilidade de haver uma baixa (venda, perda ou alguma outra forma de desfazimento), mas que não houve a contabilização. Caso a contabilização da baixa não seja efetuada, o bem permanecerá inflando o ativo da instituição (supervalorização do ativo).

#### II. Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.

O auditor menciona a Existência como Afirmação relacionada a esse risco, o que significa que o interesse em confirmar Aspectos Essenciais como Patrimônio ou Documento Suporte. Ao analisar a descrição do risco essa afirmação entra em contradição, pois, seguindo os aspectos conceituais de Patrimônio e Documento suporte fica evidente na descrição que o imóvel foi vendido (tem-se certeza de um fato gerador que ocorreu), assim como não há problema documental relacionado na descrição. Por outro lado, a descrição do risco indica que o auditor está interessado em um atributo no qual está vinculado ao conceito de Evidenciação, onde os aspectos para concretizar a informação contábil (gênero) atribuídos ao Reconhecimento e à Mensuração já foram satisfeitos. Mais especificamente, dentro da Evidenciação, essa descrição trata-se do Registro, da Apresentação e Divulgação.

Por sua vez, essa rota sugere a Inspeção e Reconciliação como procedimentos para conferir a documentação e identificar se realmente o risco persiste. Os procedimentos descritos pelo auditor para o R1 confirmam a posição traçada na taxonomia para Inspeção.

[...] conforme cálculo constante no papel de trabalho XX, e **confirmar** se todos foram cadastrados no SGPI/Web **observando todas as características**

**necessárias à identificação dos imóveis**, inclusive já segregando em operacionais, não operacionais e reserva técnica.

[...] conforme cálculo constante no papel de trabalho XX, e **comparar** o **cadastro** das contas contábeis **se estão em conformidade** com a contabilização no Siafi.

[...] conforme cálculo constante no papel de trabalho XY, e **confirmar** se os **imóveis** definidos como não-operacionais **estão contabilizados** no FRGPS e os operacionais e reserva técnica estão contabilizados no INSS.

(TCU, 2016, p. 1)

*III. Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Inspeção/Reconciliação →  
Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Investimento

**VII- Grupo: Imobilizado – Integridade**

Extrato da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias

Afirmações		Risco
Integridade	R2	Imóveis do FRGPS contabilizados no INSS
	R3	Imóvel não contabilizado no Siafi

**Quadro 49:** Recorte da Matriz de Riscos para Imobilizado – R2 e R3.

**Fonte:** elaboração própria.

*I. Como a distorção pode afetar as demonstrações.*

As descrições dos riscos demonstram a possibilidade de as demonstrações não conterem informações contábeis pela falta de efetuação do registro, mais especificamente a ausência de imóvel no ativo da instituição. O ativo da instituição, apesar de existir e ter um valor mensurado não está registrado adequadamente. Isso subestima o valor do ativo (ativo registrado é menor que o real).

*II. Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.*

A Integridade tem o objetivo de verificar se todas as informações e contas que deveriam ser apresentadas foram realmente. O R2 corresponde a imóvel registrado em outra instituição vinculada à auditada e o R3 trata-se da ausência de contabilização de um imóvel que pertence ao FRGPS. Em ambas as situações os elementos do conteúdo apoiam a rota conceitual da taxonomia, indicando a Inspeção como procedimento pelo fato de examinar nos documentos ou ativo físico os elementos necessários para confirmar a contabilização. Os dados coletados no relatório correspondem a rota conceitual do modelo.

*III. Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Inspeção → Obtenção de Recursos  
→ Valores Obtidos com Atividades Investimento

**VIII- Grupo: Imobilizado – Avaliação**

Extrato da Matriz de Riscos para Créditos de Receitas Previdenciárias

Afirmações		Risco
Avaliação	R4	Imóveis subavaliados, com valores irrisórios
	R5	Não contabilização depreciação de bens imóveis / Erro de cálculo da depreciação de exercícios anteriores
	R6	Ausência de registro da reavaliação de bens imóveis, desconsideração de litígios

**Quadro 50:** Recorte da Matriz de Riscos para Imobilizado – R4 a R6.

**Fonte:** elaboração própria.

*I. Como a distorção pode afetar as demonstrações.*

A permanência de valores irrisórios, ausência de registro da depreciação, seja por erro de cálculo do exercício ou de anos anteriores ou pela simples desconsideração de reavaliações ou litígios envolvendo determinado imóvel pode distorcer o ativo da instituição deixando-o com valor menor do que é realmente (subavaliado).

*II. Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.*

O conceito de Avaliação se direciona a comprova se há registro fidedigno do valor evidenciado nas demonstrações. As descrições dos riscos R4, R5 e R6 possuem atributos que questionam a mensuração e valor dos imóveis na contabilidade para os riscos. São atributos correspondentes ao conceito de Mensuração, como Fase da Informação, e ao conceito de Valor, como Aspecto Essencial. Nessa trilha da taxonomia, os procedimentos indicados são Inspeção e Recálculo. O relatório apresenta procedimentos com a essência de Inspeção e análise dos cálculos de avaliação dos imóveis.

*III. Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Mensuração → Valor → Avaliação/Alocação → Inspeção/Recálculo → Obtenção/Utilização de Recursos → Valores Obtidos/Utilizados com Atividades Investimentos

**IX- Grupo: Imobilizado – Direitos/Obrigações**

Afirmações		Risco
Direitos/Obrigações	R7	Contabilização de imóvel não pertencente ao fundo
	R8	Imóveis sem documentação
	R9	Imóveis litigiosos, sub judice, ocupados irregularmente

**Quadro 51:** Recorte da Matriz de Riscos para Imobilizado – R7 a R9.

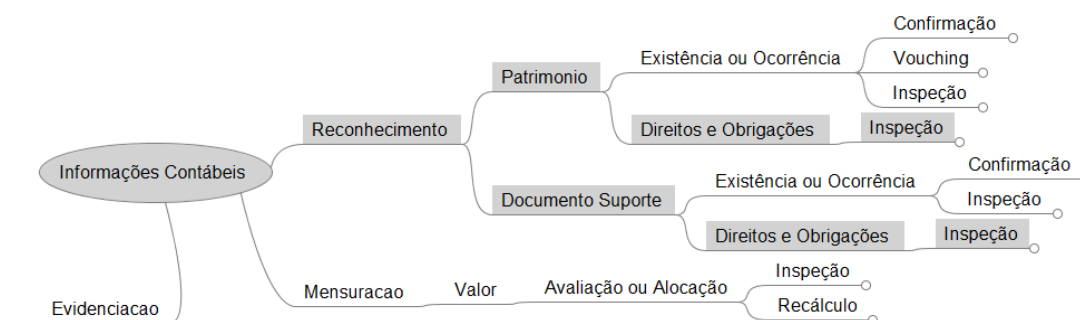
**Fonte:** elaboração própria.

### I. Como a distorção pode afetar as demonstrações.

No caso R7, se houver a contabilização de um imóvel que não pertence ao fundo, haverá superavaliação do ativo (valor maior que o fidedigno à realidade). Caso o R8 ocorra, não há suporte documental que permita ao contador identificar valor, data ou outras descrições essenciais para o registro da informação contábil. Em se tratando do R9, imóveis litigiosos podem estar em posse de maneira irregular. Cabendo ao contador analisar o direito de posse e o controle do imóvel, duas características fundamentais para registrar o ativo. O que também pode gerar superavaliação, assim como R7 e R8.

### II. Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.

Nos três casos fica evidente as características abrangidas por Direitos/Obrigações (posse e controle do bem), como cita o auditor e que também é corroborada pela estrutura conceitual da taxonomia.



**Figura 49:** Trilha de Classificação dos Riscos R7 a R9 - Imobilizado.

**Fonte:** elaboração própria.

Especificamente para o R8, a rota segue pelo Documento Suporte como Aspecto Essencial. Os demais possuem características para reconhecimento do Patrimônio. Contudo, ambos os caminhos sugerem a Inspeção. As descrições do auditor coincidem com a sugestão da taxonomia, entretanto o auditor ainda acrescenta a Confirmação externa com cartórios para averiguar.



Na ótica das relações conceituais da taxonomia, a Confirmação está ligada diretamente com a Existência/Ocorrência, pois trata-se de características para a existência do imóvel. Ao analisar o conteúdo da descrição do procedimento a seguir, relacionado ao R8, a primeira frase corresponde a Existência/Ocorrência, mais especificamente ao Documento Suporte (registro do imóvel) como Aspecto Essencial e, a segunda à Direitos/Obrigações, por conta da posse e controle.

**Descrição do procedimento para o R8:** Identificar quais imóveis não tem registro em cartório. Destes, solicitar processo de adjudicação compulsório junto à Procuradoria do INSS.

Nesse sentido, a redação traz um pouco de cada Afirmação. E, utilizando a estrutura da taxonomia é possível identificar que se trata de dois procedimentos distintos e sobre exatamente quais Afirmações estão conceitualmente relacionados. Isso faz parte do foco de precisão implícito na taxonomia. Assim, na estrutura da taxonomia o R8 deve figurar em Existência/Ocorrência após Documento Suporte.

### *III. Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Quanto aos riscos R7 e R9:

Reconhecimento → Patrimônio/Documento Suporte → Direitos/Obrigações → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Investimentos

Quanto aos riscos R8:

Reconhecimento → Documento Suporte → Existência/Ocorrência → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Investimentos

## **X- Grupo: Imobilizado – Divulgação**

<b>Afirmações</b>	<b>Risco</b>
Divulgação	R10 Os imóveis controlados no sistema patrimonial interno não coincidirem com o imóveis registrados no Siafi (categoria: Integridade/Existência)
	R11 Imóveis classificados em conta contábil incorreta
	R12 Falta de transparência da informação/Política de Evidenciação

**Quadro 52:** Recorte da Matriz de Riscos para Imobilizado – R10 a R12.

**Fonte:** elaboração própria.

### *I. Como a distorção pode afetar as demonstrações.*

As descrições dos riscos, respectivamente, apresentam no R10 inconsistência para mais ou para menos nos saldos dos imóveis, no R11 registro efetuado com todos os elementos

de Reconhecimento e Mensuração, porém em conta contábil incorreta e, no R12 ausência de algum item necessário para completar a transparência regulamentada, podendo ser valor ou mesmo texto explanatório de alguma transação.

