



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PEDRO HENRIQUE PRESTRÊLO OLÍMPIO

**PERCEPÇÃO DE AUDITORES ACERCA DA CONFIABILIDADE DO
PROCEDIMENTO DE CIRCULARIZAÇÃO**

Recife

2023

PEDRO HENRIQUE PRESTRÊLO OLÍMPIO

**PERCEPÇÃO DE AUDITORES ACERCA DA CONFIABILIDADE DO
PROCEDIMENTO DE CIRCULARIZAÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Universidade Federal de Pernambuco, como
parte das exigências do Departamento de
Ciências Contábeis e Atuariais para a obtenção
do título de Bacharel em Ciências Contábeis

Orientador (a): Profa. Dra. Ana Lúcia F. de S. Vasconcelos

Recife

2023

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Olímpio, Pedro Henrique Prestrêlo.

Percepção de auditores acerca da confiabilidade do procedimento de circularização / Pedro Henrique Prestrêlo Olímpio. - Recife, 2023.

44 p. : il., tab.

Orientador(a): Ana Lúcia F. de S. Vasconcelos

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Ciências Contábeis - Bacharelado, 2023.

Inclui referências, apêndices.

1. Contabilidade. 2. Auditoria. 3. Circularização. I. Vasconcelos, Ana Lúcia F. de S.. (Orientação). II. Título.

300 CDD (22.ed.)

FOLHA DE APROVAÇÃO
PEDRO HENRIQUE PRESTRÊLO OLÍMPIO

**PERCEPÇÃO DE AUDITORES ACERCA DA CONFIABILIDADE DO
PROCEDIMENTO DE CIRCULARIZAÇÃO COM OS TERCEIROS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Universidade Federal de Pernambuco, como
parte das exigências do Departamento de
Ciências Contábeis e Atuariais para a obtenção
do título de Bacharel em Ciências Contábeis

Aprovado em 30 de agosto de 2023.

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a. Dra. Ana Lúcia F. de S. Vasconcelos
Universidade Federal de Pernambuco

Prof.^a. Dr. Daniel Jose Cardoso da Silva (Avaliador)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof.^a. Dr. Davi Jonatas Cunha Araujo (Avaliador)
Universidade Presbiteriana Mackenzie

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) em nome do Magnífico Reitor Moacyr Cunha de Araújo Filho.

Agradeço ao Diretor do Centro de Ciências Sociais Aplicadas (CCSA) Prof. Dr. Prof. Zionam Rolim.

A Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Profa. Dra. Christianne Calado. Agradeço a todos os professores do Departamento de Ciências Contábeis pela dedicação e apoio durante o curso.

A minha orientadora, Profa. Dra. Ana Lúcia F. de S. Vasconcelos, sou grato por sua disponibilidade constante, sugestões perspicazes e encorajamento. Agradeço por compartilhar seu conhecimento e por acreditar em meu potencial.

À minha Mãe, que desde cedo me ensinou a força que uma educação de qualidade pode fornecer. Ela que abdicou do que podia e do que não podia para me fornecer o melhor ensino possível, me incentivando a ingressar numa faculdade e conquistasse meu diploma.

À minha Irmã e meu Pai, agradeço de coração pelo amor, apoio e incentivo ao longo da minha jornada acadêmica. Sua presença e encorajamento foram fundamentais para minha conquista.

À minha namorada Dani, responsável por todo amor e carinho envolvido neste processo, sem ela teria sido tudo mais cinzento e sem graça. Ela que me ajudou a encontrar minha melhor versão, e te agradeço por ser essa pessoa maravilhosa, carinhosa e compreensiva, que enche meus dias de felicidade e inspiração. Sei que esta é apenas uma das muitas jornadas que compartilharemos, e estou ansioso para vivenciar muitas outras ao seu lado.

A vocês, minha família, expresso minha gratidão profunda. Vocês estiveram ao meu lado, compartilhando dos meus sonhos, me dando suporte emocional e compreendendo os momentos de dedicação intensa aos estudos. Vocês sempre foram minha base, minha fonte de força e motivação. Obrigado por sempre acreditarem em mim, por me encorajarem a perseguir meus objetivos e por serem meu porto seguro em todas as fases dessa jornada.

RESUMO

O objetivo geral deste estudo científico buscou analisar a percepção dos auditores quanto a confiabilidade dos testes de circularização com terceiros no processo de auditoria, visando compreender como essa técnica contribui para o procedimento da auditoria. Para este trabalho acadêmico a metodologia utilizada, além da busca por referências bibliográficas que embasaram a estrutura desta dissertação, foi realizada uma pesquisa com 43 auditores do estado de Pernambuco, através da plataforma google formulários, e os dados coletados foram divididos em três diferentes tipos de análise. A primeira sendo a análise descritiva. A segunda foi a análise quantitativa, utilizando as técnicas de análise descritiva por meio da média, desvio padrão, mínimo e máximo, coeficiente de correlação de Pearson e análise fatorial confirmatória. A terceira foi a análise qualitativa utilizando as técnicas de análise de similitude, nuvem de palavras e diagrama de Zipf. Onde, através disto, foi possível responder de forma direta o objetivo central deste estudo, no qual, pôde ser verificado que a percepção dos auditores enfatizou a relevância das certificações profissionais, especialmente entre os mais experientes, demonstrando a necessidade de equilibrar formação formal com conhecimento prático. Quanto ao procedimento de circularização com terceiros, os auditores demonstram confiança geral no processo, porém com prudência ao aplicá-lo parcialmente, devido ocorrência de identificação de fatores que geram dúvidas nas respostas. Por isso, eles ressaltaram a importância da habilidade dos auditores em identificar discrepâncias nas respostas obtidas. Além disso, o resultado realça a necessidade de especialização na circularização com terceiros, incentivando os auditores a desenvolverem competências específicas nesse campo. Outrossim, outro ponto identificado é a seleção criteriosa das contas para circularização, que destaca a importância de ajustar abordagens de auditoria de acordo com riscos associados a cada tipo de conta. Essas conclusões oferecem uma base sólida para a melhoria contínua das práticas de auditoria, promovendo abordagens mais informadas e eficazes na condução do processo de circularização com terceiros.

