

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE

Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis

**PERCEPÇÃO DA UTILIZAÇÃO DOS CONHECIMENTOS EM AUDITORIA
CONTÁBIL: UM ESTUDO NA ÓTICA DOS AUDITORES FISCAIS
DO RIO GRANDE DO NORTE**

PEDRO LOPES DE ARAÚJO NETO

NATAL-RN
2009

PEDRO LOPES DE ARAÚJO NETO

**PERCEPÇÃO DA UTILIZAÇÃO DOS CONHECIMENTOS EM AUDITORIA
CONTÁBIL: UM ESTUDO NA ÓTICA DOS AUDITORES FISCAIS
DO RIO GRANDE DO NORTE**

Dissertação apresentada como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Orientador:
Prof. Dr. José Dionísio Gomes da Silva

NATAL-RN
2009

PEDRO LOPES DE ARAÚJO NETO

**PERCEPÇÃO DA UTILIZAÇÃO DOS CONHECIMENTOS EM AUDITORIA
CONTÁBIL: UM ESTUDO NA ÓTICA DOS AUDITORES FISCAIS
DO RIO GRANDE DO NORTE**

Dissertação apresentada como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. José Dionísio Gomes da Silva
Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN - Orientador

Prof. Dra. Aneide Oliveira Araújo
Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN – Membro Interno

Prof. Dr. Raimundo Nonato Rodrigues
Universidade Federal de Pernambuco – Membro Externo

NATAL-RN
2009

Dedico à minha mãe, Auricéia Antunes de Araújo, que sempre me mostrou o caminho do estudo... Através dele, obtive muitas conquistas...

AGRADECIMENTOS

Ao Programa Multiinstitucional, por viabilizar que muitos discentes do Rio Grande do Norte e Paraíba sejam mestres, e num futuro próximo doutores, em Ciências Contábeis, fomentando o crescimento desta área de conhecimento na região.

Ao Professor Dionísio, não apenas pela orientação do trabalho, que foi de grande valia para sua concretização, mas principalmente pelas sábias mensagens que, instintivamente, fortaleceram-me nos momentos mais difíceis desta missão.

Ao amigo Alexandro Barbosa, colega de graduação, maior incentivador, e em muitas oportunidades colaborador, desta minha conquista.

Aos colegas da Turma Nordeste 2007, Adriana, Eliedna, Isabelle, Ivan, Marcos Brasil, Orleans, Pedrosa, Ricardo, Thaiseany, Valdério e Vanessa, pela amizade e por tornarem extremamente agradável o ano de 2007.

Aos professores do Programa, Aneide, Dionísio, Erika, César Tibúrcio, Jorge Katsumi, Paulo Aguiar, Paulo Amilton e Paulo Cavalcante, pelos conhecimentos e experiências transmitidos, mas também pela cordialidade que trataram a nossa Turma.

À Ridan, secretária do Programa no Rio Grande do Norte, pela presteza e motivação dada a todos, sendo sempre amiga.

Ao meu chefe e colega de fisco Paulo Sérgio, por todas as facilidades concedidas para eu me ausentar do trabalho durante meus compromissos no mestrado.

À minha irmã Aurigena (Branca), que, além do incentivo, orientou-me na construção do projeto de pesquisa apresentado na seleção do mestrado.

A todos familiares e amigos que me incentivaram nesta jornada.

E, finalmente, à minha filha Sabrina, meu grande amor, sempre a minha maior inspiração.

“É fundamental que o estudante adquira uma compreensão e uma percepção nítida dos valores. Tem de aprender a ter um sentido bem definido do belo e do moralmente bom”

Albert Einstein

RESUMO

Os principais tributos brasileiros em termos de arrecadação possuem como hipótese de incidência a atividade econômica das empresas, ou seja, suas receitas e despesas. Em 2006, o recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), do Programa de Integração Social (PIS), do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Serviços (ISS) representou 50,96 % da arrecadação nacional, no montante de R\$ 405 bilhões, equivalendo a 17,44 % do Produto Interno Bruto. A contabilidade, por ser a ciência que tem por objeto o patrimônio das entidades econômico-administrativa, estudando os atos por elas praticados de natureza econômica, passa a ser uma área de conhecimento fértil para os auditores fiscais realizarem as fiscalizações de empresa relativas aos tributos citados. O presente estudo busca identificar a percepção dos auditores fiscais sobre os conhecimentos de auditoria contábil que os mesmos consideram importantes para a realização dos seus trabalhos. Para isso foi estudado o perfil acadêmico dos servidores, o tempo de serviço no fisco e o tempo de atuação na área de auditoria de empresa. Foi verificada a sua percepção sobre o grau de orientação do órgão tributário para utilização da auditoria contábil como ferramenta de fiscalização, assim como sobre treinamentos proporcionados neste campo de conhecimento. Além disso, foi identificado o grau de utilização de livros contábeis, demonstrativos contábeis e procedimentos de auditoria contábil durante a realização das fiscalizações de empresas. O estudo foi realizado sobre os auditores fiscais do Estado do Rio Grande do Norte vinculados à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Natal/RN, à Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte e a Secretaria Municipal de Tributação de Natal, que atuam no departamento de fiscalização de tributos incidentes sobre a atividade econômica das empresas. Foram aplicados questionários na forma da escala de likert, sendo os dados coletados sumarizados e analisados através de técnicas de estatística descritiva e distribuição amostral qui-quadrado. A pesquisa demonstrou uma maior utilização da auditoria contábil pelos servidores da Receita Federal do Brasil, seguido dos servidores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal e, por último, dos servidores da Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte. Observou-se que durante as fiscalizações de empresas a grande maioria dos auditores analisa os livros Diário, Razão e Caixa, além do balancete de verificação, Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício. Entre os procedimentos de auditoria, os mais utilizados pelos servidores são o conhecimento do cliente e do seu negócio, a revisão analítica, o questionamento e o rastreamento.

Palavras-chave: Auditoria contábil. Administração tributária. Auditores fiscais.

ABSTRACT

The main Brazilian tax collection in terms of how to have chance to impact the economic activity of enterprises, ie their income and expenditure. In 2006, the collection of Income Tax Law of People (IRPJ) of the Social Contribution on Net Income (CSLL) of the Tax on Industrialized Products (IPI), the contribution to Social Security Financing (COFINS), the Program Social Integration (PIS) of the Tax on Circulation of Goods and Supply of Services (ICMS) and the Tax on Services (ISS) was 50.96% of national revenue, amounting to R \$ 405 billion, equivalent to 17, 44% of Gross Domestic Product. The accounts, as the science that has the object of the property-management economic entities by studying the actions taken by them of an economic nature, becomes a fertile area of knowledge for the tax auditors conduct audits of company tax on the cited . This study seeks to identify the perception of tax auditors on the audit of accounting knowledge that they consider important for the realization of their work. It was studied for the academic profile of the servers, the time of service tax and the time of operation in the audit firm. Was verified their perception of the extent of tax incentives for use of the body of accounting and audit tool for monitoring, as well as information on training offered in this field of knowledge. Furthermore, it identified the extent of use of accounting books, financial statements and audit accounting procedures in carrying out audits of companies. The study was conducted on the tax auditors of Rio Grande do Norte bound to go the Receita Federal of Brazil in Natal / RN, the State Department of Taxation of Rio Grande do Norte and the Department of Municipal Taxation of Christmas, which operate in department supervision of taxes on economic activity of enterprises. Questionnaires were applied in the form of Likert scale, and summarized the data collected and analyzed using techniques of descriptive statistics and chi-square sampling distribution. The research showed an increased use of the audit by the accounting servers Federal Revenue in Brazil, followed by servers in the Municipal Department of Taxation to Christmas and finally, the servers of the State Department of Taxation of Rio Grande do Norte. It was observed that during the audits of companies most of the auditors examine the books Journal, Ledger and Cash, in addition to verification of balance sheet, Balance Sheet and Statement of Results for the year. Among the audit procedures, the more servers are used by the knowledge of the client and its business, the analytical review, the questioning and screening.

Keywords: Accounting audit. Tax Administration. Tax auditors.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 - Tributos que utilizam informações de natureza econômica para a sua cobrança, classificados sob a base econômica e competência tributária	25
Quadro 2 - Carga tributária e Impostos sobre a Renda de empresas como proporção da arrecadação total – 1996	26
Quadro 3 - Universo e amostra de auditores fiscais do Rio Grande do Norte que atuam na fiscalização do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ICMS e ISS, por órgão de administração tributária.....	79
Figura 1 - Proporção de graduados em Ciências Contábeis, por órgão de administração tributária	84
Gráfico 1 - Utilização de livros contábeis durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Receita Federal do Brasil.....	99
Gráfico 2 - Utilização de livros contábeis durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte.....	100
Gráfico 3 - Utilização de livros contábeis durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal	100
Gráfico 4 - Utilização de demonstrações contábeis durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Receita Federal do Brasil	114
Gráfico 5 - Utilização de demonstrações contábeis durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte	115
Gráfico 6 - Utilização de demonstrações contábeis durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal.....	115
Gráfico 7 - Utilização de procedimentos de auditoria durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Receita Federal do Brasil	147
Gráfico 8 - Utilização de procedimentos de auditoria durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte	148
Gráfico 9 - Utilização de procedimentos de auditoria durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal.....	149

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Graduação do auditor fiscal, por órgão tributário de vinculação	82
Tabela 2 - Curso de formação superior do auditor fiscal, por órgão tributário de vinculação	83
Tabela 3 - Pós-graduação do auditor fiscal, por órgão tributário de vinculação	85
Tabela 4 - Curso de pós-graduação do auditor fiscal, por órgão tributário de vinculação	85
Tabela 5 - Tempo de serviço no fisco, por órgão tributário de vinculação	87
Tabela 6 - Tempo que atua na auditoria de empresas, por órgão tributário de vinculação	88
Tabela 7 - Incentivo do órgão tributário para utilização de auditoria contábil na fiscalização de empresas	89
Tabela 8 - Realização de treinamento na área de auditoria contábil	91
Tabela 9 - Satisfação com os treinamentos na área de auditoria contábil	92
Tabela 10 - Grau de utilização do livro Diário, por órgão da administração tributária.....	93
Tabela 11 - Grau de utilização do livro Razão durante a realização de auditoria de empresas ...	95
Tabela 12 - Grau de utilização do livro Caixa durante a realização de auditoria de empresas	97
Tabela 13 - Grau de utilização do balancete de verificação durante a realização de auditoria de empresas	102
Tabela 14 - Grau de utilização do Balanço Patrimonial durante a realização de auditoria de empresas	103
Tabela 15 - Grau de utilização da Demonstração do Resultado do Exercício durante a realização de auditoria de empresas	105
Tabela 16 - Grau de utilização da Demonstração dos Fluxos de Caixa durante a realização de auditoria de empresas	106
Tabela 17 - Grau de utilização da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos durante a realização de auditoria de empresas.....	108
Tabela 18 - Grau de utilização da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido durante a realização de auditoria de empresas.....	109
Tabela 19 - Grau de utilização da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos	111
Tabela 20 - Grau de utilização da Demonstração do Valor Adicionado durante a realização de auditoria de empresas	112

Tabela 21 - Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: obtenção do entendimento do cliente e de seu negócio.....	118
Tabela 22 - Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: obtenção do entendimento do cliente e de seu negócio.....	121
Tabela 23 - Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: procedimentos de revisão analítica.....	123
Tabela 24 - Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: inspeção	126
Tabela 25 - Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: confirmação	130
Tabela 26 - Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: questionamento.....	133
Tabela 27 - Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: contagem	136
Tabela 28 - Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: rastreamento	138
Tabela 29 - Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: <i>vouching</i>	140
Tabela 30 - Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: observação	141
Tabela 31 - Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: repetição	143
Tabela 32 - Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: revisão de criterios de avaliação.....	145

LISTA DE ABREVIATURAS

PIB	Produto Interno Bruto
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Impostos sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
PIS	Programa de Integração Social
ISS	Imposto sobre Serviço
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento
IVA	Imposto sobre Valor Adicionado
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
ECD	Escrituração Contábil Digital
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DRE	Demonstração do Resulto do Exercício
DOAR	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DLPA	Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DVA	Demonstração do Valor Adicionado

SUMÁRIO

1 APRESENTAÇÃO	15
1.1 INTRODUÇÃO.....	15
1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA.....	17
1.3 OBJETIVOS DO TRABALHO	19
1.3.1 Objetivo geral	19
1.3.2 Objetivos específicos	19
1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	19
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO	22
2 A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	23
2.1 TRIBUTOS COBRADOS SOBRE A ATIVIDADE ECONÔMICA DAS EMPRESAS	23
2.1.1 Breves comentários sobre a cobrança dos tributos sobre a renda e sobre venda de mercadoria e serviços nos demais países	26
2.2 UTILIDADE DA CONTABILIDADE PARA A COBRANÇA DE TRIBUTOS.....	27
2.3 A IMPORTÂNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS SERVIDORES FISCAIS	30
2.3.1 A administração tributária e seus servidores na legislação brasileira	32
2.4 A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE PARA O TRABALHO DO AUDITOR FISCAL	34
2.5 A CONTABILIDADE NOS REGULAMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA E DO ICMS/RN.....	38
2.6 REFLEXÕES FINAIS SOBRE LIMITE DO USO DA CONTABILIDADE FISCAL	40
3 REFERENCIAL TEÓRICO	41
3.1 A AUDITORIA CONTÁBIL.....	41
3.2 A UTILIZAÇÃO DA AUDITORIA CONTÁBIL PARA FINS FISCAIS.....	48
3.3 AUDITORIA SOBRE LIVROS CONTÁBEIS	50
3.3.1 Livro Diário	51
3.3.2 Livro Razão	53
3.3.3 Livro Caixa	54
3.4 AUDITORIA SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	56
3.5 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	60
3.5.1 Obtenção do entendimento do cliente e de seu negócio	63
3.5.2 Compreensão do sistema de controle interno do cliente	64
3.5.3 Procedimentos de revisão analítica	66

3.5.4 Inspeção	68
3.5.5 Confirmação.....	71
3.5.6 Questionamento	72
3.5.7 Contagem.....	73
3.5.8 Rastreamento	74
3.5.9 <i>Vouching</i>	75
3.5.10 Observação	75
3.5.11 Repetição ou conferência de cálculos.....	76
3.5.12 Revisão dos critérios de avaliação.....	77
4 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	78
4.1 OBJETO E LIMITE DO ESTUDO.....	78
4.2 UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA	79
4.3 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS.....	80
4.4 TRATAMENTO DOS DADOS	81
5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	82
5.1 ANÁLISE DO PERFIL DE GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS ANALISADOS	82
5.2 ANÁLISE DO TEMPO DE SERVIÇO NO FISCO E NA AUDITORIA FISCO-CONTÁBIL.....	87
5.3 ANÁLISE DO INCENTIVO DO ÓRGÃO TRIBUTÁRIO PARA A UTILIZAÇÃO DE AUDITORIA CONTÁBIL.....	89
5.4 ANÁLISE DO GRAU DE UTILIZAÇÃO DE LIVROS CONTÁBEIS DURANTE A FISCALIZAÇÃO DE EMPRESAS	92
5.4.1 Utilização do livro Diário	93
5.4.2 Utilização do livro Razão	94
5.4.3 Utilização do livro Caixa.....	96
5.4.4 Análise geral sobre a utilização dos livros contábeis como ferramenta de fiscalização.....	99
5.5 ANÁLISE DO GRAU DE UTILIZAÇÃO DOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS DURANTE A FISCALIZAÇÃO DE EMPRESAS	101
5.5.1 Utilização do balancete de verificação	101
5.5.2 Utilização do Balanço Patrimonial.....	103
5.5.3 Utilização da Demonstração do Resultado do Exercício.....	104
5.5.4 Utilização da Demonstração dos Fluxos de Caixa	106
5.5.5 Utilização da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	108
5.5.6 Utilização da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.....	109

5.5.7 Utilização da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.....	111
5.5.8 Utilização da Demonstração do Valor Adicionado.....	112
5.5.9 Análise geral sobre a utilização dos demonstrativos contábeis como ferramenta de fiscalização.....	114
5.6 ANÁLISE DO GRAU DE UTILIZAÇÃO DE PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA CONTÁBIL DURANTE A FISCALIZAÇÃO DE EMPRESAS	116
5.6.1 Utilização do procedimento de auditoria contábil: obtenção do entendimento do cliente e do seu negócio.....	117
5.6.2 Utilização do procedimento de auditoria contábil: compreensão do sistema de controle interno do cliente	120
5.6.3 Utilização do procedimento de auditoria contábil: procedimento de revisão analítica	122
5.6.4 Utilização do procedimento de auditoria contábil: inspeção.....	125
5.6.5 Utilização do procedimento de auditoria contábil: confirmação	129
5.6.6 Utilização do procedimento de auditoria contábil: questionamento	132
5.6.7 Utilização do procedimento de auditoria contábil: contagem	135
5.6.8 Utilização do procedimento de auditoria contábil: rastreamento.....	138
5.6.9 Utilização do procedimento de auditoria contábil: <i>vouching</i>	139
5.6.10 Utilização do procedimento de auditoria contábil: observação	141
5.6.11 Utilização do procedimento de auditoria contábil: repetição.....	143
5.6.12 Utilização do procedimento de auditoria contábil: revisão de critérios de avaliação	145
5.6.13 Análise geral sobre a utilização de procedimentos de auditoria como ferramenta de fiscalização.....	146
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	150
REFERÊNCIAS	154
APÊNDICE	159
ANEXOS	183

1 APRESENTAÇÃO

1.1 INTRODUÇÃO

Um Estado democrático de direito busca proporcionar às pessoas que vivem em seu território segurança física, patrimonial e melhor qualidade de vida. Para isso, o Estado presta serviços à população na área de educação, saúde, previdência, assistência social, lazer, justiça, segurança pública, segurança nacional, saneamento, habitação, entre outros. Visando alavancar o desenvolvimento econômico, que também melhora a qualidade de vida da população, o Estado necessita realizar vultosos investimentos em infra-estrutura, como a construção de estradas, ferrovias, portos, aeroportos, geração de energia, viabilizar a rede de comunicação; além disso, o Estado cria ou financia empresas com o objetivo de fomentar a atividade econômica, buscando assim obter o pleno emprego.

Para sua existência e, principalmente, desempenho de suas funções, o Estado necessita de recursos financeiros, os quais podem ser criados por ele próprio, gerados pela administração do seu patrimônio, obtidos através de empréstimos a terceiros ou obtidos, coercitivamente, das pessoas que habitam seu território geográfico. Nessa última hipótese, o Estado exerce sua soberania, exigindo tributos das pessoas físicas e jurídicas.

A partir de 1990, o Estado brasileiro vem priorizando a obtenção de recursos financeiros através da atividade tributária. Em 2007, para se ter uma idéia, segundo a Receita Federal do Brasil, a arrecadação tributária nacional foi de R\$ 903,638 bilhões, representando 34,79% do Produto Interno Bruto (PIB).

O reconhecimento da importância da atividade tributária é explicitado na Constituição Federal do Brasil quando determina que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são atividades essenciais ao funcionamento do Estado e terão recursos prioritários para a realização de suas atividades (art. 34, inciso XXII). Possibilita ainda a vinculação de receita de impostos para realização de atividades da administração tributária (art. 167, inciso IV).

A responsabilidade pelo acompanhamento e fiscalização da arrecadação dos tributos é dos auditores fiscais, que, segundo a Constituição Federal do Brasil, possuem precedência sobre os demais setores administrativos (art. 37, inciso XVIII).

Suas atribuições estão relacionadas à atividade de administração tributária, consistindo em, segundo a Lei Federal nº 11.457/2007 (que dispõe sobre a administração tributária da União), constituir o crédito tributário, elaborar e proferir decisões em processo administrativo-fiscal, prestar consultas sobre tributos, autorizar restituição de indébito, reconhecer benefícios fiscais, executar procedimentos de fiscalização, entre outras (art. 6º).

Alguns destes servidores fiscais são designados para atuar diretamente no acompanhamento da regularidade fiscal (pelos contribuintes) e arrecadação de tributos que possuem como hipótese de incidência, ou base de cálculo, a receita ou o lucro das empresas, os quais foram responsáveis por 50,96 % da arrecadação nacional em 2007 (Receita Federal do Brasil): Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e Imposto sobre Serviço (ISS).

A cobrança destes tributos tem por base o movimento econômico das empresas, ou seja, as receitas e despesas. O IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS são exigidos, quase sempre, quando a empresa incorre em receitas. O resultado econômico positivo, o lucro, que corresponde à diferença entre receitas e despesas, é a base para cobrança do IRPJ e a CSLL.

Assim, a Contabilidade, por ser a ciência que tem como objeto o patrimônio das entidades econômico-administrativas (ativo, passivo e patrimônio líquido), estudando os atos por elas praticados de natureza econômica (receitas e despesas), os quais são indispensáveis para a obtenção do seu objetivo, o lucro (FRANCO, 1997), passa a ser uma área de conhecimento útil para os servidores fiscais executarem as auditorias dos tributos citados.

A Contabilidade registra, classifica, demonstra e analisa os fatos administrativos ocorridos nas empresas. Através de técnicas de auditoria contábil, é possível obter elementos que permitam julgar se os registros contábeis e “[...] as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação patrimonial-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas” (FRANCO; MARRA, 2001, p. 28).

Reconhecendo a importância da contabilidade para a realização dos trabalhos de auditoria, a Lei Federal nº 11.457, de 16 de março de 2007, autorizou os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil a examinar a contabilidade de sociedades empresárias, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, sem lhes ser aplicadas as restrições previstas nos artigos 1.190 a 1.192 do Código Civil (art. 11, § 4º, inciso II).

Em suma, pelos números da arrecadação tributária apresentados, em especial os decorrentes dos tributos que incidem sobre o movimento econômico das empresas, fica evidente que a atividade tributária é imprescindível para o funcionamento do Estado e, por consequência, exerce papel decisivo no exercício da cidadania. É nessa linha de raciocínio que se destaca a área de conhecimento humano que sistematiza o conjunto de regras e procedimentos para a melhor operacionalização dos trabalhos de natureza tributária: a contabilidade.

Nesse sentido, este trabalho visa demonstrar a percepção dos auditores fiscais em relação aos conhecimentos de auditoria contábil necessários, e, portanto utilizados, para a realização operacional dos seus trabalhos.

1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

Ante a adoção de fatos contábeis relacionados a receitas e despesas para a cobrança dos principais tributos em arrecadação no Brasil, a expressa permissão legal para os auditores fiscais examinarem a contabilidade das empresas, e o potencial das técnicas de auditoria contábil para identificar irregularidades nos registros patrimoniais e de resultado, presume-se que é importante estes servidores terem conhecimento em contabilidade, especialmente de auditoria contábil, para assim realizarem com mais efetividade seus trabalhos.

Diante dessa constatação, passa-se a refletir sobre a relação contabilidade e auditores fiscais. Por exemplo, indaga-se sobre qual a dimensão dos conhecimentos em contabilidade e auditoria contábil destes servidores?

Sabe-se que, em geral, para o ingresso no cargo de auditor fiscal, através de concurso público, se exige curso superior completo. Assim, os aprovados e nomeados possuem diversas formações de nível superior. Mas, será que, após ingressarem no cargo, recebem adequado treinamento em contabilidade e auditoria contábil?

Indagações também surgem em relação ao grau de utilização de contabilidade e auditoria contábil para a execução das suas tarefas. A formação acadêmica do servidor e o tempo de desempenho no cargo influenciam na maior ou menor aplicação da auditoria contábil?

Questiona-se se existem diferentes percepções sobre o uso da auditoria contábil entre os servidores da União, Estados e Municípios? Se existem, por que essas diferenças? Será que decorrem da falta de compreensão das potencialidades da auditoria? A resposta positiva a esta pergunta origina outras perguntas. Essa falta de compreensão decorre da formação acadêmica do servidor? Da falta de treinamento adequado em contabilidade e auditoria contábil? Da inexistência ou baixo incentivo institucional para sua utilização?

Finalmente, questiona-se sobre a relação do conhecimento em auditoria contábil pelo auditor fiscal e a qualidade do trabalho de auditoria.

Face ao exposto, define-se o seguinte problema para o desenvolvimento da pesquisa:

NA ÓTICA DOS AUDITORES FISCAIS, QUAIS OS CONHECIMENTOS DE AUDITORIA CONTÁBIL JULGADOS ÚTEIS, PORTANTO UTILIZADOS, DURANTE A REALIZAÇÃO OPERACIONAL DOS SEUS TRABALHOS, E O QUANTO OS MESMOS SÃO EXPLORADOS?

A resposta a essa pergunta poderá contribuir para um melhor entendimento do uso da contabilidade na atividade fiscal, bem como o desenvolvimento de novas abordagens contábeis para o atendimento dessa eventual demanda.

1.3 OBJETIVOS DO TRABALHO

1.3.1 Objetivo Geral

Investigar os conhecimentos de auditoria contábil julgados úteis pelos auditores fiscais para a realização das suas atividades funcionais.

1.3.2 Objetivos Específicos

1 – Conhecer a percepção do auditor fiscal quanto ao grau de orientação do seu órgão tributário para a utilização da auditoria contábil como ferramenta de fiscalização, assim como sobre treinamentos proporcionados nesta área de conhecimento;

2 – Identificar, para cada órgão de administração tributária pesquisado, o grau de utilização pelos auditores fiscais, durante a realização das fiscalizações de empresas, de livros contábeis, demonstrativos contábeis e procedimentos de auditoria contábil;

1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

O estudo proposto está relacionado com a área de concentração do Mestrado em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação da UnB, UFPB e UFRN, Mensuração Contábil, inserido na linha de pesquisa Impactos da Contabilidade na Sociedade.

A pesquisa pode ser relevante para a administração pública tributária porque, conhecendo a real necessidade de seus servidores para a execução dos trabalhos de auditoria fiscal, poderá planejar e realizar com mais eficiência os programas de treinamento dos auditores fiscais, assim como estabelecer conhecimentos necessários para o ingresso no cargo, no momento da seleção através de concurso público.

Para as instituições de ensino, em especial de Contabilidade, a pesquisa será útil porque, conhecendo a real necessidade dos servidores fiscais para a execução dos trabalhos de auditoria, poderá planejar e organizar treinamentos, ementas de disciplinas de cursos de graduação, aperfeiçoamento e especialização, direcionados à real necessidade dos órgãos da administração tributária.

Além disso, observando a utilização pelos órgãos tributários das ferramentas contábeis e de auditoria, as instituições podem constatar o uso de novas técnicas ou a não utilização (ou subutilização) dos potenciais procedimentos de auditoria existente. Quanto à constatação do uso de novas técnicas, as instituições podem estudar a sua eficácia; da comprovação, tanto podem acrescentá-las ao rol dos procedimentos de auditoria, assim como estudar a sua aplicação em outros setores. Relativo à não utilização (ou subutilização) dos potenciais procedimentos de auditoria existentes, as instituições podem contribuir com a administração tributária lhes apresentando essas ferramentas e, caso venham a ser adotadas, poderiam proporcionar melhores resultados nos processos de fiscalização.

Para a sociedade, a pesquisa é importante porque a melhor qualificação profissional dos servidores fiscais, em todas as áreas de conhecimento, implica no melhor desempenho da arrecadação tributária. Lembra-se que o Estado, para atingir suas finalidades sociais, como a prestação de serviços de saúde, educação, justiça, segurança, saneamento, infra-estrutura, entre outros, necessita obter recursos financeiros das pessoas (físicas e jurídicas) que vivem sob seu território. Esta captação de recursos se concretiza através da administração tributária.

Nesse sentido, explica Nicholas Kaldor (1962 *apud* BATISTA JR., 2002, p. 253), renomado economista keynesiano, que o principal requisito para o êxito do sistema tributário é a existência de uma administração tributária eficiente, formada por servidores de grande integridade e alta qualificação profissional.

A Constituição Federal do Brasil, inclusive, reconhece a importância da administração tributária e dos servidores fiscais quando afirma que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são atividades essenciais ao funcionamento do Estado e terão recursos prioritários para a realização de suas atividades (art. 34, inciso XXII); quando possibilita a vinculação de receita de impostos para realização de atividades da administração tributária (art. 167, inciso IV); e quando determina que os servidores fiscais possuam precedência sobre os demais setores administrativos (art. 37, inciso XVIII).

Ressalta-se, inclusive, que num futuro próximo, em decorrência da instituição pelos órgãos tributários nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), especificamente o Sped Contábil, os órgãos de administração tributária dos três níveis de governo terão na sua base de dados os livros: diário, razão, balancetes e balanços de todas as empresas do país. Desde janeiro de 2009 essa obrigatoriedade já existe para as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real.

Assim, com a contabilidade de quase todas as empresas nacionais nos seus arquivos, as administrações tributárias poderão usufruir de todo o potencial informativo deste campo de conhecimento. Para isso, é necessário que o órgão conheça o nível de sabedoria em contabilidade, em especial auditoria contábil, dos seus auditores para, assim, poder proporcionar treinamentos introdutórios aos que estiverem incipientes na matéria, e programas de aperfeiçoamento para aqueles com grau avançado de conhecimento.

Finalmente, a pesquisa também pode contribuir com a integração das fiscalizações tributárias, a qual passou a existir efetivamente com o advento do Simples Nacional, que além de ser um sistema de arrecadação unificado de tributos federais, estaduais e municipais, prevê a sua fiscalização conjunta pelos auditores federais, estaduais e municipais. Logo, é do interesse do Estado que os auditores fiscais das três esferas de governo tenham conhecimento uniforme sobre técnicas de fiscalização e, por conseguinte, de auditoria contábil.

Por esta razão, um estudo que aborda como os auditores fiscais utilizam os conhecimentos contábeis, em especial na área de auditoria, sinalizará com evidências empíricas importantes

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está dividido em 6 capítulos, distribuídos sistematicamente visando responder ao problema de pesquisa de forma clara e objetiva.

No primeiro capítulo está a apresentação do trabalho, contendo a sua contextualização, problema da pesquisa, os seus objetivos: geral e específicos, e a justificativa do estudo.

No segundo capítulo se discorre sobre a contribuição da contabilidade para a administração tributária brasileira. São identificados os tributos cobrados sobre atividade econômica das empresas e analisada a utilidade da contabilidade para a fiscalização destes tributos.

O terceiro capítulo trata do referencial teórico que suportará a análise e interpretação dos dados do estudo desenvolvido. É apresentado o conceito de auditoria contábil e as características do trabalho do auditor para atingir seus objetivos. É desenvolvida, também, uma discussão sobre a utilização da auditoria contábil para fins fiscais. Finalmente, serão estudadas as finalidades da auditoria sobre os livros e demonstrações contábeis, além da análise dos principais procedimentos de auditoria elencados na literatura.

O quarto capítulo apresenta os procedimentos metodológicos utilizados no trabalho visando resolver o problema de pesquisa.

No quinto capítulo é realizada a análise e interpretação dos dados coletados na pesquisa. É estudado o perfil do auditor fiscal quanto à formação superior, curso de pós-graduação, tempo de serviço e tempo de atuação na área de auditoria de empresas. É identificada a percepção do auditor fiscal sobre o incentivo dado pelo seu órgão tributário para utilização da auditoria contábil como ferramenta de fiscalização de empresas, assim como sobre a disponibilização de treinamentos nesta área de conhecimento. Finalmente, é verificado, analisado e interpretado o grau de utilização de livros contábeis, demonstrações contábeis e de procedimentos de auditoria contábil durante a realização de fiscalização de empresas.

No sexto capítulo apresentam-se as conclusões do trabalho, os limites da pesquisa e as recomendações para estudos futuros.

2 A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 TRIBUTOS COBRADOS SOBRE A ATIVIDADE ECONÔMICA DAS EMPRESAS

No Brasil, a Constituição Federal divide o poder tributário entre a União, Estados-membros, o Distrito Federal e os municípios. Estabelece a Carta Magna os tributos que podem ser instituídos pelos entes da federação, descrevendo as correspondentes hipóteses de incidência, ou seja, a descrição contida na lei da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária (MACHADO, 1999).

Alguns tributos possuem como hipótese de incidência a propriedade de veículos e imóveis; outros, o montante da folha de pagamento dos funcionários, a contratação de operações financeiras, a transmissão de propriedade de bens em virtude de morte ou doação, a importação do exterior de bens e serviços, a obtenção de rendas ou lucros, a circulação de mercadorias, a produção industrial, entre outras situações.

Explica Rezende (2007) que sob o ponto de vista econômico, os tributos podem ser classificados em três grandes categorias: Imposto sobre o Patrimônio, Imposto sobre a Renda e Imposto sobre Venda de Mercadorias e Serviços. “No primeiro caso, a base sobre a qual incide o imposto é o estoque acumulado de capital, enquanto no segundo os impostos incidem sobre os fluxos anuais de rendimentos” (REZENDE, 2007, p. 155). Relativo ao Imposto sobre Venda de Mercadoria e Serviço, a base de cobrança será a própria venda de mercadorias e serviços, “variando apenas o momento em que o imposto é cobrado (se no nível do produtor ou o total da transação) e a base da operação (se o valor adicionado ou o total da transação)” (Idem, 2007).

Algumas dessas hipóteses de incidência utilizam como base de cobrança do tributo, sobre a qual se aplica a alíquota para encontrar o valor devido ao Estado, informações de natureza econômica das empresas, ou seja, as suas receitas e despesas: Imposto¹ sobre a Renda (de pessoas jurídicas) e Imposto sobre Venda de Mercadorias e Serviços.

¹ Apesar da denominação “Imposto”, a classificação engloba também as contribuições sociais. Rezende (2007) afirma que sob o ponto de vista econômico não existe diferença significativa, variando apenas a base de cálculo e a justificativa apresentada para sua instituição. Assim, para fins de análise econômica, é possível “[...] englobar as diferentes alternativas de mobilização compulsória de recursos pelo governo em um único quadro de referência, classificando-as de acordo com a base econômica da contribuição” (REZENDE, 2007, p. 155).

A União possui competência tributária, concedida pela Constituição Federal, para cobrar impostos e contribuições sobre o lucro das empresas, Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ou seja, a diferença positiva entre as receitas e despesas (art. 153, inciso III; art. 195, inciso I, c); sobre as receitas auferidas pelas indústrias, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (art. 153, inciso IV); sobre as receitas ou o faturamento das empresas para o financiamento da seguridade social, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Programa de Integração Social (PIS) (art. 195, inciso I, alínea b).

Acrescenta-se que mesmo o IRPJ e a CSLL, incidentes sobre o lucro das empresas, podem ter como base de cobrança a receita bruta, no caso das pessoas jurídicas optarem pela tributação do imposto de renda pelo lucro real-estimativa, lucro presumido e lucro arbitrado (art. 222, 223, 516, 518. 529 a 532 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999; art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 22).

Os Estados, segundo a Carta Magna, podem cobrar imposto sobre a receita das empresas em decorrência da circulação de mercadorias e a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) (art. 155, inciso II).

Os municípios, de acordo com a Constituição Federal do Brasil, podem cobrar imposto sobre a receita das empresas em decorrência da prestação de serviços de qualquer natureza, o Imposto sobre Serviços (ISS) (art. 156, inciso III).

Assim, pode-se elaborar um quadro demonstrativo dos tributos que utilizam informações de natureza econômica (receitas e despesas) para a sua cobrança, classificados sob a base econômica e competência tributária:

Quadro 1 – Tributos que utilizam informações de natureza econômica para a sua cobrança, classificados sob a base econômica e competência tributária

Tributos			
Classificação sob a base econômica	Competência Tributária		
	União	Estados	Municípios
Imposto sobre a Renda	IRPJ CSLL	-	-
Imposto sobre Venda de Mercadorias e Serviços	IPI COFINS PIS	ICMS	ISS

Fonte: elaborado pelo autor.

Ressalta-se, que esses impostos e contribuições foram responsáveis por 50,96% de toda a arrecadação nacional em 2007, no montante de R\$ 460,591 bilhões, equivalendo a 17,74% do PIB (Receita Federal do Brasil).

Destaca-se, finalmente, que no Brasil, paralelo aos tributos cobrados no seu território sobre a renda e sobre venda de mercadorias e serviços, existe o sistema simplificado de cobrança de tributos federais, estaduais e municipais para as microempresas e empresas de pequeno porte², o Simples Nacional, que foi instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Não se trata de uma espécie tributo e nem possui competência tributária própria. O Simples Nacional é um sistema unificado de arrecadação, inclusive de cumprimento de obrigações acessórias, dos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, IPI, PIS, COFINS, Contribuição para a Seguridade Social (a cargo da empresa), ICMS e ISS. A competência tributária pode afirmar ser híbrida, haja vista o produto da arrecadação pertencer à União, Estados e Municípios, sendo transferido automaticamente pela rede bancária no momento da arrecadação.

² Segundo a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, consideram-se microempresas aquelas com faturamento anual igual ou inferior a R\$ 240.000,00; empresas de pequeno porte aquelas com faturamento anual superior a R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (art. 3º, incisos I e II).

2.1.1 Breves comentários sobre a cobrança dos tributos sobre a renda e sobre venda de mercadoria e serviços nos demais países

Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas e Imposto sobre Venda de Mercadorias e Serviços também são cobrados em diversos países do mundo, com bastante representatividade na composição das cargas tributárias.

Os Impostos sobre a Renda, nos países que fazem parte da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) - Canadá, Estados Unidos, Austrália, Alemanha, Japão, Itália, França, Espanha, Reino Unido, representaram, em 1996, uma média 8,14% da arrecadação total, quando a média simples da carga tributária representou 43,5%, como demonstrado no Quadro 2 (REZENDE, 2007):

Quadro 2 – Carga tributária e Impostos sobre a Renda de empresas como proporção da arrecadação total – 1996

País	Carga Tributária	Proporção: Imposto sobre a Renda sobre a Arrecadação Total
Brasil*	26,18 %	8,4 %
Alemanha	45,6 %	3,8 %
Austrália	33,4 %	15,0 %
Espanha	40,0 %	5,9 %
Estados Unidos	33,5 %	9,6 %
França	50,3 %	3,8 %
Itália	45,9 %	9,2 %
Japão	31,7 %	9,8 %
Reino Unido	38,6 %	10,5 %
Nova Zelândia	41,5 %	9,8 %
Áustria	48,0 %	4,7 %
Bélgica	49,8 %	6,8 %
Dinamarca	57,4 %	4,6 %
Finlândia	39,0 %	6,7 %
Islândia	36,7 %	2,7 %
Holanda	47,3 %	9,5 %
Noruega	52,0 %	10,5 %
Suécia	62,1 %	5,6 %
Média simples dos países integrantes da OCDE	43,5 %	8,14 %

Fonte: elaborado pelo autor. A coluna Carga Tributária, exceto os dados sobre o Brasil, foi extraída de Rezende (2007, p. 194). A Coluna “Proporção: Imposto sobre a Renda sobre a Arrecadação Total” foi extraído de Batista Jr. (2005, p. 200). Os dados sobre o Brasil foram extraídos da Receita Federal do Brasil: Carga Fiscal no Brasil – 1996.

* O Brasil não faz parte da OCDE; nos imposto sobre a renda, inclui a CSLL.

Os Impostos sobre Venda de Mercadorias e Serviços fazem parte da estrutura tributária de quase todos os países do mundo, sendo os mais expressivos em termos de arrecadação. Rezende (2007) destaca que os impostos sobre vendas são considerados os mais modernos no contexto da economia globalizada, uma vez que a excessiva tributação do patrimônio e da renda desestimula a permanência ou atração de investidores, que buscam localidades onde as exigências tributárias são mais amenas e até mesmo inexistentes.

Os países que integram o Mercado Comum Europeu adotam o Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), uma das espécies de imposto sobre venda. Países europeus como Bélgica, Dinamarca, França, Alemanha Itália, Espanha, Portugal, Holanda, Reino Unido, entre outros, cobram também imposto sobre venda de produtos específicos, *excise taxes*, como o combustível, bebidas alcoólicas e o tabaco.

Nos Estados Unidos existe o imposto sobre venda a varejo, de competência dos Estados. O Japão tem dois impostos sobre venda: imposto sobre consumo e imposto regional sobre consumo. O México cobra IVA com alíquota de 10 a 15%, além de imposto sobre a venda de mercadorias específicas, a exemplo do tabaco.