II. *Como se dá a relação entre o risco e os testes, apontando as principais facetas para alocação à taxonomia.*

O auditor menciona a inspeção em sua matriz de procedimentos, para examinar as notas explicativas e os detalhes exigidos para evidenciação das informações sobre imóveis. Esse mesmo teste é o indicado na rota da taxonomia, considerando os aspectos conceituais mencionados. A Reconciliação de informações também é indicada nesse caso, entretanto não identificada no conteúdo escrito pelo auditor.

III. *Qual sequência dentro da taxonomia o risco de distorção pode ser alocado.*

Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Inspeção/Reconciliação → Obtenção/Utilização de Recursos → Valores Obtidos/Utilizados com Atividades Investimentos.

#### 7.3.2.4 Avaliação de Riscos – Adicionais

Diferentemente das análises anteriores da Despesa, Receita e Imobilizado, onde o TCU as selecionou como principais devido ao montante registrado na contabilidade (significância/materialidade dos saldos), os riscos a serem observados nessa seção não apresentam a mesma riqueza de detalhes tais como análise de controle e indicação dos procedimentos. Entretanto apresentam as Afirmações de auditoria e a descrição dos riscos, a partir da qual é possível fazer comparações com a estrutura conceitual proposta.

A análise de conteúdo aqui tem o mesmo sentido que as anteriores, entretanto foca nos atributos coletados na descrição dos riscos. Isso serve para interpretação e identificação dos termos equivalentes na taxonomia.

Processo TCU Créditos por Danos ao Patrimônio		Relações Conceituais Lógicas da Taxonomia		
	AFIRMAÇÕES	RISCOS	ATRIBUTOS DOS RISCOS	AFIRMAÇÕES
1	Existência	Créditos já recebidos sem a respectiva baixa contábil	Efetivamente recebidos Sem contabilização	Divulgação
2	Existência	Contabilização de créditos por dano ao patrimônio não pertencente ao FRGPS	Está contabilizado Não pertence à entidade (posse)	Direitos/Obrigações
3	Integridade	Créditos originados de fraude ou erro não reconhecidos contabilmente	Questiona a essência existencial dos créditos (por fraude ou erro) Não foram contabilizados	Existência
4	Integridade	Créditos por danos ao patrimônio contabilizados no INSS	Pode haver contabilização Não há certeza que tudo está registrado	Integridade
5	Avaliação	Metodologia de cálculo e de atualização dos créditos divergente da norma	Forma do cálculo Não atendimento à norma	Avaliação
6	Avaliação	Calculo incorreto	Calculo incorreto	Avaliação
7	Avaliação	Não contabilização de provisões para perdas da conta créditos por danos ao patrimônio.	Não contabilização provisões Possível dano sem previsão	Avaliação
8	Direto/Obrigações	Os devedores dos créditos por danos ao patrimônio não estão devidamente identificados	O crédito existe Não há identificação dos devedores (quem deve pagar ao órgão)	Direto/Obrigações
9	Divulgação	Créditos contabilizados em conta contábil incorreta	Classificação indevida	Divulgação

**Quadro 53:** Recorte da Matriz de Riscos para Créditos por Danos ao Patrimônio.

**Fonte:** elaboração própria.

Ao analisar os itens 1, 2 e 3, os três casos não apresentam consistência conceitual entre as Afirmações e os riscos descritos. De acordo com a teoria atrelada a estrutura taxonômica, tais conceitos são respectivamente Divulgação, Direitos/Obrigações e Existência. Tais divergências entre os dados coletados no relatório e a estrutura permitem observar que o modelo auxilia a tomada de decisão. Nesses casos especificamente trata-se de inconsistência no relatório do auditor, uma vez que na comparação entre Afirmações e descrição conceitual dos riscos não atende aos aspectos do risco (relação lógica: atributos → conceitos).

Processo TCU Créditos por Danos ao Patrimônio			Relações Conceituais Lógicas da Taxonomia	
	AFIRMAÇÕES	RISCOS	ATRIBUTOS DOS RISCOS	AFIRMAÇÕES
1	Existência	Contabilização de valores de créditos da dívida ativa tributária inexistente	Não existe crédito Contabilizado	Existência
2	Existência	Créditos de dívida ativa tributária pagos sem a respectiva baixa contábil	A essência do pagamento existe Falta contabilizar	Divulgação
3	Integridade	Todos os devidos créditos a receber decorrentes de dívida ativa tributária não foram contabilizados	Todos os créditos estão registrados na entidade	Integridade
4	Integridade	Créditos de dívida ativa tributária contabilizados no FRGPS em outra UG	Nem todos os créditos estão registrados na entidade	Integridade
5	Avaliação	Imprecisão no cálculo da atualização da dívida ativa tributária	Cálculo impreciso	Avaliação
6	Avaliação	Cálculo incorreto do cálculo ajuste para perdas	Cálculo incorreto	Avaliação
7	Direitos Obrigações	Os devedores dívida ativa tributária não estão devidamente identificados	Pode haver registro Contesta a vinculação com a entidade (posse ou controle)	Direitos/Obrigações
8	Direitos/Obrigações	Os créditos da dívida ativa tributária que foram contabilizados no FRGPS não se referem a direitos do Fundo	Créditos efetuados Não pertencente à instituição	Direitos/Obrigações
9	Divulgação	A metodologia de cálculo não está explicitada nas Notas Explicativas	Ausência de explicação obrigatória nas notas	Divulgação
10	Divulgação	A dívida ativa tributária está contabilizada em conta contábil incorreta	Classificação incorreta	Divulgação

**Quadro 54:** Recorte da Matriz de Riscos para Dívida Ativa Tributária.

**Fonte:** elaboração própria.

A matriz de risco para Dívida Ativa não Tributária contém apenas o item 2 em divergência. No caso em questão, a descrição do risco fala da ausência de contabilização de algo que sua existência é conhecida. Fato que contradiz a Afirmação de Existência. Esse é outro ponto no qual a estrutura taxonômica proposta auxilia amenizando o risco de escolha errada de um procedimento (risco de detecção).

	Processo TCU Créditos por Danos ao Patrimônio		Relações Conceituais Lógicas da Taxonomia	
	AFIRMAÇÕES	RISCOS	ATRIBUTOS DOS RISCOS	AFIRMAÇÕES
1	Existência	Ações judiciais que não são afetadas ao RGPS	Ações judiciais sem vínculo com a entidade Não há essência para suportar o fato contábil	Existência
2	Existência	Precatórios que não são afetados ao RGPS	Precatórios sem vínculo com a entidade Não há essência para suportar o fato contábil	Existência
3	Integridade	Ações judiciais contra o RGPS com grande potencial de perda não estão reconhecidas (Não existência de provisão para ações judiciais)	Há essência para suportar o fato contábil Valor conhecido Ausência de contabilização	Integridade
4	Integridade	Precatórios não reconhecidos	Há essência para suportar o fato contábil Valor conhecido Ausência de contabilização	Integridade
5	Avaliação	Não há estimativa razoável para provisão com ações judiciais	Valor não é conhecido com precisão	Avaliação
6	Avaliação	Não há estimativa razoável para provisão com precatórios	Valor não é conhecido com precisão	Avaliação
7	Direitos/Obrigações	Ações judiciais pagas a beneficiário errado	Contesta o devido destino da quitação da obrigação	Direitos/Obrigações
8	Direitos/Obrigações	Precatórios pagos a beneficiário errado	Contesta o devido destino da quitação da obrigação	Direitos/Obrigações
9	Divulgação	Inexistência de informações em notas explicativas sobre litígios judiciais que podem gerar passivos materialmente relevantes (ações judiciais)	Ausência de informações em notas explicativas Necessita apresentação	Divulgação
10	Divulgação	Inexistência de informações em notas explicativas sobre litígios judiciais que podem gerar passivos materialmente relevantes (precatórios)	Ausência de informações em notas explicativas Necessita apresentação	Divulgação

**Quadro 55:** Recorte da Matriz de Riscos para Passivos Contingentes (Ações Judiciais e Precatórios).

**Fonte:** elaboração própria.

Quanto aos pontos de Passivos Contingentes (Ações Judiciais e Precatórios), não há divergências entre as colocações do auditor em seu relatório. Isso confirma a estrutura conceitual da taxonomia desenvolvida.

Processo TCU Créditos por Danos ao Patrimônio		Relações Conceituais Lógicas da Taxonomia		
	AFIRMAÇÕES	RISCOS	ATRIBUTOS DOS RISCOS	AFIRMAÇÕES
1	Existência	Passivos referentes à compensação previdenciária não se refere- a convênios firmados entre União e ente federado.	Fato existe Posse ou controle é contestada (não pertence à entidade)	Direitos/Obrigações
2	Existência	Reconhecimento de valores a serem compensados que não tenha um beneficiário identificado	Fato existe Valor conhecido Questiona o destino da obrigação	Direitos/Obrigações
3	Integridade	Valores de compensação previdenciária que não reconhecidas no passivo como valor a ser pago futuramente.	Fato existe e é de conhecimento Parte ou todos os lançamentos não foram efetuados	Integridade
4	Avaliação	Os valores de compensação previdenciária não estão adequadamente mensurados	Valor não mensurado adequadamente (impreciso)	Avaliação
5	Direitos/Obrigações	Inexistência de reconhecimento contábil da compensação previdenciária	Ausência de contabilização (registro) de um fato que se sabe da sua existência	Divulgação
6	Divulgação	Inexistência de informações em notas explicativas sobre compensação previdenciárias	Ausência de informações em notas explicativas Necessita apresentação	Divulgação

**Quadro 56:** Recorte da Matriz de Riscos para Passivos Decorrentes de Compensação Previdenciária.

**Fonte:** elaboração própria.

No caso dos Passivos Decorrentes de Compensação Previdenciária, os itens 1, 2 e 5 contem aspectos descritivos que divergem das Afirmações mencionadas pelo relatório de auditoria. Os atributos identificados nas descrições se relacionam conceitual e logicamente com Direitos/Obrigações para os itens 1 e 2, e com Divulgação para item 5.