Palavras-chave: Percepção, Auditores, Confiabilidade, Circularização, Terceiros.

ABSTRACT

The general objective of this scientific study sought to analyze the perception of auditors regarding the reliability of circularization tests with third parties in the audit process, aiming to understand how this technique contributes to the audit procedure. For this academic work, the methodology used, in addition to the search for bibliographic references that supported the structure of this dissertation, a survey was carried out with 43 auditors from the state of Pernambuco, through the google forms platform, and the collected data were divided into three different types of analysis. The first being the descriptive analysis. The second was the quantitative analysis, using descriptive analysis techniques through mean, standard deviation, minimum and maximum, Pearson's correlation coefficient, Cronbach's alpha and confirmatory factor analysis. The third was the qualitative analysis using the techniques of similarity analysis, word cloud and Zipf diagram. Where, through this, it was possible to respond directly to the central objective of this study, in which it could be verified that the auditors' perception emphasized the relevance of professional certifications, especially among the most experienced, demonstrating the need to balance formal training with knowledge practical. As for the circularization procedure with third parties, the auditors demonstrate general confidence in the process, but with prudence when applying it partially, due to the occurrence of identification of factors that generate doubts in the answers. Therefore, they highlighted the importance of the auditors' ability to identify discrepancies in the responses obtained. In addition, the result highlights the need for specialization in circularization with third parties, encouraging auditors to develop specific skills in this field. Furthermore, another point identified is the careful selection of accounts for circularization, which highlights the importance of adjusting auditing approaches according to the risks associated with each type of account. These findings provide a solid foundation for continuous improvement of auditing practices, promoting more informed and effective approaches in conducting the circularization process with third parties.

Palavras-chave: Perception, Auditors, Reliability, Circularization, Third parties.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
1.1	DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA	10
1.2	OBJETIVOS DO TRABALHO	13
1.3	JUSTIFICATIVA	13
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1	PROCEDIMENTOS DE OBTENÇÃO DE EVIDÊNCIA AUDITORIA	16
2.2	PROCEDIMENTOS DE CONFIRMAÇÃO EXTERNA COM TERCEIROS	17
3	METODOLOGIA	19
4	RESULTADOS	22
4.1	ANÁLISE DESCRITIVA	23
4.2	ANÁLISE QUANTITATIVA	25
4.3	ANÁLISE QUALITATIVA	32
5	CONCLUSÃO	36
	REFERÊNCIAS	40
	APÊNDICES	43

1 INTRODUÇÃO

Por volta do século XIV, mais precisamente em 1314, surgiu a auditoria na Inglaterra, conforme dados históricos. Nesse período, o governo implementou o exame periódico e sistemático das contas públicas, resultando na criação do cargo de auditor do Tesouro.

Sá (2007, p. 25) descreve a auditoria como uma técnica que envolve a análise metódica de registros, demonstrações e outras informações contábeis, com o objetivo de emitir opiniões, conclusões, críticas e direcionamentos relacionados a situações ou fenômenos patrimoniais de entidades, sejam elas públicas ou privadas, passados, presentes ou futuros.

No Brasil, a prática da auditoria teve início principalmente na área contábil, sendo consolidada e conceituada na Inglaterra como um meio para garantir a estabilidade econômica e financeira das empresas que surgiram a partir da Revolução Industrial no século XVIII, com o surgimento das indústrias e do capitalismo.

Conforme Attie (1998, p. 27) “Embora cronologicamente haja indícios da existência da profissão de auditor desde o século XVI, este é, em verdade, uma função nova que vem experimentando excepcional desenvolvimento com diferentes graus de especialização”.

Existem dois tipos específicos de auditoria que auxiliam as empresas a se manterem em conformidade com as normas e princípios contábeis: a auditoria interna e a auditoria externa, também conhecida como auditoria independente, a qual será tratada neste estudo. Conforme Attie (1998, p. 67) “O objetivo da auditoria independente é expressar opinião sobre a propriedade das demonstrações financeiras e se estas representam, efetivamente, a situação patrimonial e financeira e o resultado da empresa auditada”.

Os auditores conduzem procedimentos de auditoria com o intuito de reunir provas adequadas e suficientes para respaldar a sua conclusão sobre as demonstrações financeiras de uma entidade. De acordo com a NBC T 11, 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 e abrangem testes de observância e testes substantivos.

A Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 11, de 17/12/1997, do Conselho Federal de Contabilidade, em seu item 11.1.2.3, explicita que “os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade.”