Em termos de arrecadação, em 1991, o IVA era responsável por 19,7% da arrecadação da França; 15,2% da Itália; 20,7% da Irlanda; 20,4 % de Portugal; 25,3% da Grécia; 20,2% da Noruega; 23,9% da Finlândia (REZENDE, 2007).

2.2 UTILIDADE DA CONTABILIDADE PARA A COBRANÇA DE TRIBUTOS

Devido à representatividade dos valores arrecadados com os tributos cobrados sobre a atividade econômica das empresas (IRPJ, CSLL, IPI, COFINS, PIS, ICMS e ISS), em especial do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas com base no lucro das empresas, o governo federal sempre editou normas de contabilidade com o objetivo de estabelecer o lucro para efeito tributário, denominado de “lucro real”, que, segundo o Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, consiste: “**Art. 247.** Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.” [Grifo nosso].

Iudícibus (2000, p. 36) lembra que a legislação fiscal sempre tem tido influência nos conceitos contábeis em virtude da falta de conhecimento dos contadores sobre os limites da contabilidade científica e da contabilidade para finalidades fiscais. Explica o autor que

A falta de discussão dos princípios contábeis e das boas técnicas de contabilidade tem sido responsável por uma enorme confusão mental dos nossos contabilistas. Na falta de parâmetros teóricos, aceitaram os fiscais e confundiram critérios técnicos com critérios fiscais.

Em outra obra, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 28) ressaltam que “a contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação do imposto de renda”.

Niyama e Silva (2008) destacam que os contadores consideram o governo como o usuário que exerce maior influência sobre a contabilidade e consideram natural a influência do fisco sobre a contabilidade, em virtude de a mesma ser a fonte de dados para a cobrança do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Reconhecem os autores (p. 13) pontos positivos e negativos neste relacionamento:

Para a contabilidade, o Governo possui o importante papel de divulgar as regras contábeis entre as empresas. A obrigatoriedade imposta sobre as empresas no recolhimento de determinados tributos termina por difundir certos procedimentos que, não fosse isso, ficariam restritos a um conjunto menor de entidades. [...] Entretanto, o Governo pode ter um papel inibidor ao desenvolvimento da contabilidade, a partir do momento em que cria restrições às alternativas de procedimentos contábeis, com o objetivo de evitar a evasão fiscal.

Visando reduzir a influência das regras fiscais sobre os procedimentos contábeis, a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, assim dispõe:

Art. 177, & 2º. As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro: I – em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou II – no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Dessa forma, a contabilidade societária, e das empresas em geral, pode ser realizada dentro dos preceitos da Lei das Sociedades por Ações e dos princípios fundamentais de contabilidade. Os ajustes decorrentes da legislação tributária podem ser efetuados em livros auxiliares ou na própria contabilidade oficial, desde que sejam efetuados, em seguida, lançamentos contábeis adicionais visando a anular os efeitos da regra tributária. Explicam Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 28) que

Essa disposição foi incluída na Lei das Sociedades por Ações com o objetivo de permitir a elaboração de demonstrações contábeis corretas, sem prejuízo de elaboração de declaração do Imposto de Renda, usufruindo-se de todos os seus benefícios e incentivos e, ao mesmo tempo, respeitando-se todos os seus limites.

Entretanto, o fisco brasileiro, regulando as relações tributárias das microempresas e empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional, interveio por completo nos procedimentos contábeis para estas empresas quando determinou no art. 27 da Lei Complementar nº 123 que “As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderão, opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor”.

Como já descrito anteriormente, em matéria contábil, as empresas tendem a seguir as normas determinadas pelo fisco. Logo, a partir da publicação da “contabilidade simplificada” pelo Conselho Gestor da Simples Nacional³, composto exclusivamente por representantes do fisco federal, estadual e municipal, milhões de empresas⁴ deverão abandonar as práticas contábeis estipuladas pela Lei nº 6.404/76. Para estas, a contabilidade retroagirá até meados da década de 70, quando, como lembram Niyama e Silva (2008, p. 80), “mostrava forte vinculação com a escrituração e o atendimento de exigências fiscais, em especial do Imposto de Renda”.

³ Segundo a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o Comitê Gestor do Simples Nacional é composto por 2 (dois) representantes da Secretaria da Receita Federal e 2 (dois) representantes da Secretaria da Receita Previdenciária, como representantes da União, 2 (dois) dos Estados e do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios, para tratar dos aspectos tributários (art. 2º, inciso I).

⁴ Receita Federal do Brasil. Ver Resultado da Arrecadação 2008 – Maio. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/ResultadoArrec/2008/default.htm>>. Acesso em: 08 de julho de 2008.

Destaca-se também que, com base nos artigos 1.179, § 2º, e 970 do novo Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2007, e no artigo 68 da Lei Complementar nº 123, de 26 de dezembro de 2006, o empresário individual caracterizado como microempresário, cuja receita bruta anual seja inferior a R\$ 36.000,00, está dispensado de ter contabilidade.

2.3 A IMPORTÂNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS SERVIDORES FISCAIS

A administração tributária compreende todos os meios que o Estado possui para garantir o cumprimento pela sociedade da legislação tributária, que abrange tanto a exigência de pagamento de tributos como também o cumprimento de obrigações acessórias.

Batista Jr. (2002) destaca que a receita pública é importante, não só como elemento financiador do Estado, como também para o desenvolvimento econômico, social e cultural de um país. A administração tributária potencializa a arrecadação das receitas públicas e, quando desprovida de um quadro de servidores especializados, por melhor concebida sob a ótica da legislação, deixará fatalmente a desejar em termos de qualidade, eficácia e justiça fiscal.

Logo, o servidor fiscal é um dos componentes essenciais da administração tributária. A ele cabe, principalmente, verificar se os contribuintes estão cumprindo as obrigações tributárias. O Estado investe-o do poder para constituir o crédito tributário, o que pode ocorrer nos casos dos tributos com lançamento *ex-officio*, a exemplo do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), ou quando constata, em procedimento de fiscalização, que o contribuinte descumpriu a legislação tributária, lavrando auto de infração.

A função principal da fiscalização tributária, executada pelo servidor fiscal, é segundo Lopes Filho (1995), aumentar o risco da sonegação e demais formas de evasão, deixando o evasor intranquilo, com a sensação de que “pode ser o próximo a ser apanhado” (p. 53). Nesse sentido, Batista Jr. (2002, p. 188) afirma que a “propensão a descumprir as obrigações tributárias será tanto maior quanto menor for o risco de ser fiscalizado e sofrer as penalidades estabelecidas em lei”.

Varsano (1999) lembra que a relação fisco-contribuinte é, por natureza, conflituosa. O servidor fiscal atua, em favor da sociedade, contra o mau pagador de impostos. Acrescenta o autor que o fiscal é adversário do contribuinte, não um juiz, pois não cabe a ele julgar se o ônus do contribuinte é adequado ou excessivo; nem se a capacidade econômica do contribuinte comporta o pagamento do montante a resultar da autuação.

Nicholas Kaldor, renomado economista keynesiano, destacava que o principal requisito para o êxito do sistema tributário era a existência de uma administração tributária eficiente, formada por servidores de grande integridade e alta qualificação profissional. Defendia que o Estado somente manteria nos seus quadros funcionários do mais alto nível quando reconhecesse a importância das tarefas por eles executadas, atribuindo-lhes *status*, salários, perspectivas de promoção, etc. Afirmou ainda que “Qualquer gasto adicional incorrido na melhora do *status* e do pagamento dos funcionários do departamento de arrecadação propiciará provavelmente um grande retorno em termos de aumento de arrecadação” (KALDOR, 1962, p. 253 *apud* BATISTA JR, 2002, p. 225).

Lembra Batista Jr (2002) que Kaldor defendeu esta tese em inúmeras oportunidades, inclusive em conferência realizada na Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro, em 1956:

Kaldor destacou que era “inútil esperar uma administração tributária eficiente com base na estrutura e na escala de salários de uma burocracia comum”. Para ele, era fundamental o reconhecimento de que a “eficiência de qualquer administração tributária depende da competência e da integridade do pessoal dirigente, o que só pode ser obtido a preços correspondentemente elevados” (p. 226).

Batista Jr. (2002) explica ainda que o Estado, para compensar o déficit ou a necessidade de receitas para a consecução do gasto público, pode adotar como já adotou, com sucesso, medidas que incrementa as suas receitas, como endividamento público, emissão de moeda e cobranças de tributos de arrecadação fácil, porém imperfeitos sob o ponto de vista dos princípios da tributação. Estas medidas, contudo, deterioram as relações macroeconômicas, comprometendo o crescimento do país no longo prazo.

Segundo o autor, uma fiscalização tributária eficiente pode proporcionar o ideal em qualquer sistema tributário: aumento de receitas públicas concomitante com a redução da carga tributária legal. Isto é possível com o fortalecimento e modernização da administração tributária, através da adoção das seguintes medidas pelo Estado brasileiro:

- 1 – Ampliar o número de auditores fiscais;
- 2 – Evitar a lotação de servidores fiscais em atividades administrativas de baixo retorno em termos de arrecadação;
- 3 – Assegurar neutralidade nas ações dos auditores fiscais;
- 4 – Realizar permanentes programas de treinamentos, atualização e qualificação profissional;
- 5 – Conceder remuneração compatível com o cargo, além de planos de carreira e de promoção;
- 6 – Criar padrões internos rigorosos de disciplina e auditoria para a administração, permitindo o controle do auditor fiscal pela sociedade;
- 7 – Aparelhar-se tecnologicamente;
- 8 - Utilizar de forma criteriosa penalidade e anistias fiscais, e
- 9 – Simplificar e aperfeiçoar o sistema tributário nacional.

2.3.1 A administração tributária e seus servidores na legislação brasileira

A Constituição Federal do Brasil reconhece a importância da atividade tributária quando determina que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são atividades essenciais ao funcionamento do Estado e terão recursos prioritários para a realização de suas atividades (art. 34, inciso XXII). Ela possibilita ainda a vinculação de receita de impostos para realização de atividades da administração tributária (art. 167, inciso IV).

No Brasil, para assegurar o recebimento dos tributos, o Estado possui um quadro de servidores especializados, denominados de auditor fiscal, fiscal de renda, auditor do tesouro, fiscal de tributos, agente fiscal, dentre outros termos assemelhados, os quais, segundo a Constituição Federal, possuem precedência sobre os demais setores administrativos (art. 37, inciso XVIII).

O art. 142 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, estabelece que a autoridade administrativa (o servidor fiscal) possui a competência privativa para constituir o crédito tributário:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. [Grifo nosso].

A administração, fiscalização e controle dos tributos federais são de competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cargo público criado através do Decreto-Lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985, com a extinta denominação de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional. No caso dos Estados e municípios, cada um possui seu próprio quadro de servidores fiscais, com denominações próprias. No Rio Grande do Norte, por exemplo, os servidores do Estado ocupam o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Estadual, que foi criado pela Lei Estadual nº 6.038, de 20 de setembro de 1990; no município de Natal, capital do Estado, o cargo é de Auditor do Tesouro Municipal, que foi criado pela Lei Complementar Municipal nº 35, de 24 de julho de 2001.

Como já discorrido, as atribuições dos auditores fiscais estão relacionadas à atividade de administração tributária. Para os servidores da União, consiste em constituir o crédito tributário, elaborar e proferir decisões em processo administrativo-fiscal, prestar consultas sobre tributos, autorizar restituição de indébito, reconhecer benefícios fiscais, executar procedimentos de fiscalização, entre outras funções (Lei nº 10.593, art. 6º).

As atribuições dos auditores fiscais do Estado do Rio Grande do Norte são: desenvolver tarefas de fiscalização de mercadorias em trânsito; arrecadação dos tributos estaduais; executar atividades de supervisão, coordenação, fiscalização, análise e auditoria fisco-contábeis; participação em grupos de fiscalização e de execução de tarefas de apoio aos serviços de arrecadação, informação e fiscalização de tributos estaduais; orientação de alto nível aos contribuintes; contatos com órgãos da Administração Pública, nos níveis federal, estadual e municipal, para formulação de convênios e discussão e execução da política da Administração Fazendária; elaborar e proferir decisões em processo administrativo tributário, ou delas participar, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições; executar atividades relacionadas com as definições das políticas tributária e fiscal; planejamento, coordenação, orientação e execução das tarefas necessárias ao aperfeiçoamento da Administração Fazendária, entre outras (Lei Estadual nº 6.038, art. 6º).

Os servidores fiscais do município de Natal possuem a competência privativa de atribuição de tributação, arrecadação e fiscalização, abrangendo encargos com programação, análise, execução, fiscalização, informação, arrecadação, auditoria, julgamento de processos fiscais e controle de tributos municipais (Lei Complementar Municipal nº 35, art. 4º).

2.4 A CONTRIBUIÇÃO DA CONTABILIDADE PARA O TRABALHO DO AUDITOR FISCAL

O universo da administração tributária exige que os servidores fiscais atuem em diversas áreas e campos de conhecimentos, de acordo com as características do tributo e da própria atividade desenvolvida. O exercício da fiscalização tributária vai além do conhecimento apenas da legislação tributária.

Nesse sentido, Varsano (1999) lembra que tributação é matéria necessariamente multidisciplinar, uma vez que envolve “conhecimento nas áreas de administração, administração pública, contabilidade, direito, economia, política e sociologia, além de conhecimentos setoriais específicos”.

Por exemplo, tributos que possuem como fato gerador a propriedade, a exemplo do IPTU e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), exigem dos auditores conhecimentos de preço de mercado de bens e processos legais de avaliação. Auditores podem atuar na gestão de órgãos tributários, exigindo-lhes conhecimentos administrativos para o desempenho da função; podem atuar na formulação de políticas tributárias, em que conhecimentos macro-econômicos se tornam imprescindíveis para a prática da justiça tributária; auditores atuam como juízes administrativos, necessitando conhecimentos em Direito.

Como visto anteriormente, o IRPJ, CSLL, IPI, COFINS, PIS, ICMS e ISS possuem como hipóteses de incidência, ou base de cálculo, fatos de natureza econômica praticados pelas empresas, ou seja, suas receitas e despesas. Servidores fiscais também são designados para atuar diretamente no acompanhamento da regularidade fiscal (pelos contribuintes) e arrecadação destes tributos.

Destaca-se que as receitas e despesas são realizadas concomitantemente com elementos patrimoniais. Por exemplo, uma venda à vista gera um aumento no caixa; o reconhecimento das despesas com salários gera um aumento nas obrigações de curto prazo, entre outros fatos modificativos que sempre influenciam o patrimônio das empresas. Inclusive, a dimensão do ativo e passivo, e parte das suas movimentações, é decorrente do volume de atividade econômica da empresa, como ressalta Assaf Neto (2002, p. 192) durante a definição de elementos patrimoniais cíclicos: “Qualquer alteração que venha a ocorrer em seu volume de atividade (produção e venda), ou em seus prazos operacionais, afeta diretamente o montante dos ativos e passivos”.

Logo, a contabilidade, por ser a ciência que tem por objeto o patrimônio das entidades econômico-administrativas (ativo, passivo e patrimônio líquido), estudando os atos por elas praticados de natureza econômica (receitas e despesas), os quais são indispensáveis para a obtenção do seu objetivo, o lucro (FRANCO, 1997), passa a ser uma área de conhecimento útil para os servidores fiscais executarem as auditorias dos citados tributos.

Reconhecendo a importância da contabilidade para a realização dos trabalhos de auditoria fiscal, o Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, apesar de determinar, no seu art. 1.190, que nenhuma autoridade, juiz ou tribunal poderá fazer ou ordenar diligência para verificar a escrita contábil⁵, permite às autoridades fazendárias realizar o exame da escrituração, no exercício da fiscalização do pagamento de impostos:

Art. 1.193. As restrições estabelecidas neste Capítulo ao exame da escrituração, em parte ou por inteiro, não se aplicam às autoridades fazendárias, no exercício da fiscalização do pagamento de impostos, nos termos estritos das respectivas leis especiais. [Grifo nosso].

Entre essas leis especiais se inclui a Lei Federal nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002, que, entre outras disposições, autoriza os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil a examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes:

⁵ Ressalvados os casos previstos em lei (art. 1.190) ou quando necessário para o juiz resolver questões relativas à sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão à conta de outrem, ou em caso de falência (art. 1.191).

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: [...] d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal. [Grifo nosso].

O Código Tributário Nacional, inclusive, estabelece, no seu art. 195, que não tem nenhuma aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito da fiscalização tributária examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los. As pessoas sujeitas à fiscalização são obrigadas, ainda, a conservar os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (Parágrafo único).

O Supremo Tribunal Federal, na Súmula nº 439, permite aos auditores fiscais acesso a livros comerciais, no resguardo do interesse da arrecadação tributária, restrito, contudo, ao objeto de investigação: “Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação”.

Nesse sentido, Coelho (2007) lembra que o princípio do sigilo da escrita mercantil vem paulatinamente sendo excepcionado e, hoje, não existe para as autoridades fiscais. “Perante o Poder Executivo, a exibição dos livros mercantis pode ser obrigada pelos agentes de fiscalização da receita (federal, estadual ou municipal) ou do INSS” (p. 87).

Destaca-se, ainda, que a Receita Federal do Brasil, até o último dia útil de junho de 2010, receberá na sua base de dados o livro diário, razão, balancetes diários, balanços e fichas de lançamento comprobatória dos assentamentos neles transcritos das pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real, além das empresas que voluntariamente optarem pelo envio.

O projeto do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) foi instituído pelo Decreto nº 6.022, em 22 de janeiro de 2007, com o objetivo de unificar as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

Ainda em 2007 foi instituída pela Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007, com finalidades fiscais e previdenciárias, a Escrituração Contábil Digital (ECD). A ECD deverá ser transmitida ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped).

Em 2008, a ECD somente foi exigida das pessoas jurídicas sujeitas à tributação do imposto de renda com base no lucro real e que voluntariamente participaram do programa de acompanhamento econômico-tributário diferenciado. A partir de 01 de janeiro de 2009, a obrigatoriedade passou para todas as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real, além das empresas que voluntariamente optarem pelo envio.

Em 07 de maio de 2008 foi lançado oficialmente o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped Contábil. Segundo a Receita Federal do Brasil, o Sped Contábil coloca a escrituração contábil na era digital, constituindo num avanço na informatização da relação entre fisco e contribuinte: “Essa alternativa reduz custos administrativos, incentivando a formalidade. Permite ainda, melhora no controle tributário e, por meio do cruzamento de informações, auxilia no combate à sonegação”.

A Revista Brasileira de Contabilidade (2008) explica que o Sped Contábil é um projeto desenvolvido pelas autoridades tributárias, instituições contábeis, entre elas o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e empresas-piloto, visando integrar os dados dos contribuintes aos fiscos das três esferas do Governo, mediante compartilhamento das informações contábeis e fiscais.

Acrescenta que: “Por meio desse processo espera-se uma sensível melhora do controle tributário, pelo cruzamento de dados contábeis e fiscais com a auditoria eletrônica, eliminando informações redundantes dos contribuintes às autoridades tributárias” (p. 7).

2.5 A CONTABILIDADE NOS REGULAMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA E DO ICMS/RN

Os regulamentos das administrações tributárias também prevêm a utilização da contabilidade no desenvolvimento de suas tarefas.

No âmbito federal, o Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, exige que as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real usem o livro Diário (art. 258) e livro Razão (art. 259). Determina, ainda, que o Balanço Patrimonial, as demonstrações do resultado do período de apuração, os extratos, as discriminações de contas ou lançamentos e quaisquer documentos de contabilidade deverão ser assinados por bacharéis em Ciências Contábeis, atuários, perito-contadores, contadores, guarda-livros ou técnicos em contabilidade legalmente registrados, com indicação do número dos respectivos registros (art. 819).

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (art. 911).

Reforça ainda o Regulamento que a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais faz prova, a favor do contribuinte, dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (art. 923).

Contudo, se verificado pela autoridade tributária, antes do encerramento do período de apuração, que o contribuinte omitiu registro contábil total ou parcial de receita, ou registrou custos ou despesas cuja realização não possa comprovar, ou que tenha praticado qualquer ato tendente a reduzir o imposto correspondente, ficará sujeito à multa em valor igual à metade da receita omitida ou da dedução indevida, lançada e exigível ainda que não tenha terminado o período de apuração de incidência do imposto (art. 981).

O Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Norte, Decreto Estadual nº 13.640, de 13 de novembro de 1997, contém normas tratando do uso da contabilidade e, em especial, da aplicação de técnicas de auditoria.

O art. 355 prevê que o auditor fiscal do Estado, no resguardo dos interesses do erário do Rio Grande do Norte, deve proceder ao exame das escritas fiscal e comercial das pessoas sujeitas à fiscalização do ICMS.

A autoridade competente para designar abertura de ação fiscal é quem poderá, a seu critério, adotar técnicas de auditoria (§ 3º, art. 352). Neste caso, se for verificado que a escrituração do contribuinte indica insuficiência ou suprimentos de caixa não comprovados, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, considerar-se-á o respectivo valor como saídas de mercadorias tributáveis em operação interna e não registrada, exigindo-se o respectivo imposto, sem o prejuízo da multa regulamentar, ressaltando-se ao contribuinte a prova da improcedência dos valores apresentados (art. 352).

O § 1º do art. 352 caracteriza ainda como insuficiência de caixa qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, impostos, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisições de bens em geral e outras aplicações do contribuinte, sejam superiores às suas receitas.

Prevê o art. 353 que os auditores fiscais do Estado podem desprezar os resultados apresentados pela contabilidade de contribuinte, quando não representem o real valor tributável realizado pelo estabelecimento. Essa disposição é corroborada pelo art. 363, onde se determina que o servidor fiscal não deve se limitar à aceitação tácita dos resultados apurados pela contabilidade.

Assim, quando a escrita contábil do contribuinte for invalidada, pela demonstração da existência de vícios e irregularidades que caracterizem sonegação de imposto (art. 364, I), fica facultado à fiscalização arbitrar o montante das operações por ele realizadas, com base em elementos ponderáveis, como a média técnica de produção ou de lucro, índices contábil-econômicos verificados de forma preponderante no mesmo ramo de negócio (art. 364).

Procedimentos de contabilidade de custos também são previstos no art. 360 do RICMS/RN, na busca de identificar o movimento real das saídas tributáveis realizado pelo contribuinte fiscalizado.

2.6 REFLEXÕES FINAIS SOBRE O LIMITE DO USO DA CONTABILIDADE FISCAL

Apesar da sua utilidade para as administrações tributárias, em especial para a Receita Federal do Brasil, a contabilidade não deve se tornar somente uma das ferramentas do Estado no combate à sonegação fiscal e cobrança de tributos. Ele é um importante usuário da informação contábil, mas não é o único. A contabilidade possui diversos usuários, tais como administradores, sócios, clientes, fornecedores, bancos, sindicatos, entre outros, e por isso deve gerar informações que atendam as necessidades dos mesmos, ou pelo menos parte, considerando as limitações da ciência.

Ressalta-se que os empresários e entidades em geral financiam a geração dos relatórios contábeis e, por conseguinte, desejam extrair dos mesmos informações que tenham utilidades durante o processo de gestão, como por exemplo, a mensuração do custo dos produtos como forma de estabelecimento de preço mínimo de comercialização, o estudo de indicadores econômicos como forma de subsidiar decisões de financiamento, investimento, política de venda e política de crédito, ou até mesmo a elaboração de estudos com a finalidade de reduzir a carga tributária de forma lícita, o planejamento tributário, entre outros.

O contador deve executar as obrigações tributárias da entidade, pois são inerentes à atividade mercantil ou prestação de serviço, e a sua falta, ou realização de forma inapropriada, poderá desencadear multas fiscais. Contudo, o profissional não se deve ater somente às regras estipuladas pelo fisco, restringindo a contabilidade para este usuário. O objetivo deverá ser, além do cumprimento de exigências de interessados externos, subsidiar gestores de entidades com informações de natureza econômico-financeira, úteis para o processo decisório.

O Estado, por sua vez, deve compreender que a contabilidade, através de seus princípios, técnicas e relatórios gerados, poderão proporcionar às entidades gestão eficiente e natural crescimento. A sua interferência nas boas práticas contábeis aumentam o custo da geração de relatórios gerenciais, muitas vezes inviabilizando-os economicamente. Logo, tanto perde as entidades, que se tolgem dessa ferramenta gerencial, como também o Estado e a sociedade pelo reduzido crescimento ou até mesmo a falência de algumas empresas decorrente da falta de relatórios gerenciais.

Em seguida apresenta-se o referencial teórico que suportará a análise dos dados do estudo desenvolvido.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 A AUDITORIA CONTÁBIL

A contabilidade registra, classifica, demonstra e analisa os fatos administrativos ocorridos nas empresas.

Através de técnicas próprias da contabilidade, é possível obter elementos que permitam julgar se os registros contábeis e “[...] as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação patrimonial-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas” (FRANCO; MARRA, 2001, p. 28).

Essa técnica é denominada de auditoria contábil e consiste na análise das demonstrações contábeis, por profissional especializado – auditor, com o objetivo de verificar se as informações nela expressas são verídicas e foram elaboradas de acordo com a finalidade do relatório.

Observar a veracidade é confrontar se o que está expresso no relatório contábil, em determinada data, era o que realmente existia no patrimônio ou ocorreu na movimentação econômica da entidade; observar se a forma de elaboração está adequada às finalidades do relatório é procurar constatar se o contador está cumprindo as normas legais ou estipuladas pela gerência da entidade, e, portanto, que as demonstrações contábeis estão adequadas aos fins que serão utilizadas.

Nesse sentido, Mautz (1987) explica que a auditoria procura determinar se as demonstrações contábeis de uma entidade, e seus respectivos registros, merecem ou não confiança. “A auditoria é um esforço para verificar se as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação patrimonial, assim como os resultados das operações da empresa ou entidade que está sendo examinada” (p. 16).

Lembra o autor que as demonstrações contábeis são uma série de afirmações apresentadas como verdadeiras pela administração da entidade que as emite; “o auditor revisa essas afirmações de forma crítica e, quando completa essa revisão, emite relatório em separado, no qual dá seu próprio parecer quanto à fidelidade das demonstrações feitas pela administração” (1987).

Pode-se dizer que auditoria:

É uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza azidental, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnósticos. (SÁ, 2002, p. 25).

Para Cook e Winkle (1983, p. 4), auditoria é “o estudo e avaliação sistemáticos de transações, procedimentos, operações e das demonstrações financeiras resultantes”. Lembram que ela surgiu da necessidade dos usuários internos e externos da empresa em obter informações isentas sobre a veracidade das demonstrações contábeis elaboradas. Por isso, sua finalidade “é determinar o grau de observância dos critérios estabelecidos e emitir um parecer sobre o assunto”.

O *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association* apresenta um conceito mais abrangente para auditoria:

Um processo sistemático, de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 30).

Diante das idéias apresentadas, constata-se que, de modo geral, a auditoria contábil visa confirmar as informações contidas nos registros contábeis e, para atingir esse objetivo, o trabalho do auditor deve ser realizado, no mínimo, com as seguintes observações:

a) Ser sistematizado

O trabalho de auditoria deve ser realizado mediante procedimentos lógicos, estruturados e organizados, ou seja, deve ser sistematizado (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002). Essa sistematização é obtida através do planejamento da auditoria.

Planejar é estabelecer antecipadamente o objetivo a ser alcançado em uma atividade, assim como os correspondentes meios e recursos para atingi-lo. Num processo de auditoria, planejar é estabelecer antecipadamente todas as etapas do trabalho visando a obter conclusão sobre os registros e demonstrações contábeis de uma entidade.

O Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução CFC nº 1.035/05, que aprovou a NBC T 11.4 – Planejamento de Auditoria, estabelece que

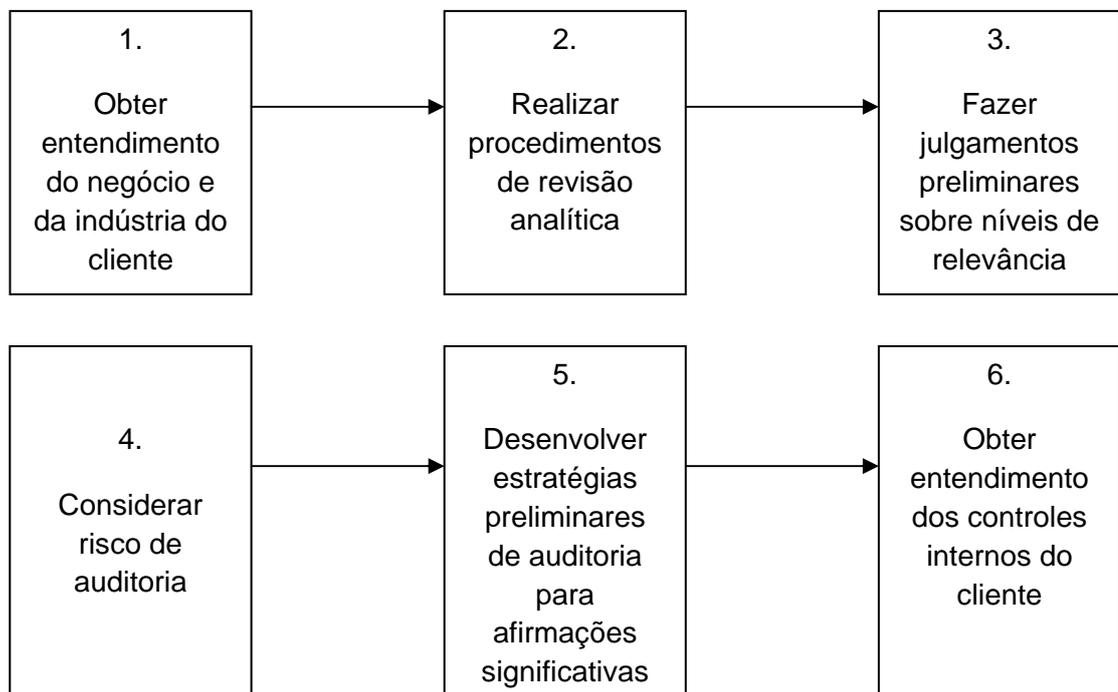
11.4.1.11. O Planejamento da Auditoria é a etapa do trabalho na qual o auditor independente estabelece a estratégia geral dos trabalhos a executar na entidade a ser auditada, elaborando-o a partir da contratação dos serviços, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, de modo que possa desempenhar uma auditoria eficaz. [Grifo nosso].

Para Almeida (2007, p. 154), “planejar significa estabelecer metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e ao menor custo possível”. Segundo o autor, o planejamento deve atingir os seguintes objetivos:

- adquirir conhecimento sobre a natureza das operações, dos negócios e forma de organização da empresa; - planejar maior volume de horas de auditorias preliminares; - obter maior cooperação do pessoal da empresa; - determinar a natureza, amplitude e datas dos testes de auditoria; - identificar previamente problemas relacionados com a contabilidade, auditoria e impostos.

Boynton, Johnson e Kell (2002) enfatizam que o planejamento é uma fase vital de qualquer contrato de auditoria. O auditor, ao planejar o trabalho, deve tomar quatro decisões importantes sobre sua extensão e condução, a saber: “A natureza dos testes a serem realizados; a época da realização dos testes; a extensão dos testes a serem realizados; a montagem da equipe que realizará os testes”. (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 201)

Os autores (p. 248) apresentam os passos principais do planejamento de uma auditoria:



Ressalta-se que o planejamento de auditoria deve considerar as limitações temporais e econômicas do serviço a ser executado. O trabalho de auditoria deve ser concluído em tempo hábil para ser útil. De nada adiantará um relatório perfeito se o mesmo for disponibilizado ao interessado após o prazo que este desejava para uma tomada de decisão. Da mesma forma, seria antieconômico para o cliente contratar um serviço de auditoria por um custo superior aos resultados potenciais a serem recebidos.

Neste sentido, Mautz (1987) afirma que os auditores são homens extremamente práticos, pois na execução do seu trabalho analisam a possibilidade de verificação satisfatória, a relevância, a oportunidade e o seu custo total:

Eles não se interessam muito por métodos de verificação sofisticados, demorados ou dispendiosos; eles continuamente se preocupam com a relevância das importâncias sob revisão e aprendem a pesar o risco de possível erro – e conseqüente prejuízo dele decorrente – comparado com os custos desses procedimentos de verificação que darão segurança de que não há nenhum erro. (MAUTZ, 1987, p. 18).

b) Ser imparcial

O trabalho de auditoria precisa ser realizado com imparcialidade e independência. O profissional deve executar suas atividades sem temer as reações dos interessados no relatório final da auditoria, não se deixando influenciar pelos desejos do seu contratante com o objetivo de manter ou renovar o contrato. A questão ética deve prevalecer no trabalho do auditor.

Mautz (1987, p. 19) lembra que para a auditoria ser eficiente e confiável deve ser efetuada por profissional que possua independência em relação às pessoas cujo trabalho está sob seu exame:

[...] de forma que ele não seja pressionado pela posição dessas pessoas, que não simpatize com seus pontos de vista ou seja intimidado por seu poder, a ponto de influenciar sua própria certeza de que seus procedimentos ou conclusões possam ser, de qualquer forma, afetados.

O IBRACON, nos seus Princípios de Ética Profissional, inclui a imparcialidade como um dos postulados básicos, assim dispendo nos itens XIII e XIV:

Da imparcialidade: XIII – O Auditor independente exerce uma judicatura opinativa quando emite seu parecer sobre demonstrações contábeis, função esta de mais alta transcendência que lhe impõe absoluta imparcialidade na execução do trabalho de auditoria, na interpretação dos fatos e nos pronunciamentos conclusivos; XIV – A norma de imparcialidade deve orientar, basicamente, a conduta do Auditor Independente em todas as suas manifestações e circunstâncias, sendo-lhes vedado, sob qualquer pretexto, condições e vantagens, tomar partido na interpretação dos fatos, na disputa de interesses, nos conflitos de partes ou em qualquer outro evento, condicionando seu comportamento profissional à evidência da verdade quando, no seu melhor juízo, convenientemente apurada.

Tratando sobre as condições exigidas para o exercício da função de auditor, Franco e Marra (2001, p. 188) lembram que, por questões éticas, o profissional deve-se abster de realizar trabalhos em empresas onde ele tenha vínculo econômico ou parentesco com seus diretores. Essas situações criam “[...] para o auditor incompatibilidade para sua atuação, pois lhe tira uma das principais condições para o exercício da profissão com dignidade e independência – a imparcialidade”.

Os autores ainda visualizam imparcialidade no exercício da profissão quando eles realizam trabalhos em empresas nas quais eles sejam sócios, credores ou devedores, e o objetivo da auditoria é determinar créditos, débitos, avaliações ou resultados. Assim justificam: “O auditor é árbitro em assuntos econômicos e financeiros e, como tal, não pode jamais atuar em pendências em que for parte, pois é regra moral de ordem geral que ninguém deve ser juiz em causa própria” (FRANCO; MARRA, 2001, p. 189).

A imparcialidade foi ressaltada, também, no conceito de auditoria expresso pelo *The Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association*. Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 31), o termo *obtenção e avaliação objetivas*, contido na definição do Comitê, “significa exame da fundamentação das afirmações e avaliação criteriosa dos resultados, sem vieses ou preconceções favoráveis ou desfavoráveis sobre o indivíduo”.

c) Observar a adequação do registro ou demonstração contábil com o estabelecido em lei, norma ou regulamento da administração.

A finalidade da auditoria determinará com que fundamentos serão analisados os fatos contábeis e conseqüentes registros e demonstrações.

Por exemplo, numa auditoria em demonstrações contábeis de uma empresa de capital aberto, para fins de publicação oficial, será verificado se os registros efetuados estão de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade (Resolução CFC nº 750/93), com as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliário (CVM) e com a Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404/76. Numa auditoria de gestão, o auditor observará a adequação dos fatos contábeis com os estabelecidos em assembleias ou normas internas da entidade. Verificará, por exemplo, se os gastos realizados através do fundo de caixa estão atendendo as regras estabelecidas; se foi elaborado, de forma adequada, sistema de custeio para fins gerenciais (ex: ABC); se o tesoureiro assinou cheques dentro dos valores permitidos, entre outras observações.

Devido a essas finalidades diversas, Boynton, Johnson e Kell (2002) apresentam três tipos de auditoria: auditoria de demonstrações contábeis, auditoria de *compliance* e auditoria operacional.

Segundo os autores, a auditoria de demonstrações contábeis

Envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de uma entidade, para emissão de parecer se sua apresentação está adequada, de acordo com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PCGA)⁶ – que, no caso, normalmente são os critérios estabelecidos (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 31).

A auditoria de *compliance* envolve obtenção e avaliação de evidências de que os fatos contábeis e administrativos ocorridos em uma entidade estão de acordo com as condições, regras ou regulamentos a ela aplicáveis. Para os autores, nesse tipo de auditoria, os fundamentos a serem analisados podem originar-se de várias fontes. “A administração pode prescrever políticas (ou regras) a respeito de condições de trabalho, de participação em um plano de pensão ou de conflitos de interesse, por exemplo.” (p. 32). O resultado dessas auditorias é dirigido às autoridades que estabeleceram as regras de conduta da entidade.

O auditor fiscal, quando analisa registros e demonstrações contábeis de empresa com o objetivo de averiguar que a mesma está cumprindo as exigências da legislação tributária, está realizando uma auditoria de *compliance*.

⁶ No Brasil, Princípios Fundamentais de Contabilidade.

A auditoria operacional, às vezes denominada de auditoria de desempenho ou auditoria gerencial, envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito da eficiência e eficácia das atividades operacionais de uma entidade, de acordo com os objetivos estabelecidos (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Sá (2002) explica que a auditoria operacional tem por finalidade examinar o “desempenho administrativo” em face do patrimônio em gestão, buscando conhecer a “funcionalidade” do sistema e não apenas conhecer sua adequação às “normas”.

d) Possuir opinião do auditor sobre o resultado do trabalho

Sabe-se que a finalidade da auditoria é certificar que os registros contábeis e demonstrativos decorrentes estão regulares, ou seja, foram processados de acordo com critérios estabelecidos em leis, normas ou regimentos internos de uma entidade.

Recorda-se, contudo, que a existência do trabalho de auditoria decorre da necessidade de pessoas em obter convicção sobre a correção dos relatórios econômicos, patrimoniais e financeiros de uma entidade. Essa necessidade pode surgir em virtude da decisão de conceder empréstimo e ter a segurança que receberá de volta o principal mais os juros; pode ser em decorrência de uma decisão de investimento numa determinada empresa, para ter consciência dos riscos inerentes à operação, entre outras.

Como lembram Franco e Marra (2001, p. 39), a auditoria contábil “[...] surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda”.

Hendriksen e Van Breda (1999) destacam que a Revolução Industrial, além de impulsionar o desenvolvimento da contabilidade, fez surgir a profissão de auditoria. Como as indústrias precisavam de grandes volumes de capital para expandir o parque fabril, os bancos passaram a suprir essas necessidades. Com a nova dimensão das empresas, o investidor não participava mais da sua administração. Os relatórios contábeis, com isso, que eram gerados para fins de gestão, passaram a ser demandados cada vez mais por acionistas, investidores, credores e pelo governo. Estes, por sua vez, sabendo que as demonstrações contábeis eram elaboradas pelo pessoal da empresa, precisavam de uma confirmação independente sobre a sua veracidade. Surge, então, a auditoria.

Como visto, a essência do trabalho do auditor é prestar informações a terceiros sobre a veracidade, ou não, dos registros e demonstrações contábeis. Logo, é imprescindível que, ao término do trabalho, o auditor expresse sua opinião, para que assim os interessados na informação tomem suas decisões.

Sá (2002, p. 25) destaca que a conclusão dos levantamentos procedidos é um elemento fundamental do trabalho de auditoria, “[...] sem o que não se pode dar como efetivada a tarefa do auditor”.