Processo TCU Créditos por Danos ao Patrimônio		Relações Conceituais Lógicas da Taxonomia		
	AFIRMAÇÕES	RISCOS	ATRIBUTOS DOS RISCOS	AFIRMAÇÕES
1	Integridade	Provisões matemáticas previdenciárias não são contabilizadas	O fato existe O valor é conhecido Vinculado à entidade Ausência da contabilização parcial ou total	Integridade
2	Avaliação	A estimativa de passivo atuarial é correta e coerente com as premissas atuariais	Valor impreciso (cálculo)	Avaliação
3	Avaliação	Não existe avaliação atuarial que suporte o registro do passivo atuarial	Ausência de cálculo que suporte o registro	Avaliação
4	Direitos/Obrigações	Não existe reconhecimento de passivo atuarial do RGPS	Ausência de contabilização (registro) de um fato que se sabe da sua existência	Divulgação
5	Divulgação	Inexistência de informações em notas explicativas sobre passivo atuarial	Ausência de informações em notas explicativas Necessita apresentação	Divulgação

**Quadro 57:** Recorte da Matriz de Riscos para Passivo Atuarial.

**Fonte:** elaboração própria.

O item 4 também não possui atributos para Direitos/Obrigações. Conceitualmente trata-se de ausência de contabilização e se adequa à Divulgação. Esse caso confirma a estrutura taxonômica.

As divergências entre o modelo conceitual e as colocações coletadas no relatório de auditoria passaram pela análise crítica com o objetivo de saber se haveria necessidade de correção do modelo ou se as descrições do relatório possuem relações lógicas entre atributos e conceitos. De igual maneira as convergências também são observadas no sentido de confirmar a estrutura proposta.

Cada etapa de alocação das distorções levantadas na literatura seguiu a mesma lógica de raciocínio do auditor, ou seja, analisar situações, definir riscos e indicar os testes. Tal providência está assentada no propósito da taxonomia apresentada, qual seja, classificar as distorções provenientes de erros e fraudes para facilitar a identificação dos testes a serem aplicados e servir como trilha de conhecimento para subsidiar outras auditorias contábeis.

Observando os aspectos relevantes da visão contábil, os itens foram separados de maneira que, em determinadas situações, o problema apresentou mais de uma distorção, ensejando testes para identificar a natureza e características das distorções contábeis.

### **7.3.3 Análise consolidada dos casos de estudo aplicada às teses**

**Tese I** - A taxonomia facetada é um instrumento de auxílio às decisões táticas na auditoria contábil.

A primeira tese defendida apoia-se na argumentação de que a taxonomia facetada ora desenvolvida é um instrumento de auxílio às decisões táticas. Através das análises dos casos de estudo, mais especificamente o do TCU, o conjunto desses relatórios manifesta fazer parte do processo de planejamento dos testes de auditoria. A análise desses relatórios evidencia que tais procedimentos são escolhidos com base na análise de riscos de distorções contábeis. São características embutidas na essência do modelo proposto, indicando assim que a taxonomia desenvolvida é um instrumento que pode ser utilizado no planejamento rotineiro da auditoria, sendo auxiliar na decisão de escolha dos procedimentos ao facilitar sua identificação com base nas características dos riscos.

Ademais, sua classificação quanto à natureza tática está apoiada no conjunto de características identificáveis ao modelo aplicado. Essas características são:

- Abrange o nível gerencial, influenciando diretamente os caminhos das operações e os planos de curto prazo;
- Direcionam diretamente as operacionais para atingir aos objetivos máximos da estratégia da organização quanto aos objetivos de auditoria;
- Engloba o caráter de controle de riscos, conforme Coleman (2012);
- Buscam escolher os melhores caminhos para economia de recursos e desempenho.
- A auditoria é essencialmente executada a partir da identificação e gerenciamento de riscos que afetem as informações contábeis.

As análises na aplicação do modelo consideraram como as principais variáveis os riscos de distorções, as afirmações de auditoria e os procedimentos. As afirmações em especial foram objeto de comparação direta com a taxonomia proposta, pois trata-se do elo entre a análise de risco e a escolha de procedimentos e, que todos os trabalhos de auditoria geralmente possuem de forma mais evidente para coleta de dados. Uma faceta chave para o funcionamento dessa estrutura.

Na etapa de aplicação observou-se que na Deloitte as características dos riscos estão alinhadas com as afirmações e procedimentos do modelo, não havendo divergências no ponto central da análise de riscos. No TCU algumas divergências foram identificadas, mas que não apresentam comprometimento do modelo, mas sim exibem falta de fundamento conceitual do



próprio relatório, o qual é a primeira vez que é aplicado (conforme explicado pelo TCU). Uma suposta inexperiência nesse contexto. Fato que sugere a aplicação da taxonomia proposta para casos em que os auditores ainda não possuem experiência suficiente ou mesmo pouco conhecimento sobre determinada instituição a ser auditada. Utilizando-a para ter acesso a lições aprendidas.

A partir das convergências e divergências, a tabela 2 a seguir foi elaborada relacionando os resultados entre as afirmações do relatório do TCU e o modelo da taxonomia proposta. Os dados na tabela 2 foram codificados para comparação: 1- Apresentação/Divulgação; 2- Avaliação/Alocação; 3- Corte; 4- Direitos/Obrigações; 5- Existência/Ocorrência; 6- Integridade.

		MODELO - TAXONOMIA						Total
		1	2	3	4	5	6	
TCU	1	16	0	0	0	0	0	16
	2	0	18	0	0	0	0	18
	3	0	0	0	0	0	0	0
	4	2	0	0	11	0	0	13
	5	3	0	1	3	9	0	16
	6	2	0	1	0	1	10	14
Total		23	18	2	14	10	10	77

**Tabela 2:** TCU \* TAXONOMIA – Tabulação Cruzada.

Fonte: elaboração própria.

Em 77 casos observados no relatório do TCU, apenas 13 (16,88%) foram divergentes com as sugestões de classificação de acordo com o modelo conceitual da taxonomia proposta. Segundo as análises, essas divergências identificadas correspondem à generalização nas descrições dos riscos nos relatórios de auditoria, o que favorece a subjetividade. Fato corroborando pela pesquisa de Guedes (2013).

Por outro lado, as divergências fundamentaram a capacidade do modelo em direcionar a escolha de procedimentos de maneira a reduzir a subjetividade. Isso é percebido ao verificar que a linguagem documentária força o desmembramento de algumas descrições de riscos coletadas em linguagem natural, aumentando a precisão de detalhes e classificando-as numa estrutura padrão, base para recuperação de informações sobre lições aprendidas. Esses achados permitem observar a comprovação da segunda tese.

**Tese II** - A estrutura da taxonomia como linguagem documentária permite a recuperação de informações de lições aprendidas numa trilha formada por relações lógicas entre termos de diferentes facetas.

Antes de qualquer afirmação, cada divergência foi analisada e em todos os casos observou-se a contradição nos relatórios de auditoria quanto aos aspectos dos riscos com os procedimentos ou afirmações selecionadas, os quais permitiram uma identificação de possibilidade de melhoria no relatório.

A taxonomia como linguagem documentária favorece a recuperação da informação (SOUSA; ARAUJO JUNIOR, 2013). Essa afirmação feita por esses autores se refere a classificação de documento de arquivo, perfazendo caminhos seguros para o processo de decisão, apoiada em relações de termos e dos conteúdos de que tratam os documentos. Num paralelo com a taxonomia aqui proposta, observou-se que as relações lógicas na formação de conceitos e, entre categorias formando uma trilha entre a identificação de riscos e a escolha de procedimentos formam um caminho seguro para as decisões táticas dos auditores. Isso fica indicado na frequência de convergência entre os exemplos dos casos de estudo aplicados à taxonomia proposta.

Ao mencionar que essa proposta está fundamentada na gestão de documentos focando a recuperação de informações, não pretende aqui abonar essa taxonomia como aplicável à classificação de documentos no fluxo processual de auditoria, mas sim justificar que seus aspectos teóricos possuem vínculos com a linguagem documental, base para fundamentar uma decisão de profissionais de auditoria, independentemente do grau de sua experiência sobre a instituição a ser auditada.

Ressalta-se que a linguagem documentária conta com o controle de vocabulário, sendo um recurso para possibilitar a recuperação e organização de informações com consistência, aumentando o grau de precisão na busca (SOUSA; ARAUJO JUNIOR, 2013).

O controle de vocabulário, inicialmente desenvolvido pela documentação, foi introduzido na arquivística especialmente em razão da informatização crescente dos arquivos por meio da elaboração de listas de assuntos para protocolos informatizados. Trata-se de um recurso para organizar e possibilitar a recuperação dos documentos e informações com consistência, gerando, conseqüentemente, confiança no sistema e no usuário. (SOUSA; ARAUJO JUNIOR, 2013, p. 154)

O grau de precisão citado por esses autores, ao serem analisados na aplicação da taxonomia para auditoria contábil corresponde à classificação dos riscos de distorções às categorias a partir de termos com vocabulário controlado, onde o auditor terá opções objetivas para escolha dos procedimentos, minimizando a possibilidade de decisões subjetivas. A trilha formada de maneira aqui estruturada mantém a essência do processo de auditoria bem a como a consistência através das relações lógicas e controladas na taxonomia. Ao mencionar a

consistência entre as etapas, isso significa que as etapas do processo de auditoria interligadas na taxonomia é uma compilação de enunciados verdadeiros sobre determinado objeto, fixado por símbolos linguísticos. Isso é sustentado na construção da estrutura com as relações lógicas entre atributos e conceitos por Dahlberg (1978), o qual aponta que a formação de conceitos é uma reunião e compilação de enunciados verdadeiros a respeito de determinado objeto.