Dentre os diversos testes substantivos utilizados para verificar a veracidade dos dados, e um dos mais importantes e confiáveis é o método de Confirmação Externa, ou Carta de Circularização, pois conforme Franco e Marra (1991, p. 293) “A informação obtida de fonte externa oferece ao auditor maior grau de confiança do que a verificação efetuada na própria empresa”.

A intenção do auditor, conforme definido na NBC TA 500, é estruturar e realizar procedimentos de auditoria que resultem na obtenção de evidências de auditoria que sejam apropriadas e suficientes, permitindo que o auditor chegue a conclusões racionais para fundamentar a sua opinião.

De acordo com as diretrizes da NBC TA 240, ao buscar alcançar um nível aceitável de confiança, o auditor é encarregado de adotar uma postura de ceticismo profissional ao longo do processo de auditoria. Isso inclui estar consciente da possibilidade de controles serem manipulados pela administração e reconhecer que os métodos eficazes de auditoria na detecção de erros podem não ser igualmente eficazes na detecção de fraudes.

Conforme delineado na NBC TA 200, item 51, as limitações inerentes têm implicações particularmente significativas quando se trata de distorções resultantes de fraudes. A probabilidade de não identificar uma distorção material originada de uma fraude é maior em comparação com a probabilidade de não detectar um erro substancial. Isso ocorre devido à natureza potencialmente complexa e bem elaborada das fraudes, que podem envolver artimanhas sofisticadas, como falsificações, omissões deliberadas de registros ou a apresentação intencional de informações falsas ao auditor. Essas tentativas de ocultação podem ser ainda mais desafiadoras de identificar quando ocorre conluio, pois a colaboração pode induzir o auditor a acreditar que a evidência é convincente, quando, na realidade, é enganosa. A eficácia do auditor na detecção de fraudes depende de diversos fatores, como a habilidade do perpetrador, a frequência e a extensão da manipulação, o grau de conluio, o tamanho relativo das transações manipuladas e a posição das pessoas envolvidas. Embora o auditor possa ser capaz de identificar oportunidades potenciais de perpetração de fraude, é difícil para ele determinar se as distorções em áreas de julgamento como estimativas contábeis foram causadas por fraude ou erro. (NBC TA 240).

Para Campelo et al (2012), de maneira sintética ressalta que os objetivos das demonstrações financeiras são fornecer informações úteis para atuais e potenciais investidores tanto atuais, quanto potenciais, credores e para outros usuários para tomada de decisão, seja de investimento, crédito ou outros. Por isso, quando ocorrem fraudes, elas têm um impacto significativo nos investidores de uma empresa.

Dito isso, traremos como exemplo de fraude contábil, o escândalo da Americanas, em 2023, que tem como maiores prejudicados os investidores, conforme o G1 (2023) “A empresa de varejo já perdeu mais de R\$ 9 bilhões em valor de mercado desde que foi anunciado uma 'inconsistência' de R\$ 20 bilhões na sua contabilidade. Os maiores prejudicados até agora são as dezenas de milhares de investidores que têm ações da companhia, que enfrenta cobranças de bancos e processos por causa da crise”.

Além disso, conforme o G1, os maiores prejudicados até agora pela crise foram as dezenas de milhares de investidores que têm ações da companhia, que entraram em queda livre desde o anúncio, com uma desvalorização de quase 85%.

Por isso, visando evitar casos como o citado acima, a importância conforme a NBC TA 200, de em todos os casos em que não for possível obter segurança razoável e a opinião com ressalva no relatório do auditor for insuficiente nas circunstâncias para atender aos usuários previstos das demonstrações contábeis, as NBC TAs requerem que o auditor se abstenha de emitir sua 29 NBC TA – DE AUDITORIA INDEPENDENTE opinião ou renuncie ao trabalho, quando a renúncia for possível de acordo com lei ou regulamentação aplicável.

Diante dessas considerações, fica evidente a importância e pertinência da pesquisa sobre a relevância dos testes de circularização com terceiros no processo de auditoria. O estudo tem o potencial de agregar conhecimento teórico, gerar insights práticos, desenvolver habilidades do pesquisador e impactar positivamente a sociedade. Portanto, a realização desta pesquisa se justifica tanto do ponto de vista acadêmico quanto profissional, proporcionando uma valiosa contribuição para o avanço da área de auditoria e contabilidade.

1.1 DIAGNOSTICO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

O propósito da auditoria consiste em elevar o nível de confiança dos usuários nas demonstrações contábeis, e isso se materializa por meio da manifestação de uma avaliação pelo auditor acerca do alinhamento das demonstrações contábeis, em todos os aspectos pertinentes, com uma estrutura de relatório financeiro adequada. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma adequada, e em conformidade com a estrutura de relatório financeiro (Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 200, de 27/11/2009, emanada pelo Conselho Federal de Contabilidade). Como fundamento para a opinião do auditor, as NBC TAs requerem que o auditor busque um grau de confiabilidade razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estejam isentas de distorções relevantes, independentemente de serem causadas

por fraude ou erro. Esse nível de confiabilidade é alcançado quando o auditor reúne evidências de auditoria apropriadas e suficientes para reduzir substancialmente o risco de auditoria (ou seja, o risco de que o auditor emita uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis contêm distorções relevantes) a um nível aceitavelmente baixo. No entanto, é importante observar que a segurança razoável não atinge um nível absoluto de garantia, pois há limitações inerentes à auditoria, resultantes do fato de que a maioria das evidências de auditoria nas quais o auditor baseia suas conclusões e sua opinião é persuasiva, mas não definitiva (conforme estipulado na Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TA 200, de 27/11/2009, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade).