Ainda segundo o autor, a assinatura do auditor deve ter credibilidade. A sua aposição em balanços, peças, relatórios, entre outros, deverá dar-lhes um cunho de seriedade, fidelidade e garantia. Se o auditor não possuir idoneidade suficiente, a assinatura não merecerá crédito perante bancos, credores, acionistas etc. Logo,

O auditor precisa ter bom nome profissional e plena independência, isto é, lastro material, moral, intelectual e cultural, para proteger sua clientela contra riscos naturais, bem como para se manter em uma posição que lhe possibilite realizar suas tarefas, acima de problemas materiais (p. 58).

Mautz (1987) diz que o auditor, para ser bem sucedido, e conseqüentemente inspirar confiança nos seus pareceres, precisa possuir requisitos básicos de educação, caráter, personalidade e saúde. O autor chama essas virtudes, quando aplicadas ao auditor, de “atitude auditorial”, que “é a combinação de educação, experiência e critério, a qual possibilita uma condição mental, uma atitude, em relação ao seu trabalho, que capacita o auditor a avaliar seus problemas com exatidão e a enfrentá-los eficientemente” (p. 14).

3.2 A UTILIZAÇÃO DA AUDITORIA CONTÁBIL PARA FINS FISCAIS

A auditoria pode ser utilizada para fins fiscais quando tem a finalidade de observar se a empresa cumpre todas as exigências da lei tributária. Sá (2002) explica que a auditoria fiscal tanto pode ser realizada pela própria empresa, espontaneamente, ou pelo Estado, na defesa dos interesses da arrecadação dos tributos. No primeiro caso, o autor denomina de “Auditoria Fiscal Voluntária”; no segundo, “Auditoria Fiscal Compulsória”, assim aclarado:

A “Auditoria Fiscal Compulsória” é, pois, a que o Poder Público executa como “rotina” na verificação da confiabilidade da sua arrecadação, e ela pode ser executada interna (na empresa, no estabelecimento, na casa do contribuinte) ou externamente (em execução de confronto de declarações, revisões de cálculos e de elementos declarados etc) (SÁ, 2002, p. 48).

Segundo Franco e Marra (2001), a auditoria geral e permanente, com o objetivo de acautelar interesses de acionistas e investidores para realizar controle administrativo, apurar erros e fraudes, entre outros, serve também para verificar o cumprimento de obrigações fiscais. O contribuinte pode requerer auditoria parcial ou específica para apurar o cumprimento de determinada obrigação fiscal, a exemplo do imposto de renda; para apurar valor de imposto em atraso; ou de impostos pagos indevidamente, a fim de pedido de restituição de indébito.

A auditoria proporciona tranqüilidade para o fisco, uma vez que contribui, indiretamente, para melhor aplicação das leis fiscais; permite maior exatidão das demonstrações contábeis; e assegura maior exatidão dos resultados apurados (FRANCO; MARRA, 2001).

Andrade Filho (2005, p. 21) ressalta que “os exames de auditoria na área tributária podem revelar a ocorrência de fraudes ou situações em que o não cumprimento das obrigações tributárias pode atrair a aplicação de normas penais”.

Os tributos que utilizam informações de natureza econômica para estabelecer o montante devido, IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, ICMS e ISS, podem ser controlados através de técnicas de auditoria contábil. Nesse sentido, Franco e Marra (2001, p. 217) apresentam o seguinte relacionamento entre o imposto de renda e a contabilidade:

Entretanto, como o imposto de renda é o que tem relações mais estreitas com a contabilidade e as demonstrações contábeis, a auditoria geral das demonstrações contábeis contribui sempre para o cumprimento das obrigações relativas a esse imposto.

Sá (2002, p. 463) explica que a metodologia do trabalho do auditor, seja ele fiscal ou contratado pela própria empresa, deve ser estabelecida de acordo com a característica do tributo cobrado, ou “objeto da tributação”, nas palavras do autor:

Tributos sobre o “lucro” concentram-se nos componentes formadores de tal fenômeno: custos, Despesas e Receitas. Tributos sobre as Vendas concentram-se em “Vendas” e “Estoques”. Tributos sobre a “Produção” concentram-se em Custos, e assim por diante.

Assim, uma auditoria do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) deveria abranger toda escrituração contábil. A auditoria do IPI, COFINS, PIS, ICMS e ISS, por haver como base de cálculo o valor das receitas, deveria concentrar maior parte do seu trabalho no acompanhamento da evolução das receitas, estoques e custos (no caso do IPI). Ressalta-se, evidentemente, a necessidade de verificação das demais contas contábeis, uma vez que a constatação, por exemplo, de bens, despesas, credores e fornecedores não contabilizados seria um indício de receitas omitidas e, por conseguinte, de irregularidade tributária.

Sá (2002, p. 463) ressalta a dificuldade para a realização das auditorias fiscais no Brasil devido à existência de leis mal-elaboradas e a um número expressivo de normas para esclarecê-las: “Como a legislação, no Brasil, é complexa, igualmente complexo torna-se o exame; conspira, ainda, contra a tarefa, a extrema mobilidade e modificação de critérios fazendários”.

Lima (2000, p. 92) destaca que o fisco possui um campo fértil na contabilidade para atingir seus fins, devendo o auditor fiscal possuir conhecimentos nesta área para executar com mais eficiência suas atribuições. Ressalta, contudo, que ele “não precisa, no entanto, ser um especialista na matéria, ou um Contador, mas necessita daqueles conhecimentos imprescindíveis à identificação dos fatos contábeis que elucidam as evasões de tributos”.

3.3 AUDITORIA SOBRE LIVROS CONTÁBEIS

Os livros contábeis são os utilizados para registrar os fatos que afetam o patrimônio das entidades. Franco (1997) destaca como mais importantes os livros: Diário, Razão e Caixa.

Num processo de auditoria, Sá (2002) ressalta que os exames do Diário, Razão, Caixa e livros ou registros analíticos fornecem ao auditor parte dos elementos necessários para suas conclusões. Destaca o autor que o exame dos livros não é suficiente para que o auditor obtenha as convicções necessárias para emitir seu parecer, contudo muitas vezes ele precisa

“objetivar os fatos pela sua natureza, verificando-os desde o seu nascimento até certo estado ou mesmo conclusão” (p. 247).

Essa necessidade conduz o auditor a examinar nos livros contábeis contas que registraram fatos ocorridos na entidade que movimentaram seu patrimônio e que, em princípio, devem estar escriturados no Diário, Razão e, havendo movimentação financeira, no Caixa.

Cook e Winkle (1983) consideram como evidências em auditoria, ou seja, meios de provas, o diário, razões e livros de contas. Segundo os autores, o exame destes livros é fundamental no processo de auditoria, pois “para o auditor que procura provas que consubstanciem um valor das demonstrações financeiras, é imprescindível que esse item seja registrado nos livros de contas” (p. 178).

Estudar-se-á, pois, os livros: Diário, Razão e Caixa, analisando suas finalidades, principais características, utilização pelos fiscos federais e do Estado do Rio Grande do Norte, assim como a importância dos mesmos no processo de auditoria contábil.

3.3.1 Livro Diário

O Diário é um livro contábil que tem por finalidade registrar, cronologicamente, todos os fatos contábeis ocorridos numa entidade.

Para Franco (1997), é o livro mais importante da empresa porque nele fica registrado toda sua história econômico-financeira. “Desaparecidos todos os demais livros, por ele será possível reconstituir-se a vida da empresa, o que nem sempre será possível se tivermos apenas o *Razão*” (p. 87).

O Código Civil do Brasil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, exige que as empresas possuam o livro Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica (art. 1.180).

O Código determina que a escrituração no livro Diário deve ser feita em idioma e moeda corrente nacional e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens (art. 1.183). Todas as operações relativas ao exercício da empresa serão lançadas com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução (art. 1.184).

Ainda segundo o Código Civil, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício serão lançados no Diário, devendo ambos serem assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária (§ 2º, art. 1.184).

Para realização de uma auditoria contábil, o livro Diário permite ao auditor conhecer os fatos contábeis registrados pela entidade. Da constatação de transações comerciais não lançadas no livro, como por exemplo, omissão de vendas, de compras, de aquisição de bem fixo, pagamento de duplicatas, recebimento de clientes, entre outros, o auditor coleta provas de irregulares na escrita contábil.

Sá (2002) afirma que a maioria dos erros cometidos pode ser evidenciada pela verificação do Diário, lembrando que alguns profissionais de auditoria acreditam que podem certificar a exatidão de uma escrita contábil quando verificados os registros do Diário e dos documentos. “Realmente as verificações nos diários são de relevante importância, jamais podendo ser abandonadas nos processos de auditoria, mesmo nos mais singelos” (p. 244).

Lima (2000) ensina que a análise sobre o livro Diário pode colaborar na identificação de formas ilegais de suprimento de caixa. Cita o caso em que o contribuinte pode registrar como obrigação despesas já pagas. Esta irregularidade ocorre quando a empresa tem a intenção de reduzir o valor das saídas efetivas de caixa. Quando dinheiros ingressam na empresa sem base documental, a exemplo das entradas decorrentes de venda de mercadorias sem documentação fiscal, as saídas subsequentes, se registradas normalmente, podem ocasionar um saldo credor ou “estouro de caixa”. Daí o artifício utilizado pelo contribuinte de registrar a ocorrência da despesa, contudo mantê-la no passivo, apesar de paga. Segundo o autor (p. 97), para o auditor fiscal identificar estes fatos é necessário que “examine de maneira geral todos os eventos ocorridos no período. Naturalmente isto poderá ser feito através de uma boa amostragem diretamente no Diário da empresa”.

O livro Diário é exigido também pelas administrações tributárias. O Governo Federal, através do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, determina que as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no Lucro Real utilizem o livro Diário (art. 258). Afirma que a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte, desde que comprovados por documentos

hábeis (art. 923). Contudo, se verificado pelo auditor fiscal federal omissão de registro contábil que resulte em redução de tributo a pagar, o contribuinte fica sujeito a multa equivalente à metade da receita omitida ou da dedução indevida (art. 981).

No Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Norte, Decreto Estadual nº 13.640, de 13 de novembro de 1997, também é previsto o pagamento de imposto e penalidade quando o auditor fiscal estadual não constatar o registro contábil de pagamento de fornecedores, caixa negativo ou não-comprovado, ou registro de obrigações inexistentes (art. 352).

3.3.2 Livro Razão

O Razão é um livro contábil que tem por finalidade registrar todas as operações por ordem do título das contas devedoras ou credoras, sob as quais elas foram registradas, sendo para Franco (1997, p. 100) um livro “indispensável para a boa contabilidade”.

Padoveze (2004) lembra que é através do Razão que o contador consegue apurar o saldo de cada conta registrada na contabilidade e, por isso, é o livro de excelência deste profissional.

O Razão é um relatório contábil que complementa o Diário. Neste estão apresentados todos os registros contábeis por ordem cronológica, com histórico; naquele, todas as contas contábeis registradas no Diário são organizadas, recebendo a transcrição de todos os débitos e créditos anotados, apurando periodicamente o seu saldo. Através do saldo das contas contábeis é elaborado o balancete de verificação, e, em seguida, as demonstrações contábeis.

Diante de tais finalidades, o Conselho Federal de Contabilidade determina que o Diário e o Razão constituem os registros permanentes da Entidade (NBC T2, item 2.1.5, aprovado pela Resolução nº 563, de 28 de outubro de 1983).

O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, exige que as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real utilizem o livro Razão (art. 259), cuja escrituração deve ser individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações (§ 1º, art. 259). Andrade Filho (2005) lembra que essa obrigatoriedade surgiu a partir de 01 de janeiro de 1992 e a falta de escrituração do Razão, nas condições especificadas na legislação, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

Sá (2002, p. 239) recorda que alguns autores o consideram o único livro indispensável da contabilidade e destaca, quando discorre sobre sua utilização como procedimento de auditoria contábil, que “pela importância que representa no sistema de partidas dobradas [...] merece especial atenção, quanto ao exame, porque pode fornecer dados preciosos de indagação”.

Da consideração de que todos os fatos contábeis ocorridos numa entidade foram registrados no Diário e, em seguida, organizados no Razão, alguns procedimentos de auditoria contábil podem ser realizados através da análise do Razão, a exemplo da inspeção visual. Um auditor pode constatar a existência física de um bem, com correspondente documento hábil de aquisição. Da verificação direta no Razão da conta contábil onde o bem deveria estar registrado, o profissional pode rapidamente averiguar a sua contabilização.

Ressalta Sá (2002, p. 241) que o Razão, por espelhar, através do balanço, a situação dos valores na composição do capital, merece “a melhor das atenções em um sistema de registros contábeis e por este motivo também na programação dos trabalhos de auditoria”.

3.3.3 Livro Caixa

O livro Caixa é utilizado para registrar todas as saídas e entradas de dinheiro na entidade, inclusive os cheques. Apesar de ser um livro contábil facultativo (ou auxiliar), Franco (1997, p. 107) o considera de grande importância e lembra que o seu saldo deve corresponder exatamente à existência física do responsável pelo Caixa, e pode ser composto pelos seguintes valores:

- a) dinheiro, em moeda corrente; b) cheques recebidos e ainda não apresentados aos respectivos bancos para resgate ou depósito; c) cheques emitidos pela própria empresa para pagamento de faturas, despesas, salários etc, ou para depósito em outro banco, ainda pendentes de conclusão da respectiva operação.

Sá (2002) lembra que como a maioria do movimento econômico-financeiro de uma entidade se realiza por meio de recebimentos e pagamentos em dinheiro, os quais são registrados no livro Caixa, a auditoria do mesmo se constitui em objeto de importância para o exame do auditor.

Destaca-se, ainda, que para as pessoas jurídicas integrantes do Simples Nacional e tributação do imposto de renda Lucro Presumido, e que optaram para fins exclusivamente fiscais não manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial, devem escriturar o livro Caixa, o qual deve compreender a movimentação financeira, inclusive bancária (Regulamento do Imposto de Renda, art. 527, parágrafo único; Lei Complementar nº 123, art. 26, § 2º).

As administrações tributárias, portanto, mesmo dispensando a manutenção de escrita contábil daquelas empresas, não se exime de conhecer as suas receitas e despesas. Pelo Caixa, quando se inclui a movimentação bancária, pode ser observada quase toda movimentação econômico-financeira de uma entidade. Por exemplo, as compras e vendas a prazo, em determinado momento, passarão ou pelo caixa ou pela conta-corrente bancária da empresa, no ato do seu pagamento ou recebimento.

Assim, a auditoria do Caixa, quando nesta é incluída a movimentação bancária, compreende a própria auditoria das disponibilidades, que tem por finalidade, segundo Attie (1998, p. 253):

- a.** determinar sua existência, que poderá estar na companhia, em bancos ou com terceiros;
- b.** determinar se é pertencente à companhia;
- c.** determinar se foram utilizados os princípios de contabilidade geralmente aceitos, em bases uniformes;
- d.** determinar a existência de restrições de uso ou de vinculações em garantia;
- e.** determinar se está corretamente classificado nas demonstrações financeiras e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.

A auditoria do Caixa tem sido a preferido pelos auditores fiscais, uma vez que através dela têm-se informações das entradas e saídas de numerários, denunciando muitas vezes ingressos irregulares, elucidados no fluxo dos registros contábeis pertinentes às operações financeiras (LIMA, 2000).

Cook e Winkle (1983, p. 294) recordam que o Caixa é considerado um bem que envolve grande risco e relativamente difícil de ser controlado, logo "os procedimentos de auditoria a ele destinados tendem a ser mais extensos e mais detalhados que os de outras áreas". Para os autores, a avaliação pelo auditor do sistema de controle interno do Caixa e Banco é essencial para influenciar a decisão sobre a extensão e a intensidade dos procedimentos de auditoria a serem empregados.

Boynton, Johnson e Kell (2002) destacam a relevância da auditoria do Caixa, pois, apesar de seu saldo ser relativamente pequeno em muitas entidades, o volume movimentado (quando principalmente se adiciona a este a movimentação bancária) é bastante elevado. "Na realidade, o volume de transações que afetam o caixa geralmente é muito maior do que o de transações que afetam qualquer outra conta das demonstrações contábeis" (p. 755).

Sá (2002, p. 254) ressalta a importância da auditoria do Caixa, porque "o movimento de dinheiro, em qualquer empresa, representa o maior volume de operações". Segundo o autor, na auditoria de caixa o auditor deve ter bastante atenção, empregando todos os seus esforços para que não comprometa a excelência do seu trabalho, pois:

1. esta conta é preferida para a prática de fraudes; 2. todo erro de caixa implica a necessidade de explicação sobre o destino do numerário; 3. a maior parte das transações de uma empresa passa por caixa; 4. os erros de caixa provocam na sua generalidade erros de outras contas; 5. esta conta é a maior fonte de riscos de uma empresa quanto ao numerário líquido. (SÁ, 2002, p. 257).

As legislações prevêm irregularidades tributárias quando o Caixa possui saldo credor, ou seja: as saídas de caixa em determinado período são superiores ao saldo inicial mais as posteriores entradas, apresentando um saldo negativo no período analisado. O Regulamento do Imposto de Renda caracteriza como omissão no registro de receita a indicação na escrituração de saldo credor de caixa (art. 281, inciso I). O Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Norte determina que quando comprovado insuficiência de caixa se considera o respectivo valor como saídas de mercadorias tributáveis em operação interna e não registrada, exigindo-se o respectivo imposto, sem o prejuízo da multa regulamentar, ressalvando-se ao contribuinte a prova da improcedência dos valores apresentados (art. 352).

3.4 AUDITORIA SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis são afirmações prestadas por empresas sobre sua situação patrimonial e financeira. A auditoria, como visto anteriormente, tem por finalidade obter evidências sobre a veracidade, ou não, das informações contidas nessas demonstrações, ou seja, o papel do auditor é testar aquelas afirmações.

Nesse sentido, a demonstração contábil é o objeto da auditoria. Todas as técnicas e esforços são dispendidos para o auditor apresentar parecer conclusivo sobre as demonstrações contábeis elaboradas pela empresa auditada.

Acrescenta-se, também, que as demonstrações contábeis, além de ser o “fim” da auditoria, podem ser utilizadas como “meio” durante o processo de execução dos trabalhos, principalmente na fase inicial, quando o auditor elabora o seu planejamento.

Um dos procedimentos, ou técnicas, de auditoria, a revisão analítica, que será analisado com mais profundidade no item 3.5.3, utiliza as demonstrações contábeis com a finalidade de detectar anormalidade na movimentação financeira ou patrimonial da empresa auditada. A partir desta constatação, o auditor define os setores que receberão maiores atenções durante o trabalho.

Para Almeida (2007), o auditor deve ter uma visão geral das demonstrações contábeis, buscando realizar um inter-relacionamento entre contas e transações com o objetivo de verificar a existência de situações anormais ou tendências. Esse trabalho é necessário porque quando o auditor realiza testes sobre contas de ativo, passivo, receitas e despesas, sem antes realizar o referido procedimento de auditoria; pode chegar a conclusões diferentes daquelas que existiriam se todo o trabalho fosse antecedido da revisão analítica dos demonstrativos contábeis.

Cook e Winkle (1983) explicam que a revisão analítica⁷ é um modo de detectar áreas que envolvem maior risco de erro e distorções. A detecção destas áreas, segundo os autores, constitui-se na parte mais importante do trabalho de auditoria, e são obtidas através da comparação dos dados fornecidos pela empresa com o que o auditor considera normal. As distorções observadas é que será objeto de maior análise.

Ensina os autores que o saldo das contas deve ser submetido a comparações, podendo o auditor escolher todas as contas ou apenas algumas delas, no balancete de verificação do ano em curso, para comparar com as contas correspondentes do ano anterior. Deste confronto de contas, o auditor deve ficar atento ao surgimento de distorções relevantes, as quais devem ser objeto de maior investigação durante a auditoria. O auditor pode ainda realizar este confronto com a finalidade de ter uma representação do crescimento normal e usar os saldos

⁷ Os autores denominam “comparação” este procedimento de auditoria.

ajustados como padrão de comparação. Este mesmo trabalho pode ser realizado com base nas contas extraídas das demonstrações contábeis, podendo o auditor, segundo os autores:

Calcular índices tais como o de rotatividade do estoque, movimentação de contas a receber, percentual de lucro bruto e índice de devedores duvidosos. Esses cálculos são comparados aos correspondentes, de anos anteriores, ou às médias observadas para a indústria como um todo, a fim de determinar variações que exigem exame posterior mais aprofundado. (COOK; WINKLE, 1983, p. 186).

Almeida (2007, p. 448) também ensina que as anormalidades ou tendências das contas são “constatadas nas demonstrações contábeis, mais precisamente nas contas do Balanço Patrimonial e nas da Demonstração do Resultado do Exercício”.

Esses dois demonstrativos contêm contas que exprimem a situação patrimonial e financeira das entidades. O Balanço Patrimonial apresenta a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data; a Demonstração do Resultado do Exercício evidencia o resultado das operações de receitas e despesas da empresa durante determinado período, que geralmente coincide com o ano civil.

Ainda segundo Almeida (2007), o auditor deve utilizar os saldos das contas constantes no Balanço Patrimonial e o valor mensal por conta das receitas e despesas expressas na Demonstração do Resultado do Exercício. Além disso, o auditor deve estabelecer o inter-relacionamento entre contas e transações, a exemplo de vendas e contas a receber, compras e fornecedores a pagar, custo das vendas e vendas, entre outras. Finalmente, o auditor deve calcular índices econômico-financeiros dos demonstrativos citados, pois quando os mesmos “são comparados com índices de anos anteriores da mesma empresa ou com índices de outras companhias do mesmo ramo de negócio, dão uma sensibilidade ao auditor sobre tendências e flutuações incomuns” (ALMEIDA, 2007, p. 450).

Nesse sentido, Perez Júnior (2006), lembrando que a revisão analítica pode envolver a inter-relação entre os componentes das demonstrações contábeis, afirma que a existência de tendências significativas nestas pode ser evidenciada mediante a elaboração e interpretação de índices econômico-financeiros, a exemplo da lucratividade por tipo de produto, índices de liquidez. A evidenciação de tendências significativas pode também ser obtida da “comparação de informações da empresa com o disponível sobre outras empresas do mesmo ramo e obtenção de explicações sobre diferenças significativas em índices, etc” (PEREZ JÚNIOR, 2006, p. 72).

Em suma, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício, além do balancete de verificação, que contém o saldo e a movimentação de débitos e créditos de todas as contas patrimoniais e de resultado da empresa, e que segundo Franco (1997) tem por finalidade comprovar a exatidão dos lançamentos e informar sobre a situação das contas, são os principais demonstrativos utilizados durante o procedimento de auditoria revisão analítica.

Os demais demonstrativos contábeis previstos na Lei nº 6.404/76, atualizada pela Lei nº 11.638/2007, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Valor Adicionado, não são citados nas principais literaturas como utilizados durante a realização do procedimento de auditoria revisão analítica.

Isto se deve porque nestes demonstrativos constam as mesmas contas contábeis que estão apresentadas no Balanço Patrimonial e na Demonstração do Resultado do Exercício, além daquelas que podem ser observadas de forma mais analítica no balancete de verificação. Ou seja, quando da busca de tendências ou anormalidades de contas patrimoniais ou de resultado, a observação do balancete, Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício já são suficientes para os fins da revisão analítica.

Ressalva-se, contudo, que a Demonstração dos Fluxos de Caixa, por evidenciarem informações sobre pagamentos e recebimentos em dinheiro, ocorridos durante determinado período, pode também ser analisada durante o procedimento de auditoria revisão analítica. Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 398), as informações contidas no demonstrativo, principalmente quando analisadas em conjunto com as demais demonstrações contábeis, podem permitir aos usuários avaliarem:

1. a capacidade de a empresa gerar futuros fluxos líquidos positivos de caixa; 2. a capacidade de a empresa honrar seus compromissos, pagar dividendos e retornar empréstimos obtidos; 3. a liquidez, solvência e flexibilidade financeira da empresa; 4. a taxa de conversão de lucro em caixa; 5. a performance operacional de diferentes empresas, por eliminar os efeitos de distintos tratamentos contábeis para as mesmas transações e eventos; 6. o grau de precisão das estimativas passadas de fluxos futuros de caixa; 7. os efeitos, sobre a posição financeira da empresa, das transações de investimento e de financiamento, etc.

Observa-se, ainda, que a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, que evidencia os lucros ou prejuízos acumulados no início do exercício e as mutações ocorridas durante o exercício, e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, que evidencia a movimentação ocorrida durante o exercício nas diversas contas do patrimônio líquido, podem também ser utilizadas pelos auditores da Receita Federal do Brasil durante o procedimento de revisão analítica. Como os demonstrativos apresentam com mais detalhes a movimentação dos lucros ou prejuízos acumulados ocorridos, nas auditorias das empresas que são tributadas pelo Lucro Real, cuja base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é o lucro contábil ajustado pelas adições e subtrações de receitas e despesas determinadas pelo Regulamento do Imposto de Renda, pode ser observado o comportamento destas contas com o objetivo de estabelecer tendências de lucros ou prejuízos.

3.5 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Como visto anteriormente, o trabalho do auditor deve ser planejado. Deste, surge o programa de auditoria, na forma do item 11.4.1.12 da NBC T 11-4.

O programa de auditoria consiste na apresentação da natureza, extensão e época de realização dos trabalhos a serem realizados. Ele “[...] registra os procedimentos que o auditor acredita serem necessários à consecução dos objetivos da auditoria” (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 216).

Para Sá (2002, p. 131), plano de auditoria, programa de auditoria, previsão de auditoria, ou outra expressão equivalente, significa uma “tarefa preliminar traçada pelo auditor, que se caracteriza pela previsão dos trabalhos que devem ser executados em cada serviço, a fim de que este cumpra integralmente as suas finalidades [...]”.

Franco e Marra (2001, p. 298) destacam que a elaboração de um programa de auditoria “[...] implica determinar os procedimentos que poderão ser utilizados em determinadas situações, estabelecendo-se sua amplitude e oportunidade”.

Percebe-se, pois, que nos programas de auditoria são relacionados procedimentos os quais, na época planejada, serão realizados pelo auditor com o objetivo de obter evidências suficientes para emissão de opinião conclusiva sobre o trabalho de auditoria.

O Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução CFC nº 820/97, que aprovou a NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, assim define procedimentos de auditoria:

11.1.2 – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA 11.1.2.1 – Os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas, abrangendo testes de observância e testes substantivos. [Grifo do autor].

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 209) explicam que procedimentos de auditoria são “[...] métodos ou técnicas que o auditor utiliza para coletar e avaliar material de evidência suficiente e competente”.

Cook e Winkle (1983) anotam que as *técnicas de auditoria*, expressão utilizada pelos autores como sinônimo de procedimentos de auditoria, são os vários métodos empregados pelo auditor para reunir evidências a respeito da fidedignidade das demonstrações contábeis analisadas.

Para Almeida (2007, p. 55), “os procedimentos de auditoria representam as técnicas que auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações financeiras”. O autor cita os seguintes procedimentos de auditoria: “- Contagem física; - Confirmação com terceiros; - Conferência de Cálculos, e - Inspeção de documentos”.

Franco e Marra (2001) relacionam como procedimentos de auditoria:

- Confirmação externa (circularização);
- Inspeção física;
- Contagem de itens físicos;
- Exame, ou obtenção, de comprovantes autênticos;
- Revisão profunda dos critérios de avaliação e exame de sua conformidade com os princípios contábeis;
- Exame de registros auxiliares e fiscais e sua repercussão nos registros contábeis principais;

- Obtenção de informações de várias fontes fidedignas e cruzamento dessas informações;
- Conferência de somas e cálculos;
- Estudo de métodos operacionais, e
- Avaliação de controles internos

O Conselho Federal de Contabilidade, na NBC T 11, estabelece que os procedimentos de auditoria sejam realizados através de teste de observância e substantivos (11.1.2.1). Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno, estabelecidos pela administração, estão em efetivo funcionamento e cumprimento (11.1.2.2), enquanto que os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, consistindo em testes de transações e saldos, e procedimentos de revisão analítica (11.1.2.3).

A referida NBC estabelece ainda que:

11.2.6.2 – Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos: a) inspeção – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis; b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução; c) investigação e confirmação – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade; d) cálculo – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias; e, e) revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas. **11.2.6.3** – Na aplicação dos testes de observância, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos. [Grifo nosso].

Boynton, Johnson e Kell (2002) apresentam uma relação mais abrangente de procedimentos de auditoria, os quais incorporam os procedimentos citados pelos autores anteriores e pelo Conselho Federal de Contabilidade, a saber:

3.5.1 Obtenção do entendimento do cliente e de seu negócio

O primeiro trabalho a ser realizado pelo auditor é conhecer a empresa e o mercado em que está inserido.

A finalidade desse procedimento é permitir ao auditor fazer deduções razoáveis sobre a continuidade e crescimento da empresa (FRANCO; MARRA, 2001); ajudá-lo a identificar possíveis erros ou classificações distorcidas nos documentos objeto do seu trabalho; tomar decisões sobre itens que podem ser relevantes nas demonstrações contábeis (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002); além de subsidiá-lo de informações que serão úteis durante a realização do procedimento de revisão analítica.

Sá (2002) ressalta que para a realização da auditoria operacional, assim como qualquer tipo de auditoria, é necessário que o auditor realize investigações “ambientais”, “estruturais” e “funcionais”, ou seja, que ele “se aprofunde no conhecimento “amplo” da vida empresarial, o que exige indagações sobre a “atividade” de seu cliente” (p. 450).

O Conselho Federal de Contabilidade, na NBC T 11.4, afirma que para a elaboração do planejamento de auditoria é necessário que o auditor tenha um conhecimento adequado das atividades e práticas operacionais executadas pela empresa, seu ambiente de atuação, fatores econômicos, entre outros:

11.4.3.2. O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento das atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável, as práticas operacionais da entidade e o nível geral de competência de sua administração. **Fatores econômicos.** 11.4.3.3. Para o auditor independente completar o conhecimento do negócio da entidade a ser auditada, deve avaliar os fatores econômicos desta, abrangendo: a) o nível geral da atividade econômica na área de atuação da entidade e fatores que podem influenciar seu desempenho, tais como níveis de inflação, crescimento, recessão, deflação, desemprego, situação política, entre outros; b) as taxas de juros e as condições de financiamento; c) as políticas governamentais, tais como monetária, fiscal, cambial e tarifas para importação e exportação; e, d) o controle sobre capitais externos. [Grifo do autor].

Para o Conselho, a análise preliminar desses fatores é a base para identificar riscos que possam afetar a continuidade operacional da entidade, a existência de contingências fiscais, legais, trabalhistas, previdenciárias, comerciais, ambientais, obsolescência de estoques e immobilizações e outros aspectos do negócio com impacto potencial nas Demonstrações Contábeis (11.4.3.4).

Cook e Winkle (1983) consideram as informações a respeito do ambiente em que a entidade opera importantes evidências de auditoria porque podem representar fatos que já tenham afetado ou que no futuro possam afetar a sua situação financeira. Pondera os autores, contudo, que “as condições ambientais que opera uma empresa [...] são relevantes para a condição global da empresa, embora seja impossível prever com exatidão seus efeitos” (p. 171).

Borges (2003) explica que o trabalho de auditoria de tributos inicia-se com o *levantamento de dados factuais da empresa*, que deve variar em face da natureza e extensão das atividades da fiscalizada. O levantamento é necessário para a elaboração do *programa de auditoria de tributos*, consistindo em obter dados e informações sobre a empresa relativo a: estrutura e atividades econômicas; qualificação fiscal de seus estabelecimentos; operações realizadas; favores e benefícios fiscais utilizados; e transações comerciais de natureza complexa.

3.5.2 Compreensão do sistema de controle interno do cliente

Controles internos são todos os mecanismos adotados por uma entidade “[...] destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos no seu patrimônio” (FRANCO; MARRA, 2001, p. 267).

Segundo Cook e Winkle (1983), o controle interno contábil é o plano de organização e procedimentos destinados a assegurar que as transações da empresa obedeçam às diretrizes da diretoria, e sejam registradas de modo a permitir elaboração de demonstrações contábeis corretas. Ensinam que os registros devem ser feitos de modo que “[...] possa determinar responsabilidade pelo ativo, e o sistema de controle deve prever a utilização do ativo apenas de acordo com as determinações da direção da empresa” (p. 173).

Para o Conselho Federal de Contabilidade, Resolução CFC nº 820/97,

O sistema de controle contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional (11.2.5.1).

A execução do trabalho de auditoria requer um conhecimento prévio do sistema de controle interno da empresa auditada. Sá (2002) ressalta que antes de elaborar o plano de auditoria é necessário observar o sistema de controle interno da empresa. Attie (1998) considera o controle interno essencial para a execução de todo o trabalho de auditoria, uma vez que um sistema satisfatório reduz a possibilidade de erro e irregularidades.

Cook e Winkle (1983) explicam que a finalidade do exame do sistema de controle interno da empresa auditada é: 1) demonstrar a fidedignidade das contas e demonstrações contábeis; 2) determinar a extensão de outros procedimentos de auditoria necessários à obtenção de evidências. Conclui os autores que o controle interno contábil é a principal forma de evidência, por si mesma, e “também um indicador de quanta evidência ainda será necessária obter” (p. 173).

Mautz (1987) lembra que o Pronunciamento sobre Procedimento de Auditoria nº 29, enunciado pela Comissão de Procedimento de Auditoria do Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados, exige que o auditor realize uma revisão no sistema de controle interno da empresa, e utilize essa revisão para estabelecer a extensão dos demais testes de auditoria. “A amplitude e a natureza do programa de auditoria são fundamentalmente influenciadas pelo sistema de controle interno em uso” (p. 166).

Em suma, uma das principais finalidades da avaliação do sistema de controle interno pelos auditores é determinar o nível de aprofundamento dos trabalhos. Nas entidades em que os sistemas de controle interno são satisfatórios, o auditor necessita executar poucos procedimentos de auditoria para se certificar sobre a correção, ou não, da escrita contábil e emitir parecer. Nesses casos, o custo da auditoria externa é, inclusive, reduzido em virtude do baixo número de horas exigidas para a conclusão do programa de trabalho. O inverso ocorre nas entidades que não possuem sistema de controle interno ou com sistema considerado falho na avaliação dos auditores externos.

Almeida (2007, p. 63) explica que “o auditor pode reduzir o volume de testes de auditoria na hipótese de a empresa ter um sistema de controle interno forte; caso contrário, o auditor deve aumentá-lo”. Pondera, contudo, lembrando que o auditor externo sempre executará testes, mesmo na hipótese do sistema de controle interno ser excelente.

Neste sentido, Franco e Marra (2001) destacam que não existem controles completamente eficazes. Por mais eficiente que seja o sistema de controle interno de uma

entidade, sempre será necessário a aplicação de procedimentos de auditoria, em todas as áreas. Contudo, “a extensão e profundidade desses procedimentos é que podem ser maiores, ou menores, conforme seja o grau de confiança que o auditor possa depositar na eficiência dos controles internos” (Idem, 2001).

Ainda segundo os autores, um bom sistema de controle interno é “[...] fator de economia do tempo a ser empregado pelo auditor no seu trabalho e, conseqüentemente, barateamento do custo da auditoria” (Ibidem, 2001).

3.5.3 Procedimentos de revisão analítica

A revisão analítica é um procedimento de auditoria que possibilita ao auditor conhecer o possível comportamento de determinadas contas patrimoniais e de resultado. A constatação de divergências relevantes entre o valor que deveria existir segundo a revisão analítica e o real importará numa verificação mais apurada da conta objeto da diferença.

Assim, segundo Almeida (2007, p. 448), “o objetivo da revisão analítica é detectar e analisar situações anormais e significativas constatadas nas demonstrações contábeis”. A revisão auxilia a identificação de áreas prioritárias ou com problemas, onde, portanto, o auditor deve concentrar mais sua atenção.

Assim, o procedimento de revisão analítica é importante porque pode ser utilizado para definir as áreas de auditoria com maiores possibilidades de risco ou distorções.

Nesse sentido, Cook e Winkle (1983) ressaltam que a parte mais importante da auditoria é o estabelecimento destes setores, sendo a revisão analítica, denominado pelos autores como técnica de “comparação”, útil para esta finalidade. Alertam, contudo, que o uso da revisão analítica deve ser restrito à identificação de áreas com potenciais problemas. O auditor

[...] deve sempre utilizar outras técnicas de auditoria para se certificar da fidedignidade de um item, sempre que for impossível determinar se este é razoável, com base nos conhecimentos que dispõe. Nunca se deve usar somente a comparação como técnica de auditoria, em um exame, pois a função primordial dessa técnica é identificar áreas em haja risco de erros e distorções, de modo que se possam empregar outras técnicas para um exame mais aprofundado (COOK; WINKLE, 1983, p. 187).

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 210) destacam que as revisões analíticas são “utilizadas para desenvolver expectativas sobre determinada conta das demonstrações contábeis e avaliar a razoabilidade das demonstrações contábeis, dadas as circunstâncias então presentes.”

Esse objetivo é alcançado através da comparação de informações financeiras de períodos diferentes, o estudo da inter-relação entre os componentes das demonstrações contábeis e a elaboração e interpretação de índices, gerando relatórios com potenciais resultados ou indicadores que a empresa deve obter (PEREZ JUNIOR, 2006).

Como visto no item 3.4, o procedimento de revisão analítica pode ser realizado através da análise do balancete de verificação, do Balanço Patrimonial, da Demonstração do Resultado do Exercício e da Demonstração dos Fluxos de Caixa. A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, por conterem informações específicas sobre a movimentação do patrimônio líquido e do lucro ou prejuízo da empresa, podem ser analisados pelos auditores da Receita Federal do Brasil para a consecução da técnica de revisão analítica.

Devido às suas finalidades, depreende-se que o procedimento de revisão analítica deverá ser realizado no início do planejamento da auditoria, de forma a estabelecer as contas patrimoniais e de resultado que receberão maior ou menor atenção do auditor.

Lima (2000) explica que o auditor fiscal, antes de iniciar uma fiscalização numa empresa, deve levantar um diagnóstico sobre o seu desempenho no que tange ao cumprimento de suas obrigações tributárias, uma vez que a realização de ações desordenadas acarreta em desperdício de tempo, tornando o procedimento fiscal muitas vezes monótono e improdutivo. “O diagnóstico fará com que os trabalhos sejam direcionados para os pontos mais neurálgicos, fazendo com que o seu tempo seja aproveitado da melhor maneira possível” (LIMA, 2000, p. 80).

O autor ensina também como desenvolver um procedimento de revisão analítica para estudar a movimentação da conta Caixa. Ele parte do pressuposto que se a média dos pagamentos superar a média das vendas estará patenteada um indício de “estouro de caixa”, o que exigiria do auditor fiscal um exame mais acurado sobre a conta, buscando identificar as formas de suprimento utilizadas pela empresa, assim como suas repercussões tributárias.

Apresenta, então, as seguintes fórmulas identificarem a média de pagamentos e vendas durante o exercício social:

$$MP = \frac{E + C + D - EF}{12}$$

Onde,

MP = Média de pagamentos

E = Exigível a curto prazo (balanço anterior)

C = Compras do exercício

D = Despesas realizadas no exercício

EF = Exigível a curto prazo (balanço do exercício)

12 = Número de meses.

$$MV = \frac{V}{12}$$

Onde,

MV = Média de vendas

V = Vendas no exercício

12 = Número de meses

3.5.4 Inspeção

A inspeção consiste no exame de documentos, contratos, registros, bens, entre outros, visando constatar a sua existência, conteúdo, autenticidade, legitimidade e adequação do registro contábil. Boynton, Johnson e Kell (2002) explicam que a inspeção envolve o exame detalhado de documentos e registros, e exame físico de bens em estoque, sendo uma das técnicas mais utilizadas em auditoria.

Oportuno destacar que alguns autores denominam “exame” a verificação sobre bens físicos, e “inspeção” a verificação sobre documentos. Porém, Cook e Winkle (1983, p. 182)

esclarecem que “os termos *inspeção* e *exame*, enquanto empregados como sinônimos de verificação de evidência física e documentária, são usados indistintamente”.