As convergências por sua vez (83,12% dos casos no relatório do TCU), reforçam a possibilidade de uso da taxonomia por auditores. Essa afirmação baseia-se no fato de que a taxonomia proposta permitiu a aplicação do modelo em casos reais com esse percentual de convergência. Além disso, foram situações distintas, tais como setor público e privado, bem como em países distintos (Brasil e EUA). Tal fato deve-se a sua estrutura estar calcadas em uma linguagem documentária, com regras e padrões definidos e relações lógicas entre termos fundamentados na teoria da área de aplicação. Isso não significa que o modelo não possa ser melhorado, mas sim que, da forma como está já possui uma possibilidade de replicação.

Sendo assim, essa estrutura taxonômica comporta lições aprendidas, que podem ser alimentadas constantemente. Ao analisar um determinado risco para classifica-lo na estrutura, tem-se o desmembramento da linguagem natural do auditor passando para a documentária. As informações de lições aprendidas são então armazenadas e podem ser recuperadas por usuários.

## 8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa mostra que a taxonomia pode ser utilizada como um instrumento auxiliar da gestão da informação às decisões no processo de auditoria. É um modelo de classificação de lições aprendidas que favorece o gerenciamento do risco de detecção pela gestão de informações. Logo, sua estrutura permite que o auditor organize as informações sobre distorções contábeis de maneira mais objetiva, facilitando a escolha de procedimentos para testar os riscos envolvidos na auditoria. Uma estrutura que abarca os exemplos práticos descritos na literatura e que se consolida com a aplicação de casos reais.

Os resultados da aplicação indicam que a estrutura taxonômica reflete o processo de organização de informações entre a análise de risco e escolha de procedimentos de auditoria. Processo no qual os aspectos conceituais compõem as categorias e fundamenta-se pelas relações lógicas entre atributos e conceitos, enquanto as relações de equivalência, hierárquica e de associação permite consolidar a função processual de maneira que haja um lastro nesse processo decisório de escolha dos procedimentos. A linguagem padrão para confecção dessa taxonomia relaciona os termos de maneira que a identificação dos riscos de distorções e os aspectos determinantes para a escolha dos procedimentos formam uma trilha para recuperação de lições aprendidas. A padronização e o lastro são os fatores que permitem reduzir a subjetividade das escolhas. Os resultados são limitados aos casos estudados, apesar de sua consistência sugerir a replicação do modelo.

Quanto a sua implicação teórica e prática, tem-se que a taxonomia transcende o aspecto documentário e aflora sua característica de suporte na organização da informação. As taxonomias em geral são estruturas classificatórias, entretanto, a proposta apresenta um instrumento de auxílio à decisão rotineira na auditoria. As estruturas documentárias, para ter um caráter decisório conforme apresentado, necessitam das relações lógicas entre as categorias. No caso foram apresentadas relações referentes a decisões rotineiras no planejamento da auditoria, que são as escolhas de procedimentos.

Duas funções para essa taxonomia assim foram identificadas. Primeiro, permite a organização de informações ao coletar os riscos de distorção, onde o auditor, mesmo sem conhecimento sobre a instituição consegue organizar as informações da linguagem natural e então seguir uma rota e apoiando-se em bases teóricas para fundamentar a aplicação dos

procedimentos. Segundo, uma taxonomia quando já estiver preenchida funciona como um banco de dados de lições aprendidas, e sua estrutura padronizada permite fazer com que os auditores recuperem essas informações, já aprendidas anteriormente servindo como lição para casos seguintes.

Em suma, as principais contribuições à CI sugerem a taxonomia como instrumento para decisões, mediante a organização da linguagem natural e possibilitando a recuperação de informações de lições aprendidas. Considera ainda que as decisões são suportadas por uma estrutura conceitual fundamentada em relações lógicas da Teoria do Conceito, com relacionamentos em forma de processos permitidos pela classificação facetada. Assim, fundamentado numa estrutura com aspectos teóricos provenientes da gestão de documentos, tem-se um instrumento que pode ser utilizado pela gestão da informação com perspectiva decisória na gestão do conhecimento.

Exaurir todas as possibilidades de análise não faz parte do escopo da pesquisa, entretanto a quantidade de itens coletados permite, apesar de não encontradas, investigar possíveis deficiências na taxonomia, bem como confirmar a estrutura à medida que os exemplos reais são encaixados na estrutura. E, conforme os dados vão se acomodando, mostra que diferentes possibilidades de erros e fraudes vão sendo cobertos pelo modelo, compondo um banco de dados. Nesse sentido, a estrutura da taxonomia proposta tem um intuito maior em contribuir como bases conceituais para pesquisas futuras.

Além das implicações teóricas e práticas apresentadas em relação à CI, a taxonomia de lições aprendidas tem sua utilidade para a auditoria nas seguintes direções. Primeiro, durante a auditoria pelo próprio auditor que queira analisar novamente um determinado risco e seus procedimentos aplicáveis. Segundo, na supervisão, quando um auditor em posição superior revisa os trabalhos e com a taxonomia pode deduzir o porquê de usar determinados procedimentos. Terceiro, na supervisão de órgãos de controle. E, principalmente na análise da descrição de riscos auxiliando na organização das informações coletadas em linguagem natural.

## 9 RECOMENDAÇÕES

As teses são fruto de pesquisa que se colocam a provas futuras na possibilidade de cada dia serem refutadas ou reconfirmadas. No caso específico, algumas sugestões de pesquisas são levantadas:

- Na pesquisa atual observa-se que as descrições dos riscos permitem identificar caminhos para mais de um procedimento. A escolha de apenas um procedimento no modelo não é necessário, mas sim sugerida. Pesquisas futuras podem confirmar a taxa de precisão nesse caso.
- Os aspectos da linguagem documentária sugerem aproveitamento da estrutura para fins de arquivo. O item não foi aprofundado nessa pesquisa, contudo em termos abrangentes tem-se aqui uma possibilidade de aprimoramento em pesquisas futuras.
- Os resultados dessa pesquisa permitem o uso do modelo para aplicação da taxa de precisão e tempo de recuperação da tomada de decisão sobre os procedimentos escolhidos, a partir da aplicação em experimento.
- A taxonomia, considerando que visa suprir a subjetividade na ausência de conhecimento de determinado auditor, pode ser aprimorada no sentido de fiscalização social, onde os cidadãos podem verificar se para determinados riscos foram aplicados os procedimentos mínimos esperados pela essência conceitual.

## REFERÊNCIAS

- ACFE - ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS. **Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse**. Global Fraud Study. Certified Fraud Examiner and Fraud Magazine, 2010.
- AICPA - AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Evolution of Auditing**: from the traditional approach to the future audit. AICPA Assurance Services Executive Committee (ASEC). Emerging Assurance Technologies Task Force, nov-2012.
- ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- AQUINO, I. J.; CARLAN, E.; BRASCHER, M. B. **Princípios classificatórios para a construção de taxonomias**. Ponto de Acesso, Salvador, v. 3, n. 3, p. 196-215, dez. 2009.
- ARAÚJO JÚNIOR, R. H. de. **Precisão no processo de busca e recuperação da informação**. Tese de Doutorado em Ciência da Informação. Universidade de Brasília. Brasília, 2005.
- ARAUJO, C. A. A. **Fundamentos Teóricos da Classificação**. Encontros Bibli. Revista Eletrônica, Florianópolis, n. 22, 2º sem. 2006.
- ATTIE, W. **Auditoria**: Conceitos e Aplicações. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- AZIZA, B.; *et al.* (2013). **Drive business performance**: enabling a culture of intelligent execution (Microsoft Executive Leadership Series, v. 15; Microsoft executive leadership series). Hoboken, N.J.: Wiley. Acesso em 31/12/2016: <<http://rbdigital.oneclickdigital.com>>.
- BAPTISTA, D. M.; ARAÚJO JÚNIOR, R. H. de; CARLAN, E. **O escopo da análise da informação**. In: ROBREDO, J.; BRASCHER, M. (Org.). Passeios pelo bosque da informação: estudos sobre representação e organização da informação e do conhecimento EROIC. Brasília: IBICT, 2010, p. 62-80.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Edições 70. Lisboa, 1977.
- BATISTA, E. A. **Uma Taxonomia Facetada para Técnicas de Elicitação de Requisitos**. Dissertação de Mestrado, Instituto de Computação. UNICAMP, Campinas. 2003.
- BAZERMAN, M. H.; LOEWENSTEIN, G.; MOORE, D. A. **Why Good Accountants Do Bad Audits**. Harvard Business Review, 2002. Disponível em <<http://hbr.org/2002/11/why-good-accountants-do-bad-audits/ar/1>> Acesso em: 21 jun. 2014.
- BEASLEY, M. S.; *et al.* **Auditing Cases: an interactive learning approach**. 6.ed. Pearson, 2015.
- BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASCHER, M.; CARLAN, E. **Sistemas de organização do conhecimento: Antigas e novas linguagens**. In: ROBREDO, J.; BRÄSCHER, M. (Org.). Passeios pelo bosque da informação: estudos sobre representação e organização da informação e do conhecimento EROIC. Brasília: IBICT, 2010, p. 147-176.

BROOKES, B.C. **The foundations of information science**. Part I. Philosophical aspect. *Journal of Information Science*, nº 2, p. 125-133, 1980.