Conforme estabelecido na NBC TA 330, o objetivo do auditor é obter evidência de auditoria adequada e suficiente em relação aos riscos avaliados de distorção relevante por meio do planejamento e da implementação de respostas apropriadas a esses riscos. Para fins das normas de auditoria os termos abaixo têm os seguintes significados:

Procedimento substantivo é o procedimento de auditoria planejado para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Os procedimentos substantivos incluem:

- a) testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações); e
- b) procedimentos analíticos substantivos.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, o teste de controle representa um procedimento de auditoria planejado com o intuito de avaliar a eficácia dos controles na prevenção, detecção e correção de distorções relevantes em relação às afirmações. Além disso, a NBC TA 500, item A5, destaca que a confiabilidade da evidência de auditoria é influenciada pela origem e natureza da evidência, levando em consideração as circunstâncias específicas de sua obtenção. Nesse contexto, algumas generalizações aplicáveis à evidência de auditoria incluem a maior confiabilidade quando a evidência provém de fontes independentes externas à entidade, quando é obtida diretamente pelo auditor em comparação com evidência indireta ou por inferência, e quando é apresentada na forma de documento, seja em formato físico ou eletrônico.

Com o intuito de alcançar as evidências supracitados, uma das ferramentas que os auditores utilizam é o procedimento de confirmação externa para obtenção de evidência de auditoria. O objetivo do auditor, ao usar procedimentos de confirmação externa, é planejar e executar tais procedimentos para obter evidência de auditoria relevante e confiável (Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 505, de 27/11/2009, emanada pelo Conselho Federal de Contabilidade). Além disso, de acordo com a NBC TA 505, como resultado dos procedimentos de confirmação externa, caso o auditor encontrar elementos que suscitem dúvidas sobre a

confiabilidade da resposta a uma solicitação de confirmação, ele deve buscar evidências adicionais para dissipar essas dúvidas. Em caso de determinação de que uma resposta não é confiável, o auditor deve avaliar as implicações disso na análise dos riscos significativos de distorção relevante, incluindo o risco de fraude, e considerar a necessidade de ajustes nos demais procedimentos de auditoria.

No entanto, a aplicação dos testes de confirmação com terceiros não está isenta de desafios. Conforme a NBC TA 505, item A.8, pode ocorrer a recusa da administração em permitir que o auditor envie solicitações de confirmação constitui uma limitação sobre a evidência de auditoria que o auditor deseja obter. O auditor deve, portanto, indagar sobre as razões para a limitação. Além disso, o item A.16, cita que uma resposta a uma solicitação de confirmação pode conter linguagem restritiva sobre sua utilização. Essas restrições não invalidam necessariamente a confiabilidade da resposta como evidência de auditoria. Outro desafio está no item A.17, quando o auditor conclui que uma resposta não é confiável, ele pode necessitar revisar a avaliação dos riscos de distorção relevante no nível de afirmações e modificar os procedimentos de auditoria planejados, de acordo com a NBC TA 315, item 31.

Apesar desses desafios, os testes de circularização com terceiros desempenham um papel importante na detecção de erros, irregularidades e possíveis fraudes nas demonstrações financeiras auditadas. Como as evidências fundamentarão o relatório de opinião do auditor, é importante que elas sejam bem selecionadas, planejadas e fundamentadas, considerando três fatores auxiliares nessa projeção. A suficiência das evidências de auditoria refere-se à análise da quantidade necessária de evidências e é decidida pelo auditor, ao calcular os riscos de distorções das informações. Assim como afirma a Resolução CFC nº 1214/09 (2009, p. 5), “Requer que o auditor obtenha evidência de auditoria mais persuasiva quanto mais alto o risco avaliado pelo auditor. Para isso, o auditor pode aumentar a quantidade de evidência ou obter evidências que sejam mais relevantes ou confiáveis, ou os dois”.

A adequação é a mensuração da qualidade, relevância e confiabilidade dos dados.

E a avaliação consiste que as evidências devem ser examinadas de imediato, e descartadas se forem incoerentes, irrelevante ou não confiáveis.

Diante do exposto, este estudo tem como pergunta de pesquisa:

Qual a percepção de auditores acerca da confiabilidade dos testes de circularização no processo de auditoria?

1.2 OBJETIVOS DO TRABALHO

1.2.1. Objetivo Geral

Analisar a percepção de auditores acerca da confiabilidade dos testes de circularização no processo de auditoria.

1.2.2 Objetivos Específicos

- ✓ Aplicar um questionário semiestruturado com os auditores do estado de Pernambuco, com questões nos escopos de abrangência sobre: carta de representação, confirmações de saldos e identificação de riscos significativos inseridos na técnica de circularização com terceiros;
- ✓ Categorizar os escopos de abrangência dos processos de circularização aplicando uma escala de níveis de confiabilidade para questões relativas a opinião dos auditores e aberta para as demais;
- ✓ Analisar os níveis de confiabilidade das técnicas de circularização apontadas pelos auditores, utilizando as técnicas de análise descritiva, quantitativa e qualitativa no instrumento de coleta de dados aplicado.