Quanto ao procedimento sobre bens tangíveis, Attie (1998) ensina que o exame físico é a verificação *in loco* da existência de um bem, devendo o auditor observar o seu estado de uso e a correspondência nos registros contábeis.

Perez Júnior (2006, p. 70) ressalta que “este procedimento presta-se essencialmente à obtenção de evidência sobre a existência de ativos”, porém deve ser observada a questão de o bem estar registrado na contabilidade, assim como se o mesmo pertence realmente à empresa.

Cook e Winkle (1983) consideram a verificação de existência de bens uma das evidências mais convincentes em auditoria. Ressalvam, contudo, que o auditor deve estar atento à questão da propriedade e da qualidade do ativo verificado.

Mautz (1987, p. 86) também destaca o exame da existência física de um bem como uma das provas mais fortes à disposição do auditor, pois “vendo a coisa, ele pode acreditar em sua existência”. Adverte, igualmente aos autores anteriormente citados, que o auditor deve atentar para a questão da propriedade do bem visualizado e a sua condição e qualidade.

Essas preocupações após a constatação da existência física do bem são pertinentes porque, por exemplo, o mesmo pode estar na empresa, e não estar registrado na contabilidade. De outra forma, pode estar registrado na contabilidade, contudo não ser de sua propriedade; noutro caso, um bem pode possuir um valor contábil líquido positivo nos demonstrativos, contudo, na verificação *in loco* o auditor pode constatar que o mesmo está obsoleto e, por isso, deveria estar depreciado completamente. Nestas situações, os valores registrados na contabilidade estariam errados, superavaliando ou subavaliando o ativo da empresa auditada. Com isso as demonstrações contábeis evidenciarão informações irreais, e dependendo dos valores envolvidos, alguns indicadores financeiros poderiam estar bastante distorcidos.

Mautz (1987) e Attie (1998) acrescentam à tarefa da inspeção, ou exame físico, a contagem física do bem, que será tratado com mais detalhes no item 5.5.4.

Relativo ao procedimento sobre documentos, Franco e Marra (2001, p. 308) ensinam que quando o auditor for examinar lançamentos contábeis, ele deve buscar “[...] o documento que justifica, ou deu origem, ao lançamento”, observando a sua autenticidade e legitimidade. Verificará se a despesa realizada, se perfeitamente documentada, está de acordo com as

políticas internas da entidade. Conferirá os cálculos. Estando tudo certo, o auditor findará essa etapa do trabalho revisando o correspondente lançamento contábil.

Almeida (2007) explica que os documentos representam os comprovantes hábeis que amparam os lançamentos contábeis. Logo, a inspeção sobre os mesmos é importante para constatar a veracidade dos valores registrados.

Para Cook e Winkle (1983), a inspeção sobre documentos tem como objetivos conferir sua veracidade, confirmar se o mesmo foi autorizado pela diretoria ou atende o regimento interno da empresa, e se a transação representada foi registrada na contabilidade.

Na auditoria contábil para fins tributários, o procedimento de inspeção é muito utilizado porque, além de ser uma das principais fontes de evidência no processo de auditoria, como visto anteriormente, pode proporcionar provas diretas que o contribuinte fiscalizado cometeu irregularidades tributárias.

Da verificação, por exemplo, da existência de um bem que não está registrado na contabilidade, o auditor fiscal presumirá, com base no seu correspondente regulamento tributário, que o ativo foi adquirido com dinheiros de venda de mercadorias sem documentação fiscal.

É o que determina, por exemplo, o Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Norte, aprovado pelo Decreto Estadual nº 13.640/1997:

Art. 352. No caso da escrituração do contribuinte indicar insuficiência ou suprimientos de caixa não comprovados, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, **bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, considera-se o respectivo valor como saídas de mercadorias tributáveis em operação interna e não registrada, exigindo-se o respectivo imposto, sem o prejuízo da multa regulamentar**, ressalvando-se ao contribuinte a prova da improcedência dos valores apresentados. [Grifo nosso].

Nesse sentido, Lima (2000) ensina que o auditor fiscal deve examinar as contas do ativo permanente levando em consideração a sua existência física, direcionando a análise no sentido de observar se há bens escriturados na contabilidade e que não mais existem fisicamente, e se existem bens na empresa que não estão registrados na contabilidade (ativo oculto). Alerta que auditor fiscal deve analisar com maior cuidado os veículos da empresa, uma vez que a movimentação dos mesmos é bastante dinâmica, com ocorrências de diversas operações de compra e venda.

Explica que neste fluxo, “sempre se dá o ingresso destes sem a devida contabilização, conservando-se muitas vezes o bem antigo, como se existisse na empresa e dando oportunidade a manipulação de operações extra-caixa, isto com repercussão tributária” (LIMA, 2000, p. 115).

3.5.5 Confirmação

Confirmação, ou circularização, é um procedimento de auditoria que consiste na obtenção de informações junto a terceiros relativo a operações que estes realizaram com a empresa auditada, a exemplo de venda de mercadorias a prazo, compra de mercadoria a prazo, transferência ou recebimento de mercadorias em consignação, entre outros fatos.

Esta técnica constitui-se numa investigação com o objetivo de obter informações sobre as operações da entidade auditada através de fontes externas (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Attie (1998), nesse sentido, ensina que a confirmação implica a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar. Esclarece que

Para ser competente, a prova deve ser tanto válida quanto relevante. A validade do elemento comprobatório é tão dependente das circunstâncias em que é obtida, que generalizações sobre a confiança nos vários tipos de provas estão sujeitas a sérias restrições. Dessa forma, quando for reconhecida a possibilidade de restrições, a obtenção de elemento comprobatório através de fontes externas independentes à empresa proporciona maior grau de confiança do que aquele obtido internamente (ATTIE, 1998, p. 134).

Almeida (2007) explica que o procedimento é utilizado para o auditor confirmar bens de propriedade da empresa em poder de terceiros, direitos a receber e obrigações. O meio empregado para as confirmações é a expedição de cartas para as pessoas inquiridas.

As cartas são redigidas e assinadas pela empresa, mas as respostas são destinadas aos auditores. As mesmas são direcionadas aos clientes, bancos, fornecedores e outros que possam, por conhecimento direto, confirmar alguma transação importante (FRANCO; MARRA, 2001).

A confirmação externa possui muita relevância no resultado final da auditoria. Informações prestadas por terceiros são utilizadas como provas para confirmar ou desqualificar informações prestadas pela entidade auditada. Por isso, para Franco e Marra (2001, p. 299), ela “é empregada em todas as situações em que for aplicável”.

Segundo Perez Júnior (2006), a obtenção de informações de terceiros alheios à empresa auditada é “uma forma muito satisfatória e eficiente de conseguir evidência de auditoria, já que se trata de informação procedente de fonte cuja objetividade dificilmente pode ser posta em dúvida” (p. 70).

Assim também entende Mautz (1987, p. 101), afirmando que a técnica é uma das “[...] mais úteis à disposição do auditor, fornecendo provas de grande fidelidade”. Adverte o autor, contudo, que o auditor deve ter cautelas durante o processo de obtenção de informações junto a terceiros para que o procedimento seja considerado válido.

Como a técnica consiste na obtenção de carta de terceiros confirmando sobre operações que realizou com a empresa auditada, algumas precauções devem ser tomadas pelo auditor para que a resposta obtida não tenha qualquer possibilidade de violação ou modificação, o que a tornaria uma prova fragilizada e, portanto, inútil para seu fim. “O documento de confirmação deve vir diretamente às mãos do auditor, de modo que seja impossível o cliente ter acesso ou falsificar a informação” (COOK; WINKLE, 1983, p. 183).

3.5.6 Questionamento

O questionamento consiste na colocação de questões pelo auditor, verbalmente ou por escrito (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Durante a realização dos trabalhos, o auditor pode identificar problemas e, com objetivo de saná-los, ter a necessidade de conhecê-los com mais profundidade; pode ainda o auditor ter conhecimento de fatos que no futuro poderão afetar o patrimônio da empresa e, para emitir seu parecer sobre o caso, também ter a necessidade de obter informações mais detalhadas sobre o mesmo.

As inquirições verbais ou por escrito a sócios, diretores, executivos, funcionários, advogado, contador, entre outros, poderão ser úteis para o auditor se subsidiar das informações necessárias ao seu objetivo.

Como ressalta Cook e Winkle (1983), as perguntas possuem vários significados, sendo sempre necessárias, pois as respostas recebidas constituem informações fundamentais para o auditor.

Para Franco e Marra (2001), esse é um trabalho de detetive, que tanto pode utilizar fontes internas, como externas à entidade. Através da investigação, “o auditor obtém informações de várias fontes, sobre o mesmo problema e, através do seu próprio conhecimento e do seu melhor julgamento, pode concluir quanto à correção, ou incorreção, dos dados sob exame” (p. 310).

Ressalva-se, contudo, que as pessoas questionadas podem ter interesse em omitir determinadas informações e por isso apresentarem respostas incompletas, incorretas ou até mesmo direcionado para “despistar” o auditor.

Mautz (1987) explica que os funcionários que trabalham ou controlam a contabilidade da empresa auditada podem deliberadamente ocultar informações de forma que o auditor somente a descobriria através da aplicação de testes e procedimentos de tal profundidade e extensão que seu custo seria proibitivo. “Assim, não é incomum o auditor confiar, de forma limitada, nas declarações de empregados da empresa capacitados a fazê-las” (p. 89).

Por este motivo, Perez Júnior (2006, p. 71) afirma que “não é dos procedimentos que proporcionam maior grau de confiabilidade, motivo pelo qual sua utilização deveria restringir-se aos casos em que não podem ser comprovados por outros meios”.

3.5.7 Contagem

A contagem consiste na quantificação de bens físicos existentes numa entidade. Pode ser considerado como um procedimento complementar à inspeção física. Ou seja, no procedimento de inspeção física, verifica-se a existência do bem; no procedimento de contagem, quantifica-o.

Alguns autores tratam da técnica de contagem como uma das etapas do procedimento inspeção física, ou exame físico. Mautz (1987), quando discorre sobre o exame físico, explica que na execução do procedimento deve se dar atenção às quantidades: “o exame físico compreende contagem, identificação e, pelo menos em grau limitado, a verificação de

autenticidade e qualidade” (p. 100). Attie (1998, p. 133) também afirma que o “exame físico tem por objeto a constatação visual de que o estoque existe e em que quantidade”.

Durante a realização da contagem é necessário que auditor acompanhe todo o processo de inventário para garantir a sua correção, assim como evitar que sejam incluídos itens que não existem no ativo da empresa (FRANCO; MARRA, 2001).

A contagem pode ocorrer sobre todos os bens do ativo, sendo uma das principais as mercadorias em estoque. Sá (2002) destaca que a verificação dos estoques, durante as auditorias, é um dos pontos de vital importância, pois “como os estoques servem de base direta para o levantamento do *rédito*, isto é, constituem peça importantíssima na apuração do lucro ou da perda, merecem sério exame” (p. 327).

Lembra Perez Júnior (2006), ainda, que os resultados da contagem devem ser comparados com os registros contábeis da empresa. O Regulamento do Imposto de Renda (art. 286) e do ICMS do Rio Grande do Norte (art. 352) prevêm que a constatação da existência de mercadoria em estoque que não tenha sido registrada na contabilidade caracteriza omissão de receitas, sendo a empresa sujeita ao pagamento de imposto e multa.

3.5.8 Rastreamento

Neste procedimento, o auditor seleciona documentos criados quando transações são executadas e faz todo o percurso do registro contábil, nessa ordem: documento, diário, razão, balancete e demonstração contábil.

Como afirma Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 211), “a direção do teste é dos documentos para os registros contábeis, refazendo o fluxo original dos dados no sistema contábil”. Ainda segundo os autores, esse procedimento proporciona segurança ao auditor de que o documento-fonte está registrado na contabilidade, sendo útil para a detecção de quantias lançadas a menor na conta correspondente.

Mautz (1987) explica que a aplicação da técnica de rastreamento é importante para descobrir qualquer erro que possa ter sido cometido no processo de escrituração. Logo, esse procedimento de auditoria possibilita também informação sobre a integridade dos registros contábeis.

3.5.9 Vouching

O *Vouching* corresponde ao trabalho inverso ao rastreamento. O auditor inicia o teste sobre a demonstração contábil, verifica balancete, razão, diário e o documento-fonte.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 211), “é um procedimento muito utilizado para detectar lançamentos a maior nos registros contábeis”. Constitui ferramenta importante para obtenção de evidências sobre a existência ou ocorrência de determinado fato contábil.

3.5.10 Observação

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 211), “**observação** relaciona-se a acompanhar ou testemunhar a realização de alguma atividade ou processo”. [Grifo nosso].

Através da observação, o auditor pode constatar, por exemplo, se os funcionários estão cumprindo normas internas estabelecidas pela administração da entidade; pode-se identificar, principalmente, fragilidade na rotina operacional, que poderá possibilitar fraude ou desencadear erros. Devido a estas finalidades, entre outras, Cook e Winkle (1983) explicam que o procedimento de observação é utilizado durante todo o decorrer de uma auditoria.

Mautz (1987, p. 110) afirma que a observação é, talvez, a técnica mais generalizada de toda a auditoria, e apesar de não ser aplicada em verificações específicas de problemas é “de alguma utilidade em quase todas as fases do exame e não devendo jamais ser omitida”.

Os auditores devem procurar conhecer os padrões estabelecidos e observar todas as atividades desenvolvidas para averiguar se existe compatibilidade entre as mesmas. Na área tributária, por exemplo, observar se no local onde as receitas são concretizadas existe a possibilidade de o funcionário deixar de emitir o documento fiscal exigido pelo fisco.

Neste sentido, Attie (1998, p. 143) ressalta que a observação é indispensável à auditoria, pois “pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exame [...]”. É uma técnica dependente da inteligência, dos conhecimentos e da experiência do auditor. Colocada em prática essas virtudes, o auditor pode identificar quaisquer problemas no item em exame. Por isso, segundo o autor, “esse procedimento de auditoria exige senso crítico do auditor, e tal postura crítica o diferenciará das demais profissões ligadas à contabilidade”.

3.5.11 Repetição ou conferência de cálculos

A repetição consiste na revisão dos cálculos realizados pelo auditado. Confirmar, por exemplo, se o cálculo da depreciação está correto; se a quantidade de bens em estoque vezes o preço unitário está coincidindo com o registrado no balanço; ver se o somatório de todas as contas do grupo é igual ao total do grupo; se a soma de todos os grupos do ativo, por exemplo, é igual ao total do ativo; refazer conciliações bancárias, entre outras conferências.

Almeida (2007, p. 56), lembrando que o contador realiza inúmeros cálculos em todo o processo contábil, e que um erro ocasiona informações errôneas nas demonstrações contábeis, ressalta que é importante “o auditor conferir, na base de testes, esses cálculos”. Exemplifica com as seguintes transações: cálculos de valorização do estoques; cálculos de amortização de despesas antecipadas e diferidas; cálculo dos juros provisionados, entre outros.

Apesar de ser uma técnica relativamente simples, autores como Mautz (1987) e Attie (1998) ressaltam a importância da sua utilização durante a realização de auditorias, não devendo jamais ser subestimada. Mesmo que um funcionário da empresa já tenha conferido os cálculos; mesmo que estes sejam apresentados em fitas ou que tenham sido extraídos de um sistema de informática, o auditor deve fazer sua própria revisão dos cálculos, pois as somas apresentadas podem ter sido objeto de fraude ou erro.

Neste sentido, Mautz (1987, p. 106) afirma que “a regra “nunca aceitar uma fita do cliente” é muito prática e jamais deve ser desrespeitada, sob pena dos riscos que poderão advir”. Cook e Winkle (1983) e Attie (1998) também advertem sobre manipulações de fitas de somar com o objetivo de enganar o auditor.

Os processos de cálculo são bastante comuns em todas as áreas das empresas, especialmente na tributária. Na maioria das vezes, os impostos são cobrados com base na receita das empresas; logo, o somatório das vendas realizadas no período é que determinará o montante de imposto devido. No caso das empresas tributadas com base no Lucro Real, o imposto de renda devido é decorrente da diferença entre o somatório das receitas e das despesas.

Assim, somente com o somatório de todas as notas fiscais emitidas no mês é que o auditor fiscal pode se certificar que a empresa fiscalizada registrou corretamente todas as operações de venda ocorridas no período e recolheu o tributo devido. Por isso afirma Attie

(1998) que em algumas operações que envolvem somas e cálculos a única forma de constatação da correção é através da conferência de cálculo.

3.5.12 Revisão dos critérios de avaliação

Além dos procedimentos de auditoria citados anteriormente por Boynton, Johnson e Kell (2002), pode-se acrescentar outro importante citado por Franco e Marra (2001): revisão dos critérios de avaliação.

Como visto anteriormente, o procedimento de inspeção física constata a existência de um bem; o procedimento de contagem quantifica-o numericamente; o procedimento de repetição confirma o cálculo quantidade x preço unitário.

Este “preço unitário” é o objeto do procedimento de auditoria de revisão dos critérios de avaliação. O objetivo do procedimento é averiguar se o “preço unitário” utilizado pela contabilidade está de acordo com a finalidade do lançamento.

Sendo, por exemplo, um registro para atender à Lei nº 6.404/76, o auditor deve confirmar se o “preço unitário” está de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, ou seja, sendo uma mercadoria para revenda, se foi registrado pelo custo de aquisição.

Por outro lado, sendo um registro para fins gerenciais, onde foi determinado pela administração que o “preço unitário” será o custo corrente na data da elaboração do demonstrativo contábil, o auditor deve averiguar se o contador realizou adequadamente a pesquisa no mercado para encontrar este preço, bem como se o multiplicou pela quantidade existente.

Tratando de contabilidade para fins societários, Franco e Marra (2001, p. 309) destacam que “cabe à auditoria, como sua finalidade mais importante, dizer se os critérios de avaliação empregados pela empresa guardam conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade”.

Apresentado o referencial teórico que suportará a análise e interpretação dos dados coletados na pesquisa, apresentam-se em seguida os procedimentos metodológicos utilizados no trabalho visando resolver o problema de pesquisa.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Nesta etapa serão descritos os procedimentos metodológicos utilizados no trabalho e que permitiram a concretização da pesquisa, uma vez que possibilitaram o alcance dos objetivos nela estabelecidos.

Quanto às tipologias de delineamento da pesquisa, utilizou-se as categorizações sugeridas por Beuren (2006) nos estudos na área da Contabilidade: pesquisa quanto aos objetivos; pesquisa quanto aos procedimentos, e pesquisa quanto à abordagem do problema.

Assim, quanto aos objetivos, a presente pesquisa se caracteriza como exploratória-descritiva porque buscou conhecer e descrever os conhecimentos de auditoria contábil que os servidores fiscais julgavam necessários, e portanto utilizam, durante a realização dos trabalhos de fiscalização de empresas. Ressalta-se a novidade deste estudo, uma vez que não foi constatada nenhuma pesquisa na academia nacional sobre o assunto.

Quanto aos procedimentos, o estudo se caracteriza como uma pesquisa de levantamento, ou survey, porque se concretizou através da interrogação direta aos auditores fiscais sobre os conhecimentos de auditoria contábil que os mesmos julgavam necessários, e portanto utilizavam, durante a realização dos trabalhos de fiscalização de empresas.

Quanto à abordagem do problema, o estudo se caracteriza como uma pesquisa quantitativa porque empregou instrumentos de estatística na análise e tratamento dos dados coletados.

4.1 OBJETO E LIMITE DO ESTUDO

Considerando que o objetivo da pesquisa é identificar os conhecimentos de auditoria contábil que os auditores fiscais julgavam necessários, e portanto utilizavam, durante as fiscalizações de empresas, o estudo foi realizado com os servidores que atuavam na fiscalização de impostos que possuía como base de cálculo o faturamento das empresas ou o lucro. Incluiu-se, então: Imposto sobre Serviço (ISS), competência municipal; Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), competência estadual; e, de competência federal, o

Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o PIS, a COFINS e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Esse limite do estudo decorreu porque no Brasil os tributos possuem bases de cálculos diversas, a exemplo do valor de bens patrimoniais (veículos, imóveis, móveis, inventários, etc), o valor da receita de vendas, os rendimentos do trabalho assalariado, as receitas financeiras, os lucros auferidos no período, entre outros.

Assim, os impostos que possuem como base de cálculo o faturamento das empresas ou o lucro utilizam com mais efetividade informações de natureza contábil, como receitas, despesas e custos, além de ser objeto de investigação sobre a regularidade fiscal dos contribuintes, através de, entre outras técnicas, procedimentos de auditoria contábil.

4.2 UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA

O universo da pesquisa são os auditores fiscais do Rio Grande do Norte, vinculados à Receita Federal do Brasil, à Secretaria de Estado da Tributação e à Secretaria Municipal de Tributação do município de Natal, capital do referido Estado, que atuam no setor de auditoria fiscal dos tributos relacionados anteriormente. A amostra utilizada foi definida por conveniência em função das dificuldades para obtenção das respostas ao questionário.

No Quadro 3, abaixo, apresenta-se o universo e amostra dos auditores fiscais do Rio Grande do Norte que fizeram parte deste trabalho:

Quadro 3 – Universo e amostra de auditores fiscais do Rio Grande do Norte que atuam na fiscalização do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ICMS e ISS, por órgão de administração tributária

Órgão	Número de auditores fiscais		Proporção Amostra/universo
	Universo	Amostra	
Delegacia da Receita Federal do Brasil em Natal/RN	25	19	76,0 %
Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte	104	44	42,3 %
Secretaria Municipal de Tributação de Natal/RN	12	9	75,0 %
Total de servidores	141	72	51,1 %

Importante destacar que o resultado obtido servirá de sinalização, em função da impossibilidade de generalizar por se tratar de uma amostra não-probabilística.

4.3 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados da pesquisa, que ocorreu durante os meses de outubro e novembro de 2008, direcionada aos auditores fiscais que atuavam na auditoria dos impostos e contribuições citados no item 4.1, foi efetuada através de aplicação de questionário com questões fechadas, o qual está apresentado no anexo 1.

Esclarece-se que inicialmente o instrumento desejado para a coleta de dados seria o formulário, onde as perguntas seriam enunciadas e preenchidas pelo pesquisador de acordo com as respostas obtidas diretamente dos auditores fiscais. Contudo, verificou-se que esta prática não seria possível pela dificuldade de encontrar no local de trabalho o pesquisado e principalmente pelas resistências que estes apresentaram em responder as perguntas do formulário diretamente ao pesquisador. Assim, a técnica de coleta de dados passou a ser o questionário, o qual foi entregue diretamente ao entrevistado e devolvido posteriormente preenchido, sem nenhuma interferência do pesquisador.

Para preencher os requisitos de validade, confiabilidade e precisão, o questionário da pesquisa foi submetido a um pré-teste como forma de garantir que o mesmo detectaria exatamente o que se pretendia com a pesquisa.

O questionário foi elaborado na forma da escala de Likert com o objetivo de não apenas descrever os conhecimentos em auditoria contábil que os servidores fiscais julgam importantes, e, portanto empregam, durante a realização dos seus trabalhos, como também para obter o grau de utilização destes conhecimentos.

Assim, as perguntas relativas ao uso da auditoria contábil no órgão tributário, para fins de fiscalização, grupo 2 do questionário, foram escalonadas em quatro níveis: “nunca”; “sim, às vezes”; “sim, razoavelmente”, e “sim, muitas vezes”. As perguntas relativas aos conhecimentos de auditoria contábil utilizados durante a fiscalização, grupo 3 do questionário, foram escalonadas em cinco níveis: “nenhuma”; “pouco”; “regular”; “razoável”, e “muito”.

4.4 TRATAMENTO DOS DADOS

Os questionários respondidos tiveram sua confiabilidade testada através do coeficiente alfa de cronbach, sendo obtido o resultado 0,971, demonstrando alta credibilidade.

Os dados coletados foram inseridos no programa SPSS⁸ for *windows*, versão 13, que disponibilizou todas as tabelas descritas no item 4.4, sendo sumarizados e analisados da forma que segue:

- a) As questões do grupo 1 do questionário, relativas a informações básicas do auditor fiscal pesquisado, foram analisadas por item. Para cada item, foi elaborada uma tabela apresentando as proporções das respostas coletadas de cada órgão tributário e geral. As respostas sobre o curso de graduação, pós-graduação e tempo de serviço foram apresentadas também em números relativos. As tabelas foram analisadas individualmente e, nos casos pertinentes, em conjunto;
- b) As questões do grupo 2 do questionário também foram analisadas por item. Para cada item, foi elaborada uma tabela apresentando as proporções das respostas coletadas de cada órgão tributário e geral. As tabelas foram analisadas individualmente e, nos casos pertinentes, em conjunto.
- c) A análise das questões do grupo 3 do questionário foi dividida em três partes: utilização de livros contábeis; utilização de demonstrações contábeis, e utilização de procedimentos de auditoria contábil. Cada parte foi dividida em itens, e para cada um destes foi elaborada uma tabela apresentando as proporções das respostas coletadas de cada órgão tributário. As tabelas foram analisadas individualmente e, nos casos pertinentes, em conjunto. Nestas análises foram feitos testes de distribuição amostral qui-quadrado, ao nível de 0,05, utilizando o Excel 2007⁹.

Assim, descritos os procedimentos metodológicos utilizados no trabalho apresenta-se em seguida a análise e interpretação dos dados coletados na pesquisa.

⁸ SPSS – Statistical Package for the Social Sciences, é um programa utilizado pelas ciências sociais para tabulação, análises e manuseio de dados. Copyright SPSS, Inc.

5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

5.1 ANÁLISE DO PERFIL DE GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS ANALISADOS

Nesta etapa da pesquisa o objetivo é conhecer a proporção de auditores fiscais graduados e pós-graduados, assim como os cursos por eles concluídos (perguntas 1.1 a 1.3 do questionário da pesquisa). As respostas sumarizadas estão apresentadas nas Tabelas 1 a 4, abaixo comentadas.

Tabela 1 - Graduação do auditor fiscal, por órgão tributário de vinculação

Graduação	Geral	Órgão da Administração Tributária		
		Receita Federal do Brasil	Secretaria de Estado da Tributação	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Não Possui	4,2 %	5,3 %	2,3 %	11,1 %
Possui	95,8 %	94,7 %	97,7 %	88,9 %
Total	100 %	100 %	100 %	100 %

Fonte: dados da pesquisa

Entre os auditores fiscais do Rio Grande do Norte que atuam na fiscalização de empresas, observa-se que 95,8% possuem curso superior. Destacam-se os auditores estaduais com índice de conclusão de curso superior em 97,7%, enquanto que os auditores municipais possuem o menor índice, 88,9%.

Esses números são justificados pela mudança no perfil de escolaridade requerido pelos órgãos tributários para ingresso no cargo de auditor fiscal, quando passou de uma exigência de 2º grau para nível superior.

Para os auditores federais, verifica-se essa mudança na oportunidade da criação da carreira de Auditoria do Tesouro Nacional, para o cargo de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, através do Decreto-Lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985. Para os auditores fiscais estaduais, a alteração da escolaridade para nível superior ocorreu em 1990, com a publicação da Lei Estadual nº 6.038, de 20 de setembro de 1990. Enquanto que para os auditores municipais, a mudança ocorreu com a Lei Complementar Municipal nº 35, de 17 de julho de 2001.

⁹ 2007 Microsoft Office Excel. Direitos autorais: 2006 Microsoft Corporation.

Infere-se, pois, que o retardamento da exigência do curso superior para os auditores municipais, em relação aos auditores dos demais entes da federação, pode esclarecer o porquê do menor índice de graduação por estes. Entretanto, essa característica não cria nenhum obstáculo para objetivo deste trabalho.

Tabela 2 – Curso de formação superior do auditor fiscal, por órgão tributário de vinculação

Graduação	Geral		Órgão da Administração Tributária					
			Receita Federal do Brasil		Secretaria de Estado da Tributação		Secretaria Municipal de Tributação de Natal	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Ciências Contábeis	15	21,8	1	5,5	11	25,6	3	37,5
Ciências Contábeis e Direito	7	10,1	2	11,1	4	9,3	1	12,5
Ciências Contábeis e outros	3	4,3	0	0,0	3	7,0	0	0,0
Direito	2	2,9	1	5,5	1	2,3	0	0,0
Direito e Administração	2	2,9	0	0,0	1	2,3	1	12,5
Direito e outros	4	5,8	2	11,1	2	4,7	0	0,0
Administração	8	11,6	2	11,1	5	11,6	1	12,5
Economia ou Economia e outros	8	11,6	2	11,1	5	11,6	1	12,5
Engenharia ou Engenharia e outros	10	14,5	5	27,8	4	9,3	1	12,5
Outros	10	14,5	3	16,8	7	16,3	0	0,0
Total	69	100	18	100	43	100	8	100

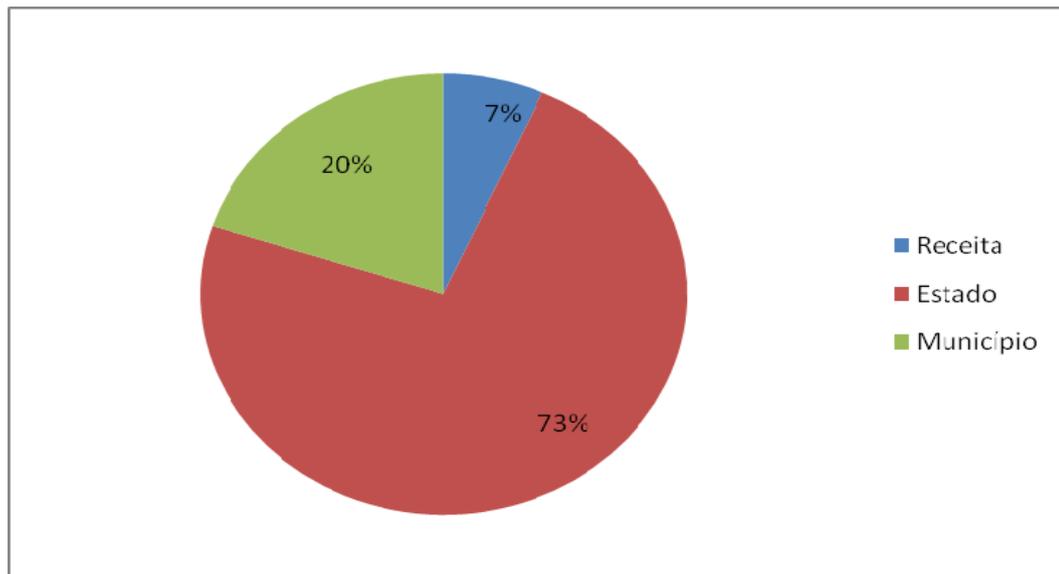
Fonte: dados da pesquisa

Responderam a esta pergunta 69 auditores fiscais, que representam exatamente os 95,8 % dos que possuem curso superior, analisado na Tabela 1. Percebe-se que o curso superior de maior predominância entre os auditores fiscais é o de Ciências Contábeis, sendo concluído, isoladamente ou com outras graduações, por 36,2% dos pesquisados. Em seguida, também analisando isoladamente ou em conjunto com outras formações, constata-se ocupações no cargo de auditor por bachareis em direito, 21,7%, engenheiros, 14,5%, administradores, 14,5%, economistas, 11,6%, e outras formações superiores com 14,5%.

Assim, considerando que os auditores pesquisados atuam na área de auditoria de empresas, onde conhecimentos de direito e contabilidade são necessários para a consecução dos trabalhos de fiscalização, os resultados revelam que 57,9% dos servidores fiscais possuem graduação na área, o que pode contribuir para a boa execução dos serviços. Ressalva-se, contudo, que outros fatores, além da graduação, podem contribuir para a eficiente realização de auditoria, como a especialização do auditor, os treinamentos oferecidos pelo órgão, entre outros, que serão posteriormente analisados.

Estudando os auditores fiscais com graduação em Ciências Contábeis, a Figura 1 mostra os órgãos tributários onde eles estão vinculados:

Figura 1 - Proporção de graduados em Ciências Contábeis, por órgão de administração tributária



Observa-se que 73% são servidores estaduais, 20% municipal e 7% da Receita Federal do Brasil. Ressalta-se que a amostragem dos auditores estaduais representa 62,3% do total estudado, porém o seu universo equivale a 71,1% dos pesquisados. Logo, os números confirmam que na Secretaria de Estado da Tributação está a grande maioria dos servidores fiscais com graduação em ciências contábeis.

Analisando por órgão, verifica-se que na Receita Federal do Brasil a proporção de graduados em Ciências Contábeis é de 16,6%; na Secretaria de Estado da Tributação 41,9%; e na Secretaria Municipal de Tributação de Natal o percentual é de 50%.

A Receita Federal do Brasil, que tem a responsabilidade de fiscalizar o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas optantes do Lucro Real, o qual utiliza como base de cobrança dados extraídos da contabilidade, possui menos graduados em Ciências Contábeis do que os outros órgãos tributários. Contudo, como destacado anteriormente, outros fatores, além da graduação, como exemplo conhecimentos de contabilidade obtidos através de cursos técnicos, treinamentos oferecidos pela instituição, entre outros, podem contribuir para a eficiente realização de auditoria.

Tabela 3 – Pós-graduação do auditor fiscal, por órgão tributário de vinculação

Pós-Graduação	Geral	Órgão da Administração Tributária		
		Receita Federal do Brasil	Secretaria de Estado da Tributação	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Não Possui	48,6 %	52,6%	50,0%	33,3%
Não Possui, mas está cursando	5,6 %	0%	9,1%	0%
Possui	45,8 %	47,4%	40,9%	66,7%
Total	100 %	100 %	100 %	100 %

Fonte: dados da pesquisa

Os cursos de pós-graduação, especificamente *lato sensu*, são proporcionados às pessoas que concluíram o curso de graduação, sendo direcionados à área de exercício profissional, tanto do docente como de outros profissionais inseridos no mercado de trabalho, na perspectiva de educação continuada e com a finalidade de lhes possibilitar um aprofundamento teórico, técnico e prático no campo objeto do estudo.

Observa-se que 51,4% dos auditores fiscais buscaram, ou buscam como forma de aprimoramento profissional e evolução acadêmica cursos de pós-graduação, com destaque para os servidores municipais que possuem no quadro 66,7% de especialistas.

Tabela 4 – Curso de pós-graduação do auditor fiscal, por órgão tributário de vinculação

Pós-Graduação	Geral		Órgão da Administração Tributária					
			Receita Federal do Brasil		Secretaria de Estado da Tributação		Secretaria Municipal de Tributação de Natal	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Auditoria/ Perícia	12	32,5	1	11,1	9	41,0	2	33,3
Auditoria e Direito Tributário	3	8,1	0	0,0	1	4,5	2	33,3
Ciências Contábeis e outros	1	2,7	0	0,0	1	4,5	0	0,0
Direito Tributário ou Direito Tributário e outros	9	24,3	4	44,5	5	22,8	0	0,0
Direito - outros	1	2,7	0	0,0	1	4,5	0	0,0
Administração Pública	1	2,7	0	0,0	0	0,0	1	16,7
Administração Tributária	1	2,7	0	0,0	1	4,5	0	0,0
Administração - outros	2	5,4	2	22,2	0	0,0	0	0,0
Outros	7	18,9	2	22,2	4	18,2	1	16,7
Total	37	100	9	100	22	100	6	100

Fonte: dados da pesquisa

Responderam a esta pergunta 37 auditores fiscais, que representam exatamente os 51,4% dos que possuem ou estão cursando pós-graduação, analisado na Tabela 3.

É observado que 70,3 % dos auditores fiscais que possuem pós-graduação optaram pela especialização nas áreas de Ciências Contábeis e Direito. Destas áreas de conhecimento, predominou as preferências pelos cursos de auditoria e direito tributário, com 92,3% daquele total. Destaca-se que o curso de auditoria foi preferido por 40,6% dos auditores fiscais com pós-graduação.

Os números mostram que os auditores que buscaram a especialização optaram por se aprimorar na área de conhecimento profissional da administração tributaria, onde para a execução de trabalhos de fiscalização de empresas são exigidos dos servidores, principalmente, domínio de direito tributário e contabilidade.

Analisando por órgão tributário, percebe-se que os auditores fiscais federais optaram pelo curso de direito tributário, 44,5%, seguindo por cursos na área de administração, 22,2%, e de auditoria, que é possuído por apenas 11,1% dos pesquisados.

Estudando os auditores estaduais, verifica-se que 45,5 %, possuem especialização em auditoria e 27,3% possuem especialização em direito tributário (sendo computado nestes números 4,5% de servidores que possuem as duas especializações). Logo, 68,3% dos servidores estaduais com pós-graduação optaram por se aprimorar na área de conhecimento profissional da administração tributária.

Os auditores municipais que trabalham na fiscalização do Imposto sobre Serviço - ISS possuem números gerais semelhantes aos do fisco estadual, tendo 66,6% dos servidores com pós-graduação optando por se aprimorar na área de conhecimento profissional da administração tributária. Contudo, percebe-se que nenhum optou por se especializar em direito tributário, sendo esse percentual o número de especialistas em auditoria.

5.2 ANÁLISE DO TEMPO DE SERVIÇO NO FISCO E DE AUDITORIA FISCO-CONTÁBIL

Nesta etapa da pesquisa a finalidade é relacionar o tempo de serviço no fisco e de realização de atribuições funcionais vinculadas à auditoria fisco-contábil (perguntas 1.4 e 1.5 do questionário da pesquisa). As respostas sumarizadas estão apresentadas nas Tabelas 5 e 6, abaixo comentadas.

Tabela 5 – Tempo de serviço no fisco, por órgão tributário de vinculação

Tempo de Serviço	Geral		Órgão da Administração Tributária					
			Receita Federal do Brasil		Secretaria de Estado da Tributação		Secretaria Municipal de Tributação de Natal	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Até 4 anos	6	8,3	1	5,3	4	9,1	1	11,1
5 a 9 anos	8	11,1	3	15,8	2	4,6	3	33,3
10 a 14 anos	19	26,4	9	47,3	10	22,7	0	0,0
15 a 19 anos	7	9,7	1	5,3	6	13,6	0	0,0
20 anos acima	32	44,5	5	26,3	22	50,0	5	55,6
Total	72	100	19	100	44	100	9	100

Fonte: dados da pesquisa

Os dados coletados mostram que quase a metade dos auditores fiscais que atuam na fiscalização de empresas possui 20 ou mais anos na carreira (44,5%). Com 10 a 19 anos no cargo estão 31,1%. Até 9 anos estão 19,4%. Destaca-se que na Receita Federal do Brasil, 78,9% dos auditores que atuam na auditoria de impostos cobrados sobre a atividade econômica têm mais de 10 anos no cargo.

No fisco estadual observa-se que 86,3% dos auditores lotados na fiscalização de empresas têm mais de 10 anos no cargo. Até o 10º ano da carreira, somente 13,7% dos auditores atuam nesta área. A partir deste tempo, assim como ocorre na carreira federal, os servidores passam a ser designados para trabalhar na fiscalização de empresas.

Esses números são justificados pela lei que estrutura a carreira dos Auditores Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte. A Lei Estadual nº 6.038/90 impõe aos novos nomeados uma lotação nos serviços de fiscalização de mercadorias em trânsito, que ocorre nas fronteiras do Estado. Além disso, obrigando-os, salvo interesse da administração, prestar serviço no interior do Estado por um período mínimo de 6 anos (Rio Grande do Norte, 1990).

Já o perfil de tempo de serviço dos auditores municipais é distinto dos órgãos comentados anteriormente. 44,4% já atuam na fiscalização de empresas antes de completar 10 anos na carreira, notando-se que a maioria inicia nesta atividade a partir do 5º ano de serviço.

Destaca-se, inclusive, que todos os auditores com menos de 20 anos de tempo de serviço no fisco possuem curso superior. Isto é explicado pela mudança do perfil de escolaridade requerido pelos órgãos tributários para ingresso no cargo de auditor fiscal, quando passou de uma exigência de 2º grau para nível superior, a partir de meados da década de 80, como visto no item 5.1 deste trabalho.