CAMPOS, M. L. A.; GOMES, H. E. **Taxonomia e classificação: o princípio de categorização**. *Data Grama Zero*, v. 9, n. 4, ago. 2008.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamentos e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Interpretação Técnica ITG 2000 (R1)**. Estabelece critérios e procedimentos a serem adotados pela entidade para a escrituração contábil de seus fatos patrimoniais. Brasília, 2014.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 1.206/09**. Aprova a NBC TA 230. Documentação de auditoria. Brasília, 2009.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 1.212/09**. Aprova a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente. Brasília, 2009.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 1.214/09**. Aprova a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados. Brasília, 2009.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 1.217/09**. Aprova a NBC TA 500. Evidência de Auditoria. Brasília, 2009.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 1.328/11**. Dispõe sobre a estrutura das normas brasileiras de contabilidade. Brasília, 2011.

CHAN, R. W. **The Value Investors: Lessons from the World's Top Fund Managers**. Singapore: John Wiley & Sons. ISBN: 9781118339299. 2012.  
<<http://public.ebib.com/choice/publicfullrecord.aspx?p=918263>> Acesso em: 21 ago 2016.

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.

CHOO, C. W. **A Organização do Conhecimento: como as organizações usam a informação para criar significado, construir conhecimento e tomar decisões**. Trad. Eliana Rocha. Ed. Senac. São Paulo, 2003.

CHOO, C. W. **Information management for the intelligent organization: the art of scanning the environment**. 3. ed. Information Today. Medford. New Jersey, 2002.

CNJ - CONSELHO NACIONAL DE JUSTICA. **Modelo de Requisitos para Sistemas Informatizados de Gestão de Processos e Documentos do Judiciário Brasileiro MoReq-Jus**. Brasília, 2009.

COLEMAN, T. S. **Quantitative risk management: a practical guide to financial risk**. Wiley finance series, 669. John Wiley &, Inc. Hoboken. New Jersey, 2012.  
<<http://public.ebib.com/choice/publicfullrecord.aspx?p=817972>> Acesso em 31 dez 2016.



CPC - COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro** (CPC 00-R1). Pronunciamento Conceitual Básico. Brasília, 2011.

CUNHA, J. A. C.; YOKOMIZO, C. A.; BONACIM. **Miopias de uma Lente de:** as limitações da análise de documentos no estudo das organizações. *Revista Alcance - Eletrônica*, Vol. 20 - n. 04 - p. 431-446 - out./dez. 2013.

DAHLBERG, I. **Teoria do Conceito.** *Ciência da Informação*, Rio de Janeiro, 7(2): 101-107, 1978.

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. (Coord.). **The sage handbook of qualitative research.** 3 ed. Thousand Oaks: Sage, 2005. 1210 p. ISBN 9780761927570.

DODEBEI, V. L. D. **Tesouro: Linguagem de Representação da Memória Documentária.** *Int Interciência*. Rio de Janeiro, 2002.

DRUCKER, P. F. **The practice of management.** Harper & Row. New York, 1954. 404p.

DURANTI, L. **Registros documentais contemporâneos como provas de ação.** *Revista Estudos Históricos*, v. 7, n. 13, p. 50-64, 1994.

EDOLS, L. **Taxonomies are what?** Freeprint, 1997. ISSN 1460-7239. Disponível em: <<http://www.freepint.com/issues/041001.htm#feature>> Acesso em: 07 jul. 2015.

ELO, S.; KYNGAS, H. **The Qualitative Content Analysis Process.** *Journal of Advanced Nursing* 62(1), 107-115. DOI: 10.1111/j.1365-2648.2007.04569.x. 2008.

FLICK, U. **Introdução à Pesquisa Qualitativa.** 3 ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GAO - GOVERNMENT ACCOUTABILITY OFFICE. **Content Analysis: a Methodology for Structuring and Analyzing Written Material.** Program Evaluation and Methodology Division. 1996.

GAO - GOVERNMENT ACCOUTABILITY OFFICE. **Government auditing standards GAO-03-673G.** 2009. Disponível em: <http://www.gao.gov/govaud/ybook.pdf>. Acesso 3 dez. 2013.

GIESS, M.; *et al.* **Application of faceted classification in the support of manufacturing process selection.** *Proceedings of the Institution of Mechanical Engineers, part B: Journal of Engineering Manufacture*, v. 223, n. 6, p. 597-608, 2009.

GUEDES, W. **Necessidades informacionais da auditoria pública:** estudo qualitativo do fluxo de informações a partir da Teoria Matemática da Comunicação. *Dissertação (Mestrado em Ciência da Informação)*. Universidade de Brasília, 2013.

GUEDES, W.; ARAÚJO JÚNIOR, R. H. de. **O fluxo de informações na auditoria pública e a teoria Matemática da Comunicação.** *Encontros BIBLI: revista eletrônica de biblioteconomia e ciência da informação*, v. 19, n. 40, p.33-50, mai./ago., 2014. ISSN 1518-2924.

GUINCHAT, C.; MENO, M. **As linguagens documentárias**. In: GUINCHAT, C.; MENO, M. Introdução geral às ciências e técnicas da informação e documentação. 2ª edição revista e ampliada. Brasília: IBICT, 1994, p.133-169.

HSIAO, Y-L. **An audit-based prediction model for aviation maintenance safety**. 2011. Dissertation (doctor of Philosophy) - Faculty of the Graduate School of the University at Buffalo, State University of New York, 2011.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Fundamental Principles of Public Sector Auditing**. 2013. Disponível em: <<http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>> . Acesso 4 dez. 2013.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Glossary of Terms From The Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control**. 2009. Disponível em: <[http://www.issai.org/media/13208/issai\\_1003\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13208/issai_1003_e_.pdf)> . Acesso 4 dez. 2013.

INTOSAI - INTERNATIONAL STANDARDS OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public-Sector Auditing**. Austrian Court of Audit. Austria, 2013.

ISO - INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION. **ISO 15489:2001** – Information and documentation – Records management. International Standard. 5. ed. 2001.

IUDICIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KONDRACKI, N. L. WELLMAN, N. S. AMUNDSON, D. R. **Content Analysis: Review of Methods and Their Applications in Nutrition Education**. Journal Nutrition Educational Behavior. Society for Nutrition Education. 2002. 224-230.

LE COADIC, Y. **A ciência da informação**. 2. ed. Brasília: Briquet de Lemos, 2004.

LE COADIC, Y. **A ciência da informação**. Brasília: Briquet de Lemos, 1996.

LONGO, C. G. **Manual de auditoria e revisão das demonstrações financeiras: novas normas brasileiras e internacionais de auditoria**. Atlas. São Paulo, 2011.

LOUGHRAN, M. **Auditing for Dummies**. Hoboken, 2010.

MACULAN, B. C. M. dos S.; LIMA, G. A. B. de O.; PENIDO, P. **Taxonomia Facetada como Interface para Facilitar o Acesso à Informação em Bibliotecas Digitais**. Revista ACB: Biblioteconomia em Santa Catarina, Florianópolis, v.16, n.1, p. 234-249, jan./jun., 2011.

MARIZ, A. C. A. **Relações interdisciplinares entre a Arquivística e a Ciência da Informação**. Cenário Arquivístico, Brasília, v. 3, n. 1, p.29-36, jan-jun.2004.

MARQUES, R. M.; PINHEIRO, M. M. de. **Política de informação nacional e assimetria de informação no setor de telecomunicações brasileiro**. Perspectivas em Ciência da Informação, v.16, n.1, p.65-91, jan./mar. 2011.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: Atlas, 2007.

MELLO, I. R.; *et al.* **25 Anos de Publicação em Auditoria: Análise Bibliométrica com Ênfase na Lei de Lotka, Lei de Zipf e Ponto de Transição (T) de Goffman**. Congresso de Contabilidade 2015. UFSC, 2015.

MILNE, C. **Taxonomy development: assessing the merits of contextual classification**. Records Management Journal. University of Abertay Dundee. Vol. 17 No. 1, pp. 7-16. UK, 2007. DOI 10.1108/09565690710730660

MILTON, N. **The Lessons Learned Handbook: Practical Approaches to Learning from Experience**. Woodhead Publishing Limited. Oxford, 2010.

MIRANDA, R. C. da R. **Gestão do Conhecimento Estratégico: uma proposta de modelo integrado**. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados. Brasília, 2004.

MIRANDA, R. C. da R.; TEIXEIRA, S. C.; FILIZOLA, A. R. **Gestão do conhecimento aplicada a bibliotecas digitais: Estudo de Caso no Ministério da Saúde e na Infraero**. Brazilian Journal of Information Studies: Research Trends. 10:1. p. 49-55. 2016. ISSN 1981-1640.

MUELLER, S. P. M. **Métodos para pesquisa em Ciência da Informação**. Brasília: Thesaurus, 2007.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade internacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NONAKA, I.; TAKEUCHI, H. **Criação de conhecimento na empresa**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

PARNELL, G. S.; *et al.* (2013). **Handbook of Decision Analysis**. Wiley Handbooks in Operations Research and Management Science, v. 4. Hoboken: Wiley.  
<[http://www.123library.org/book\\_details/?id=62684](http://www.123library.org/book_details/?id=62684)> Acesso em: 28 dez 2016.

PERKINS, D. N. T.; HOLTMAN, M. P.; MURPHY, J. B. **Leading at the edge: Leadership lessons from the extraordinary saga of Shackleton's Antarctic expedition**. 2 ed. New York: American Management Association. 2012.  
<<http://www.books24x7.com/marc.asp?bookid=45551>> Acesso em: 5 dez 2016.

PETERSON, A. **White collar crime in the mutual fund industry**. Criminal justice: recent scholarship. Criminal justice - LFB Scholarly Publishing LLC. El Paso: LFB. Scholarly Pub. 2012. <<http://public.eblib.com/choice/publicfullrecord.aspx?p=1057839>>. Acesso em: 5 dez 2016.

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

RÄSCHER, M. CAFÉ, L. **Organização da Informação ou Organização do Conhecimento?** In: Encontro Nacional de Pesquisa em Ciência da Informação, 9., 2008. São Paulo. Anais. São Paulo: USP, 2008.

ROBREDO, J. **Da Ciência da Informação revisitada aos sistemas humanos de informação**. Brasília: Thesaurus, 2003.