1.3 JUSTIFICATIVA

Segundo Costa (2018) refere ao auditor obter muita e variada informação ao longo de uma auditoria, a qual o possibilite, no final do seu trabalho, emitir o seu relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras. Além disso, o autor ressalta a importância da prova não apenas como meio de permitir que o trabalho seja controlado e revisado por um profissional mais experiente, mas também como forma de ser examinado pelo órgão profissional correspondente e/ou pela entidade de supervisão pública da profissão. Isso permite verificar se as normas profissionais em vigor estão sendo cumpridas ou não. Além disso, quando necessário, a prova é fundamental para comprovar em tribunal que o relatório emitido pelo auditor foi baseado em informações coletadas e devidamente processadas.

A norma ISA 500 trata da Prova de Auditoria e da responsabilidade do auditor em uma auditoria de demonstrações financeiras. Ela direciona o auditor a planejar e realizar procedimentos de auditoria adequados às circunstâncias, com a finalidade de adquirir

evidências de auditoria que sejam suficientes e apropriadas. Essa prova permite ao auditor formar conclusões sobre as quais ele baseará sua opinião em relação à auditoria. Estes procedimentos devem satisfazer os objetivos do auditor e reduzir os riscos da auditoria para um nível razoavelmente baixo (Florea e Florea, 2011). A ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria De Acordo Com As Normas Internacionais de Auditoria (ISA 200) explica que quando o auditor obtém prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir os riscos de auditoria, obtém a garantia razoável de confiabilidade. Por isso, conforme as ISA 500 e ISA 200 prova de auditoria é toda a informação utilizada pelo auditor, que lhe possibilita chegar às conclusões sobre as quais se baseia a sua opinião.

De acordo com Almeida (2017), é muito importante que seja realizado um adequado planejamento da auditoria, pois resulta na recolha de prova suficiente e apropriada para suportar as conclusões do auditor e minimizar, assim, possibilidades de litígio, mantendo um custo/benefício num patamar aceitável e cumprindo as datas de conclusão do trabalho com que se comprometeu perante o seu cliente. A prova de auditoria deve ser adequadamente documentada, para garantir que o objetivo da auditoria foi alcançado. Se este objetivo não for alcançado, os papéis de trabalho devem conter a documentação de falha (Florea e Florea, 2011).

Atendendo às circunstâncias, a informação obtida de fontes independentes externas à entidade e comunicada diretamente ao auditor é mais fiável do que a obtida de dentro da empresa (Sylph e Roussey, 2000; Caster et al., 2008; Elder et al., 2009; Janvrin et al., 2010). As confirmações externas podem aumentar a segurança do auditor sobre os registos contabilísticos da empresa e as declarações do Órgão de Gestão (ISA 500 §A8). Estudos realizados sobre os procedimentos de confirmação externa encontraram limitações sobre o seu uso que restringem a sua eficácia e põe em causa a persuasão da prova sobre as asserções do Órgão de Gestão (Caster, 1990; Kirkham e GAA, 2002; Caster et al., 2008; Janvrin et al., 2010). De acordo com a ISA 705 (R), para dissipar essas dúvidas, o auditor deve questionar a autenticidade das respostas e executar procedimentos alternativos ou adicionais. Caso mesmo assim o auditor não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, exige-se que considere as implicações no seu relatório.

Dessa forma, identificar a percepção de confiabilidade dos auditores quanto ao procedimento de confirmação externa, torna-se relevante para acionistas, stakeholders, funcionários e diretoria de uma empresa. Pois, essa é uma prova importante que suporta as conclusões do auditor, e que com a divulgação da demonstração financeira influencia a tomada de decisões desses indivíduos citados.

Pode-se destacar também a relevância do tema para profissionais e estudantes de ciências contábeis, pois permite adquirir uma visão de profissionais experientes da área. Isso possibilita a aplicação dos conhecimentos teóricos em contextos que buscam soluções para os desafios contábeis relacionados à confiabilidade e integridade das informações de demonstrações financeiras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 PROCEDIMENTOS DE OBTENÇÃO DE EVIDÊNCIA AUDITORIA

Conforme exigido nas ISA 315 e ISA 330, a prova de auditoria para extrair conclusões razoáveis sobre as quais basear a opinião do auditor é obtida executando:

- a. Procedimentos de avaliação do risco; e
- b. Procedimentos de auditoria adicionais, que compreendem:
 - i. Testes aos controles, quando exigidos pelas ISA ou quando o auditor decidir aplicá-los;
 - ii. Procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos.

Com relação aos procedimentos de obtenção de evidência, eles são descritos da seguinte forma conforme a norma ISA 500:

- a) Inspeção: Envolve o exame de registros ou documentos, internos ou externos, em forma de papel, em forma eletrônica ou em outras mídias, ou o exame físico de um ativo. A inspeção de registros e documentos fornece evidência de auditoria com graus variáveis de confiabilidade, dependendo de sua natureza e fonte e, no caso de registros internos e documentos, da eficácia dos controles sobre a sua produção.
- b) Observação: Consiste no exame de processo ou procedimento executado por outros, por exemplo, a observação pelo auditor da contagem do estoque pelos empregados da entidade ou da execução de atividades de controle. A observação fornece evidência de auditoria a respeito da execução de processo ou procedimento, mas é limitada ao ponto no tempo em que a observação ocorre e pelo fato de que o ato de ser observado pode afetar a maneira como o processo ou procedimento é executado.
- c) Confirmação Externa: Representa evidência de auditoria obtida pelo auditor como resposta escrita de terceiro (a parte que confirma) ao auditor, em forma escrita, eletrônica ou em outra mídia. Os procedimentos de confirmação externa frequentemente são relevantes no tratamento de afirmações associadas a certos saldos contábeis e seus elementos.
- d) Recálculo: Consiste na verificação da exatidão matemática de documentos ou registros. O recálculo pode ser realizado manual ou eletronicamente.
- e) Reexecução: Envolve a execução independente pelo auditor de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da entidade.