Ressalta-se, contudo, que dos 32 auditores fiscais com mais de 20 anos de tempo de serviço no fisco, somente 3, ou 9,4%, não possuem curso superior. Conclui-se, portanto, que a grande maioria (90,6%) dos auditores fiscais que ingressaram na carreira num período em que não era exigido o curso superior, ou já ingressaram no cargo com essa titulação ou a obtiveram durante sua vida funcional.

Tabela 6 – Tempo que atua na auditoria de empresas, por órgão tributário de vinculação

Tempo que Atua na Auditoria de Empresas	Geral		Órgão da Administração Tributária					
			Receita Federal do Brasil		Secretaria de Estado da Tributação		Secretaria Municipal de Tributação de Natal	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Até 4 anos	21	30,4	5	27,8	14	31,8	2	28,6
5 a 9 anos	22	31,9	5	27,8	15	34,1	2	28,6
10 a 14 anos	13	18,8	5	27,8	8	18,2	0	0,0
15 a 19 anos	2	2,9	1	5,5	0	0,0	1	14,2
20 anos acima	11	16,0	2	11,1	7	15,9	2	28,6
Total	69	100	18	100	44	100	7	100

Fonte: dados da pesquisa

Os dados mostram que 62,3% dos auditores fiscais trabalham menos de 10 anos na fiscalização de empresas. O índice é semelhante nos 3 órgãos tributários pesquisados: Receita Federal do Brasil (55,6%), Secretaria de Estado da Tributação (65,9%) e Secretaria Municipal de Tributação de Natal (57,2%).

Esses resultados corroboram os números apresentados na Tabela 5, pois, como visto, os servidores fiscais federais e estaduais são designados no início da sua carreira funcional para atuar em atividades diferentes da fiscalização de empresas, passando a trabalhar nesta a partir de 10 anos no quadro.

5.3 ANÁLISE DO INCENTIVO DO ÓRGÃO TRIBUTÁRIO PARA A UTILIZAÇÃO DE AUDITORIA CONTÁBIL

Nesta etapa da pesquisa o objetivo é conhecer a opinião dos auditores fiscais sobre o incentivo dado pelo órgão tributário, através da expedição de normas internas, para a utilização da auditoria contábil na realização de auditoria de impostos cobrados sobre a atividade econômica das empresas (perguntas 2.1 a 2.3 do questionário da pesquisa). As respostas sumarizadas estão apresentadas nas Tabelas 7 a 9, abaixo comentadas.

Tabela 7 – Incentivo do órgão tributário para utilização de auditoria contábil na fiscalização de empresas

O órgão incentiva o uso da auditoria contábil na fiscalização de empresas	Órgão da Administração Tributária		
	Receita Federal do Brasil	Secretaria de Estado da Tributação	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Nunca	5,3 %	6,8 %	8,3 %
Sim, às vezes	26,3 %	56,8 %	44,4 %
Sim, razoavelmente	26,3 %	18,2 %	22,2 %
Sim, muitas vezes	42,1 %	18,2 %	25,0 %
Total	100 %	100 %	100 %

Fonte: dados da pesquisa

Como visto no item 2.2, as informações de receitas e despesas são utilizadas pelo Governo Federal para calcular o valor do imposto de renda e contribuição social devido pelas empresas optantes do Lucro Real. Além disso, as receitas das empresas são utilizadas como base de cálculo dos tributos sobre vendas (ICMS, IPI, PIS, COFINS, ISS), ou cobrados sobre estas (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de empresas optantes pelo Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado, e o Simples Nacional).

A contabilidade, pois, por ter como objeto o patrimônio das empresas, controlando suas movimentações econômico-financeiras, é utilizada pelas administrações tributárias como ferramenta de fiscalização desses tributos. O ramo da área de conhecimento é a auditoria contábil, que tem por finalidade confirmar a veracidade dos registros contábeis e as demonstrações financeiras deles decorrentes.

Logo, o objetivo desta Tabela é observar se as administrações tributárias pesquisadas incentivam os servidores fiscais a utilizarem a auditoria contábil como ferramenta de fiscalização de empresas, através da expedição de normas internas.

Observa-se inicialmente que todos os órgãos incentivam o uso da auditoria contábil, haja vista a obtenção de respostas afirmativas de 91,7% dos entrevistados. Percebe-se, contudo, variações no grau de orientação de utilização da ferramenta por cada repartição tributária.

Para o embasamento das conclusões, considerar-se-á que o órgão incentiva satisfatoriamente o uso da auditoria contábil as respostas ‘Sim, razoavelmente’ e ‘Sim, muitas vezes’.

Assim, a Receita Federal do Brasil, na opinião de 68,4% dos entrevistados, incentiva satisfatoriamente o uso de auditoria contábil como ferramenta de fiscalização de empresas. Esse resultado é compreensível pelas características dos tributos fiscalizados pelos auditores federais, em especial o imposto de renda e contribuição social devidos pelas empresas optantes do Lucro Real. Ressalta-se que em 2007, segundo o relatório Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2007, publicado pela Receita Federal do Brasil, os tributos federais que incidem sobre a atividade econômica das empresas tiveram uma arrecadação de R\$ 275,171 bilhões.

Para os auditores estaduais, na opinião de 56,8% dos entrevistados, a Secretaria de Estado da Tributação pouco orienta, através de normas internas, o uso da auditoria contábil como ferramenta de fiscalização. Destaca-se que esta repartição tributária possui um número expressivo de fiscais com formação em Ciências Contábeis, como constatado na Figura 1, bem como 45,5% dos servidores que possuem pós-graduação são especialistas em auditoria. Esse dado pode indicar que num futuro próximo a Secretaria da Tributação pode utilizar com mais intensidade procedimentos de auditoria contábil como meio de fiscalização de empresas.

Na Secretaria Municipal da Tributação, o grau de orientação do uso da auditoria contábil é considerado satisfatório por 47,2% dos entrevistados. Esse resultado pode justificar o elevado índice de cursos de especialização na área de auditoria, analisado na Tabela 4.

Tabela 8 – Realização de treinamento na área de auditoria contábil

O órgão proporciona treinamento na área de auditoria contábil?	Órgão da Administração Tributária		
	Receita Federal do Brasil	Secretaria de Estado da Tributação	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Nunca	31,6%	22,7%	44,4%
Sim, às vezes	57,9%	54,5%	22,2%
Sim, razoavelmente	10,5%	20,5%	33,3%
Sim, muitas vezes	0%	2,3%	0%
Total	100 %	100 %	100 %

Fonte: dados da pesquisa

Essa tabela contribuirá para demonstrar se o órgão da administração tributária proporciona treinamento na área de auditoria contábil e, nesse sentido, os seus resultados poderiam estar relacionados com as informações constatadas na tabela anterior. Contudo, percebe-se, no mínimo, incoerência entre as mesmas.

Para a análise das respostas, será considerado que o órgão proporciona satisfatoriamente treinamentos na área de auditoria contábil as respostas ‘Sim, razoavelmente’ e ‘Sim, muitas vezes’.

Apesar de mais de 90% dos auditores fiscais terem respondido anteriormente que o órgão incentiva o uso da auditoria contábil como ferramenta de fiscalização, a Tabela 8 mostra que na opinião de 27,8% dos entrevistados a sua repartição tributária nunca proporcionou cursos na área de auditoria contábil e 51,4% proporciona pouco treinamento.

Para os auditores federais, apesar de 68,5% terem respondido que o órgão incentiva o uso de auditoria contábil como ferramenta de fiscalização, somente 10,5% entende que a Receita Federal do Brasil proporciona satisfatoriamente treinamentos em auditoria contábil e 31,6% afirmaram que a repartição nunca proporciona treinamentos na área.

A análise conjunta das tabelas indica que a Receita Federal do Brasil incentiva o uso da auditoria contábil provavelmente através de manuais de fiscalização ou normativos internos, contudo proporciona poucos treinamentos na área. Estes resultados podem sinalizar falha no programa de desenvolvimento de recursos humanos da repartição neste campo.

Para os auditores estaduais, apesar de 63,6% terem respondido que o órgão pouco ou não incentiva o uso da auditoria contábil como ferramenta de fiscalização, a Secretaria da Tributação proporciona treinamentos na área, na opinião de 77,3% dos entrevistados.

Os resultados mostram que a Secretaria de Estado da Tributação, apesar de atualmente pouco incentivar o uso da auditoria contábil, está proporcionando treinamentos na área. Isso pode indicar que a política da repartição no futuro seja incorporar essa ferramenta nos procedimentos de fiscalização de empresas.

Para 66,6% dos auditores municipais, a Secretaria Municipal de Tributação não proporciona, ou proporciona pouco, treinamento na área de auditoria contábil. Esse resultado é relativamente consistente com as respostas dadas à pergunta anterior, quando 52,7% dos entrevistados afirmaram que a repartição não incentivava, ou incentivava pouco, o uso da auditoria contábil como ferramenta de fiscalização.

Tabela 9 – Satisfação com os treinamentos na área de auditoria contábil

Qual sua satisfação nos treinamentos na área de auditoria contábil?	Órgão da Administração Tributária		
	Receita Federal do Brasil	Secretaria de Estado da Tributação	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Ruim	0%	11,4%	0%
Razoável	42,9%	51,4%	40,0%
Bom	57,1%	34,3%	60,0%
Ótimo	0%	2,9%	0%
Total	100 %	100 %	100 %

Fonte: dados da pesquisa

Os dados mostram que os auditores fiscais que receberam treinamento em auditoria contábil ficaram satisfeitos com os cursos oferecidos.

5.4 ANÁLISE DO GRAU DE UTILIZAÇÃO DE LIVROS CONTÁBEIS DURANTE A FISCALIZAÇÃO DE EMPRESAS

Apresenta-se uma análise sobre o uso dos livros contábeis pelos auditores fiscais durante a fiscalização de empresas. Será realizado um estudo sobre o grau de utilização por órgão tributário e as respostas sumarizadas estão apresentadas nas Tabelas 10 a 12, abaixo comentadas.

Para efeito de análise, os livros serão considerados como **utilizados** para as respostas compreendidas nas classificações *pouco*, *regular*, *razoável* e *muito*; serão considerados como **ferramenta plena de fiscalização** ou **plenamente utilizados** para os auditores fiscais que apresentaram respostas compreendidas nas classificações *regular*, *razoável* e *muito*.

5.4.1 Utilização do livro Diário

A Tabela 10 apresenta o grau de utilização do livro Diário, por órgão da administração tributária, o qual é utilizado para registrar, cronologicamente, todos os fatos contábeis ocorridos em uma entidade e, na opinião de Franco (1997), é o livro mais importante da empresa porque contém toda sua histórica econômico-financeira:

Tabela 10 – Grau de utilização do livro Diário, por órgão da administração tributária

Utiliza o livro Diário durante a realização de auditoria de empresas	Órgão da Administração Tributária			
	Geral	Receita Federal do Brasil	Secretaria de Estado da Tributação	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Nenhum	11,3 %	0%	18,6%	0%
Pouco	15,5 %	5,3%	23,3%	0%
Regular	26,8 %	15,8%	27,9%	44,4%
Razoável	25,4 %	42,1%	16,3%	33,3%
Muito	21,1 %	36,8%	14,0%	22,2%
Total	100 %	100 %	100 %	100 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas revelam que os auditores fiscais utilizam o livro Diário durante a realização das auditorias das empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, onde 88,7% dos pesquisados afirmaram que usam o Diário durante o processo de auditoria de empresas, sendo para 73,3% dos pesquisados uma ferramenta plena de fiscalização.

Essas respostas demonstram que os auditores fiscais reconhecem a importância do Diário no processo de auditoria contábil, o que é corroborado por Sá (2002, p. 244), quando afirma que “as verificações nos diários são de relevante importância, jamais podendo ser abandonadas nos processos de auditoria, mesmo nos mais singelos”.

Nesse sentido, Lima (2000) também ensina que a análise do livro Diário pode colaborar na identificação de formas ilegais de suprimento de caixa. Inclusive, a administração tributária da União, através do Regulamento do Imposto de Renda, como comentado no item 3.3.1, também exige que as grandes empresas¹⁰ utilizem o Diário, o que contribui para os auditores fiscais controlar o cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes.

Analisando por órgão tributário, verifica-se que os auditores fiscais da Receita Federal do Brasil e da Secretaria Municipal de Tributação de Natal, com respostas de 94,7% e 100%, respectivamente, compreendidas entre “regular” e “muito”, são os que mais utilizam este livro contábil durante o processo de auditoria de empresas. Entre os auditores estaduais, observou-se que 58,1% dos pesquisados o empregam como ferramenta plena de fiscalização.

Para averiguar se o grau de utilização do livro Diário estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 18,48, situou-se na área de rejeição de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do Diário parece depender do órgão de administração tributária pesquisado.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, demonstrando que mais da metade dos auditores usam plenamente o Diário, assim como a importância da sua análise nos processos de auditoria contábil, como visto no item 3.3.1, pode-se considerar adequado o nível de utilização do livro Diário pelos órgãos de administração tributária, através dos seus servidores fiscais, com destaque para a Receita Federal do Brasil e a Secretaria Municipal de Tributação de Natal.

Em relação à Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte, infere-se que a nenhuma ou pouca utilizam do livro Diário nos procedimentos de auditoria contábeis por 41,9 % dos seus auditores pode repercutir no desempenho geral das fiscalizações desenvolvidas pelo órgão. Constatou-se, inclusive, que a previsão de analisar registro contábil contida no art. 352 do Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Norte não está sendo cumprida por um número expressivo de servidores.

5.4.2 Utilização do livro Razão

A Tabela 11 apresenta o grau de utilização do livro Razão, por órgão da administração tributária, o qual tem a finalidade de registrar todas as operações patrimoniais e financeiras das empresas por ordem do título das contas devedoras ou credoras, sendo, para Franco (1997, p. 100), “indispensável para a boa contabilidade”:

¹⁰ As pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real.

Tabela 11 – Grau de utilização do livro Razão durante a realização de auditoria de empresas

Utiliza o livro Razão durante a realização de auditoria de empresas	Órgão da Administração Tributária			
	Geral	Receita Federal do Brasil	Secretaria de Estado da Tributação	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Nenhum	8,3 %	0%	13,6%	0%
Pouco	15,3 %	0%	22,7%	11,1%
Regular	23,6 %	10,5%	29,5%	22,2%
Razoável	19,4 %	21,1%	18,2%	22,2%
Muito	33,3 %	68,4%	15,9%	44,4%
Total	100 %	100 %	100 %	100 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas revelam que os auditores fiscais utilizam o livro Razão durante a realização das auditorias das empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido na tabulação dos dados, onde 91,7% dos pesquisados afirmaram que usam o Razão durante o processo de auditoria de empresas, sendo para 76,3% dos pesquisados uma ferramenta plena de fiscalização.

Essas respostas demonstram que os auditores fiscais reconhecem a importância do Razão no processo de auditoria contábil, o que é corroborado por Sá (2002), quando ensina que durante a realização dos procedimentos de auditoria contábil, o livro merece especial atenção, quanto ao exame, porque pode fornecer dados precisos de indagação, contribuindo para as decisões sobre a extensão, ou não, dos trabalhos a serem desenvolvidos. Assim, ainda segundo o autor, o Razão merece “a melhor das atenções [...] na programação dos trabalhos de auditoria” (p. 241).

Inclusive, a administração tributária da União, através do Regulamento do Imposto de Renda, como comentado no item 3.3.2, também exige que as grandes empresas¹¹ utilizem o Razão, o que contribui para os auditores fiscais controlar o cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes.

Analisando por órgão tributário, verifica-se que os auditores fiscais da Receita Federal do Brasil e da Secretaria Municipal de Tributação de Natal, com respostas de 100% e 88,9%, respectivamente, compreendidas entre “regular” e “muito”, são os que mais utilizam este livro contábil durante o processo de auditoria de empresas. Entre os auditores estaduais, observou-se que 63,6% dos pesquisados o empregam como ferramenta plena de fiscalização.

Para averiguar se o grau de utilização do livro Razão estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 21,91, situou-se na área de rejeição de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do Razão parece depender do órgão de administração tributária pesquisado.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, demonstrando que mais da metade dos auditores usam plenamente o Razão, assim como a importância da sua análise nos processos de auditoria contábil, como visto no item 3.3.2, pode-se considerar adequado o nível de utilização do livro Razão pelos órgãos de administração tributária, através dos seus servidores fiscais, com destaque para a Receita Federal do Brasil e a Secretaria Municipal de Tributação de Natal.

Em relação à Secretaria de Estado da Tributação do Estado do Rio Grande do Norte, infere-se que a nenhuma ou pouca utilizam do livro Razão nos procedimentos de auditoria contábeis por 36,3% dos seus auditores pode repercutir no desempenho geral das fiscalizações desenvolvidas pelo órgão. Analisando essas respostas, associadas aos resultados apresentados no item 5.4.1, onde foi verificado que 41,9% dos auditores estaduais pouco ou não observam o livro Diário durante as auditorias de empresas, chega-se à conclusão que um número expressivo de servidores do órgão não explora plenamente os principais livros contábeis como ferramenta de fiscalização.

5.4.3 Utilização do livro Caixa

A Tabela 12 apresenta o grau de utilização do livro Caixa, por órgão da administração tributária, o qual é utilizado para registrar todas as saídas e entradas de dinheiro nas entidades:

¹¹ As pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real.

Tabela 12 – Grau de utilização do livro caixa durante a realização de auditoria de empresas

Utiliza o livro Caixa durante a realização de auditoria de empresas	Órgão da Administração Tributária			
	Geral	Receita Federal do Brasil	Secretaria de Estado da Tributação	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Nenhum	11,6 %	5,6%	16,3%	0%
Pouco	20,3 %	33,3%	18,6%	0%
Regular	24,6 %	5,6%	32,6%	25,0%
Razoável	20,3 %	22,2%	14,0%	50,0%
Muito	23,2 %	33,3%	18,6%	25,0%
Total	100 %	100 %	100 %	100 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas revelam que os auditores fiscais utilizam o livro Caixa durante a realização das auditorias das empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, onde 88,4% dos pesquisados afirmaram que usam o Caixa durante o processo de auditoria de empresas, sendo para 68,1% dos pesquisados uma ferramenta plena de fiscalização.

Essas respostas demonstram que os auditores fiscais reconhecem a importância do Caixa no processo de auditoria contábil, o que é corroborado por Sá (2002), quando enfatiza que a auditoria sobre o mesmo se constitui em objeto de importância para o exame do auditor. Isto ocorre porque a maior parte do movimento econômico-financeiro das entidades se realiza por meio de recebimentos e pagamentos em dinheiro, os quais são registrados no Caixa.

Em decorrência desta particularidade, Lima (2000) lembra que a auditoria do Caixa tem sido a preferida pelos auditores fiscais, pois contribui para denunciar ingressos irregulares de dinheiros na empresa fiscalizada. Autores como Boyton, Johnson e Kell (2002), Cook e Winkle (1983) e Attie (1998) também destacam a relevância da auditoria do Caixa devido à expressiva movimentação de dinheiros nas empresas.

A administração tributária da União, como comentado no item 3.3.3, reconhece a importância da fiscalização sobre o livro Caixa quando dispensa as empresas optantes do Simples Nacional e sujeitas à tributação do Imposto de Renda pelo Lucro Presumido de manterem os livros: Diário e Razão, desde que escriturem o Caixa com toda movimentação financeira, inclusive bancária.

Analisando por órgão tributário, verifica-se que os auditores fiscais da Secretaria de Estado da Tributação e da Secretaria Municipal de Tributação de Natal, com respostas de 65,2% e 100%, respectivamente, compreendidas entre “regular” e “muito”, são os que mais

utilizam este livro contábil durante o processo de auditoria de empresas. Entre os auditores federais, observou-se que 61,1% dos pesquisados o empregam como ferramenta plena de fiscalização.

Para averiguar se o grau de utilização do livro Caixa estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 14,82, situou-se na área de aceitação de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do Caixa parece não depender do órgão de administração tributária pesquisado, haja vista apresentarem proporções populacionais iguais.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, demonstrando que mais da metade dos auditores usam plenamente o Caixa, assim como a importância da sua análise nos processos de auditoria contábil, como visto no item 3.3.3, pode-se considerar adequado o nível de utilização do livro Caixa pelos órgãos de administração tributária, através dos seus servidores fiscais, com destaque para a Secretaria Municipal de Tributação de Natal.

Em relação à Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Estado da Tributação do Estado do Rio Grande do Norte, infere-se que a nenhuma ou pouca utilizam do livro Caixa nos procedimentos de auditoria contábeis por 38,9% e 34,9%, respectivamente, dos seus auditores pode repercutir no desempenho geral das fiscalizações desenvolvidas pelo órgão.

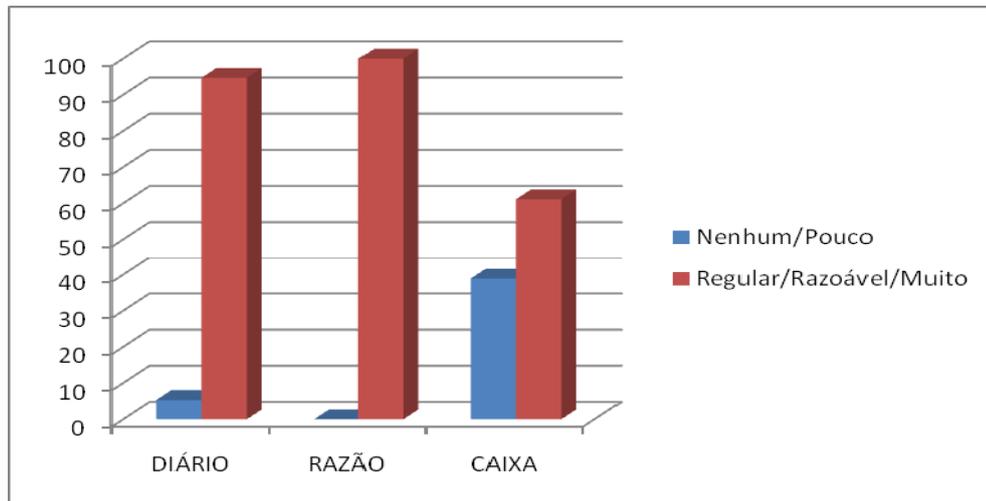
Considerando-se, contudo, que as movimentações do livro Caixa também são observadas no livro Razão, o pouco uso daquele pode ser sanado, em parte, com a análise deste último. Assim, para os auditores federais pesquisados, os resultados da utilização do Caixa podem ser decorrentes do fato de que 100% destes servidores afirmarem analisar plenamente o Razão.

Para os auditores estaduais, por outro lado, pelas respostas apresentadas nos itens 5.4.1 e 5.4.2, onde se observou que pouco ou não analisam os livros: Diário e Razão 41,9% e 36,9%, respectivamente, dos pesquisados, ratifica-se a conclusão que um número expressivo de servidores do órgão não explora plenamente os principais livros contábeis como ferramenta de fiscalização.

5.4.4 Análise geral sobre a utilização dos livros contábeis como ferramenta de fiscalização

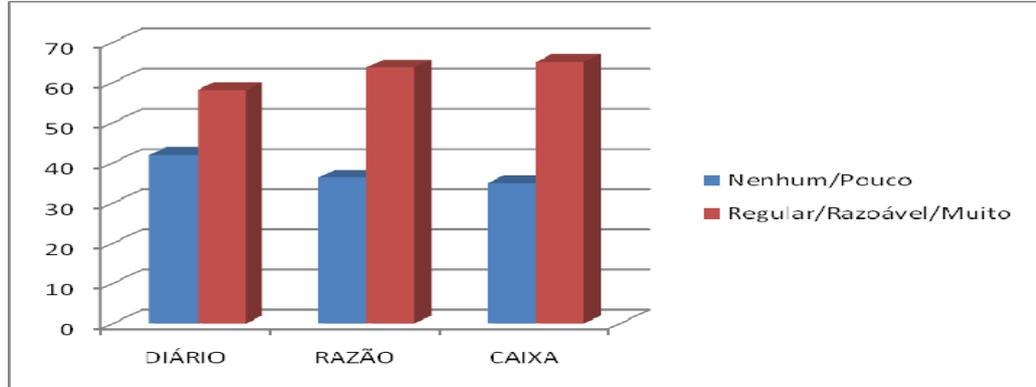
Os auditores federais, conforme demonstrado no Gráfico 1, utilizam plenamente todos os livros contábeis, sendo os mais utilizados o Razão e o Diário. Já o menor uso do livro Caixa, apesar de ser utilizado plenamente por 61,1% dos pesquisados, deve ser em decorrência na maior análise dos livros anteriores, em especial o Razão, que contém as movimentações contidas no Caixa.

Gráfico 1 – Utilização de livros contábeis durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Receita Federal do Brasil



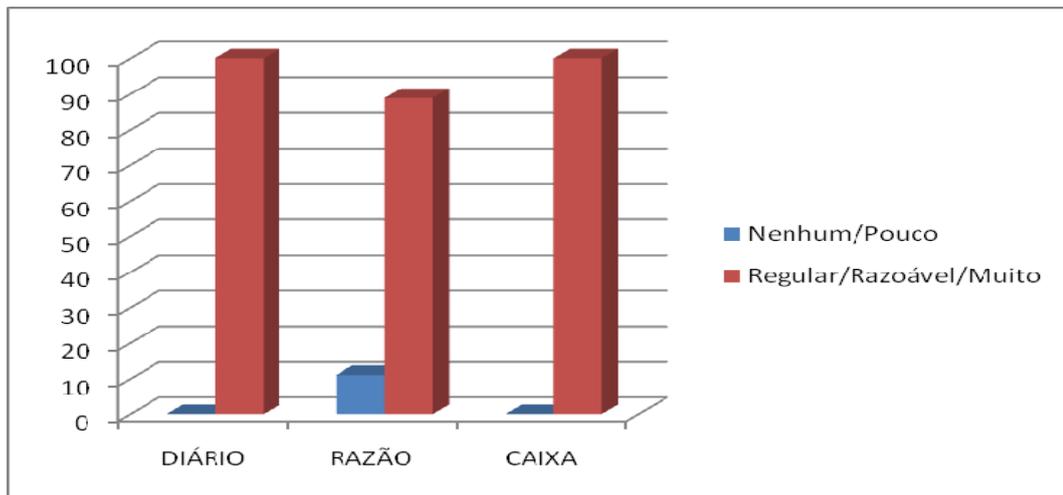
Os auditores estaduais mantiveram níveis de respostas semelhantes sobre a utilização de livros contábeis no processo de fiscalização, conforme demonstrado no Gráfico 2. Constata-se que estes auditores, em relação aos demais pesquisados, são os que menos utilizam livros contábeis no processo de fiscalização. Em média, 37,6% pouco ou não os adotam como ferramenta de fiscalização.

Gráfico 2 – Utilização de livros contábeis durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte



Os auditores do município de Natal, como demonstrado no Gráfico 3, utilizam plenamente todos os livros contábeis no processo de fiscalização, com destaque para os livros Diário e Caixa.

Gráfico 3 – Utilização de livros contábeis durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal



Conclui-se, finalmente, que os livros contábeis são analisados plenamente pela maioria dos auditores fiscais de todos os órgãos da administração tributária pesquisados. Destaca-se, contudo, uma maior utilização dos livros pelos auditores federais e municipais pesquisados, em detrimento dos auditores estaduais.

Esses resultados podem ser explicados com base nas respostas apresentadas na Tabela 7, onde se observa que a Receita Federal do Brasil e a Secretaria Municipal de Tributação de Natal são os órgãos tributários que mais incentivam os auditores fiscais a utilizarem a auditoria contábil como ferramenta de fiscalização, e, por conseguinte extraírem informações dos livros contábeis das empresas fiscalizadas.

5.5 ANÁLISE DO GRAU DE UTILIZAÇÃO DOS DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS DURANTE A FISCALIZAÇÃO DE EMPRESAS

Apresenta-se uma análise sobre o uso dos demonstrativos contábeis pelos auditores fiscais durante a fiscalização de empresas. Será realizado um estudo sobre o grau de utilização por órgão tributário e as respostas sumarizadas estão apresentadas nas Tabelas 13 a 20, abaixo comentadas.

Para efeito de análise, os demonstrativos serão considerados como **utilizados** para as respostas compreendidas nas classificações *pouco*, *regular*, *razoável* e *muito*; serão considerados como **ferramenta plena de fiscalização** ou **plenamente utilizados** ou **analisados plenamente** para os auditores fiscais que apresentaram respostas compreendidas nas classificações *regular*, *razoável* e *muito*.

5.5.1 Utilização do balancete de verificação

A Tabela 13 apresenta o grau de utilização do balancete de verificação, por órgão da administração tributária, o qual contém o saldo e a movimentação de débitos e créditos de todas as contas patrimoniais e de resultado e que tem por finalidade comprovar a exatidão dos lançamentos contábeis e informar sobre a situação das contas (FRANCO, 1997):

Tabela 13 – Grau de utilização do balancete de verificação durante a realização de auditoria de empresas

Utiliza o balancete de verificação durante a realização de auditoria de empresas	Órgão da Administração Tributária			
	Geral	Receita Federal do Brasil	Secretaria de Estado da Tributação	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Nenhum	10 %	0 %	16,7 %	0 %
Pouco	20 %	21,1 %	23,8 %	0 %
Regular	21,4 %	10,5 %	26,2 %	22,2 %
Razoável	24,3 %	26,3 %	19,0 %	44,4 %
Muito	24,3 %	42,1 %	14,3 %	33,3 %
Total	100 %	100 %	100 %	100 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas revelam que os auditores fiscais pesquisados utilizam o balancete de verificação durante a realização das auditorias das empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, onde 90,0% dos pesquisados afirmaram que usam o balancete durante o processo de auditoria de empresas, sendo para 70,0% dos pesquisados uma ferramenta plena de fiscalização.

Analisando por órgão tributário, verifica-se que os auditores fiscais da Receita Federal do Brasil e da Secretaria Municipal de Tributação de Natal, com respostas de 78,9% e 100%, respectivamente, compreendidas entre “regular” e “muito”, são os que mais utilizam o balancete durante o processo de auditoria de empresas. Entre os auditores estaduais, observou-se que 59,5% dos pesquisados o empregam como ferramenta plena de fiscalização.

Para averiguar se o grau de utilização do balancete de verificação estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 14,81, situou-se na área de aceitação de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do balancete de verificação parece não depender do órgão de administração tributária pesquisado, haja vista apresentarem proporções populacionais iguais.

Assim, pelos resultados da pesquisa apresentados, demonstrando que 78,9% dos auditores federais, 59,5% dos auditores estaduais e todos os auditores municipais pesquisados analisam plenamente o balancete, e considerando a importância do seu exame, como ressaltado por Cook e Winkle (1983), porque possibilita ao auditor visualizar todas as contas contábeis movimentadas no período, contribuindo assim para a eficiente realização do procedimento de auditoria revisão analítica, entende-se adequado o nível de utilização do

balancete pelos órgãos de administração tributária, através dos seus servidores fiscais, com destaque para a Receita Federal do Brasil e a Secretaria Municipal de Tributação de Natal.

Ressalva-se, contudo, que a nenhuma ou pouca análise do balancete durante as fiscalizações de empresas por 40,5% dos auditores da Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte pode estar repercutindo no desempenho geral das fiscalizações desenvolvidas pelo órgão, principalmente porque pode estar sendo prejudicada a eficiência do procedimento de auditoria revisão analítica.

5.5.2 Utilização do Balanço Patrimonial

A Tabela 14 apresenta o grau de utilização do Balanço Patrimonial, por órgão da administração tributária, o qual tem a finalidade de apresentar a posição patrimonial e financeira de uma entidade em determinada data:

Tabela 14 – Grau de utilização do Balanço Patrimonial durante a realização de auditoria de empresas

Utiliza o Balanço Patrimonial durante a realização de auditoria de empresas	Órgão da Administração Tributária			
	Geral	Receita Federal do Brasil	Secretaria de Estado da Tributação	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Nenhum	9,9 %	0 %	16,3 %	0 %
Pouco	16,9 %	21,1 %	14,0 %	22,2 %
Regular	23,9 %	21,1 %	30,2 %	0 %
Razoável	29,6 %	31,6 %	25,5 %	44,4 %
Muito	19,7 %	26,3 %	14,0 %	33,3 %
Total	100 %	100 %	100 %	100 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas revelam que os auditores fiscais pesquisados utilizam o Balanço Patrimonial durante a realização das auditorias das empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, onde 90,1% dos pesquisados afirmaram que usam o demonstrativo durante o processo de auditoria de empresas, sendo para 73,2% dos pesquisados uma ferramenta plena de fiscalização.

Analisando por órgão tributário, verifica-se que os auditores fiscais de todos os órgãos de administração tributária pesquisados utilizam plenamente o balanço nas auditorias de empresas. Apresentaram respostas compreendidas entre “regular” e “muito” 78,9% dos

servidores fiscais da Receita Federal do Brasil, 77,8% da Secretaria Municipal de Tributação de Natal e 69,7% da Secretaria de Estado da Tributação.

Para averiguar se o grau de utilização do Balanço Patrimonial estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 10,97, situou-se na área de aceitação de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do balanço parece não depender do órgão de administração tributária pesquisado, haja vista apresentarem proporções populacionais iguais.

Assim, pelos resultados da pesquisa apresentados, evidenciando que cerca de 78% dos auditores federais e municipais, e 69,7% dos auditores estaduais pesquisados analisam plenamente o Balanço Patrimonial, e considerando a importância do seu exame, como ressaltado por Almeida (2007), Cook e Winkle (1983) e Perez Júnior (2006), porque possibilita ao auditor realizar com mais eficiência o procedimento de auditoria revisão analítica, entende-se adequado o nível de utilização do demonstrativo pelos órgãos de administração tributária, através dos seus servidores fiscais.

Ressalva-se, contudo, que a nenhuma ou pouca análise do Balanço Patrimonial durante as fiscalizações de empresas por 30,3% dos auditores da Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte pode estar repercutindo no desempenho geral das fiscalizações desenvolvidas pelo órgão, principalmente porque pode estar sendo prejudicada a eficiência do procedimento de auditoria revisão analítica.

5.5.3 Utilização da Demonstração do Resultado do Exercício

A Tabela 15 apresenta o grau de utilização da Demonstração do Resultado do Exercício, por órgão da administração tributária, a qual apresenta de forma dedutiva as receitas, despesas, ganhos e perdas incorridas pela entidade durante o período abrangido pelo demonstrativo, apresentando, ao final, o lucro ou prejuízo líquido:

Tabela 15 – Grau de utilização da Demonstração do Resultado do Exercício durante a realização de auditoria de empresas

Utiliza a Demonstração do Resultado do Exercício durante a realização de auditoria de empresas	Órgão da Administração Tributária			
	Geral	Receita Federal do Brasil	Secretaria de Estado da Tributação	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Nenhum	12,9 %	5,3%	15,9%	14,3%
Pouco	15,7 %	21,1%	13,6%	14,3%
Regular	21,4 %	10,5%	27,3%	14,3%
Razoável	25,7 %	26,3%	27,3%	14,3%
Muito	24,3 %	36,8%	15,9%	42,9%
Total	100 %	100 %	100 %	100 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas revelam que os auditores fiscais pesquisados utilizam a Demonstração do Resultado do Exercício durante a realização das auditorias das empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, onde 87,1% dos pesquisados afirmaram que usam o demonstrativo durante o processo de auditoria de empresas, sendo para 71,4% dos pesquisados uma ferramenta plena de fiscalização.

Analisando por órgão tributário, verifica-se que os auditores fiscais de todos os órgãos de administração tributária pesquisados utilizam plenamente a Demonstração do Resultado do Exercício nas auditorias de empresas. Apresentaram respostas compreendidas entre “regular” e “muito” 73,6% dos servidores fiscais da Receita Federal do Brasil, 71,5% da Secretaria Municipal de Tributação de Natal e 70,5 % da Secretaria de Estado da Tributação.

Destaca-se, ainda, que 42,9% dos servidores municipais e 36,8% dos auditores federais afirmaram utilizar “muito” o demonstrativo durante o processo de fiscalização, indicando que a demonstração do resultado é bastante explorada por estes órgãos.

Para averiguar se o grau de utilização da Demonstração do Resultado do Exercício estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 7,47, situou-se na área de aceitação de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização da Demonstração do Resultado do Exercício parece não depender do órgão de administração tributária pesquisado, haja vista apresentarem proporções populacionais iguais.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, evidenciando que mais de 70% dos auditores fiscais de todos os órgãos de administração tributária estudados analisam plenamente a Demonstração do Resultado do Exercício, e considerando a importância do seu

exame, como ressaltado por Almeida (2007), Cook e Winkle (1983) e Perez Júnior (2006), porque possibilita ao auditor realizar com mais eficiência o procedimento de auditoria revisão analítica, considera-se adequado o nível de utilização do demonstrativo pelos órgãos de administração tributária, através dos seus servidores fiscais.

Ressalva-se, contudo, que a nenhuma ou pouca análise da Demonstração do Resultado do Exercício durante as fiscalizações de empresas por cerca de 30% dos auditores dos órgãos tributários estudados pode estar repercutindo no desempenho geral das fiscalizações desenvolvidas pelos mesmos, principalmente porque pode estar sendo prejudicada a eficiência do procedimento de auditoria revisão analítica.

5.5.4 Utilização da Demonstração dos Fluxos de Caixa

A Tabela 16 apresenta o grau de utilização da Demonstração dos Fluxos de Caixa, por órgão da administração tributária, a qual apresenta as movimentações das disponibilidades das entidades ocorridas durante um determinado período:

Tabela 16 – Grau de utilização da Demonstração dos Fluxos de Caixa durante a realização de auditoria de empresas

Utiliza a Demonstração dos Fluxos de Caixa durante a realização de auditoria de empresas	Órgão da Administração Tributária			
	Geral	Receita Federal do Brasil	Secretaria de Estado da Tributação	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Nenhum	15,9 %	15,8%	14,3%	25,0%
Pouco	15,9 %	31,6%	7,1%	25,0%
Regular	23,2 %	21,1%	26,2%	12,5%
Razoável	21,7 %	21,1%	23,8%	12,5%
Muito	23,2 %	10,5%	28,6%	25,0%
Total	100 %	100 %	100 %	100 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas revelam que os auditores fiscais pesquisados utilizam a Demonstração dos Fluxos de Caixa durante a realização das auditorias das empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, onde 84,1% dos pesquisados afirmaram que usam o demonstrativo durante o processo de auditoria de empresas, sendo para 68,2% dos pesquisados uma ferramenta plena de fiscalização.

Analisando por órgão da administração tributária, nota-se uma semelhança nas respostas obtidas pelos servidores federais e municipais, onde 52,6% dos auditores da Receita Federal do Brasil, e 50,0% dos auditores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal afirmaram utilizar plenamente a Demonstração dos Fluxos de Caixa durante as auditorias. Já 78,6% dos auditores estaduais pesquisados afirmaram utilizar plenamente o demonstrativo.

Observa-se, pois, que ao contrário dos demonstrativos analisados anteriormente, que eram mais utilizados pelos auditores federais e municipais, o fluxo de caixa é mais explorado pelos auditores estaduais.

Para averiguar se o grau de utilização da Demonstração dos Fluxos de Caixa estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 8,69, situou-se na área de aceitação de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do demonstrativo parece não depender do órgão de administração tributária pesquisado, haja vista apresentarem proporções populacionais iguais.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, evidenciando que 78,6% dos auditores estaduais, 52,6% dos auditores federais e 50% dos auditores municipais pesquisados analisam plenamente a Demonstração dos Fluxos de Caixa, assim como a importância do seu exame porque possibilita ao auditor realizar com mais eficiência o procedimento de auditoria revisão analítica, considera-se adequado o nível de utilização do demonstrativo para servidores do Estado e inadequado para os servidores da União e do município de Natal.

Ressalta-se que a nenhuma ou pouca análise da Demonstração dos Fluxos de Caixa durante as fiscalizações de empresas por 50% dos auditores federais e municipais pesquisados pode estar repercutindo no desempenho geral das fiscalizações desenvolvidas pelos mesmos, principalmente porque pode estar sendo prejudicada a eficiência do procedimento de auditoria revisão analítica.