ROBREDO, J.; BRÄSCHER, M. (Orgs.) **Passeios pelo bosque da informação: estudos sobre representação e organização da informação e do conhecimento**. Brasília DF: IBICT, 2010.

ROSEFIELDE, S.; KUBONIWA, M.; MIZOBATA, S. **Prevention and crisis management: Lessons for Asia from the 2008 crisis**. Singapore: World Scientific. 2013.

<<http://public.ebib.com/choice/publicfullrecord.aspx?p=1168137>> Acesso em: 2 jan 2016.

ROSSI, G. B.; SERRALVO, F. A.; JOAO, B. N. **Análise de Conteúdo**. Universidade Nove de Julho, São Paulo. 13.4 (Sept. 2014): p39. DOI: <http://dx.doi.org/10.5585/remark.v13i4.2701>.

SARACEVIC, T. **Ciência da Informação: origem, evolução e relações**. Perspectivas em Ciência da Informação, Brasília, v.1, n.1, pp. 4-62, jan./jun. 1996.

SILVERMAN, D. **Interpretação de dados qualitativos: métodos para análise de entrevistas, textos e interações**. 3 ed. Porto Alegre: Artmed, 2009. 376 p.

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.

SOUSA, R. T. B. **Os princípios arquivísticos e o conceito de classificação**. In: RODRIGUES, G. M.; LOPES, I. L. (Org.). Organização e representação do conhecimento. Brasília: Thesaurus, 2003. p.240-271.

TARAPANOFF, K. **Técnicas para tomada de decisão nos sistemas de informação**. 2ed. Brasília: Thesaurus, 1995. 163 p.

TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Glossário de Termos do Controle Externo**. SEGECEX / ADSUP / ADPLAN. Brasília: TCU, 2012.

TCU - TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União**. Portaria-TCU nº 168, de 30 de junho de 2011. Altera o Anexo da Portaria-TCU nº 280/2010, que dispõe sobre as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). Brasília: TCU, 2011.

TERRA, J. C. C.; *et al.* **Taxonomia: elemento fundamental para a gestão do conhecimento**. 1998. Disponível em: <<http://www.terraforum.com.br>>. Acesso em: 08 jul. 2015.

TESSITORE, V. **Como implantar centros de documentação**. São Paulo: Arquivo do Estado, Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2003. (Projeto como fazer, 9).

THOMAS, W. H. **The Basics of Project Management Evaluation and Lessons Learned**. CRC Press. 2nd ed., New York, 2015.

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

VICKERY, B. C. **Faceted Classification**: a guide to construction and use of special schemes. Classification Research Group. London, 1960.

VITAL, L. P.; CAFÉ, L. M. A. **Práticas de elaboração de taxonomias**: análise e recomendações. VIII Encontro Nacional de Pesquisa em Ciência da Informação. Salvador: VIII ENANCIB, 2007. Disponível em: <<http://www.enancib.ppgci.ufba.br/artigos/GT2--141.pdf>>. Acesso em: 14 out. 2016.

VITAL, L. P.; CAFÉ, L. M. A. **Ontologias e taxonomias**: diferenças. Perspectivas em Ciência da Informação, v. 16, n. 2, p.115-130, abr./jun. 2011.

VOGEL, M. J. M. **Taxonomia produto ou processo**. W3C, SKOS Simple Knowledge Organization System Reference, 2009.  
[https://www.academia.edu/13763861/Taxonomia\\_produto\\_ou\\_processo](https://www.academia.edu/13763861/Taxonomia_produto_ou_processo) Acesso em: 02 nov. 2015.

WALDEN, C. T. **A taxonomy based assessment methodology for small and medium size manufacturers**. Dissertation (Doctor of Philosophy) - Faculty of Mississippi State University in Partial Fulfillment. 2007.

WHITTINGTON, O. R.; DELANEY, P. R. **Wiley CPA Exam Review 2012**: Auditing and Attestation. Hoboken, NJ: Wiley; 2011.

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

## APENDICE I

Esse apêndice contém as análises dos riscos levantados na literatura para validação técnica da taxonomia proposta.

2	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
	Algumas entradas de caixa podem não ser contabilizadas.	Ausência de registro contestada. Ativo existe. Inspeccionado. Atividade operacional como uma venda.	Análise do livro razão. Seleciona documentos suporte e determina quais informações dos documentos encontram-se adequadamente registradas.

### 1) Evidenciação → Registro → Integridade → Rastreamento → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

De acordo com a informação na linguagem natural é entendido que as entradas, as quais são efetivas, podem não ser contabilizadas. Essa característica nos remete à Evidenciação e o Registro como aspecto essencial contestado. Nesse contexto, a integridade significa a possibilidade de não ter todas as transações registradas. Considerando essa possibilidade, tem-se o rastreamento como procedimento em que o auditor seleciona documentos e em seguida verifica essas informações nos livros contábeis. Caso todos os documentos selecionados como amostra estejam devidamente registrados, não há distorção a considerar no relatório final.

3	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
	Avisos de remessa podem não coincidir com listagem de recebimentos pelo correio.	Caixa ou equivalente são recebidos por correspondência. A soma ou a quantidade de itens que foram informados ao financeiro não condiz com a efetivamente recebida.	(1) Inspeção dos valores efetivamente recebidos e dos documentos de controle.

### 1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

As remessas mencionadas são de dinheiro ou cheques, no caso para recebimento. Sendo assim, trata-se de diferença entre os valores efetivamente recebidos, demandando uma inspeção para identificar os itens que estão faltando. É observado que se trata do reconhecimento de uma transação, para identificar se realmente ocorreu, considerando que há ausência no recebimento.

4	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
	Caixa e cheques recebidos para depósito podem não coincidir com as folhas de contagem de caixa.	Erro nos registros de contagem de caixa. Possibilidade de subtração de valores.	(1) Reconciliar (verificar lançamentos e soma). (2) Inspeccionar os documentos suporte de cada entrada. E, inspeccionar o ativo (valores em espécie).

### 1) Evidenciação → Registro → Integridade → Reconciliação → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

**2) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

Trata-se da própria contagem de caixa (em espécie), onde além da reconciliação das planilhas de controle é sugerida a inspeção dos valores contados. Situação semelhante à anterior, entretanto geralmente os registros das contagens de caixa são efetuados manualmente, o que facilita ocorrência de erros e fraudes, o que reforça a necessidade de reconciliação.

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
5	A totalidade do caixa enviada para depósito pode divergir dos depósitos diários.	Erro nos registros de recebimentos. O que pode gerar supervalorização da receita registrada.	(1) Reconciliar as fichas de recebimento de caixa (receita ou outros) com os valores enviados e com os depositados. (Verificar lançamentos individuais e as somas). (2) Inspecionar os documentos suporte de cada entrada.

**3) Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Reconciliação → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

**4) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

Questão semelhante a anterior. Há o risco de tal erro ser nos registros, o que justifica a reconciliação para cobrir a linha da evidenciação. Assim como há o risco desses depósitos serem desviados, sugerindo uma contagem surpresa (inspeção).

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
6	Cheques podem ser distribuídos a recebedores não autorizados.	Erro no envio de cheque para liquidação de obrigações.	(1) Inspeção dos documentos que comprovam a liquidação. (2) Confirmação externa da dívida (se liquidada ou em aberto)

**1) Reconhecimento → Patrimônio → Direitos/Obrigações → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

**2) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Confirmação → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
7	Cheques podem ser emitidos para finalidade não autorizadas.	Pagamento de obrigações alheias à instituição.	Inspeção do documento e verificação da existência do bem, direito, obrigação, produto ou serviço correspondente.

**1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
8	Compras para fins não autorizados ou em quantidades não autorizadas podem ser feitas	Pagamento de obrigações alheias à instituição.	Inspeção do documento e verificação da existência do bem, direito, obrigação, produto ou serviço correspondente.

1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
9	Compras de estoque ou materiais podem ser contabilizadas nas contas erradas.	Erro na contabilização de bens ou direitos adquiridos para estoque.	Inspeção do documento e do registro. Verificar as características do bem, sua vida útil e sua finalidade comparando com os critérios de registro contábil.

1) Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
10	Compras de imóveis podem ser contabilizadas nas contas erradas.	Erro na contabilização de bens ou direitos adquiridos para investimento.	Inspeção do documento e do registro. Verificar as características do bem, sua vida útil e sua finalidade comparando com os critérios de registro contábil.

1) Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Investimentos

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
11	Compras de estoque ou materiais podem ser contabilizadas no período contábil errado.	Erro na contabilização da data da compra.	Inspeção do documento e do registro. Verificar o momento de disponibilização do ativo e transferência efetiva para empresa conforme critérios contábeis, determinar a data correta na visão da auditoria e comparar com a data de registro.

1) Evidenciação → Registro → Corte → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais



	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
<b>12</b>	Compras de imóveis podem ser contabilizadas no período contábil errado.	Erro na contabilização da data da compra.	Inspeção do documento e do registro. Verificar o momento de disponibilização do ativo e transferência efetiva para empresa conforme critérios contábeis, determinar a data correta na visão da auditoria e comparar com a data de registro.

- 1) **Evidenciação → Registro → Corte → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Investimentos**

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
<b>13</b>	Compras podem ser contabilizadas por produtos ou serviços não recebidos, podem ser contabilizadas na conta ou pela quantia errada.	Compra efetuada. Produto não recebido. Lançamento efetivado corretamente.	(1) Inspeção do produto. Analisar sua possível subtração. (2) <i>Vouching</i> -selecionando transações para conferir se há suporte documental

- 1) **Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**
- 2) **Reconhecimento → Documento Suporte → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
<b>14</b>	Custos de produção concluída podem não ser transferidos para estoque de produtos acabados ou ser transferidos por quantias incorretas.	Incorporação dos custos ao ativo (ativação de custos de produção). Inconsistência no cálculo.	(1) Reconciliação. (2) Recálculo. (3) Rastreamento.