- f) Procedimentos analíticos: Consistem em avaliação das informações feitas por meio de estudo das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Os procedimentos analíticos incluem também a investigação de flutuações e relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem significativamente dos valores previstos.
- g) Indagação: Consiste na busca de informações junto a pessoas com conhecimento, financeiro e não financeiro, dentro ou fora da entidade. A indagação é utilizada extensamente em toda a auditoria, além de outros procedimentos de auditoria.

2.2 PROCEDIMENTO DE CONFIRMAÇÃO EXTERNA COM TERCEIROS

Conforme a ISA 505 – confirmações externas, ao utilizar a confirmação externa, o auditor precisa ter o controle sobre os pedidos de confirmação, incluindo: a determinação das informações a serem confirmadas ou solicitadas; a escolha da parte apropriada para confirmar; o planejamento dos pedidos de confirmação, assegurando que estejam corretamente endereçados e contenham informações do remetente que facilitem o envio das respostas diretamente ao auditor; e, por fim, o envio dos pedidos à parte que irá confirmar, incluindo, quando relevante, os pedidos adicionais. Além disso, ao longo do processo de confirmações externas, o auditor deve exercer julgamento profissional e manter o ceticismo profissional exigido pela (ISA 200 §15-§16) e estar alerta para: (i) circunstâncias em que o processo de confirmações externas é conduzido; (ii) as características do respondente (independência, objetividade e autoridade para responder) e (iii) a natureza da informação recebida (IAASB, 2009).

Ainda conforme a ISA 505, a concepção de um pedido de confirmação pode impactar de forma imediata a taxa de resposta das confirmações e a fiabilidade e natureza da prova de auditoria captada a partir dos retornos. Os pontos a se considerar ao conceber pedidos de confirmação incluindo as afirmações subjacentes, os riscos identificados, a formatação do pedido de confirmação, a experiência prévia na auditoria, o meio de comunicação utilizado, a autorização da gerência para solicitar respostas, e a capacidade da parte confirmante em fornecer os detalhes solicitados, como valores individuais ou totais.

Com relação aos retornos do procedimento de confirmação com terceiros, a norma ISA 500 enfatiza que, mesmo quando a evidência de auditoria provém de fontes externas à organização, existem possíveis circunstâncias que podem comprometer a sua confiabilidade.

Todas as respostas estão sujeitas a algum grau de risco de serem interceptadas, alteradas ou sujeitas a fraudes, independentemente de serem obtidas em formato físico, eletrônico ou de outra forma. Todavia, caso o auditor conclua que uma resposta não é confiável, poderá ter de rever a avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção e modificar os procedimentos de auditoria planeados em conformidade, de conforme a ISA 315. A título de exemplo, uma resposta que não seja confiável pode sinalizar a presença de um elemento de risco relacionado à fraude que requer análise de acordo com a ISA 240. Outro possível resultado são as exceções notadas em respostas a pedidos de confirmação. Elas podem indiciar distorções ou potenciais distorções nas demonstrações financeiras. Quando é identificada uma distorção, a ISA 240 exige que o auditor avalie se tal distorção é indicativa de fraude. Além desses, tem o caso da não recepção de resposta a um pedido de confirmação negativa não é uma indicação explícita da recepção do pedido de confirmação pela parte destinatária ou da verificação do rigor da informação contida no pedido. Dessa forma, quando a parte que confirma não responde a um pedido de confirmação negativa, a evidência de auditoria resultante é consideravelmente menos convincente do que a obtida em resposta a um pedido de confirmação positiva.

Por fim, quanto a avaliação dos resultados de pedidos de confirmação externa individuais, a ISA 505 cita que o auditor pode classificar tais resultados da seguinte forma:

- a) Uma resposta da parte apropriada que confirma indicando o seu acordo com a informação fornecida no pedido de confirmação ou prestando a informação pedida sem exceção;
- b) Uma resposta considerada não fiável;
- c) Uma não-resposta; ou
- d) Uma resposta indicando uma exceção.

A análise do auditor, quando combinada com quaisquer outros procedimentos de auditoria realizados, pode auxiliá-lo a determinar se foram adquiridas evidências de auditoria adequadas e apropriadas, ou se é necessário implementar procedimentos de auditoria suplementares, como previsto na ISA 330.

3 METODOLOGIA

Conforme Minayo (2001, p.16) metodologia é “o caminho do pensamento e a prática exercida na abordagem da realidade”. Ainda segundo a autora, a metodologia deve caminhar junto com as concepções teóricas de abordagem e, como conjunto de técnicas, deve ainda dispor de instrumental capaz de trazer clareza e coerência, a fim de dirimir questões teóricas para aplicação prática.

Esta pesquisa classificou-se quanto a abordagem como qualitativa, visto que o processo ocorreu com a obtenção e conversão dos dados originários oriundos dos estudos de campo, seguida da categorização desses dados, de forma que possam ser tomadas decisões e que destes possam ser retiradas conclusões com a interpretação dos dados (GIL, 2002).