5.5.5 Utilização da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

A Tabela 17 apresenta o grau de utilização da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, por órgão da administração tributária, a qual teve a obrigatoriedade de elaboração e publicação extinta pela Lei nº 11.638/2007, e tem por finalidade apresentar as informações relativas às operações de financiamento e investimento da empresa durante o exercício, evidenciando as alterações na sua posição financeira:

Tabela 17 – Grau de utilização da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos durante a realização de auditoria de empresas

Utiliza a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos durante a realização de auditoria de empresas	Órgão da Administração Tributária			
	Geral	Receita Federal do Brasil	Secretaria de Estado da Tributação	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Nenhum	42,0 %	15,8%	54,8%	37,5%
Pouco	24,6 %	36,8%	21,4%	12,5%
Regular	13,0 %	21,1%	9,5%	12,5%
Razoável	14,5 %	21,1%	11,9%	12,5%
Muito	5,8 %	5,3%	2,4%	25,0%
Total	100 %	100 %	100 %	100 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas revelam que 58,0% dos auditores fiscais pesquisados utilizam a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos durante a realização das auditorias das empresas, sendo para 33,4% uma ferramenta plena de fiscalização.

Analisando por órgão da administração tributária, nota-se uma semelhança nas respostas obtidas pelos servidores federais e municipais, onde 47,5% dos auditores da Receita Federal do Brasil e 50,0% dos auditores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal afirmaram utilizar plenamente a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos durante as auditorias. Já 23,8% dos auditores estaduais pesquisados afirmaram utilizar plenamente o demonstrativo.

Observa-se, pois, que comparativamente aos demonstrativos analisados anteriormente, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos é pouco explorada pelos servidores fiscais, principalmente os da esfera estadual.

Para averiguar se o grau de utilização da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de

distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 14,63, situou-se na área de aceitação de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do demonstrativo parece não depender do órgão de administração tributária pesquisado, haja vista apresentarem proporções populacionais iguais.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, evidenciando que 47,4% dos auditores federais, 23,8% dos auditores estaduais e 50% dos auditores municipais pesquisados analisam plenamente a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, e considerando que a maioria das informações extraídas do mesmo pode ser obtida através da análise das demonstrações contábeis comentadas anteriormente, considera-se adequado o nível de utilização do demonstrativo pelos servidores pesquisados.

5.5.6 Utilização da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

A Tabela 18 apresenta o grau de utilização da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, por órgão da administração tributária, a qual apresenta a movimentação ocorrida durante o exercício das diversas contas que fazem parte do patrimônio líquido:

Tabela 18 – Grau de utilização da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido durante a realização de auditoria de empresas

Utiliza a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido durante a realização de auditoria de empresas	Órgão da Administração Tributária			
	Geral	Receita Federal do Brasil	Secretaria de Estado da Tributação	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Nenhum	44,3 %	21,1%	55,8%	37,5%
Pouco	25,7 %	36,8%	18,6%	37,5%
Regular	14,3 %	15,8%	16,3%	0,0 %
Razoável	12,9 %	21,1%	9,3%	12,5%
Muito	2,8 %	5,3%	0,0 %	12,5%
Total	100 %	100 %	100 %	100 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas revelam que 55,7% dos auditores fiscais pesquisados utilizam a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido durante a realização das auditorias das empresas, sendo para 30,0% uma ferramenta plena de fiscalização.

Analisando por órgão da administração tributária, nota-se uma semelhança nas respostas obtidas pelos servidores estaduais e municipais, onde 25,6% dos auditores da

Secretaria de Estado da Tributação e 25,0% dos auditores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal afirmaram utilizar plenamente a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido durante as auditorias. Já 42,2% dos auditores federais pesquisados afirmaram utilizar plenamente o demonstrativo.

Observa-se também o pouco uso deste demonstrativo, comparando com o nível de utilização do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício, especialmente para os servidores estaduais e municipais.

Para averiguar se o grau de utilização da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 12,80, situou-se na área de aceitação de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do demonstrativo parece não depender do órgão de administração tributária pesquisado, haja vista apresentarem proporções populacionais iguais.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, demonstrando que 42,2% dos auditores federais e cerca de 25% dos auditores estaduais e municipais pesquisados analisam plenamente a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, e considerando que para a finalidade de realização do procedimento de auditoria revisão analítica a maioria das informações extraídas do demonstrativo pode ser obtida através da análise das demonstrações contábeis comentadas nos itens 5.5.1 a 5.5.4, considera-se adequado o seu nível de utilização pelos servidores pesquisados.

Ressalva-se, contudo, que o maior grau de utilização da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido pelos fiscais da Receita Federal do Brasil deve ser decorrente das auditorias realizadas sobre empresas tributadas pelo Lucro Real, cuja base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é o lucro contábil ajustado pelas adições e subtrações de receitas e despesas determinadas pelo Regulamento do Imposto de Renda.

5.5.7 Utilização da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados

A Tabela 19 apresenta o grau de utilização da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, por órgão da administração tributária, a qual mostra o lucro do período, sua distribuição e a movimentação ocorrida no saldo da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados:

Tabela 19 – Grau de utilização da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados durante a realização de auditoria de empresas

Utiliza a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados durante a realização de auditoria de empresas	Órgão da Administração Tributária			
	Geral	Receita Federal do Brasil	Secretaria de Estado da Tributação	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Nenhum	37,7 %	10,5%	47,6%	50,0%
Pouco	26,1 %	31,6%	23,8%	25,0%
Regular	17,4 %	36,8%	11,9%	0,0 %
Razoável	11,6 %	15,8%	9,5%	12,5%
Muito	7,2 %	5,3%	7,1%	12,5%
Total	100 %	100 %	100 %	100 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas revelam que 62,3% dos auditores fiscais pesquisados utilizam a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados durante a realização das auditorias das empresas, sendo para 36,2% uma ferramenta plena de fiscalização.

Analisando por órgão da administração tributária, nota-se uma semelhança nas respostas obtidas pelos servidores estaduais e municipais, onde 28,5% dos auditores da Secretaria de Estado da Tributação e 25,0% dos auditores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal afirmaram utilizar plenamente a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados durante as auditorias. Já 57,9% dos auditores federais pesquisados afirmaram utilizar plenamente o demonstrativo.

Observa-se também o pouco uso deste demonstrativo pelos auditores estaduais e municipais pesquisados, comparando com o nível de utilização do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício.

Para averiguar se o grau de utilização da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se

que o valor do teste, 12,55, situou-se na área de aceitação de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do demonstrativo parece não depender do órgão de administração tributária pesquisado, haja vista apresentarem proporções populacionais iguais.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, demonstrando que 57,9% dos auditores federais e cerca de 25% dos auditores estaduais e municipais pesquisados analisam plenamente a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, e considerando que para a finalidade de realização do procedimento de auditoria revisão analítica a maioria das informações extraídas do demonstrativo pode ser obtida através da análise das demonstrações contábeis comentadas nos itens 5.5.1 a 5.5.4, considera-se adequado o seu nível de utilização pelos servidores pesquisados.

Ressalva-se, contudo, que o maior grau de utilização da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados pelos fiscais da Receita Federal do Brasil deve ser decorrente das auditorias realizadas sobre empresas tributadas pelo Lucro Real, cuja base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é o lucro contábil ajustado pelas adições e subtrações de receitas e despesas determinadas pelo Regulamento do Imposto de Renda.

5.5.8 Utilização da Demonstração do Valor Adicionado

A Tabela 20 apresenta o grau de utilização da Demonstração do Valor Adicionado, por órgão da administração tributária, a qual tem a finalidade de informar o valor da riqueza gerada pela empresa durante o período e a forma de sua distribuição:

Tabela 20 – Grau de utilização da Demonstração do Valor Adicionado durante a realização de auditoria de empresas

Utiliza a Demonstração do Valor Adicionado durante a realização de auditoria de empresas	Órgão da Administração Tributária			
	Geral	Receita Federal do Brasil	Secretaria de Estado da Tributação	Secretaria Municipal de Tributação de Natal
Nenhum	40,0 %	29,4%	42,5%	50,0%
Pouco	30,8 %	47,1%	25,0%	25,0%
Regular	12,3 %	17,6%	12,5%	0,0 %
Razoável	9,2 %	5,9%	10,0%	12,5%
Muito	7,7 %	0,0 %	10,0%	12,5%
Total	100 %	100 %	100 %	100 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas revelam que 60,0% dos auditores fiscais pesquisados utilizam a Demonstração do Valor Adicionado durante a realização das auditorias das empresas, sendo para 29,2% uma ferramenta plena de fiscalização.

Nota-se que o demonstrativo não é utilizado plenamente pelos auditores fiscais dos órgãos de administração tributária pesquisados, haja vista que somente 23,5% dos auditores da Receita Federal do Brasil, 32,5% dos auditores da Secretaria de Estado da Tributação e 25,0% dos auditores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal apresentaram respostas compreendidas entre “regular” e “muito”.

Constata-se, pois, o pouco uso da Demonstração do Valor Adicionado pelos servidores pesquisados, o que pode ser justificado pela recente obrigatoriedade de elaboração e publicação do mesmo, ocorrida através da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.

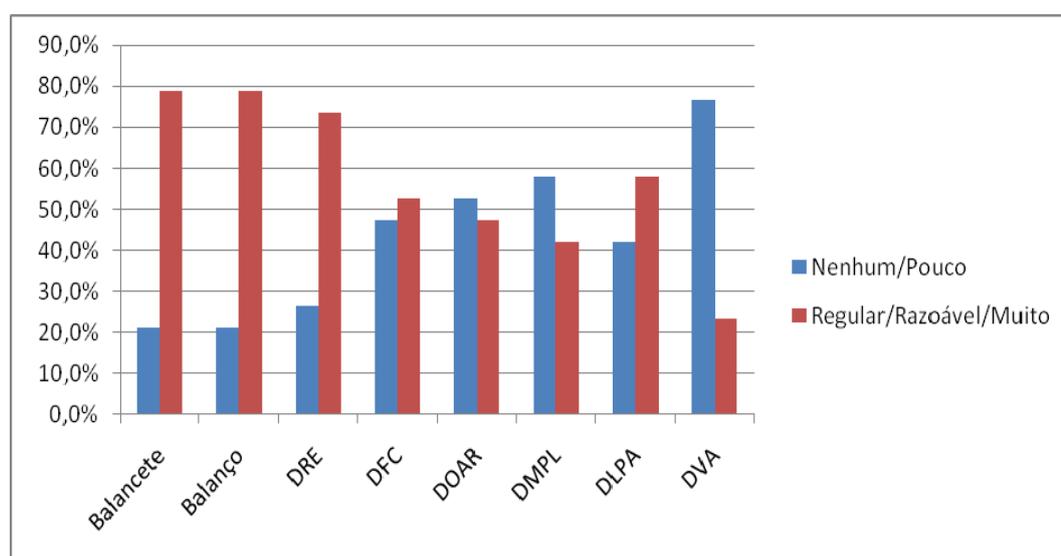
Para averiguar se o grau de utilização da Demonstração do Valor Adicionado estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 6,25, situou-se na área de aceitação de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do demonstrativo parece não depender do órgão de administração tributária pesquisado, haja vista apresentarem proporções populacionais iguais.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, demonstrando que cerca de 25% dos auditores fiscais dos órgãos tributários estudados analisam plenamente a Demonstração do Valor Adicionado, e considerando que para a finalidade de realização do procedimento de auditoria revisão analítica a maioria das informações extraídas do demonstrativo pode ser obtida através da análise das demonstrações contábeis comentadas nos itens 5.5.1 a 5.5.4, considera-se adequado o seu nível de utilização pelos servidores pesquisados.

5.5.9 Análise geral sobre a utilização dos demonstrativos contábeis como ferramenta de fiscalização

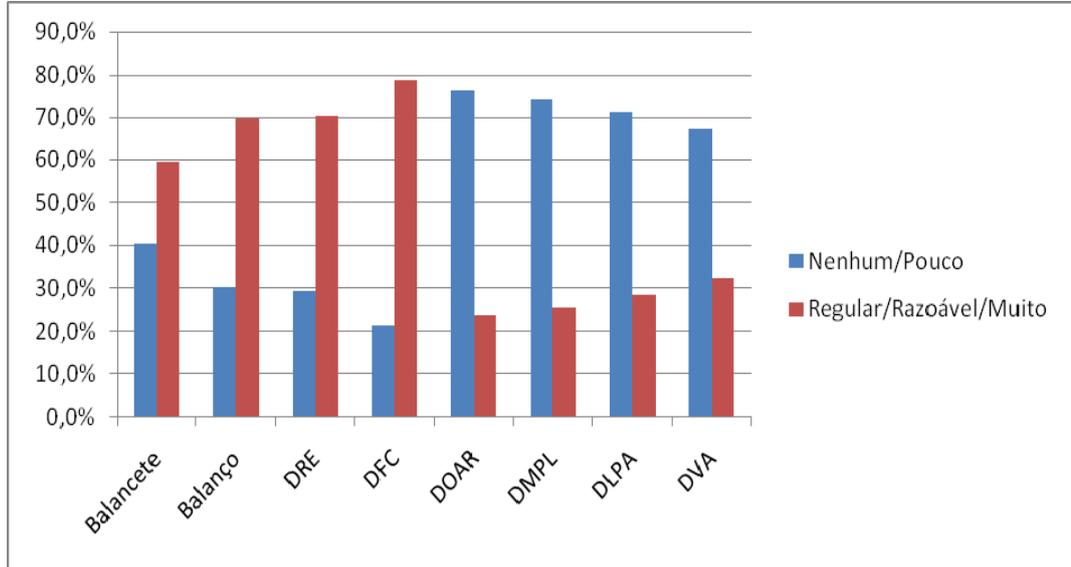
Mais de 70% dos auditores federais, conforme demonstrado no Gráfico 4, utilizam plenamente o balancete de verificação, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) durante a fiscalização de empresas. Com um grau de utilização menor que os demonstrativos anteriores, porém sendo usado por mais de 50% dos auditores fiscais pesquisados, destaca-se também o emprego da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) nas auditorias de empresas.

Gráfico 4 – Utilização de demonstrações contábeis durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Receita Federal do Brasil



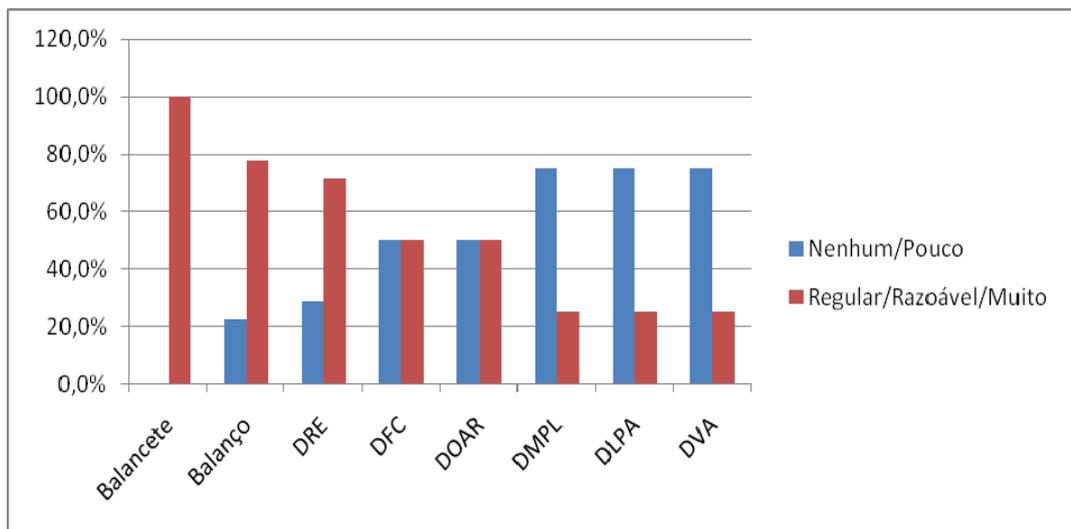
Mais de 60% dos auditores estaduais pesquisados, conforme demonstrado no Gráfico 5, utilizam plenamente o balancete de verificação, o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), com destaque para esta última, durante a fiscalização de empresas.

Gráfico 5 – Utilização de demonstrações contábeis durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte



Mais de 70% dos auditores municipais pesquisados, conforme demonstrado no Gráfico 6, utilizam plenamente o balancete de verificação, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) durante a fiscalização de empresas.

Gráfico 6 – Utilização de demonstrações contábeis durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal



Conclui-se, então, que mais de 60% dos auditores fiscais pesquisados utilizam plenamente o balancete de verificação, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício. Destaca-se também que cerca de 50% dos auditores federais e municipais, e quase 80% dos auditores estaduais, utiliza plenamente a Demonstração dos Fluxos de Caixa. Finalmente, ressalta-se que 57,9% dos auditores federais analisam plenamente a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Nesta análise observaram-se variações significativas no grau de utilização da Demonstração dos Fluxos de Caixa, pelos auditores estaduais, e da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, pelos auditores federais. Quanto ao primeiro, a maior utilização do demonstrativo pelos auditores estaduais se deve a normatizações e rotinas de fiscalização da Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte, exigindo dos seus servidores o uso habitual do mesmo durante a realização de auditorias. Relativo ao maior uso da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados pelos auditores federais, isto se deve às auditorias realizadas sobre empresas tributadas pelo Lucro Real, onde o cálculo do IRPJ e a da CSLL é realizado sobre o lucro líquido contábil, ajustado pelo Regulamento do Imposto de Renda, que tem sua movimentação evidenciada neste demonstrativo.

5.6 ANÁLISE DO GRAU DE UTILIZAÇÃO DE PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA CONTÁBIL DURANTE A FISCALIZAÇÃO DE EMPRESAS

Apresenta-se uma análise sobre o uso de procedimentos de auditoria contábil pelos auditores fiscais durante a fiscalização de empresas. É realizado um estudo sobre o grau de utilização por órgão tributário e as respostas sumarizadas estão apresentadas nas Tabelas 21 a 32, abaixo comentadas.

Para efeito de análise, os procedimentos serão considerados como **utilizados** para as respostas compreendidas nas classificações *pouco*, *regular*, *razoável* e *muito*; serão considerados como **ferramenta plena de fiscalização** ou **plenamente utilizados** para os auditores fiscais que apresentaram respostas compreendidas nas classificações *regular*, *razoável* e *muito*.

5.6.1 Utilização do procedimento de auditoria contábil: obtenção do entendimento do cliente e do seu negócio

O procedimento de auditoria obtenção do entendimento do cliente e do seu negócio serve para o auditor fazer deduções sobre a continuidade e o crescimento da empresa auditada (FRANCO; MARRA, 2001), assim como para ajudá-lo a identificar possíveis erros ou classificações distorcidas e tomar decisões sobre itens que podem ser relevantes nas demonstrações contábeis (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

O Conselho Federal de Contabilidade ressalta que este procedimento é essencial para a elaboração do planejamento de auditoria, expressando tal assertiva na NBC T 11.4. Nesse sentido, Borges (2003), discorrendo sobre a auditoria de tributos, ensina que este trabalho se inicia com o levantamento de dados factuais da empresa, o qual é necessário para a elaboração do programa de auditoria.

Analisa-se, pois, o grau de utilização do procedimento de auditoria obtenção do entendimento do cliente e do seu negócio, por órgão da administração tributária:

Tabela 21 – Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: obtenção do entendimento do cliente e de seu negócio

Órgão da Administração Tributária	Receita Federal do Brasil					Secretaria de Estado da Tributação					Secretaria Municipal de Tributação de Natal				
	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito
Obtenção do entendimento da empresa auditada (saber seu ramo, porte, tempo de mercado, histórico de relacionamento com o fisco, etc)	0,0 %	21,1 %	21,1 %	31,6 %	26,2 %	4,5 %	15,9 %	27,3 %	20,5 %	31,8 %	0,0 %	12,5 %	12,5 %	37,5 %	37,5 %
Obtenção do entendimento do negócio que está inserido a empresa auditada	0,0 %	10,5 %	42,1 %	26,3 %	21,1 %	6,8 %	13,6 %	22,7 %	34,1 %	22,7 %	0,0 %	12,5 %	12,5 %	25,0 %	50,0 %
Média	0,0 %	15,8 %	31,6 %	28,9 %	23,7 %	5,7 %	14,8 %	25,0 %	27,3 %	27,2 %	0,0 %	12,5 %	12,5 %	31,3 %	43,7 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas na Tabela 21 revelam que os auditores fiscais utilizam este procedimento de auditoria contábil durante a fiscalização de empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, onde 100% dos auditores federais e municipais; e 94,3% dos auditores estaduais, apresentaram respostas compreendidas entre “pouco” e “muito”.

Constata-se também que essa é uma técnica plenamente utilizada pelos auditores fiscais, haja vista a obtenção de respostas compreendidas entre “regular” e “muito” por 84,2% dos servidores da Receita Federal do Brasil, 79,5% dos servidores da Secretaria de Estado da Tributação e 87,5% dos servidores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal.

Essas respostas demonstram que os auditores fiscais reconhecem a importância da utilização deste procedimento de auditorial, o que é corroborado por Cook e Winkle (1983), quando consideram as informações a respeito do ambiente em que as empresas operam

importantes evidências de auditoria porque podem representar fatos que já tenham afetado ou que no futuro possam afetar a sua situação financeira.

Analisando por órgão da administração tributária, observa-se que os auditores federais têm uma atenção maior à obtenção do conhecimento do negócio que está inserido a empresa auditada em relação ao seu conhecimento geral. 89,5% dos pesquisados, com respostas entre “regular” e “muito”, afirmaram procurar entender o negócio da empresa fiscalizada, enquanto 78,9% apresentaram as mesmas respostas quando questionados sobre a procura do conhecimento do ramo da empresa auditada, seu porte, tempo de mercado, histórico de relacionamento com o fisco, etc.

Os auditores estaduais e municipais apresentaram respostas que indicam atenções semelhantes, tanto na procura do entendimento da empresa auditada, como também do negócio o qual está inserido.

Para averiguar se o grau de utilização deste procedimento de auditoria estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 6,54, situou-se na área de aceitação de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do procedimento de auditoria obtenção do entendimento do cliente e do seu negócio parece não depender do órgão de administração tributária pesquisado, haja vista apresentarem proporções populacionais iguais.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, evidenciando que mais de 80% dos fiscais de todos os órgãos de administração tributária estudados utilizam plenamente este procedimento de auditoria contábil, pode-se deduzir que os servidores fiscais estão elaborando seus planos de trabalho com base em informações obtidas da empresa auditada e do mercado em que a mesma está inserida, o que contribui para a racionalização das fiscalizações realizadas. Contudo, ressalta-se que é necessário verificar o grau de utilização de outras técnicas de auditoria, em especial compreensão do sistema de controle interno e revisão analítica, para se apresentar uma avaliação mais conclusiva sobre a qualidade do planejamento de trabalhos elaborado pelos auditores fiscais.

5.6.2 Utilização do procedimento de auditoria contábil: compreensão do sistema de controle interno do cliente

O controle interno contábil é o plano de organização e de procedimentos destinados a assegurar que as transações da empresa obedeçam às diretrizes da diretoria, e sejam registradas de modo a permitir a elaboração de demonstrações contábeis corretas, ou seja, que atendam às normas legais ou diretrizes determinadas pela empresa (COOK; WINKLE, 1983).

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, na sua Resolução n^o 820/97, item 11.2.5.1, explica que o sistema de controle contábil e de controle interno compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficiência operacional.

Para o desenvolvimento do trabalho de auditoria, o conhecimento do sistema de controle interno da empresa auditada é importante porque proporciona ao auditor uma opinião sobre a fidedignidade dos valores contidos nas contas contábeis. Por isso, autores como Attie (1998) considera o controle interno essencial para a execução de todo o trabalho de auditoria, uma vez que um sistema satisfatório reduz a possibilidade de erros e irregularidades.

Sá (2002), inclusive, ressalta que o auditor, antes de elaborar seu plano de trabalho, conheça o sistema de controle interno da empresa auditada. Este ensinamento é apresentado por Cook e Winkle (1983), Mautz (1987), Almeida (2007), e Franco e Marra (2001).

Analisa-se, pois, o grau de utilização do procedimento de auditoria compreensão do sistema de controle interno do cliente, por órgão da administração tributária:

Tabela 22 – Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: compreensão do sistema de controle interno do cliente

Órgão da Administração Tributária	Receita Federal do Brasil					Secretaria de Estado da Tributação					Secretaria Municipal de Tributação de Natal				
	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito
Compreensão do sistema de controle interno da empresa auditada	10,5 %	21,1 %	42,1 %	5,3 %	21,1 %	31,8 %	18,2 %	27,3 %	22,7 %	0,0 %	0,0 %	50,0 %	0,0 %	25,0 %	25,0 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas na Tabela 22 revelam que os auditores fiscais utilizam este procedimento de auditoria contábil durante a fiscalização de empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, onde 89,5% dos auditores federais, 100% dos municipais, e 68,2% dos auditores estaduais, apresentaram respostas compreendidas entre “pouco” e “muito”.

Percebe-se que essa é uma técnica plenamente utilizada pelos auditores fiscais da Receita Federal do Brasil, haja vista que 68,4% apresentaram respostas compreendidas entre “regular” e “muito”. Contudo, a mesma conclusão não pode ser atribuída aos servidores da Secretaria de Estado da Tributação e da Secretaria Municipal de Tributação de Natal porque apenas a metade dos pesquisados apresentaram a mesma resposta. Ou seja, 50% dos servidores estaduais e municipais pouco ou não analisam o sistema de controle interno da empresa fiscalizada.

Para averiguar se o grau de utilização deste procedimento de auditoria estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 23,65, situou-se na área de rejeição de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do procedimento de auditoria compreensão do sistema de controle interno do cliente parece depender do órgão de administração tributária pesquisado.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, pode-se deduzir que a maioria dos auditores da União está elaborando seu plano de trabalho baseado na avaliação do controle

interno da empresa fiscalizada, o que contribui para a racionalização das fiscalizações realizadas. O mesmo, contudo, não pode ser atribuído aos auditores do Estado do Rio Grande do Norte e do município de Natal. Contudo, ressalta-se que é necessário verificar ainda o grau de utilização da técnica de auditoria revisão analítica, para se apresentar uma avaliação mais conclusiva sobre a qualidade do planejamento de trabalhos elaborado pelos auditores fiscais.

Porém, pelo fato de a metade dos auditores fiscais estaduais e municipais pouco ou não utilizarem esta técnica, pode-se considerar a hipótese de empresas estarem sendo auditadas por um tempo superior ao necessário; o que não aconteceria se houvesse um prévio conhecimento do sistema de controle interno das mesmas. O mesmo pode ser afirmado também às auditorias realizadas pela Receita Federal do Brasil, haja vista que 31,6% dos seus servidores fiscais pouco ou não utilizam o procedimento.

Almeida (2007) explica que o auditor pode reduzir o volume de testes de auditoria na hipótese de ser constatado que a empresa auditada possui um sistema de controle interno forte; sendo verificado o contrário, o auditor aumentará o número de testes de auditoria.

Nesse sentido, Franco e Marra (2001) ensinam que a definição da extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados depende do grau de confiança do auditor sobre o sistema de controle interno da empresa auditada. Logo, um bom sistema de controle interno proporciona economia no tempo a ser empregado pelo auditor no seu trabalho.

5.6.3 Utilização do procedimento de auditoria contábil: procedimento de revisão analítica

O procedimento de auditoria revisão analítica possibilita ao auditor conhecer o possível comportamento de determinadas contas patrimoniais e de resultado. Assim, explica Almeida (2007) que a finalidade da revisão analítica é detectar e analisar situações anormais e significativas constatadas nas demonstrações contábeis, o que auxilia na identificação de áreas prioritárias ou com problemas, onde o auditor deve concentrar mais seu trabalho.

Devido a este objetivo, depreende-se que a revisão analítica deve ser realizada no início do trabalho do auditor, na fase do planejamento, de forma a estabelecer as contas patrimoniais e de resultado que receberão maior ou menor atenção do auditor.

Analisa-se, pois, o grau de utilização do procedimento de auditoria revisão analítica, por órgão da administração tributária:

Tabela 23 – Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: procedimentos de revisão analítica

Órgão da Administração Tributária	Receita Federal do Brasil					Secretaria de Estado da Tributação					Secretaria Municipal de Tributação de Natal				
	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito
Procedimento de Auditoria															
Analisa demonstrações contábeis com o intuito de estabelecer parâmetros para a auditoria	0,0 %	15,8 %	36,8 %	26,3 %	21,1 %	20,5 %	18,2 %	27,3 %	22,7 %	11,4 %	0,0 %	25,0 %	0,0 %	12,5 %	62,5 %
Analisa contas de receitas com o intuito de estabelecer parâmetros para a auditoria	5,3 %	21,1 %	21,1 %	36,8 %	15,8 %	9,1 %	18,2 %	29,5 %	18,2 %	25,0 %	0,0 %	0,0 %	12,5 %	12,5 %	75,0 %
Analisa contas de despesas com o intuito de estabelecer parâmetros para a auditoria	0,0 %	11,1 %	11,1 %	44,4 %	33,3 %	11,4 %	15,9 %	25,0 %	20,5 %	27,3 %	0,0 %	0,0 %	12,5 %	25,0 %	62,5 %
Média	1,8 %	16,1 %	23,2 %	35,7 %	23,2 %	13,6 %	17,4 %	27,3 %	20,5 %	21,2 %	0,0 %	8,3 %	8,3 %	16,7 %	66,7 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas na Tabela 23 revelam que os auditores fiscais utilizam este procedimento de auditoria contábil durante a fiscalização de empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, onde 98,2% dos auditores federais, 100% dos municipais, e 88,6% dos auditores estaduais, apresentaram respostas compreendidas entre “pouco” e “muito”.

Percebe-se que essa é uma técnica plenamente utilizada pelos auditores fiscais dos órgãos de administração tributária pesquisados, haja vista que apresentaram respostas

compreendidas entre “regular” e “muito” 82,1% dos auditores da Receita Federal do Brasil, 69,0% dos auditores da Secretaria de Estado da Tributação e 91,7% dos auditores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal.

Esses resultados demonstram que os auditores fiscais consideram importante verificar a tendência de comportamentos das contas contábeis, indo ao encontro do entendimento de Cook e Winkle (1983), afirmando que o procedimento de auditoria revisão analítica contribui para a identificação das áreas que merecerão maior aprofundamento de trabalho por parte do auditor. Inclusive, segundo os autores, o estabelecimento destas áreas prioritárias é a parte mais importante da auditoria.

Nesse sentido, Lima (2000, p. 80), ensina que o auditor fiscal, antes de iniciar uma fiscalização, levante um diagnóstico sobre o desempenho da empresa no que tange as obrigações tributárias. Isto contribui para que o trabalho seja direcionado aos pontos mais problemáticos, “fazendo com que o seu tempo seja aproveitado da melhor maneira possível”.

Analisando por órgão de administração tributária, observa-se que os auditores federais, com a finalidade de estabelecer parâmetros para a auditoria a ser realizada, analisam com mais ênfase as contas de despesas, em seguida as demonstrações contábeis e, com pouco menos atenção, as contas de receitas. Ressalta-se, contudo, que estas contas são analisadas plenamente por 73,6% dos pesquisados.

Os auditores estaduais, por sua vez, analisam com mais ênfase tanto as contas de receitas, como as contas de despesas, com respostas compreendidas entre “regular” e “muito” de 72,7%. Já as demonstrações contábeis são analisadas plenamente por 61,3% dos pesquisados.

Os auditores municipais analisam com mais ênfase tanto as contas de receitas, como as contas de despesas, com respostas compreendidas entre “regular” e “muito” de 100%. Já as demonstrações contábeis são analisadas plenamente por 75% dos pesquisados.

Para averiguar se o grau de utilização deste procedimento de auditoria estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 33,09, situou-se na área de rejeição de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do procedimento de auditoria revisão analítica parece depender do órgão de administração tributária pesquisado.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, infere-se que os auditores fiscais, através da revisão analítica, estão criando expectativas sobre o comportamento de contas contábeis e, por conseguinte, detectando situações anormais e significativas nas demonstrações, identificando áreas problemas e que, portanto, devam receber mais atenção.

Ressalva-se, ainda, que 31,0% dos auditores da Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte pouco ou não utilizam o procedimento de revisão analítica. Por conseqüência, pode-se considerar a hipótese de durante as fiscalizações de empresas setores problemas não serem identificados previamente e por isso deixarem de ser analisados com mais profundidade durante as auditorias.

5.6.4 Utilização do procedimento de auditoria contábil: inspeção

O procedimento de auditoria contábil inspeção consiste no exame de documentos, contratos, registros, bens, entre outros, visando constatar sua existência, conteúdo, autenticidade, legitimidade e adequação do registro contábil.

Boynton, Johnson e Kell (2002) explicam que a inspeção envolve o exame detalhado de documentos e registros, e exame físico de bens em estoque, sendo uma das técnicas mais utilizadas em auditoria.

Segundo Perez Júnior (2006), a inspeção presta-se essencialmente à obtenção de evidência sobre a existência de ativos. Adverte, contudo, que o auditor, após verificar *in loco* o bem, deve observar se o mesmo está registrado na contabilidade e se pertence realmente à empresa. Cook e Winkle (1983) acrescentam a estes cuidados, a averiguação da qualidade do ativo verificado.

Para a auditoria tributária, realizada pelo fisco, tanto a inspeção, como essas análises adicionais são fundamentais à constatação de irregularidades tributárias cometidas pelas empresas fiscalizadas, como discorrido no item 3.5.4.

Analisa-se, pois, o grau de utilização do procedimento de auditoria inspeção, por órgão da administração tributária:

Tabela 24 – Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: inspeção

Órgão da Administração Tributária	Receita Federal do Brasil					Secretaria de Estado da Tributação					Secretaria Municipal de Tributação de Natal				
	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito
Procedimento de Auditoria															
Inspeção sobre a folha de pagamento	17,6 %	23,5 %	11,8 %	0,0 %	47,1 %	18,2 %	27,3 %	31,8 %	13,6 %	9,1 %	25,0 %	25,0 %	25,0 %	25,0 %	0,0 %
Inspeção sobre o registro de empregado	42,1 %	5,9 %	11,8 %	5,9 %	35,3 %	47,6 %	33,3 %	7,1 %	4,8 %	7,1 %	25,0 %	37,5 %	25,0 %	12,5 %	0,0 %
Inspeção sobre o boletim de caixa	23,5 %	35,3 %	35,3 %	5,9 %	0,0 %	37,2 %	30,2 %	16,3 %	7,0 %	9,3 %	37,5 %	25,0 %	0,0 %	12,5 %	25,0 %
Inspeção sobre o mapa de apropriação de custos	23,5 %	35,3 %	23,5 %	11,8 %	5,9 %	48,8 %	30,2 %	11,6 %	2,3 %	7,0 %	50,0 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %
Inspeção sobre as requisições de compras	17,6 %	47,1 %	17,6 %	17,6 %	0,0 %	54,5 %	13,6 %	13,6 %	6,8 %	11,4 %	50,0 %	25,0 %	0,0 %	12,5 %	12,5 %
Inspeção sobre o relatório de despesas	5,9 %	29,4 %	17,6 %	41,2 %	5,9 %	27,3 %	27,3 %	22,7 %	11,4 %	11,4 %	0,0 %	25,0 %	12,5 %	25,0 %	37,5 %
Inspeção sobre os livros sociais (ata de reunião de acionista, dirigente, diretoria, estatuto social, etc)	15,8 %	26,3 %	15,8 %	15,8 %	26,3 %	63,6 %	15,9 %	11,4 %	2,3 %	6,8 %	12,5 %	37,5 %	0,0 %	25,0 %	25,0 %
Inspeção sobre contratos firmados	5,6 %	38,9 %	16,7 %	16,7 %	22,2 %	42,9 %	23,8 %	23,8 %	2,4 %	7,1 %	0,0 %	0,0 %	25,0 %	12,5 %	62,5 %
Inspeção sobre os documentos comprobatórios das despesas	0,0 %	11,1 %	33,3 %	16,7 %	38,9 %	9,1 %	18,2 %	25,0 %	25,0 %	22,7 %	0,0 %	0,0 %	12,5 %	12,5 %	75,0 %

Órgão da Administração Tributária	Receita Federal do Brasil					Secretaria de Estado da Tributação					Secretaria Municipal de Tributação de Natal				
	Grau de Utilização														
Procedimento de Auditoria	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito
Inspeção sobre os documentos comprobatórios das vendas	5,3 %	26,3 %	26,3 %	26,3 %	15,8 %	11,4 %	4,5 %	27,3 %	18,2 %	38,6 %	25,0 %	12,5 %	12,5 %	0,0 %	50,0 %
Inspeção sobre os documentos comprobatórios das compras de mercadorias e insumos	0,0 %	47,4 %	15,8 %	21,1 %	15,8 %	9,1 %	4,5 %	27,3 %	15,9 %	43,2 %	25,0 %	25,0 %	12,5 %	12,5 %	25,0 %
Inspeção sobre os documentos comprobatórios das aquisições de ativo fixo	16,7 %	38,9 %	22,2 %	11,1 %	11,1 %	6,8 %	11,4 %	29,5 %	15,9 %	36,4 %	12,5 %	37,5 %	12,5 %	25,0 %	12,5 %
Inspeção sobre os documentos relacionados às vendas a prazo (duplicatas, promissórias, etc)	10,5 %	36,8 %	21,1 %	15,8 %	15,8 %	9,1 %	18,2 %	25,0 %	18,2 %	29,5 %	37,5 %	37,5 %	0,0 %	0,0 %	25,0 %
Inspeção sobre os documentos relacionados às compras ou aquisições a prazo (duplicatas, etc)	5,3 %	42,1 %	15,8 %	21,1 %	15,8 %	15,9 %	9,1 %	27,3 %	15,9 %	31,8 %	37,5 %	37,5 %	0,0 %	12,5 %	12,5 %
Inspeção visual sobre os bens existentes no ativo fixo	16,7 %	55,6 %	11,1 %	16,7 %	0,0 %	29,5 %	13,6 %	34,1 %	11,4 %	11,4 %	62,5 %	12,5 %	0,0 %	12,5 %	12,5 %
Inspeção visual sobre as mercadorias e insumos existentes no estoque	27,8 %	44,4 %	22,2 %	5,6 %	0,0 %	20,5 %	15,9 %	27,3 %	20,5 %	15,9 %	75,0 %	0,0 %	0,0 %	12,5 %	12,5 %
Inspeção visual dos numerários em caixa	47,1 %	35,3 %	5,9 %	11,8 %	0,0 %	50,0 %	25,0 %	11,4 %	6,8 %	6,8 %	75,0 %	12,5 %	12,5 %	0,0 %	0,0 %
Média	16,1 %	34,2 %	19,1 %	15,5 %	15,1 %	29,4 %	18,9 %	22,0 %	11,7 %	18,1 %	32,4 %	21,3 %	9,6 %	13,2 %	23,5 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas na Tabela 24 revelam que os auditores fiscais utilizam este procedimento de auditoria contábil durante a fiscalização de empresas. Essa afirmação é suportada pelo resultado obtido com a tabulação dos dados, onde 83,9% dos auditores federais, 70,6% dos auditores estaduais e 67,6% dos auditores municipais, apresentaram respostas compreendidas entre “pouco” e “muito”.

Percebe-se que essa é uma técnica utilizada plenamente por cerca da metade dos auditores fiscais dos órgãos de administração tributária pesquisados, haja vista que apresentaram respostas compreendidas entre “regular” e “muito” 49,7% dos auditores da Receita Federal do Brasil, 51,7% dos auditores da Secretaria de Estado da Tributação e 46,3% dos auditores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal.

Analisando por órgão de administração tributária, observa-se que os auditores federais inspecionam com mais ênfase os documentos comprobatórios de despesas e, em seguida, os documentos comprobatórios das vendas, com respostas compreendidas entre “regular” e “muito” de 88,9% e 68,4%, respectivamente. As inspeções visuais sobre as mercadorias, insumos, ativo fixo e dinheiro em caixa, e a inspeção sobre as requisições de compras, são “pouco” ou “não realizadas” por mais de 60% dos fiscais pesquisados.