- 1) **Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Reconciliação → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**
- 2) **Mensuração → Valor → Avaliação/Alocação → Recálculo → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**
- 3) **Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Rastreamento → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
<b>15</b>	Dados da folha de pagamento podem ser perdidos durante apresentação ao setor de TI	Perda de dados que correspondem a despesas. Possível ausência de registro de obrigações a pagar.	(1) Reconciliação dos valores calculados com os valores pagos (transações e totais). (2) Rastreamento - analisar reclamação de pessoal que não recebeu e verificar se há lançamento.

- 1) Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Rastreamento → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais
- 2) Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Reconciliação → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
<b>16</b>	Empregados fictícios podem ser adicionados à folha de pagamento	Despesas pagas, mas que o fato gerador não existe. Não há geração de resultado no confronto receita/despesa.	Inspeção de pessoal (cara-crachá)

- 1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
<b>17</b>	Empregados já desligados da entidade permanecer na folha de pagamento	Despesas pagas, mas que o fato gerador não existe. Não há geração de resultado no confronto receita/despesa.	Inspeção de pessoal (cara-crachá)

- 1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
<b>18</b>	Empregados podem criar fornecedores fictícios e pagar produtos ou serviços não recebidos	Compra efetuada. Fornecedor não existe. Produto não recebido. Destino do dinheiro indevido.	(1) Inspeção do produto. Analisar a destinação do recurso e do local de existência das empresas para confirmar se são fictícias. (2) Confirmação - Analisar a destinação do recurso, confirmando com instituições do governo ou outras investigando a existência desses fornecedores. (3) Inspeção do local de existência das empresas para confirmar se são fictícias.

- 1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais
- 2) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Confirmação → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
19	Empregados podem não receber por horas trabalhadas.	O fato gerador ocorreu, mas obrigação não foi registrada.	Rastreamento - relacionar os documentos que deram origem as transações e verificar os registros buscando identificar quais não foram registradas.

- 1) Evidenciação → Registro → Integridade → Confirmação → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
20	Empregados podem receber por horas trabalhadas.	Despesa não autorizada (não própria da entidade)	Inspeção dos documentos observando se há fundamentação para aumentos registrados.

- 1) Reconhecimento → Patrimônio → Direitos/Obrigações → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
21	Empregados podem receber por horas não trabalhadas	Despesas pagas, o fato gerador não ocorreu. Não há geração de resultado. Houve contabilização.	<i>Vouching</i> dos documentos que comprovam o registro de horas trabalhadas (ex.: folha de ponto) verificando se há suporte documental para as transações.

- 1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
22	Entradas de caixa podem não ser contabilizadas, ou podem ser contabilizadas em contas erradas.	Recebimento é da entidade e foi efetivado. A contabilização não foi efetivada.	Rastreamento - relacionar os documentos que deram origem as transações e verificar os registros buscando identificar quais não foram registradas.

- 1) Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Rastreamento → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
23	Entradas de caixa podem ser contabilizadas na conta do cliente errado.	Recebimento é da entidade e foi efetivado. A contabilização foi efetuada na conta indevida. Isso pode acontecer na quitação de Contas a Receber, por exemplo. O que pode resultar em cobrança indevida ao cliente.	Inspeção dos documentos, conferindo o conteúdo do documento, assim como os livros contábeis

1) Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
24	Erros aritméticos podem ser cometidos no processamento de vouchers	Erros na mensuração do montante de despesas.	Inspeção dos documentos.

1) Mensuração → Valor → Avaliação/Alocação → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
25	Erros podem ser cometidos na contabilização de entradas de caixa no diário.	(1) Erro nos registros de caixa. Valores registrados podem não existir. (2) Erro nos registros de caixa. Valores registrados podem existir, mas a contabilização errada.	(1) <i>Vouching</i> dos documentos que comprovam o registro de recebimentos verificando se há suporte documental para as transações. (2) Inspeção dos documentos e livros contábeis.

1) Reconhecimento → Documento Suporte → Existência/Ocorrência → *Vouching* → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

2) Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
26	Estoques podem ser avaliados por quantias superiores ao valor de mercado.	(1) Mensuração indevida. (2) Erro do lançamento registrando valor maior que do relatório de cálculo do estoque.	(1) Recálculo dos valores alocados ao estoque. (2) Inspeção do relatório suporte para o registro.

- 1) Mensuração → Valor → Avaliação/Alocação → Recálculo → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais
- 2) Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
27	Estoques podem ser roubados do almoxarifado	Ausência de estoque. Subtração do bem. Pode acontecer a perda não ter sido registrada.	(1) Inspeção do bem. (2) Rastreamento - relacionar os documentos que deram origem as transações e verificar os registros buscando identificar quais não foram registradas.

- 1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais
- 2) Evidenciação → Registro → Integridade → Rastreamento → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
28	Folha de pagamento pode ser contabilizada por serviços não recebidos, ou pode ser contabilizada na conta ou pela quantia errada	(1) Pagamento de folha contabilizado, mas serviços não recebidos. (2) Pagamento de folha contabilizado, mas serviços não recebidos. Há documentos, mas estão em dúvida sobre essa documentação. (3) Pagamento de folha contabilizado na conta errada. (4) Pagamento de folha contabilizado com total errado.	(1) Inspeção dos documentos verificando provas de prestação dos serviços. (2) Inspeção dos documentos verificando provas de prestação dos serviços. (3) Rastreamento - relacionar os documentos que dao origem as transações e verificar os registros buscando identificar quais não foram registradas. (4) Recálculo.

- 1) Reconhecimento → Documento Suporte → Existência/Ocorrência → Vouching → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais
- 2) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais
- 3) Evidenciação → Registro → Integridade → Rastreamento → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais
- 4) Mensuração → Valor → Avaliação/Alocação → Recálculo → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
29			

	Guias de recolhimento de encargos sociais podem não ser preparadas em tempo hábil	Os registros ficarão em período fora da sua competência.	Cut-off. Analisar transações antes e depois do final do período de fechamento das demonstrações para verificar se as transações estão registradas no período correto.
--	---	--	---

1) Evidenciação → Registro → Corte → Corte → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

30	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	Horas de mão-de-obra direta podem não ser debitadas a ordens de fabricação	Despesa executada, mas que pode não ser integrada às demonstrações.	Inspeção dos documentos e livros contábeis.

1) Evidenciação → Registro → Integridade → Rastreamento → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

31	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	Mesma fatura de fornecedor é apresentada duas vezes para pagamento.	Saída de recursos para pagar despesa em duplicidade.	<i>Vouching</i> - seleciona as transações e verifica se há documentação suporte.

1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → *Vouching* → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

32	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	Mesma fatura de fornecedor é apresentada duas vezes para pagamento.	Saída de recursos para pagar despesa em duplicidade.	<i>Vouching</i> - seleciona as transações e verifica se há documentação suporte.

1) Reconhecimento → Patrimônio → Direitos/Obrigações → *Vouching* → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

33	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
----	--	--	--

	Pagamentos podem ser feitos para compras não autorizadas ou podem ser feitos na quantia errada	Saída de recursos para pagar despesa no montante errado.	Inspeção dos documentos e livros contábeis verificando o montante efetivo.
--	--	--	--

1) **Evidenciação** → **Registro** → **Apresentação/Divulgação** → **Inspeção** → **Utilização de Recursos** → **Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

34	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	Passivos referentes a produtos ou serviços não recebidos podem ser contabilizados.	Produtos não recebidos, mas contabilizados a pagar.	Inspeção de bens, documentos e livros contábeis.

1) **Reconhecimento** → **Patrimônio** → **Existência/Ocorrência** → **Inspeção** → **Utilização de Recursos** → **Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

35	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	Pessoal do almoxarifado de produtos acabados pode alegar não receber produtos da produção	Possível superavaliação do estoque de acabados no ativo.	<i>Vouching</i> - seleciona as transações e verifica se há documentação suporte.

1) **Reconhecimento** → **Patrimônio** → **Existência/Ocorrência** → *Vouching* → **Obtenção de Recursos** → **Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

36	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	Potencial falta de controle sobre compras e sobre outros passivos não contabilizados	(1) Risco de não receber o produto ou serviço e efetuar o pagamento. (2) Possibilidade de não registrar o pagamento. (3) Indicativo de possibilidade de caixa oculto, destinado a pagamento de despesas não contabilizadas. Risco de Sonegação de impostos.	(1) Inspeção de bens, documentos e livros contábeis.

1) **Reconhecimento** → **Patrimônio** → **Existência/Ocorrência** → **Inspeção** → **Utilização de Recursos** → **Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

2) **Evidenciação** → **Registro** → **Integridade** → **Rastreamento** → **Utilização de Recursos** → **Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

3) **Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Reconciliação → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

37	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
	Produtos em fabricação podem ser roubados ou desviados durante a produção	Subtração de bens. Prejuízo deve ser contabilizado.	Inspeção de bens, documentos e livros contábeis.

1) **Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

38	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
	Produtos em fabricação podem ser roubados ou desviados durante a produção e não contabilização.	Subtração de bens. Prejuízo deve ser contabilizado.	Rastreamento - relacionar os documentos que deram origem as transações e verificar os registros buscando identificar quais não foram registradas.

1) **Evidenciação → Registro → Integridade → Rastreamento → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

39	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
	Produtos ou serviços podem ser recebidos, mas o correspondente passivo pode não ser contabilizado.	Existência dos bens ou serviços, mas sem contabilização.	Rastreamento - relacionar os documentos que deram origem as transações e verificar os registros buscando identificar quais não foram registradas.