Esta pesquisa utilizou um questionário semiestruturado com questões estruturadas nos escopos de abrangência sobre: carta de representação, confirmações de saldos e identificação de riscos significativos inseridos na técnica de circularização com terceiros, através de um link gerado pela plataforma do *google* formulários, enviados para auditores do estado de Pernambuco (PE) em suas redes sociais, e *LinkedIn*.

O critério de escolha do estado de Pernambuco, deu-se pelo fato de o pesquisador residir nesta localidade, tendo acessibilidade aos auditores desta região, viabilizando a coleta de dados.

As primeiras cinco questões estão divididas em sessões de confiabilidade, conforme quadro 1, com escala adaptada de medição de riscos aplicadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em seu manual técnico de roteiro de auditoria (2017). Os níveis de medição estão expostos da seguinte forma: Nível 1 (Não é confiável e não utiliza) – Inicial (de 0% a 20%); Nível 2 (Pouco confiável e não utiliza) – Básico (de 20,1% a 40%); Nível 3 (Pouco confiável e com utilização parcial) – Intermediário (de 40,1% a 60%); Nível 4 (É confiável e com utilização parcial) – Aprimorado (de 60,1% a 80%); Nível 5 (É confiável e amplamente utilizado) – Avançado (de 80,1% a 100%).

Quadro 1 - Matriz de Amarração Teórica – Opinião dos Auditores

Questões de Pesquisa	Categorias	Fundamento Normativo	Técnicas de Procedimento de Análise
Q1. pedido de confirmação com terceiros.	Avaliação dos Riscos	ISA 505 §A.9 e NBC TA 505 §A.4	Análise Fatorial
Q2. avaliação prévia dos riscos de distorção material, incluindo riscos de fraude.			
Q3. ações para assegurar que as solicitações foram devidamente endereçadas e que contenham as informações para retorno das respostas diretamente ao auditor.	Carta de Representação	ISA 505 §7 e NBC TA 505 §7	
Q4. utilizações do método correto de comunicação (por exemplo, em papel, em formato eletrônico ou outro meio)	Carta de Circularização	ISA 505 §10 e NBC TA 505 §10 §A.1-A.2	
Q5. capacidades de determinada parte que confirma em fornecer ou confirmar as informações solicitadas			

Fonte: elaborado pelo autor.

As demais questões, para verificar a percepção dos auditores, foram perguntas abertas e fechadas, fundamentadas na ISA 505 – confirmações externas, conforme quadro 2.

Quadro 2 - Matriz de Amarração Teórica – Questões Abertas

Questões de Pesquisa	Categorias	Fundamento Normativo	Técnicas de Procedimento de Análise
Q6. É comum você identificar fatores que dão origem a dúvidas, e devido a isso, necessitar obter evidência adicional de auditoria?	Avaliação dos Riscos	ISA 505 §11 e NBC TA 505 §11	Análise Descritiva
Q7. Para quais informações frequentemente você utiliza procedimentos de confirmação externa? (pode marcar mais de uma alternativa) () saldos contábeis () contingências () termos de acordos, contratos e transações () nenhuma das alternativas () Outro. Quais?	Carta de Circularização	ISA 505 §10 e NBC TA 505 §10 §A.1-A.4	
Q8. Você considera uma evidência de auditoria mais relevante e confiável quando são enviadas por um terceiro?			
Q9. De que forma é selecionado os terceiros que fornecem as informações?			

Fonte: elaborado pelo autor.

A análise de dados foi dividida em três partes. A princípio realizamos a análise descritiva, pois constata, verifica, explora e concatena acontecimentos, sem adulterá-los, e averigua tais fatos, sem a intromissão do investigador (RAMPAZZO, 2002). A outra parte da pesquisa foi a análise quantitativa, onde os dados foram analisados no software *stata*, utilizando recursos e funcionalidades disponíveis para manipulação, organização, tabulação e visualização dos dados coletados, utilizando as técnicas de análise descritiva por meio da média, desvio padrão, mínimo e máximo, coeficiente de correlação de Pearson e análise fatorial confirmatória. A última parte da análise dos dados, foi de caráter qualitativa, e os dados foram analisados no software *IRAMUTEQ*, através de diferentes tipos de análise de dados textuais, utilizamos nesta pesquisa a análise de similitude, nuvem de palavras e diagrama de Zipf. Quantitativa é aquela pesquisa onde é importante a coleta e a análise quantificada dos dados, e, de cuja quantificação, resultados automaticamente apareçam. Qualitativa é aquela pesquisa cujos dados só fazem sentido através de um tratamento lógico secundário, feito pelo pesquisador... (SANTOS, 2000, p. 30).

A partir disso, será possível a partir da conexão entre os resultados via análise descritiva, fatorial e de conteúdo, analisar a partir da percepção dos auditores quanto aos testes de circularização, já que, como já foi referido anteriormente, o auditor tem o dever de obter prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para suportar a sua opinião objetiva e independente, baseada na prova concebida através dos vários procedimentos de auditoria, por este desenvolvidos, tendo em conta as normas contabilísticas e outros referenciais, geralmente aceites. Para que dessa forma, o risco de ocorrer escândalos como o da Americanas em 2023 seja mitigado.