Os auditores estaduais inspecionam com mais ênfase, com base nas respostas compreendidas entre “regular” e “muito”, os documentos relacionados às compras de mercadorias e insumo (86,4%), os documentos comprobatórios de vendas (84,1%), os documentos comprobatórios das aquisições do ativo fixo (81,8%), os documentos relacionados às compras ou aquisições a prazo (75%), os documentos relacionados à venda a prazo (72,7%) e os documentos comprobatórios de despesas (72,7%). As inspeções sobre o registro de empregados, sobre o boletim de caixa, sobre o mapa de apropriação de custos, sobre as requisições de compras, sobre os livros sociais da empresa fiscalizada, sobre contratos firmados e a inspeção visual sobre os numerários em caixa são “pouco” ou “não realizadas” por mais de 60% dos fiscais pesquisados.

Os auditores municipais inspecionam com mais ênfase os documentos comprobatórios de despesas e, em seguida, os relatórios de despesas, com respostas compreendidas entre “regular” e “muito” de 100% e 75%, respectivamente. As inspeções sobre o registro de empregados, sobre o boletim de caixa, sobre o mapa de apropriação de custos, sobre as requisições de compras, sobre os documentos relacionados à venda a prazo, sobre os

documentos relacionados às compras ou aquisições a prazo; assim como a inspeção visual sobre as mercadorias, insumos, ativo fixo e dinheiro em caixa, são “pouco” ou “não realizadas” por mais de 60% dos fiscais pesquisados

Para averiguar se o grau de utilização deste procedimento de auditoria estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 53,84, situou-se na área de rejeição de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do procedimento de auditoria revisão analítica parece depender do órgão de administração tributária pesquisado.

Assim, considerando que a inspeção é um dos meios de prova mais fortes à disposição do auditor, conforme destacam Cook e Winkle (1983) e Mautz (1987), e que cerca de 50% dos servidores fiscais pesquisados pouco ou não utilizam o procedimento, pode-se considerar inadequado o uso desta técnica porque existe a possibilidade de infrações tributárias não estarem sendo identificadas durante as fiscalizações de empresas.

5.6.5 Utilização do procedimento de auditoria contábil: confirmação

O procedimento de auditoria contábil confirmação, ou circularização, consiste na obtenção de informações junto a terceiros relativo a operações que estes realizaram com a empresa auditada.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), a confirmação se constitui numa investigação com o objetivo de obter informações sobre as operações da empresa auditada através de fontes externas.

Explica Attie (1998) que essas informações devem ser obtidas através de uma declaração formal, devendo ser prestadas de forma imparcial por pessoas independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar as transações objeto da investigação.

Almeida (2007) ensina que o meio empregado para as confirmações é a expedição de cartas dirigidas às pessoas inquiridas. Franco e Marra (2001) ensinam que as cartas são redigidas e assinadas pela empresa auditada, mas as respostas são destinadas aos auditores.

Analisa-se, pois, o grau de utilização do procedimento de auditoria confirmação, por órgão da administração tributária:

Tabela 25 – Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: confirmação

Órgão da Administração Tributária	Receita Federal do Brasil					Secretaria de Estado da Tributação					Secretaria Municipal de Tributação de Natal				
	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito
Confirma duplicatas a pagar junto aos fornecedores	23,5 %	35,3 %	23,5 %	11,8 %	5,9 %	41,9 %	23,3 %	14,0 %	9,3 %	11,6 %	37,5 %	37,5 %	0,0 %	12,5 %	12,5 %
Confirma duplicatas a receber junto aos clientes	31,3 %	18,8 %	31,3 %	12,5 %	6,3 %	47,7 %	22,7 %	11,4 %	9,1 %	9,1 %	37,5 %	25,0 %	12,5 %	0,0 %	25,0 %
Confirma saldo de contas bancárias junto a instituições financeiras	29,4 %	29,4 %	17,6 %	23,5 %	0,0 %	54,5 %	15,9 %	13,6 %	9,1 %	6,8 %	25,0 %	37,5 %	0,0 %	25,0 %	12,5 %
Confirma, junto a terceiro, a existência de bens da empresa auditada (mercadorias, imobilizado e valores) em seu poder	35,3 %	29,4 %	23,5 %	11,8 %	0,0 %	59,1 %	15,9 %	18,2 %	6,8 %	0,0 %	62,5 %	25,0 %	0,0 %	12,5 %	0,0 %
Média	29,9 %	28,4 %	23,9 %	14,9 %	3,0 %	50,9 %	19,4 %	14,3 %	8,6 %	6,9 %	40,6 %	31,3 %	3,1 %	12,5 %	12,5 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas na Tabela 25 revelam que 70,1% dos auditores federais, 49,1% dos auditores estaduais e 59,4% dos auditores municipais pesquisados confirmam junto a terceiros operações realizadas pelas empresas fiscalizadas.

Percebe-se que essa técnica é plenamente utilizada por poucos auditores fiscais, quando comparado com as respostas anteriormente estudadas, haja vista que apresentaram

respostas compreendidas entre “regular” e “muito” somente 41,7% dos servidores da Receita Federal do Brasil, 29,7% dos servidores da Secretaria de Estado da Tributação e 28,1% dos servidores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal.

Analisando por órgão de administração tributária, observa-se que o procedimento mais utilizado pelos auditores federais é a confirmação de duplicatas a receber junto aos clientes da empresa fiscalizada, com 50,1% das respostas compreendidas entre “regular” e “muito”. As confirmações de duplicatas a pagar e do saldo de contas bancárias são utilizados plenamente por uma média de 41% dos pesquisados, enquanto que 64,7% responderam que “pouco” ou “nunca” questionam terceiros sobre a existência de bens da empresa fiscalizada em seu poder.

Os auditores estaduais empregam mais intensamente a confirmação de duplicatas a pagar junto a fornecedores, com utilização plena por 34,9% dos pesquisados. As confirmações de duplicatas a receber e do saldo de contas bancárias, e junto a terceiros sobre a existência de bens da empresa fiscalizada em seu poder, são utilizados plenamente por 29,6% e 25,0%, respectivamente.

Os auditores municipais utilizam com mais intensidade a confirmação de duplicatas a receber junto a clientes e do saldo da conta bancária, com 37,5% das respostas compreendidas entre “regular” e “muito”. As confirmações de duplicatas a pagar junto a fornecedores são utilizados plenamente por 25,0% dos pesquisados, enquanto que 87,5% responderam que “pouco” ou “nunca” questionam terceiros sobre a existência de bens da empresa fiscalizada em seu poder.

Para averiguar se o grau de utilização deste procedimento de auditoria estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 19,12, situou-se na área de rejeição de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do procedimento de auditoria confirmação parece depender do órgão de administração tributária pesquisado.

Assim, considerando que a confirmação é um dos meios de prova mais fortes à disposição do auditor, conforme destacam Franco e Marra (2001), Perez Júnior (2006) e Mautz (1987), e que cerca de 60% dos auditores fiscais e mais de 70% dos auditores estaduais e municipais pesquisados pouco ou não utilizam o procedimento, pode-se considerar

inadequado o uso desta técnica pelos órgãos de administração tributária pesquisados porque existe a possibilidade de infrações tributárias não estarem sendo identificadas durante as fiscalizações de empresas.

5.6.6 Utilização do procedimento de auditoria contábil: questionamento

O procedimento de auditoria contábil questionamento tem por finalidade proporcionar ao auditor um conhecimento mais profundo sobre as operações realizadas pela empresa fiscalizada, consistindo, segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), na colocação de questões pelo auditor, verbalmente ou por escrito.

As inquirições verbais ou por escrito a pessoas ligadas à empresa fiscalizada podem ser úteis para o auditor se subsidiar das informações necessárias ao seu objetivo. Por este motivo, para Cook e Winkle (1983), as perguntas possuem vários significados, sendo sempre necessárias, pois as respostas recebidas constituem informações fundamentais para o auditor.

Analisa-se, pois, o grau de utilização do procedimento de auditoria questionamento, por órgão da administração tributária:

Tabela 26 – Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: questionamento

Órgão da Administração Tributária	Receita Federal do Brasil					Secretaria de Estado da Tributação					Secretaria Municipal de Tributação de Natal				
	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito
Procedimento de Auditoria															
Questiona funcionários da empresa auditada sobre determinadas operações internas (exceto contador)	23,5 %	29,4 %	11,8 %	23,5 %	11,8 %	52,3 %	22,7 %	18,2 %	2,3 %	4,5 %	12,5 %	25,0 %	12,5 %	25,0 %	25,0 %
Questiona proprietários ou dirigentes da empresa auditada sobre determinadas operações internas	16,7 %	27,8 %	16,7 %	27,8 %	11,1 %	20,5 %	20,5 %	36,4 %	11,4 %	11,4 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %	0,0 %	62,5 %
Questiona contador da empresa auditada sobre determinadas operações internas	0,0 %	27,8 %	11,1 %	22,2 %	38,9 %	6,8 %	20,5 %	34,1 %	15,9 %	22,7 %	0,0 %	12,5 %	0,0 %	25,0 %	62,5 %
Média	13,2 %	28,3 %	13,2 %	24,5 %	20,8 %	26,5 %	21,2 %	29,5 %	9,9 %	12,9 %	8,3 %	16,7 %	8,3 %	16,7 %	50,0 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas na Tabela 26 revelam que 86,8% dos auditores federais, 73,5% dos auditores estaduais e 91,7% dos auditores municipais pesquisados utilizam o procedimento de auditoria questionamento durante as fiscalizações de empresas.

Percebe-se que essa é uma técnica plenamente utilizada pelos auditores fiscais do município de Natal, haja vista que 75,0% apresentaram respostas compreendidas entre “regular” e “muito”. Destaca-se, ainda, que mais da metade dos servidores Receita Federal do Brasil (58,5%) e da Secretaria de Estado da Tributação (52,3%) utilizam plenamente o questionamento como procedimento de auditoria.

Analisando por órgão da administração tributária, observa-se que para obter informações sobre a empresa fiscalizada, os auditores federais questionam com mais frequência, com base nas respostas compreendidas entre “regular” e “muito”, o contador da empresa (72,2%), em seguida o proprietário ou dirigente (59,2%) e, por último, os funcionários (47,1%).

Os auditores estaduais procuram obter informações sobre a empresa fiscalizada, com base nas respostas compreendidas entre “regular” e “muito”, questionando com mais frequência o contador da empresa (72,7%) e em seguida o proprietário ou dirigente (55,6%). Quanto ao questionamento aos funcionários da empresa auditada, 75% responderam que “pouco” ou “nunca” procuram informações junto aos mesmos.

Os auditores municipais procuram obter informações sobre a empresa fiscalizada, com base nas respostas compreendidas entre “regular” e “muito”, questionando com mais frequência o contador da empresa (87,5%), em seguida o proprietário ou dirigente (75%) e, por último, os funcionários (62,5%).

Para averiguar se o grau de utilização deste procedimento de auditoria estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 33,93, situou-se na área de rejeição de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do procedimento de auditoria questionamento parece depender do órgão de administração tributária pesquisado.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, demonstrando que 58,5% dos auditores federais, 52,3% dos auditores estaduais e 75,0% dos auditores municipais utilizam plenamente este procedimento de auditoria contábil, infere-se que durante as fiscalizações os auditores pesquisados buscam informações de várias fontes sobre o funcionamento da empresa, das suas operações ou de problemas identificados durante as fiscalizações. Executam como caracteriza Franco e Marra (2001), um trabalho de detetive.

Adverte Mautz (1987), contudo, que os funcionários que trabalham ou controlam a contabilidade da empresa auditada podem deliberadamente ocultar informações. Assim, segundo o autor, o auditor deve confiar de forma limitada nas informações recebidas. Por este motivo, Perez Júnior (2006) afirma que o questionamento não é dos procedimentos de auditoria que proporcionam maior grau de confiabilidade.

Apesar deste alerta, é importante que o auditor procure dirimir questões com pessoas ligadas à empresa fiscalizada, principalmente o contador, para reduzir o tempo de realização das auditorias, refletindo sempre sobre a confiabilidade das informações obtidas.

Nesse sentido, considerando que 41,5% dos auditores da Receita Federal do Brasil e 47,7% dos auditores da Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte pouco ou não utilizam o procedimento de questionamento, pode-se considerar a hipótese de durante as fiscalizações o tempo de auditoria ser gasto de forma ineficiente devido à falta de comunicação entre o servidor fiscal e a pessoa ligada à empresa auditada.

5.6.7 Utilização do procedimento de auditoria contábil: contagem

A Tabela 27 apresenta o grau de utilização do procedimento de auditoria contagem, por órgão da administração tributária, o qual consiste na quantificação de bens físicos existentes numa entidade:

Tabela 27 – Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: contagem

Órgão da Administração Tributária	Receita Federal do Brasil					Secretaria de Estado da Tributação					Secretaria Municipal de Tributação de Natal				
	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito
Procedimento de Auditoria															
Contagem física das mercadorias e insumos em estoque, comparando com o registro contábil	47,1 %	35,3 %	11,8 %	5,9 %	0,0 %	18,2 %	25,0 %	29,5 %	20,5 %	6,8 %	87,5 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	12,5 %
Contagem física dos bens do ativo fixo, comparando com o registro contábil	47,1 %	35,3 %	11,8 %	5,9 %	0,0 %	40,9 %	22,7 %	18,2 %	13,6 %	4,5 %	87,5 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	12,5 %
Contagem física dos numerários em caixa, comparando com o registro contábil	58,8 %	35,3 %	0,0 %	5,9 %	0,0 %	63,6 %	18,2 %	11,4 %	4,5 %	2,3 %	75,0 %	25,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %
Média	51,0 %	35,3 %	7,8 %	5,9 %	0,0 %	40,9 %	22,0 %	19,7 %	12,9 %	4,5 %	83,4 %	8,3 %	0,0 %	0,0 %	8,3 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas revelam que 49,0% dos auditores federais, 59,1% dos auditores estaduais e 16,6% dos auditores municipais realizam a contagem física de mercadoria, insumo, ativo fixo e numerário, comparando ao término com o registro contábil.

Entre os procedimentos de auditoria até agora analisados, constata-se que esse é o menos utilizado pelos fiscais, pois somente apresentaram respostas compreendidas entre “regular” e “muito” 13,7% dos servidores da Receita Federal do Brasil, 37,1% dos servidores da Secretaria de Estado da Tributação e 8,3% dos servidores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal.

Os auditores federais quase não utilizam o procedimento de contagem de bens e concomitante comparação com o registro contábil. 94,1% responderam que “pouco” ou “nunca” contaram numerários em caixa, e 82,3% fizeram a mesma afirmação sobre a

contagem de bens de estoque e do ativo fixo.

Os auditores estaduais são os que mais utilizam esse procedimento de auditoria, quando comparado com os demais servidores fiscais pesquisados. A contagem física dos bens em estoque é realizada plenamente por 56,8% dos servidores, que apresentaram respostas compreendidas entre “regular” e “muito”. Contudo, responderam que “pouco” ou “nunca” realizam a contagem de bens do ativo fixo e de numerários em caixa 63,6% e 81,8%, respectivamente.

Os auditores municipais quase não utilizam o procedimento de contagem de bens e concomitante comparação com o registro contábil. 100% responderam que “pouco” ou “nunca” contaram numerários em caixa, e 87,5% fizeram a mesma afirmação sobre a contagem de bens de estoque e do ativo fixo.

Para averiguar se o grau de utilização deste procedimento de auditoria estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 28,48, situou-se na área de rejeição de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização deste procedimento de auditoria parece depender do órgão tributário pesquisado.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, pode-se considerar inadequado o uso deste procedimento devido a sua importância para a obtenção de evidências de auditoria, como visto no item 3.5.7. Sá (2002), inclusive, destaca que a verificação dos estoques, durante as auditorias, é um dos pontos de vital importância porque este item patrimonial influencia diretamente no resultado financeiro das empresas.

Ensina ainda Perez Júnior (2006) que os resultados da contagem devem ser comparados com os registros contábeis da empresa fiscalizada. A realização deste procedimento possibilitará ao auditor fiscal identificar no patrimônio da empresa fiscalizada a existência de bens adquiridos de forma irregular segundo a legislação tributária.

Ressalva-se, contudo, que em empresas de grande porte ou que possuem quantidades expressivas de mercadorias em estoque, o procedimento de contagem física é prejudicado pelos fatores tempo ou custo x benefício, devendo o auditor fiscal buscar outros meios para obter evidências sobre a correção, ou não, dos registros e demonstrativos contábeis das empresas fiscalizadas.

Porém, pelo fato de 62,9% dos auditores estaduais e mais de 85% dos auditores federais e municipais pesquisados pouco ou não utilizarem esta técnica, pode-se considerar a hipótese de infrações tributárias não estarem sendo identificadas durante as fiscalizações de empresas.

5.6.8 Utilização do procedimento de auditoria contábil: rastreamento

A Tabela 28 apresenta o grau de utilização do procedimento de auditoria rastreamento, por órgão da administração tributária, o qual consiste na verificação do fluxo do registro contábil dos fatos ocorridos, iniciando do documento, em seguida o diário, razão, balancete e demonstração contábil:

Tabela 28 – Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: rastreamento

Órgão da Administração Tributária	Receita Federal do Brasil					Secretaria de Estado da Tributação					Secretaria Municipal de Tributação de Natal				
	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito
Executa rastreamento do registro contábil, ou seja, seleciona documento e observa o seu registro no livro diário, razão, balancete e demonstração contábil	15,8 %	26,3 %	10,5 %	42,1 %	5,3 %	22,7 %	22,7 %	13,6 %	11,4 %	29,5 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	37,5 %	62,5 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas revelam que 84,2% dos auditores federais, 77,3% dos auditores estaduais e 100% dos auditores municipais pesquisados utilizam o procedimento de auditoria rastreamento durante as fiscalizações de empresas.

Percebe-se que essa é uma técnica plenamente utilizada pelos auditores fiscais do município de Natal, haja vista que 100% apresentaram respostas compreendidas entre “regular” e “muito”. Destaca-se, ainda, que mais da metade dos auditores da Receita Federal

do Brasil (57,9%) e da Secretaria de Estado da Tributação (54,6%) utilizam plenamente o rastreamento como procedimento de auditoria.

Para averiguar se o grau de utilização deste procedimento de auditoria estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 18,80, situou-se na área de rejeição de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do procedimento de auditoria rastreamento parece depender do órgão de administração tributária pesquisado.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, pode-se considerar adequado o grau de utilização observado porque, segundo Boyton, Jonhson e Kell (2002), a técnica contribui para o auditor descobrir qualquer erro que possa ter sido cometido no processo de escrituração, em especial a detecção de quantias lançadas a menor na conta correspondente.

Nesse sentido, Mautz (1987) também entende que a aplicação da técnica de rastreamento é importante porque possibilita o auditor descobrir qualquer erro que possa ter sido cometido no processo de escrituração.

Pode-se considerar, contudo, pelo fato de 46% dos auditores federais e estaduais pesquisados pouco ou não utiliza o procedimento de rastreamento, que erros contábeis não tenham sido identificados durante as fiscalizações de empresas e com isso a eficiência dos trabalhos realizados terem sido prejudicados.

5.6.9 Utilização do procedimento de auditoria contábil: *vouching*

A Tabela 29 apresenta o grau de utilização do procedimento de auditoria *vouching*, por órgão da administração tributária, o qual consiste na verificação do fluxo do registro contábil dos fatos ocorridos, no sentido inverso da técnica de rastreamento, ou seja, iniciando da demonstração contábil, em seguida o balancete, razão, diário e documento:

Tabela 29 – Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: *vouching*

Órgão da Administração Tributária	Receita Federal do Brasil					Secretaria de Estado da Tributação					Secretaria Municipal de Tributação de Natal				
	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito
Procedimento de Auditoria															
Executa <i>vouching</i> do registro contábil, ou seja, seleciona conta no demonstrativo contábil e em seguida verifica o balancete, razão, diário e o documento que fundamentou o lançamento.	15,8 %	21,1 %	31,6 %	21,1 %	10,4 %	29,5 %	25,0 %	9,1 %	11,4 %	25,0 %	0,0 %	12,5 %	0,0 %	50,0 %	37,5 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas revelam que 84,2% dos auditores federais, 70,5% dos auditores estaduais e 100% dos auditores municipais pesquisados utilizam o procedimento de auditoria *vouching* durante as fiscalizações de empresas.

Percebe-se que essa é uma técnica plenamente utilizada pelos auditores fiscais do município de Natal, haja vista que 87,5% apresentaram respostas compreendidas entre “regular” e “muito”. Destaca-se que 63,1% dos servidores fiscais pesquisados da Receita Federal do Brasil e 54,5% da Secretaria de Estado da Tributação utilizam plenamente o *vouching* como procedimento de auditoria.

Para averiguar se o grau de utilização deste procedimento de auditoria estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 17,43, situou-se na área de rejeição de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do procedimento de auditoria *vouching* parece depender do órgão de administração tributária pesquisado.

Assim, pelo fato de 55,5% dos auditores estaduais e 36,9% dos auditores federais pesquisados pouco ou não utilizarem o procedimento de *vouching*, pode-se considerar que erros contábeis não tenham sido identificados durante as fiscalizações de empresas e com isso a eficiência dos trabalhos realizados terem sido prejudicados. Isto poderá ocorrer porque, segundo Boynton, Jonhson e Kell (2002), a técnica contribui para o auditor descobrir qualquer erro que possa ter sido cometido no processo de escrituração, em especial a detecção de quantias lançadas a maior na conta correspondente.

5.6.10 Utilização do procedimento de auditoria contábil: observação

A Tabela 30 apresenta o grau de utilização do procedimento de auditoria observação, por órgão da administração tributária, o qual consiste, segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), em acompanhar ou testemunhar a realização de alguma atividade ou processo da empresa auditada:

Tabela 30 – Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: observação

Órgão da Administração Tributária	Receita Federal do Brasil					Secretaria de Estado da Tributação					Secretaria Municipal de Tributação de Natal				
	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito
Procedimento de Auditoria															
Acompanha ou testemunha a realização de alguma atividade ou processo da empresa auditada	41,2 %	35,2 %	11,8 %	11,8 %	0,0 %	52,3 %	36,3 %	9,1 %	2,3 %	0,0 %	37,5 %	50,0 %	0,0 %	12,5 %	0,0 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas na Tabela revelam que 58,8% dos auditores federais, 47,7% dos auditores estaduais e 62,5% dos auditores municipais pesquisados utilizam o procedimento de auditoria observação durante as fiscalizações de empresas.

Nota-se, contudo, que essa técnica não é plenamente utilizada pelos auditores fiscais. Respostas compreendidas entre “nenhum” e “pouco” foram dadas por 76,4% dos servidores da Receita Federal do Brasil, 88,6% dos servidores da Secretaria de Estado da Tributação e 87,5% dos servidores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal.

Para averiguar se o grau de utilização deste procedimento de auditoria estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 4,38, situou-se na área de aceitação de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do procedimento de auditoria observação parece não depender do órgão de administração tributária pesquisado.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, pode-se considerar inadequado o grau de utilização observado porque a técnica, segundo Cook e Winkle (1983) contribui para o auditor descobrir fragilidade na rotina operacional que poderá possibilitar fraude ou desencadear erros.

Nesse sentido, Attie (1998) ressalta que a observação é indispensável à auditoria porque, também no seu entendimento, pode revelar erros, problemas ou deficiências nos itens objeto de exame.

Para Mautz (1987), a aplicação da técnica é útil em quase todas as fases da auditoria e, por isso, jamais deve ser omitida.

Ressalta-se, contudo, que em empresas de grande porte a utilização desse procedimento de auditoria é prejudicada, devendo o auditor fiscal buscar outros meios para obter evidências sobre a correção, ou não, dos registros e demonstrativos contábeis das empresas fiscalizadas.

Finalmente, pelo fato de 76,4% dos auditores federais e quase 90% dos auditores estaduais e municipais pesquisados pouco ou não utilizarem esta técnica, pode-se considerar a hipótese de infrações tributárias não estarem sendo identificadas durante as fiscalizações de empresas.

5.6.11 Utilização do procedimento de auditoria contábil: repetição

A Tabela 31 apresenta o grau de utilização do procedimento de auditoria repetição, ou conferência de cálculos, por órgão da administração tributária, o qual consiste na revisão dos cálculos realizados pela empresa auditada:

Tabela 31 – Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: repetição

Órgão da Administração Tributária	Receita Federal do Brasil					Secretaria de Estado da Tributação					Secretaria Municipal de Tributação de Natal				
	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito
Procedimento de Auditoria															
Confere os cálculos realizados pela empresa auditada e que estão expressos nos seus relatórios contábeis (ex: cálculo da depreciação, cálculo das provisões, soma das entradas no caixa, soma das contas, etc)	16,7 %	50,0 %	16,7 %	16,7 %	0,0 %	25,0 %	27,3 %	22,7 %	15,9 %	9,1 %	0,0 %	37,5 %	25,0 %	25,0 %	12,5 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas na Tabela 31 revelam que 83,3% dos auditores federais, 75,0% dos auditores estaduais e 100% dos auditores municipais pesquisados utilizam o procedimento de auditoria repetição durante as fiscalizações de empresas.

Nota-se, contudo, considerando as respostas compreendidas entre “nenhum” e “pouco”, que essa técnica é pouco utilizada pelos servidores fiscais pesquisados da Receita Federal do Brasil (66,7%) e da Secretaria de Estado da Tributação (52,3%). Já os auditores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal utilizam plenamente este procedimento, haja vista que 62,5% dos pesquisados apresentaram respostas compreendidas entre “regular” e “muito”.

Para averiguar se o grau de utilização deste procedimento de auditoria estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 6,64, situou-se na área de aceitação de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do procedimento de auditoria repetição parece não depender do órgão de administração tributária pesquisado.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, demonstrando que 62,5% dos auditores municipais, 47,7% dos auditores estaduais e 33,4% dos auditores federais utilizam plenamente este procedimento de auditoria contábil, pode-se considerar o grau de utilização observado adequado para o primeiro e inadequado para os dois últimos porque a técnica contribui para o auditor descobrir erros cometidos nos cálculos realizados, que são inúmeros no processo de escrituração contábil, como também no processo de apuração dos impostos a recolher.

Nesse sentido, autores como Mautz (1987), Almeida (2007) e Attie (1998) ressaltam a importância de o auditor conferir todos os cálculos realizados pela empresa auditada.

Cook e Winkle (1983), Mautz (1987) e Attie (1998) advertem que o auditor jamais deve aceitar fitas de somar apresentadas pelas empresas auditadas, uma vez que estas podem ter sido manipuladas.

Pode-se considerar, então, pelo fato de 66,7% dos auditores federais, 52,3% dos auditores estaduais e 37,5% dos auditores municipais pesquisados pouco ou não utilizarem o procedimento de conferência de cálculos, que erros não tenham sido identificados durante as fiscalizações de empresas e com isso a eficiência dos trabalhos realizados terem sido prejudicados.

Destaca-se, finalmente, que em empresas de grande porte, ou que realizam milhares de operações, a utilização desse procedimento de auditoria é prejudicada, devendo o auditor fiscal buscar outros meios para obter evidências sobre a correção, ou não, dos registros e demonstrativos contábeis das empresas fiscalizadas.

5.6.12 Utilização do procedimento de auditoria contábil: revisão de critérios de avaliação

A Tabela 32 apresenta o grau de utilização do procedimento de auditoria revisão de critérios de avaliação, por órgão da administração tributária, o qual consiste em verificar se os valores atribuídos aos itens patrimoniais estão de acordo com a legislação societária ou as normas emandas pela empresa auditada:

Tabela 32 – Grau de utilização, por órgão da administração tributária, do procedimento de auditoria contábil: revisão de criterios de avaliação

Órgão da Administração Tributária	Receita Federal do Brasil					Secretaria de Estado da Tributação					Secretaria Municipal de Tributação de Natal				
	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito	Nenhum	Pouco	Regular	Razoável	Muito
Procedimento de Auditoria															
Revisa critérios de avaliação dos elementos patrimoniais (ex: se avaliou o estoque pelo método PEPS ou Média Ponderada, se as mercadorias foram registradas pelo custo de aquisição, etc)	41,2 %	41,2 %	11,8 %	5,8 %	0,0 %	47,7 %	22,7 %	15,9 %	11,4 %	2,3 %	62,5 %	25,0 %	0,0 %	12,5 %	0,0 %

Fonte: dados da pesquisa

As respostas apresentadas na Tabela 32, abaixo, revelam que 58,8% dos auditores federais, 52,3% dos auditores estaduais e 37,5% dos auditores municipais pesquisados utilizam o procedimento de auditoria revisão de critérios de avaliação durante as fiscalizações de empresas.

Observa-se, ainda, que essa técnica é pouco utilizada pelos auditores fiscais. Respostas compreendidas entre “nenhum” e “pouco” foram dadas por 82,4% dos servidores da Receita Federal do Brasil, 70,4% dos servidores da Secretaria de Estado da Tributação e 87,5% dos servidores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal.

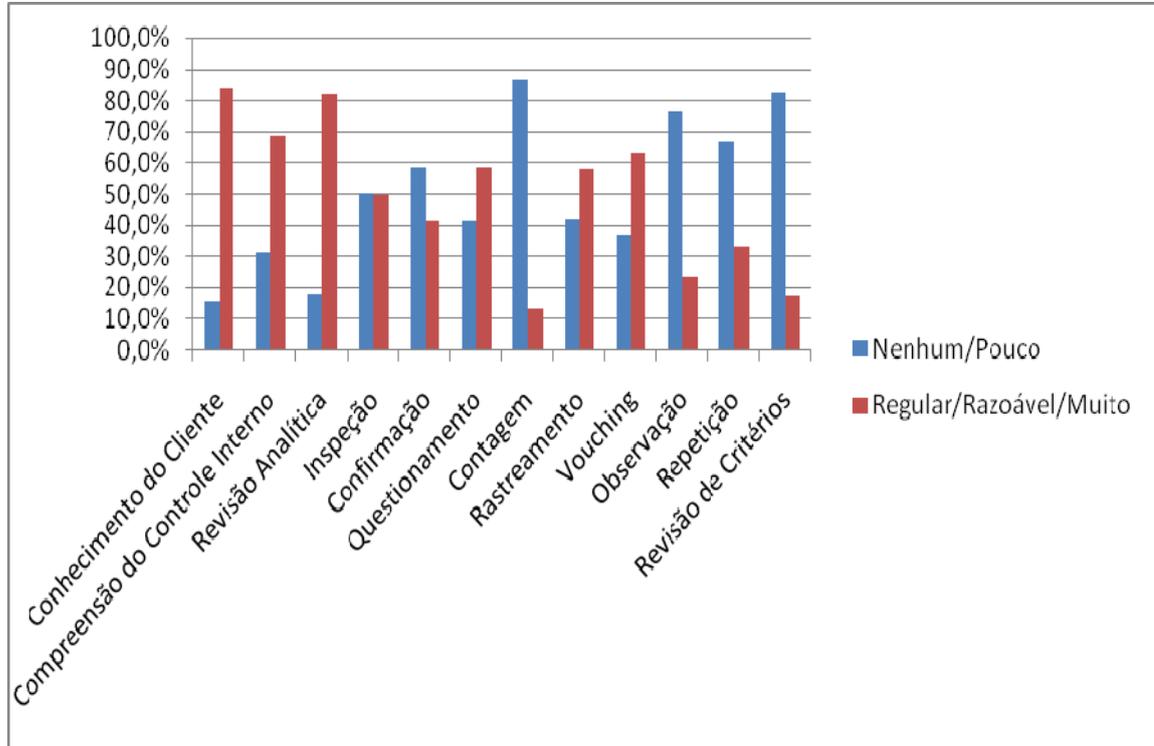
Para averiguar se o grau de utilização deste procedimento de auditoria estava relacionado com o órgão de administração tributária, foi aplicado teste de distribuição amostral qui-quadrado. Ao nível de 0,05, o valor crítico foi de 15,51; observou-se que o valor do teste, 4,37, situou-se na área de aceitação de H_0 . Logo, constatou-se que o grau de utilização do procedimento de auditoria revisão de critérios de avaliação parece não depender do órgão de administração tributária pesquisado.

Assim, pelos resultados da pesquisa analisados, demonstrando que somente 29,6% dos auditores estaduais, 17,6% dos auditores federais e 12,5% dos auditores estaduais e municipais utilizam plenamente este procedimento de auditoria contábil, pode-se considerar inadequado o grau de utilização observado porque se houver impropriedade nos valores atribuídos aos itens patrimoniais das empresas fiscalizadas, em desacordo com os critérios de avaliação de ativos e passivos estabelecidos na Lei nº 6.404/76, toda posição patrimonial e o resultado evidenciado nas demonstrações e relatórios contábeis estarão errados. Assim, a certificação do auditor de que a empresa fiscalizada está cumprindo rigorosamente as normas contábeis é imprescindível para o desenvolvimento de todo o trabalho de auditoria.

5.6.13 Análise geral sobre a utilização de procedimentos de auditoria como ferramenta de fiscalização

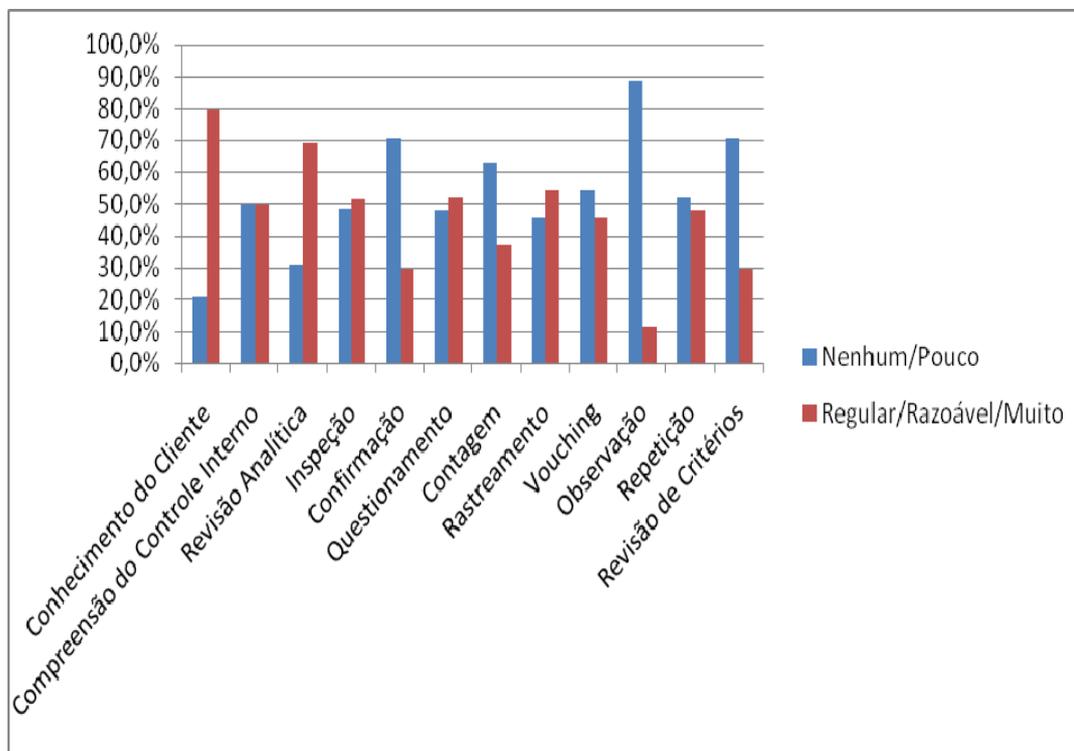
Mais de 50% dos auditores federais pesquisados, conforme demonstrado no Gráfico 7, utilizam plenamente como procedimento de auditoria durante a fiscalização de empresas: obtenção do conhecimento do cliente e do seu negócio; compreensão do controle interno da empresa; revisão analítica; inspeção; questionamento; rastreamento, e o *vouching*.

Gráfico 7 – Utilização de procedimentos de auditoria durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Receita Federal do Brasil



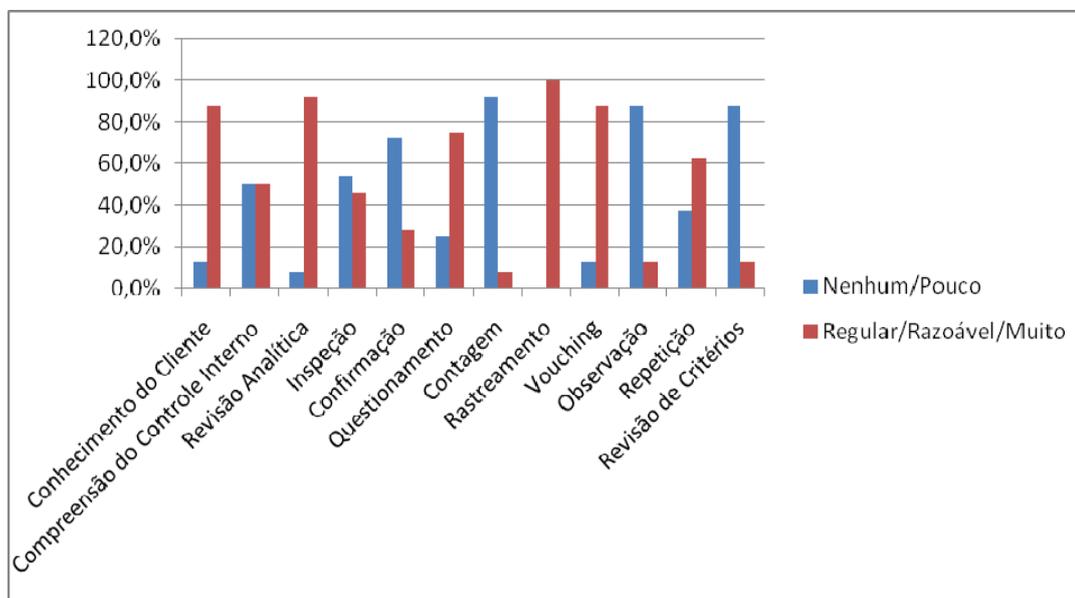
Mais de 50% dos auditores estaduais pesquisados, conforme demonstrado no Gráfico 8, utilizam plenamente como procedimento de auditoria durante a fiscalização de empresas: obtenção do conhecimento do cliente e do seu negócio; compreensão do controle interno da empresa; revisão analítica; inspeção; questionamento, e o rastreamento.

Gráfico 8 – Utilização de procedimentos de auditoria durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte



Mais de 50% dos auditores municipais pesquisados, conforme demonstrado no Gráfico 9, utilizam plenamente como procedimento de auditoria durante a fiscalização de empresas: obtenção do conhecimento do cliente e do seu negócio; compreensão do sistema de controle interno da empresa; revisão analítica; questionamento; rastreamento; *vouching*, e a repetição.

Gráfico 9 – Utilização de procedimentos de auditoria durante a fiscalização de empresas pelos auditores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal



Conclui-se, finalmente, que a maioria dos auditores fiscais pesquisados utiliza plenamente os procedimentos de auditoria obtenção do conhecimento do cliente e do seu negócio, a compreensão do sistema de controle interno, revisão analítica, o questionamento e o rastreamento. Destaca-se, contudo, uma maior utilização dos procedimentos pelos auditores federais e municipais pesquisados, em detrimento dos auditores estaduais.

Esses resultados podem ser explicados com base nas respostas apresentadas na Tabela 7, onde se observa que a Receita Federal do Brasil e a Secretaria Municipal de Tributação de Natal são os órgãos tributários que mais incentivam os auditores fiscais a utilizarem a auditoria contábil como ferramenta de fiscalização.

Contudo, da constatação obtida na análise da Tabela 8 de que os órgãos de administração tributária estudados pouco ou não proporcionam treinamentos na área de auditoria contábil, pode-se inferir que os procedimentos de auditoria podem estar sendo utilizados de forma inadequada, e portanto não fornecendo o melhor resultado possível.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

O presente estudo investiga os conhecimentos contábeis julgados necessários, e portanto utilizados, pelos auditores fiscais durante a auditoria de empresas. O estudo é realizado com os servidores da Receita Federal do Brasil, da Secretaria de Estadual da Tributação do Rio Grande do Norte e da Secretaria Municipal de Tributação de Natal, que atuam no departamento de auditoria de empresas e exercem suas atividades no Estado do Rio Grande do Norte.