1) **Evidenciação → Registro → Integridade → Rastreamento → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

40	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>



	Produtos podem ser recebidos, mas não contabilizados.	Existência dos bens ou serviços, mas sem contabilização.	Rastreamento - relacionar os documentos que deram origem as transações e verificar os registros buscando identificar quais não foram registradas.
--	---	--	---

1) **Evidenciação → Registro → Integridade → Rastreamento → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
41	Quantidades contabilizadas podem não ser iguais às que a entidade realmente possui em estoque	Ausência de registro contábil para corrigir a distorção para menos ou para menos.	Reconciliação

1) **Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Reconciliação → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
42	Recebimentos pelo correio podem ser perdidos ou roubados após recepção	Divergência de informações entre os valores a receber e a lista de recebimentos por correspondência.	Reconciliação

1) **Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Reconciliação → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
43	Recebimentos pelo correio podem ser perdidos ou roubados após recepção	Subtração de valores	Inspeccionar os documentos suporte de cada entrada. Há uma informação proveniente de quem enviou e outra contendo a expectativa de recebimento.

1) **Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
44	Setor de recebimento de materiais pode aceitar produtos que não foram encomendados ou autorizados.	Bens e direitos alheios à instituição.	Inspeção dos documentos.

1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
45	Taxas inadequadas de aplicação de custos indiretos de fabricação e custos-padrão podem ser utilizadas	Ativação de custo com valor errado.	Recálculo.

1) Mensuração → Valor → Avaliação/Alocação → Recálculo → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
46	Transações de folha de pagamento podem incluir dados digitados incorretamente ou inválidos	Resumo de folha errado pode aumentar ou reduzir a despesa registrada na contabilidade.	Inspeção dos documentos e livros contábeis verificando se essas despesas efetivamente ocorreram.

1) Reconhecimento → Documento Suporte → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
47	Um cheque pode não ser contabilizado	Ausência de registro de um direito existente.	Rastreamento - relacionar os documentos que deram origem as transações e verificar os registros buscando identificar quais não foram registradas.

1) **Evidenciação → Registro → Integridade → Rastreamento → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
48	Um cheque pode não ser contabilizado prontamente	Registro em período distinto do apropriado.	Cut-off. Analisar transações antes e depois do final do período de fechamento das demonstrações para verificar se as transações estão registradas no período correto.

1) **Evidenciação → Registro → Corte → Corte → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
49	Um cheque pode ser alterado após ter sido assinado	(1) e (2) No fluxo de recebimentos, tem-se um ativo que não é da entidade. (3) No fluxo de pagamentos, tem-se uma subtração de valores da entidade.	(1) Inspeção dos documentos e livros contábeis. (2) Confirmação se não há ações de execução contra a instituição. (3) Rastreamento - relacionar os documentos que deram origem as transações e verificar os registros buscando identificar quais não foram registradas.

1) **Reconhecimento → Patrimônio → Direitos/Obrigações → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

2) **Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Confirmação → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

3) **Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Rastreamento → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
50	Um cheque pode ser emitido pela quantia errada.	No fluxo de pagamentos, tem-se valores errados pagos, conseqüentemente não são da entidade.	Reconciliação. Verificar os itens pagos conciliando com os valores devidos.

1) **Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Reconciliação → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
<b>51</b>	Um voucher pode ser pago em duplicidade	Saída de recursos para pagar despesa em duplicidade.	<i>Vouching</i> - seleciona as transações e verifica se há documentação suporte.

- 1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → *Vouching* → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
<b>52</b>	Uso não autorizado de matérias-primas.	Subtração/Perda de bens.	Inspeção de bens, documentos e livros contábeis.

- 1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
<b>53</b>	Valores em razões analíticas ou arquivos mestres podem não ser iguais aos que se encontram em contas de controle	Diferença de informações entre os registros de controle e os contábeis.	Inspeção dos documentos e livros contábeis.

- 1) Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

- 2) Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
<b>54</b>	Vendas à vista podem não ser contabilizadas	Ausência de registro contábil. Possui documentação.	Rastreamento - relacionar os documentos que deram origem as transações e verificar os registros buscando identificar quais não foram registradas.

- 1) Evidenciação → Registro → Integridade → Rastreamento → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

55	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) <b>Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	(1) Ativos/Receitas superestimadas (2) Ativos/Receitas subestimadas	(1) O valor registrado é maior que o real. (2) O valor registrado é menor que o real.	Inspeção dos documentos e livros contábeis.

- 1) Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

Esse caso pode haver variação Valores Obtidos com Atividades Operacionais para Investimentos ou Financiamentos.

56	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) <b>Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	Receitas fictícias	Receitas são registradas, mas não aconteceram.	Inspeção dos documentos e livros contábeis.

- 1) Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

57	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) <b>Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	Passivo ou despesas ocultas	Passivo ou despesas registradas, mas não efetivas.	Inspeção dos documentos e livros contábeis.

- 1) Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais e Financiamentos Operacionais

58	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) <b>Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	Avaliação de ativo inapropriada	Mensuração indevida.	Inspeção dos documentos que dão suporte a avaliação do ativo.

- 1) Mensuração → Valor → Avaliação/Alocação → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Investimentos

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
<b>59</b>	Desvio de depósitos	Subtração de valores	Inspeção dos documentos e livros contábeis.

1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
<b>60</b>	Vendas não registradas	Ausência de registro contábil. Possui documentação.	Rastreamento - relacionar os documentos que deram origem as transações e verificar os registros buscando identificar quais não foram registradas.

1) Evidenciação → Registro → Integridade → Rastreamento → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
<b>61</b>	Esquema de registro de caixa no valor menor.	Registro indevido do caixa. Possui documentação.	Rastreamento - relacionar os documentos que deram origem as transações e verificar os registros buscando identificar quais não foram registradas.

1) Evidenciação → Registro → Integridade → Rastreamento → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
<b>62</b>			

	Esquema de desvio de recebíveis	Valores de recebíveis não reduz no contábil (ocultados), mas são recebidas na prática.	(1) Rastreamento - relacionar os documentos que dão origem as transações e verificar os registros buscando identificar quais não foram registradas. (2) Inspeção dos documentos e livros contábeis. (3) Confirmação com clientes que estão com valores em aberto com a empresa.
--	---------------------------------	--	---

- 1) **Evidenciação → Registro → Integridade → Rastreamento → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**
- 2) **Evidenciação → Registro → Apresentação/Divulgação → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**
- 3) **Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Confirmação → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

63	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	Apropriação indevida sem ocultar nos registros	Subtração de valores. Perda deve ser registrada.	Inspeção do bem, verificando se existe.

- 1) **Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Obtenção de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

64	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	Esquema de faturamento - desembolsos fraudulentos	Produtos não recebidos, mas contabilizados a pagar.	Inspeção de bens, documentos e livros contábeis, verificando se há ativo.

- 1) **Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais**

65	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	Empresas de fachada - desembolsos fraudulentos	Produtos não recebidos, mas contabilizados a pagar.	Confirmação externa, verificando se a empresa existe. E, consequente validação da documentação apresentada como suporte.

1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Confirmação → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
66	Fornecedor não cúmplice - desembolsos fraudulentos	Documento fraudado sem conhecimento do fornecedor.	Confirmação externa verificando se as informações emitidas pelo fornecedor são as registradas e documentadas na instituição.

1) Reconhecimento → Documento Suporte → Existência/Ocorrência → Confirmação → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
67	Esquema em folha de pagamento com funcionário fantasma	Despesas pagas, mas que não existem. Não há efetivação do fato gerador.	Inspeção de pessoal (car-crachá)

1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
68	Esquema em folha de pagamento com pagamento de comissões ou falsificação de salários	Despesas fictícias.	Inspeção de pessoal (car-crachá) e documentos.

1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
69	Esquema de reembolso de despesas - desembolsos fraudulentos	Despesas fictícias.	(1) Inspeção dos documentos e livros contábeis. (2) Confirmação Externa.

1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais



- 2) Reconhecimento → Documento Suporte → Existência/Ocorrência → Confirmação → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

70	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	Superfaturamento de despesas - desembolsos fraudulentos	Despesas fictícias.	(1) Confirmação Externa. (2) Inspeção dos documentos e livros contábeis.

- 1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Confirmação → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais  
2) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

71	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	Despesas fictícias - desembolsos fraudulentos	Despesas fictícias.	(1) Confirmação Externa. (2) Inspeção dos documentos e livros contábeis.

- 1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Confirmação → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais  
2) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

72	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	Reembolsos múltiplos - desembolsos fraudulentos	Saída de recursos para pagar despesa em duplicidade.	<i>Vouching</i> - seleciona as transações e verifica se há documentação suporte.

- 1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → *Vouching* → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

73	<b>COLETA</b> (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas	<b>ANÁLISE TÉCNICA</b> para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO</b> das características dos elementos da taxonomia relacionados com
	Atesto fraudulento de um funcionário.	Despesas fictícias.	(1) Confirmação Externa. (2) Inspeção dos documentos e livros contábeis.

- 1) Reconhecimento → Documento Suporte → Existência/Ocorrência → Confirmação → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

- 2) Reconhecimento → Documento Suporte → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
74	Assinatura, endosso forjada. Sacador alterado.	Despesas fictícias.	(1) Confirmação Externa com o banco, questionando o sacador e ou solicitando cópia da imagem do cheque. (2) Inspeção dos documentos conferindo se as assinaturas são de pessoas autorizadas.

- 1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Confirmação → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais  
 2) Reconhecimento → Documento Suporte → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais

	<b>COLETA (Linguagem do Auditor) Possíveis distorções levantadas</b>	<b>ANÁLISE TÉCNICA para posterior padronização na taxonomia (Questão - Como afeta as demonstrações contábeis?)</b>	<b>Descrição dos Procedimentos para VALIDAÇÃO das características dos elementos da taxonomia relacionados com</b>
75	Retorno fraudulento de mercadoria.	Há registro contábil. A venda ocorre, mas a mercadoria não retornou efetivamente. Transação não existe. Reembolso é efetuado em cliente falso.	(1) Inspeção do ativo possivelmente devolvido. (2) <i>Vouching</i> selecionando transações para conferir se há suporte documental

- 1) Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais  
 Reconhecimento → Patrimônio → Existência/Ocorrência → Inspeção → Utilização de Recursos → Valores Obtidos com Atividades Operacionais