Em síntese, descreveu-se o grau de utilização, pelos auditores fiscais pesquisados durante a realização das auditorias de empresas, dos livros contábeis Diário, Razão e Caixa, dos demonstrativos contábeis exigidos pela Lei nº 6.404/76, e dos procedimentos de auditoria contábil relacionados nas principais literaturas que tratam deste campo de conhecimento. Com isso, o estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória-descritiva porque busca conhecimentos inéditos para a comunidade acadêmica sobre o quê, e quanto, os auditores fiscais utilizam da contabilidade para a realização das suas atividades funcionais.

Os resultados da pesquisa, apresentados em três partes, de acordo com o estudo do grau de utilização dos livros contábeis, das demonstrações contábeis e dos procedimentos de auditoria contábil, podem assim ser resumidos:

Os livros contábeis Diário, Razão e Caixa são utilizados plenamente pela maioria dos auditores fiscais de todos os órgãos de administração tributária pesquisados, com maior uso pelos os auditores federais e municipais pesquisados, em relação aos auditores estaduais. Constata-se que essa diferença ocorre porque a Receita Federal do Brasil e a Secretaria Municipal de Tributação de Natal são os órgãos tributários que mais incentivam os seus servidores fiscais para o uso da contabilidade como ferramenta de fiscalização.

Relativo à utilização dos demonstrativos contábeis durante a fiscalização de empresas, observa-se que o balancete de verificação, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício são utilizados plenamente por mais de 60% dos auditores fiscais pesquisados. Destaca-se também a Demonstração dos Fluxos de Caixa, que além de ser usada plenamente por 50% dos servidores federais e municipais, é utilizada plenamente por quase 80% dos auditores estaduais. Finalmente, verifica-se uma expressiva utilização plena pelos auditores federais da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, em relação aos

servidores estaduais e municipais, devido às auditorias realizadas sobre empresas tributadas pelo Lucro Real.

Quanto aos procedimentos de auditoria contábil, observa-se que a maioria dos auditores fiscais pesquisados utiliza plenamente a técnica de obtenção do conhecimento do cliente e do seu negócio, a compreensão do sistema de controle interno, a revisão analítica, o questionamento e o rastreamento. Também nesta parte, verifica-se uma maior utilização dos procedimentos de auditoria pelos servidores federais e municipais, em relação aos estaduais. Consta-se que essa diferença ocorreu porque a Receita Federal do Brasil e a Secretaria Municipal de Tributação de Natal são os órgãos tributários que mais incentivam os seus servidores fiscais para o uso da contabilidade como ferramenta de fiscalização. Finalmente, infere-se que, pelo fato dos órgãos de administração tributária estudados pouco ou não proporcionarem treinamento na área de auditoria contábil, os procedimentos de auditoria podem estar sendo utilizados de forma inadequada, e, portanto não fornecendo o melhor resultado possível.

Em suma, observa-se uma maior utilização da auditoria contábil pelos auditores da Receita Federal do Brasil, seguido dos auditores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal e, por último, dos auditores da Secretaria de Estado da Tributação do Rio Grande do Norte. Esses resultados estão diretamente relacionados com o grau de orientação do órgão tributário para o uso da contabilidade como ferramenta de fiscalização, uma vez que se verificou na pesquisa que 68,4% dos auditores federais entendem que o órgão incentiva, razoavelmente ou muitas vezes, o uso da Ciência, enquanto a mesma resposta foi dada por 47,3% dos auditores municipais e 36,4% dos auditores estaduais.

Assim, considerando que a finalidade da pesquisa é descrever os conhecimentos de auditoria contábil que os auditores fiscais, na sua ótica, julgavam úteis para a realização operacional dos seus trabalhos, entende-se que o objetivo do presente trabalho é atingido, uma vez que o seu problema foi resolvido, apontando, como visto anteriormente, para maior utilização dos livros: Diário, Razão e Caixa, o balancete de verificação, o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício. Em relação aos procedimentos de auditoria contábil, a pesquisa aponta para uma maior utilização das técnicas obtenção do conhecimento do cliente e do seu negócio, a compreensão do sistema de controle interno, a revisão analítica, o questionamento e o rastreamento.

Quanto ao objetivo específico de conhecer a percepção do auditor fiscal quanto ao grau de orientação do seu órgão tributário para a utilização da auditoria contábil como ferramenta de fiscalização, assim como sobre treinamentos proporcionados nesta área de conhecimento, o mesmo é atingido através da análise apresentada no item 5.3 do trabalho. Foi demonstrado que os auditores da Receita Federal do Brasil entendem que o órgão incentiva o uso da auditoria contábil como ferramenta de fiscalização, enquanto que 63,6% dos auditores da Secretaria de Estado da Tributação e 52,7% da Secretaria Municipal de Tributação de Natal entendem que o órgão pouco ou não incentiva o uso da auditoria contábil como ferramenta de fiscalização. Foi observado também que mais de 65% dos auditores pesquisados entendem que o seu órgão tributário pouco ou não disponibiliza treinamento na área de auditoria contábil, contudo, para os que receberam, há percepção de plena satisfação.

Relativo ao objetivo específico de identificar, por cada órgão de administração tributária pesquisado, o grau de utilização pelos auditores fiscais, durante a realização das fiscalizações de empresas, de livros contábeis, demonstrativos contábeis e procedimentos de auditoria contábil, o mesmo é atingido através das análises apresentadas nos itens 5.4, 5.5 e 5.6. Em relação aos livros contábeis, foi demonstrado que a maioria dos auditores dos órgãos tributários pesquisados analisa plenamente os livros: Diário, Razão e Caixa. Em relação às demonstrações contábeis, foi observado que a maioria dos auditores de todos os órgãos tributários pesquisados analisa plenamente o balancete de verificação, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício; mais da metade dos auditores da Receita Federal do Brasil analisam plenamente também a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados; finalmente, quase 80% dos auditores da Secretaria de Estado da Tributação analisam plenamente também a Demonstração dos Fluxos de Caixa. Relativo aos procedimentos de auditoria foi verificado que a maioria dos auditores pesquisados da Receita Federal do Brasil, da Secretaria de Estado da Tributação e da Secretaria Municipal de Tributação de Natal utiliza plenamente o conhecimento do cliente e do seu negócio, compreensão do controle interno do cliente, a revisão analítica, o questionamento e o ratreamento; mais da metade dos auditores da Receita Federal do Brasil utiliza plenamente também a técnica *vouching*; pouco mais da metade dos auditores da Secretaria de Estado da Tributação utiliza plenamente a técnica *inspeção*; e, finalmente, a

maioria dos auditores da Secretaria Municipal de Tributação de Natal utiliza plenamente também as técnicas *vouching* e repetição.

Assim, através dos resultados da pesquisa, os órgãos de administração tributária podem refletir sobre a utilização da contabilidade, em especial dos procedimentos de auditoria contábil, pelos seus servidores durante a fiscalização de empresas, assim como avaliar como os outros órgãos tributários a exploram.

Pelo fato da pesquisa incorrer sobre auditores fiscais de um único Estado da federação, Rio Grande do Norte, o qual possui Produto Interno Bruto inferior a 1% em relação ao nacional, não se pode inferir que os resultados obtidos refletem o grau de utilização dos conhecimentos contábeis de servidores fiscais de todo o Brasil.

Recomenda-se, pois que outras pesquisas desta natureza sejam feitas abrangendo mais Estados da federação para que se possa fazer inferência para toda população nacional de servidores fiscais, traçando assim o perfil da utilização do conhecimento contábil pelos auditores dos órgãos de administração tributária nacional. Além disso, pesquisas sobre o grau de conhecimento em contabilidade, em especial no campo de auditoria contábil, podem ser desenvolvidas, haja vista a constatação nesta pesquisa de que os órgãos tributários proporcionam pouco treinamento na área, sugerindo que os servidores utilizam de forma inadequada o potencial informativo da contabilidade.

Considerando também que nos próximos anos a utilização do Sped Contábil possa ser obrigatória a todas as empresas nacionais, sugerem-se pesquisas visando observar a influência do conhecimento em contabilidade no resultado final do relatório de auditoria, bem como avaliar a capacidade crítica do auditor fiscal em relação a livros, demonstrativos e procedimentos de auditoria contábil.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Auditoria de Impostos e Contribuições**. São Paulo: Atlas, 2005.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

BATISTA JR., Paulo Nogueira. **A economia como ela é...** 3 ed. São Paulo: Boitempo Editorial, 2002.

BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BOYNTON, Willian C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 22 de fevereiro de 2008.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 28 de fevereiro de 2008.

_____. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de escrituração Digital – Sped. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 07 de julho de 2008.

_____. Decreto-Lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985. Cria a Carreira Auditoria do Tesouro Nacional e seus cargos, fixa os valores de seus vencimentos e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2225.htm>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2008.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 04 de julho de 2008.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 24 de fevereiro de 2008.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 22 de fevereiro de 2008.

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei924995.htm>>. Acesso em: 21 de julho de 2007.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2008.

_____. Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a reestruturação da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, que passa a denominar-se Carreira Auditoria da Receita Federal - ARF, e sobre a organização da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social e da Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10593.htm#art5>. Acesso em: 22 de fevereiro de 2008.

_____. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nºs 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11457.htm>. Acesso em: 22 de fevereiro de 2008.

_____. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10684.htm>>. Acesso em: 21 de julho de 2008.

_____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 24 de fevereiro de 2008.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COMISSÃO TÉCNICA PERMANENTE DO ICMS. Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em: 21 de fevereiro de 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1997/000820>. Acesso em: 26 fev. 2008.

_____. Resolução CFC nº 563, de 28 de outubro de 1983. Aprova a NBC-T-2.1 – Das Formalidades da Escrituração Contábil. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1983/000563>. Acesso em: 09 de dezembro de 2008.

_____. Resolução CFC nº 1.035, de 26 de agosto de 2005. Aprova a NBC T 11.4 – Planejamento da Auditoria. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001035>. Acesso em: 26 de fevereiro de 2008.

COOK, John W.; WINKLE, Gary M. **Auditoria: filosofia e técnica**. São Paulo: Saraiva, 1983.

EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP. **Contabilidade Introdutória**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/concursos/concursos_selecoes/AFRFB-2005/editais/Edital70-2005_AFRFB_abertura_das_inscricoes.pdf>. Acesso em: 18 de novembro de 2008.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

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

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Estudos do IBPT. Carga Tributária Atinge o Índice de 36,08 % em 2007, Crescendo Mais de 1 ponto Percentual. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=6221&pagina=0>. Acesso em: 07 de julho de 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Paulo Gildo de Oliveira. **Auditoria fiscal: contábil**. 6 ed. João Pessoa: 2000.

LOPES FILHO, Osíris de Azevedo. Imposto bom é imposto velho. **Novos estudos Cebrap**, São Paulo, n. 42, p.51-75, jul. 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MAUTZ, R. K. **Princípios de Auditoria**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1987.

NATAL. Lei Complementar nº 35, de 17 de julho de 2001. Dispõe sobre a reestruturação do Grupo Ocupacional Fisco de que trata a Lei nº 3.981/91, de 07 de janeiro de 1991, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cmnat.rn.gov.br/>>. Acesso em: 28 de fevereiro de 2008.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica: uma introdução à prática contábil**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. **Auditoria das demonstrações contábeis**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Fiscal no Brasil – 2007. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2007.pdf>>. Acesso em: 21 de março de 2009.

_____. Crescimento econômico e maior presença fiscal contribuem para arrecadação em 2007. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFSinot/2008/01/18/2008_01_17_20_03_51_151862097.html>. Acesso em: 21 de fevereiro de 2008.

_____. Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007. Institui a Escrituração Contábil Digital. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2007/in7872007.htm>>. Acesso em: 07 de julho de 2008.

_____. Lançado Sistema Público de Escrituração Digital – Contábil – Sped Contábil. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFSinot/2008/05/08/2008_05_08_10_51_42_405238739.html>. Acesso em: 07 de julho de 2008.

REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. SPED Contábil, o novo paradigma, Brasília, ano 37, n. 170, p. 7-11, mar./abr., 2008.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

RIO GRANDE DO NORTE. Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997. Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Norte. Disponível em: <http://www.set.rn.gov.br/set/leis/Regulamentos/ricms_set.doc>. Acesso em: 28 de fevereiro de 2008.

_____. Lei nº 6.038, de 20 de setembro de 1990. Reestrutura o Grupo Ocupacional Fisco de que trata a Lei nº 4.535, de 23 de dezembro de 1975, com suas alterações posteriores, integrante da Parte II, Tabela I, do Quadro Geral de Pessoal do Estado, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.sindifern.org.br/LegislacaodoFisco.asp>>. Acesso em: 24 de fevereiro de 2008.

SÁ, A. Lopes de. **Curso de auditoria**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula nº 439. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=439.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 29 de fevereiro de 2008.

VARSAÑO, Ricardo. **A fiscalização tributária sob um enfoque econômico**. Ministério da Fazenda, out. 1999. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/ucp/pnafe/cst/arquivos/VarsanoFiscaliza.doc>>. Acesso em: 04 de agosto de 2008.

APÊNDICE

TESTE DE AMOSTRA QUI-QUADRADO

Teste de amostra qui-quadrado – livro Diário

Real				
DIÁRIO	Receita	Estado	Município	Total
Nenhum	0	8	0	8
Pouco	1	10	0	11
Regular	3	12	4	19
Razoável	8	7	3	18
Muito	7	6	2	15
Total	19	43	9	71

Esperado					Teste qui-quadrado
DIÁRIO	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	2,14084507	4,84507042	1,01408451	8	5,209302326
Pouco	2,94366197	6,66197183	1,3943662	11	4,350283743
Regular	5,08450704	11,5070423	2,4084507	19	1,927433844
Razoável	4,81690141	10,9014085	2,28169014	18	3,725826193
Muito	4,01408451	9,08450704	1,90140845	15	3,273511945
Total	19	43	9	71	18,48635805

Graus de liberdade	8
Valor Crítico	15,51
Teste Qui (excel)	0,017861575
	18,48635805

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: rejeita H0

Conclusão: O grau de utilização do Livro Diário depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – livro Razão

Real				
RAZÃO	Receita	Estado	Município	Total
Nenhum	0	6	0	6
Pouco	0	10	1	11
Regular	2	13	2	17
Razoável	4	8	2	14
Muito	13	7	4	24
Total	19	44	9	72

Esperado					Teste qui-quadrado
RAZÃO	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	1,58333	3,66667	0,75	6	3,818181818
Pouco	2,90278	6,72222	1,375	11	4,603305785
Regular	4,48611	10,3889	2,125	17	2,041373487
Razoável	3,69444	8,55556	1,75	14	0,097060834
Muito	6,33333	14,6667	3	24	11,35845295
Total	19	44	9	72	21,91837487

Graus de liberdade	8
Valor Crítico	15,51
Teste Qui (excel)	0,005069
	21,91837

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: rejeita H0

Conclusão: O grau de utilização do Livro Razão depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – livro Caixa

Real				
CAIXA	Receita	Estado	Município	Total
Nenhum	1	7	0	8
Pouco	6	8	0	14
Regular	1	14	2	17
Razoável	4	6	4	14
Muito	6	8	2	16
Total	18	43	8	69

Esperado					Teste qui-quadrado
CAIXA	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	2,08696	4,98551	0,92754	8	2,307655039
Pouco	3,65217	8,72464	1,62319	14	3,19269103
Regular	4,43478	10,5942	1,97101	17	3,755585955
Razoável	3,65217	8,72464	1,62319	14	4,364341085
Muito	4,17391	9,97101	1,85507	16	1,199854651
Total	18	43	8	69	14,82012776

Graus de liberdade	8
Valor Crítico	15,51
Teste Qui (excel)	0,062739
	14,82013

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: aceita H0

Conclusão: O grau de utilização do Livro CAIXA não depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – balancete de verificação

Real				
Balancete	Receita	Estado	Município	Total
Nenhum	0	7	0	7
Pouco	4	10	0	14
Regular	2	11	2	15
Razoável	5	8	4	17
Muito	8	6	3	17
Total	19	42	9	70

Esperado					Teste qui-quadrado
Balancete	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	1,9	4,2	0,9	7	4,66667
Pouco	3,8	8,4	1,8	14	2,115288
Regular	4,07143	9	1,92857	15	1,500975
Razoável	4,61429	10,2	2,18571	17	2,012728
Muito	4,61429	10,2	2,18571	17	4,517028
Total	19	42	9	70	14,81269

Graus de liberdade	8
Valor Crítico	15,51
Teste Qui (excel)	0,062892
	14,81269

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: aceita H0

Conclusão: O grau de utilização do balancete de verificação não depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – Balanço Patrimonial

Real				
Balanço Patrimonial	Receita	Estado	Município	Total
Nenhum	0	7	0	7
Pouco	4	6	2	12
Regular	4	13	0	17
Razoável	6	11	4	21
Muito	5	6	3	14
Total	19	43	9	71

Esperado					Teste qui-quadrado
Balanço Patrimonial	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	1,87324	4,23944	0,88732	7	4,55814
Pouco	3,21127	7,26761	1,52113	12	0,565574
Regular	4,5493	10,2958	2,15493	17	2,931529
Razoável	5,61972	12,7183	2,66197	21	0,93044
Muito	3,74648	8,47887	1,77465	14	1,990208
Total	19	43	9	71	10,97589

Graus de liberdade	8
Valor Crítico	15,51
Teste Qui (excel)	0,203069
	10,97589

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: aceita H0

Conclusão: O grau de utilização do Balanço Patrimonial não depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – DRE

Real				
DRE	Receita	Estado	Município	Total
Nenhum	1	7	1	9
Pouco	4	6	1	11
Regular	2	12	1	15
Razoável	5	12	1	18
Muito	7	7	3	17
Total	19	44	7	70

Esperado					Teste qui-quadrado
DRE	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	2,44286	5,65714	0,9	9	1,182084
Pouco	2,98571	6,91429	1,1	11	0,474554
Regular	4,07143	9,42857	1,5	15	1,92185
Razoável	4,88571	11,3143	1,8	18	0,399787
Muito	4,61429	10,6857	1,7	17	3,498874
Total	19	44	7	70	7,47715

Graus de liberdade	8
Valor Crítico	15,51
Teste Qui (excel)	0,486132
	7,47715

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: aceita H0

Conclusão: O grau de utilização da Demonstração do Resultado do Exercício não depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – DFC

Real				
DFC	Receita	Estado	Município	Total
Nenhum	3	6	2	11
Pouco	6	3	2	11
Regular	4	11	1	16
Razoável	4	10	1	15
Muito	2	12	2	16
Total	19	42	8	69

Esperado					Teste qui-quadrado
DFC	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	3,02899	6,69565	1,27536	11	0,484279
Pouco	3,02899	6,69565	1,27536	11	5,365687
Regular	4,4058	9,73913	1,85507	16	0,594749
Razoável	4,13043	9,13043	1,73913	15	0,401065
Muito	4,4058	9,73913	1,85507	16	1,849859
Total	19	42	8	69	8,695639

Graus de liberdade	8
Valor Crítico	15,51
Teste Qui (excel)	0,368618
	8,695639

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: aceita H0

Conclusão: O grau de utilização da Demonstração do Fluxo de Caixa não depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – DOAR

Real					
DOAR	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	3	23	3	29	
Pouco	7	9	1	17	
Regular	4	4	1	9	
Razoável	4	5	1	10	
Muito	1	1	2	4	
Total	19	42	8	69	
Esperado					
DOAR	Receita	Estado	Município	Total	Teste qui-quadrado
Nenhum	7,98551	17,6522	3,36232	29	4,771746
Pouco	4,68116	10,3478	1,97101	17	1,802576
Regular	2,47826	5,47826	1,04348	9	1,335109
Razoável	2,75362	6,08696	1,15942	10	0,780169
Muito	1,10145	2,43478	0,46377	4	5,943609
Total	19	42	8	69	14,63321
Graus de liberdade	8				
Valor Crítico	15,51				
Teste Qui (excel)	0,066682				
	14,63321				

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: aceita H0

Conclusão: O grau de utilização da Demonstração de Origens e Aplicação de Recursos não depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – DMPL

Real				
DMPL	Receita	Estado	Município	Total
Nenhum	4	24	3	31
Pouco	7	8	3	18
Regular	3	7	0	10
Razoável	4	4	1	9
Muito	1	0	1	2
Total	19	43	8	70

Esperado					Teste qui-quadrado
DMPL	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	8,41429	19,0429	3,54286	31	3,689412
Pouco	4,88571	11,0571	2,05714	18	2,192353
Regular	2,71429	6,14286	1,14286	10	1,292534
Razoável	2,44286	5,52857	1,02857	9	1,415987
Muito	0,54286	1,22857	0,22857	2	4,217105
Total	19	43	8	70	12,80739

Graus de liberdade	8
Valor Crítico	15,51
Teste Qui (excel)	0,118651
	12,80739

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: aceita H0

Conclusão: O grau de utilização da Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido não depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – DLPA

Real				
DLPA	Receita	Estado	Município	Total
Nenhum	2	20	4	<u>26</u>
Pouco	6	10	2	<u>18</u>
Regular	7	5	0	<u>12</u>
Razoável	3	4	1	<u>8</u>
Muito	1	3	1	5
Total	19	42	8	69

Esperado					Teste qui-quadrado
DLPA	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	7,15942	15,8261	3,01449	26	5,141122
Pouco	4,95652	10,9565	2,08696	18	0,306809
Regular	3,30435	7,30435	1,3913	12	6,251566
Razoável	2,2029	4,86957	0,92754	8	0,449366
Muito	1,37681	3,04348	0,57971	5	0,408459
Total	19	42	8	69	12,55732

Graus de liberdade	8
Valor Crítico	15,51
Teste Qui (excel)	0,128016
	12,55732

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: aceita H0

Conclusão: O grau de utilização da Demonstração de Lucro ou Prejuízo Acumulado não depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – DVA

Real				
DVA	Receita	Estado	Município	Total
Nenhum	5	17	4	<u>26</u>
Pouco	8	10	2	<u>20</u>
Regular	3	5	0	<u>8</u>
Razoável	1	4	1	<u>6</u>
Muito	0	4	1	5
Total	17	40	8	65

Esperado					Teste qui-quadrado
DVA	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	6,8	16	3,2	26	0,738971
Pouco	5,23077	12,3077	2,46154	20	1,985294
Regular	2,09231	4,92308	0,98462	8	1,379596
Razoável	1,56923	3,69231	0,73846	6	0,324755
Muito	1,30769	3,07692	0,61538	5	1,825
Total	17	40	8	65	6,253615

Graus de liberdade	8
Valor Crítico	15,51
Teste Qui (excel)	0,618847
	6,253615

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: aceita H0

Conclusão: O grau de utilização da Demonstração do Valor Adicionado não depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – Procedimento de Auditoria: entendimento do negócio e do cliente

Real					
PA - Entend. Negócio	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	0	5	0	5	
Pouco	6	13	2	21	
Regular	12	22	2	36	
Razoável	11	24	5	40	
Muito	9	24	7	40	
Total	38	88	16	142	
Esperado					
PA - Entend. Negócio	Receita	Estado	Município	Total	Teste qui-quadrado
Nenhum	1,33803	3,09859	0,56338	5	3,068182
Pouco	5,61972	13,0141	2,3662	21	0,082422
Regular	9,6338	22,3099	4,05634	36	1,627924
Razoável	10,7042	24,7887	4,50704	40	0,087186
Muito	10,7042	24,7887	4,50704	40	1,675344
Total	38	88	16	142	6,541058
Graus de liberdade	8				
Valor Crítico	15,51				
Teste Qui (excel)	0,586857				
	6,541058				

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: aceita H0

Conclusão: O grau de utilização do procedimento de auditoria obtenção do entendimento do negócio não depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – Procedimento de Auditoria: compreensão do controle interno do cliente

Real					
PA - controle interno	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	2	14	0	16	
Pouco	4	8	4	16	
Regular	8	12	0	20	
Razoável	1	10	2	13	
Muito	4	0	2	6	
Total	19	44	8	71	
Esperado					
PA - controle interno	Receita	Estado	Município	Total	Teste qui-quadrado
Nenhum	4,28169	9,91549	1,80282	16	4,701256
Pouco	4,28169	9,91549	1,80282	16	3,066388
Regular	5,35211	12,3944	2,25352	20	3,576077
Razoável	3,47887	8,05634	1,46479	13	2,430806
Muito	1,60563	3,71831	0,67606	6	9,881579
Total	19	44	8	71	23,65611
Graus de liberdade	8				
Valor Crítico	15,51				
Teste Qui (excel)	0,002617				
	23,65611				

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: rejeita H0

Conclusão: O grau de utilização do procedimento de auditoria obtenção do entendimento do negócio depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – Procedimento de Auditoria: revisão analítica

Real					
PA - revisão analítica	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	1	18	0	19	
Pouco	9	23	2	34	
Regular	13	36	2	51	
Razoável	20	27	4	51	
Muito	13	28	16	57	
Total	56	132	24	212	
Esperado					
PA – revisão analítica	Receita	Estado	Município	Total	Teste qui-quadrado
Nenhum	5,01887	11,8302	2,15094	19	8,586808
Pouco	8,98113	21,1698	3,84906	34	1,046537
Regular	13,4717	31,7547	5,77358	51	3,050463
Razoável	13,4717	31,7547	5,77358	51	4,420338
Muito	15,0566	35,4906	6,45283	57	15,9872
Total	56	132	24	212	33,09135
Graus de liberdade	8				
Valor Crítico	15,51				
Teste Qui (excel)	5,93E-05				
	33,09135				

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: rejeita H0

Conclusão: O grau de utilização do procedimento de auditoria revisão analítica depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – Procedimento de Auditoria: inspeção

Real					
PA - inspeção	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	49	218	44	311	
Pouco	104	140	29	273	
Regular	58	163	13	234	
Razoável	47	87	18	152	
Muito	46	134	32	212	
Total	304	742	136	1182	
Esperado					
PA - inspeção	Receita	Estado	Município	Total	Teste qui-quadrado
Nenhum	79,986464	195,23	35,7834	311	16,54641
Pouco	70,213198	171,376	31,4112	273	22,18768
Regular	60,182741	146,893	26,9239	234	9,046043
Razoável	39,093063	95,4179	17,489	152	2,356827
Muito	54,524535	133,083	24,3926	212	3,711649
Total	304	742	136	1182	53,84861
Graus de liberdade	8				
Valor Crítico	15,51				
Teste Qui (excel)	7,3863E-09				
	53,84861				

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: rejeita H0

Conclusão: O grau de utilização do procedimento de auditoria inspeção depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – Procedimento de Auditoria: confirmação

Real					
PA - confirmação	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	20	89	13	122	
Pouco	19	34	10	63	
Regular	16	25	1	42	
Razoável	10	15	4	29	
Muito	2	12	4	18	
Total	67	175	32	274	
Esperado					
PA - confirmação	Receita	Estado	Município	Total	Teste qui-quadrado
Nenhum	29,8321	77,9197	14,2482	122	4,925461
Pouco	15,4051	40,2372	7,35766	63	2,754668
Regular	10,2701	26,8248	4,90511	42	6,429983
Razoável	7,09124	18,5219	3,38686	29	1,973825
Muito	4,40146	11,4964	2,10219	18	3,045615
Total	67	175	32	274	19,12955
Graus de liberdade	8				
Valor Crítico	15,51				
Teste Qui (excel)	0,014182				
	19,12955				

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: rejeita H0

Conclusão: O grau de utilização do procedimento de auditoria confirmação depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – Procedimento de Auditoria: questionamento

Real					
PA - questionamento	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	7	35	2	44	
Pouco	15	28	4	47	
Regular	7	39	2	48	
Razoável	13	13	4	30	
Muito	11	17	12	40	
Total	53	132	24	209	
Esperado					
PA - questionamento	Receita	Estado	Município	Total	Teste qui-quadrado
Nenhum	11,1579	27,7895	5,05263	44	5,264615
Pouco	11,9187	29,6842	5,39713	47	1,253847
Regular	12,1722	30,3158	5,51196	48	6,92312
Razoável	7,60766	18,9474	3,44498	30	5,778354
Muito	10,1435	25,2632	4,5933	40	14,71836
Total	53	132	24	209	33,93829
Graus de liberdade	8				
Valor Crítico	15,51				
Teste Qui (excel)	4,17E-05				
	33,93829				

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: rejeita H0

Conclusão: O grau de utilização do procedimento de auditoria questionamento depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – Procedimento de Auditoria: contagem

Real					
PA - contagem	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	26	54	20	100	
Pouco	18	29	2	49	
Regular	4	26	0	30	
Razoável	3	17	0	20	
Muito	0	6	2	8	
Total	51	132	24	207	
Esperado					
PA - contagem	Receita	Estado	Município	Total	Teste qui-quadrado
Nenhum	24,6377	63,7681	11,5942	100	7,665829
Pouco	12,0725	31,2464	5,68116	49	5,457137
Regular	7,3913	19,1304	3,47826	30	7,50107
Razoável	4,92754	12,7536	2,31884	20	4,486698
Muito	1,97101	5,10145	0,92754	8	3,369318
Total	51	132	24	207	28,48005
Graus de liberdade	8				
Valor Crítico	15,51				
Teste Qui (excel)	0,000391				
	28,48005				

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: rejeita H0

Conclusão: O grau de utilização do procedimento de auditoria contagem depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – Procedimento de Auditoria: rastreamento

Real					
PA - rastreamento	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	3	10	0	13	
Pouco	5	10	0	15	
Regular	2	6	0	8	
Razoável	8	5	3	16	
Muito	1	13	5	19	
Total	19	44	8	71	
Esperado					
PA - rastreamento	Receita	Estado	Município	Total	Teste qui-quadrado
Nenhum	3,47887	8,05634	1,46479	13	1,999632
Pouco	4,01408	9,29577	1,69014	15	1,985646
Regular	2,14085	4,95775	0,90141	8	1,129785
Razoável	4,28169	9,91549	1,80282	16	6,460863
Muito	5,08451	11,7746	2,14085	19	7,227178
Total	19	44	8	71	18,8031
Graus de liberdade	8				
Valor Crítico	15,51				
Teste Qui (excel)	0,015949				
	18,8031				

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: rejeita H0

Conclusão: O grau de utilização do procedimento de auditoria rastreamento depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – Procedimento de Auditoria: *vouching*

Real					
PA - <i>vouching</i>	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	3	13	0	16	
Pouco	4	11	1	16	
Regular	6	4	0	10	
Razoável	4	5	4	13	
Muito	2	11	3	16	
Total	19	44	8	71	
Esperado					
PA - <i>vouching</i>	Receita	Estado	Município	Total	Teste qui-quadrado
Nenhum	4,28169	9,91549	1,80282	16	3,146008
Pouco	4,28169	9,91549	1,80282	16	0,494655
Regular	2,67606	6,19718	1,12676	10	6,03445
Razoável	3,47887	8,05634	1,46479	13	5,625414
Muito	4,28169	9,91549	1,80282	16	2,129523
Total	19	44	8	71	17,43005
Graus de liberdade	8				
Valor Crítico	15,51				
Teste Qui (excel)	0,02593				
	17,43005				

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: rejeita H0

Conclusão: O grau de utilização do procedimento de auditoria *vouching* depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – Procedimento de Auditoria: observação

Real					
PA - observação	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	7	23	3	33	
Pouco	6	16	4	26	
Regular	2	4	0	6	
Razoável	2	1	1	4	
Muito				0	
Total	17	44	8	69	
Esperado					
PA - observação	Receita	Estado	Município	Total	Teste qui-quadrado
Nenhum	8,13043	21,0435	3,82609	33	0,51744
Pouco	6,4058	16,5797	3,01449	26	0,368161
Regular	1,47826	3,82609	0,69565	6	0,887701
Razoável	0,98551	2,55072	0,46377	4	2,607119
Muito	0	0	0	0	#DIV/0!
Total	17	44	8	69	#DIV/0!
Graus de liberdade	8				
Valor Crítico	15,51				
Teste Qui (excel)	0,821274				
	4,380421				

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: aceita H0

Conclusão: O grau de utilização do procedimento de auditoria observação não depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – Procedimento de Auditoria: repetição

Real				
PA - repetição	Receita	Estado	Município	Total
Nenhum	3	11	0	14
Pouco	9	12	3	24
Regular	3	10	2	15
Razoável	3	7	2	12
Muito	0	4	1	5
Total	18	44	8	70

Esperado					Teste qui-quadrado
PA - repetição	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	3,6	8,8	1,6	14	2,25
Pouco	6,17143	15,0857	2,74286	24	1,951705
Regular	3,85714	9,42857	1,71429	15	0,272727
Razoável	3,08571	7,54286	1,37143	12	0,329545
Muito	1,28571	3,14286	0,57143	5	1,840909
Total	18	44	8	70	6,644886

Graus de liberdade	8
Valor Crítico	15,51
Teste Qui (excel)	0,575385
	6,644886

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: aceita H0

Conclusão: O grau de utilização do procedimento de auditoria repetição não depende do órgão da administração tributária pesquisado

Teste de amostra qui-quadrado – Procedimento de Auditoria: revisão critérios de avaliação

Real					
PA - revisão critérios avaliação	Receita	Estado	Município	Total	
Nenhum	7	21	5	33	
Pouco	7	10	2	19	
Regular	2	7	0	9	
Razoável	1	5	1	7	
Muito	0	1	0	1	
Total	17	44	8	69	
Esperado					
PA – revisão critérios avaliação	Receita	Estado	Município	Total	Teste qui-quadrado
Nenhum	8,13043	21,0435	3,82609	33	0,51744
Pouco	4,68116	12,1159	2,2029	19	1,53687
Regular	2,21739	5,73913	1,04348	9	1,3418
Razoável	1,72464	4,46377	0,81159	7	0,412624
Muito	0,24638	0,63768	0,11594	1	0,568182
Total	17	44	8	69	4,376917
Graus de liberdade	8				
Valor Crítico	15,51				
Teste Qui (excel)	0,821617				
	4,376917				

Valor crítico ao nível de 0,05:

Resultado: aceita H0

Conclusão: O grau de utilização do procedimento de auditoria revisão critérios avaliação não depende do órgão da administração tributária pesquisado

ANEXO

QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

 <p>UnB Universidade de Brasília</p>	 <p>UFPB Universidade Federal da Paraíba</p>	 <p>UFRN Universidade Federal do Rio Grande do Norte</p>
<p>Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis</p>		

QUESTIONÁRIO

1 – Informações Básicas

1.1 - Vinculado a qual órgão público tributário?

- () Receita Federal do Brasil
 () Secretaria de Estado da Tributação (RN)
 () Secretaria Municipal de Tributação (Natal)

1.2 – Graduação?

- () Não
 () Ainda não, mas estou cursando _____
 () Sim. Qual (s) Curso (s) ? _____

1.3 – Pós-Graduação?

- () Não
 () Ainda não, mas estou Cursando _____
 () Sim. Especialização em _____
 () Sim. Mestre em _____
 () Sim. Doutor em _____

1.4 – Tempo de serviço no fisco? _____ anos

1.5 – Tempo que atua na auditoria de empresas? _____ anos

2 – Perguntas relacionadas ao uso de auditoria contábil no órgão tributário, para fins fiscalização de empresas.

2.1 – O órgão incentiva o uso de auditoria contábil para fins de fiscalização de empresas?

- Sim, muitas vezes
- Sim, razoavelmente
- Sim, às vezes
- Nunca

2.2 – O órgão já lhe proporcionou, direta ou indiretamente, treinamento na área de auditoria contábil?

- Sim, muitas vezes
- Sim, razoavelmente
- Sim, às vezes
- Nunca

2.3 – Se você já recebeu treinamento promovido pelo órgão na área de auditoria contábil, qual seu nível de satisfação sobre o mesmo:

- Ótimo
- Bom
- Razoável
- Ruim

3 – Procedimentos de auditoria contábil utilizados durante a realização de fiscalização

3.1 Análise de Livros e Demonstrações Contábeis	Utilização				
	Nenhuma	Pouco	Regular	Razoável	Muito
Analisa Livro Diário					
Analisa Livro Razão					
Analisa Livro Caixa					
Analisa Balancete de Verificação					
Analisa Balanço Patrimonial					
Analisa Demonstração do Resultado do Exercício					
Analisa Demonstração do Fluxo de Caixa					
Analisa Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos					
Analisa Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido					
Analisa Demonstração de Lucro ou Prejuízo Acumulado					
Analisa Demonstração do Valor Adicionado					
3.2 Procedimentos de Auditoria Contábil Utilizados	Utilização				
	Nenhuma	Pouco	Regular	Razoável	Muito
Obtenção do entendimento da empresa auditada (saber seu ramo, porte, tempo de mercado, histórico do relacionamento com o fisco, etc)					
Obtenção do entendimento do negócio que está inserido a empresa auditada					
Compreensão do sistema de controle interno da empresa auditada					
Analisa demonstrações contábeis com o intuito de estabelecer parâmetros para a auditoria					
Analisa contas de receitas com o intuito de estabelecer parâmetros para a auditoria					
Analisa contas de despesas com o intuito de estabelecer parâmetros para a auditoria					
Inspeção sobre a folha de pagamento					
Inspeção sobre o registro de empregado					
Inspeção sobre o boletim de caixa					
Inspeção sobre o mapa de apropriação de custos					
Inspeção sobre as requisições de compras					
Inspeção sobre o relatório de despesas					
Inspeção sobre os livros sociais (ata de reunião de acionista, dirigente, diretoria, estatuto social, etc)					
Inspeção sobre contratos firmados					
Inspeção sobre os documentos comprobatórios das despesas					
Inspeção sobre os documentos comprob. das vendas					
Inspeção sobre os documentos comprobatórios das compras de mercadorias e insumos					
Inspeção sobre os documentos comprobatórios das aquisições de ativo fixo					

Procedimentos de Auditoria Contábil Utilizados	Utilização				
	Nenhuma	Pouco	Regular	Razoável	Muito
Inspeção sobre os documentos relacionados às vendas a prazo (duplicatas, promissórias, etc)					
Inspeção sobre os documentos relacionados às compras ou aquisições a prazo (duplicatas, etc)					
Inspeção visual sobre os bens existentes no ativo fixo					
Inspeção visual sobre as mercadorias e insumos existentes no estoque					
Inspeção visual dos numerários em caixa					
Confirma duplicatas a pagar junto aos fornecedores					
Confirma duplicatas a receber junto aos clientes					
Confirma saldo de contas bancárias junto a instituições financeiras					
Confirma, junto a terceiro, a existência de bens da empresa auditada (mercadorias, imobilizado e valores) em seu poder					
Questiona funcionários da empresa auditada sobre determinadas operações internas (exceto contador)					
Questiona proprietários ou dirigentes da empresa auditada sobre determinadas operações internas					
Questiona contador da empresa auditada sobre determinadas operações internas					
Contagem física das mercadorias e insumos em estoque, comparando com o registro contábil					
Contagem física dos bens do ativo fixo, comparando com o registro contábil					
Contagem física dos numerários em caixa, comparando com o registro contábil					
Executa rastreamento do registro contábil, ou seja, seleciona documento e observa o seu registro no livro diário, razão, balancete e demonstração contábil					
Executa <i>vouching</i> do registro contábil, ou seja, seleciona conta no demonstrativo contábil e em seguida verifica o balancete, razão, diário e o documento que fundamentou o lançamento.					
Acompanha ou testemunha a realização de alguma atividade ou processo da empresa auditada					
Confere os cálculos realizados pela empresa auditada e que estão expressos nos relatórios contábeis (ex: cálculo da depreciação, cálculo das provisões, soma das entradas no caixa, soma das contas, etc)					
Revisa critérios de avaliação dos elementos patrimoniais (ex: se avaliou o estoque pelo método PEPS ou Média Ponderada, se as mercadorias foram registradas pelo custo de aquisição, etc)					