4 RESULTADOS

No intuito de responder o problema de pesquisa, as comunicações aqui apresentadas, demonstram os resultados obtidos a partir da análise das 43 respostas obtidas de auditores do estado de Pernambuco, independente de cargo, tempo de experiência e certificados na área, conforme apresentado no perfil dos respondentes no quadro 3. O critério de escolha do estado de Pernambuco, deu-se pelo fato de o pesquisador residir nesta localidade, tendo acessibilidade aos auditores desta região, viabilizando a coleta de dados. Para obter as respostas, o questionário foi enviado para cerca de 60 pessoas, pelo canal de comunicação redes sociais e LinkedIn. A pesquisa consolidou os dados através das análises: descritiva (para as questões seis a oito), quantitativa (para as questões um a cinco), e qualitativa (para a questão nove).

Quadro 3 – Perfil dos Respondentes

Especialidade na atuação da auditoria	Tempo exercendo esta função	Maior nível de escolaridade	Certificação profissional
Voucher	2 anos	Superior incompleto	Não possui
Demonstrações Financeiras	7 anos	Pós-graduação	Não possui
Assistente de auditoria	1 ano e 7 meses	Graduação	Não possui
Estoques	2 anos	Graduação	Não possui
Demonstrações Financeiras	10 meses	Graduação	Não possui
Assistente de auditoria	2 anos	Graduação	Não possui
Indústrias	1 ano	Graduação	Não possui
Trainee de auditoria	9 meses	Superior incompleto	Não possui
Demonstrações Financeiras	3 anos	Graduação	Não possui
Demonstrações Financeiras	3 meses	Graduação	Não possui
Demonstrações Financeiras	2 anos	Pós-graduação	Não possui
Indústrias	7 anos	Graduação	CNAI
Indústrias	3 anos	Graduação	Não possui
Pequenas e médias empresas	10 anos	Graduação	CNAI
Indústrias	4 anos	Graduação	Não possui
Indústrias	4 anos	Pós-graduação	CNAI
Assistente de auditoria	2 anos	Graduação	Não possui
Auditoria Contínua	2 anos e 5 meses	Graduação	Não possui
Demonstrações Financeiras	1 ano e 8 meses	Graduação	Não possui
Demonstrações Financeiras	2 anos	Graduação	Não possui
Indústrias	10 meses	Graduação	Não possui
Indústrias	2 anos	Graduação	Não possui
Controles internos	8 anos	Pós-graduação	CNAI
Auditoria interna	5 anos	Pós-graduação	CNAI
Demonstrações Financeiras	6 anos	Pós-graduação	Não possui
Auditoria interna	3 anos	Pós-graduação	CNAI
Indústrias	10 anos	Pós-graduação	CNAI
Demonstrações Financeiras	5 anos	Pós-graduação	Não possui
Auditoria interna	10 anos	Pós-graduação	CNAI
Demonstrações Financeiras	5 anos e 6 meses	Graduação	Não possui
Demonstrações Financeiras	11 anos	Graduação	CNAI
Geral, CVM e Previc	4 anos	Graduação	CNAI
Demonstrações Financeiras	10 anos	Superior incompleto	CNAI
Indústrias	3 anos e 6 meses	Graduação	Não possui

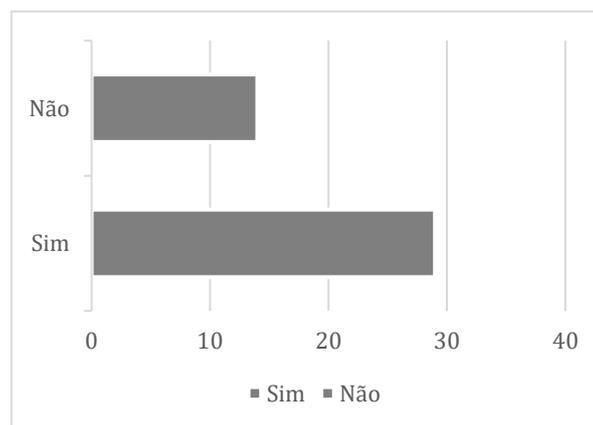
Auditoria interna	2 anos	Pós-graduação	Não possui
Demonstrações Financeiras	1 ano e 7 meses	Graduação	Não possui
Indústrias	5 anos	Graduação	Não possui
Demonstrações Financeiras	9 meses	Graduação	Não possui
Demonstrações Financeiras	9 anos e 6 meses	Pós-graduação	Não possui
Demonstrações Financeiras	5 anos	Graduação	Não possui
Demonstrações Financeiras	7 anos	Pós-graduação	CNAI
Sócio de auditoria	11 anos	Graduação	CNAI
Demonstrações Financeiras	1 ano e 6 meses	Graduação	Não possui

Fonte: elaborado pelo autor.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA

Para esta análise, buscamos identificar a percepção dos auditores acerca dos testes de circularização através das questões seis a oito, referentes a avaliação dos riscos e carta de circularização. Com relação ao processo de avaliação dos riscos no procedimento de circularização com terceiros, para 29 dos auditores, é comum identificar fatores que dão origem a dúvidas, e devido a isso, necessitar obter evidência adicional de auditoria, conforme gráfico 1. Esse resultado, vai de acordo com a ISA 500, pois ela indica que mesmo quando a prova de auditoria é obtida a partir de fontes externas à entidade, podem existir circunstâncias que afetem a sua fiabilidade. Todas as respostas acarretam algum risco de interceptação, alteração ou fraude.

Gráfico 1 – Percepção dos auditores quanto a dúvidas nas respostas das fontes externas



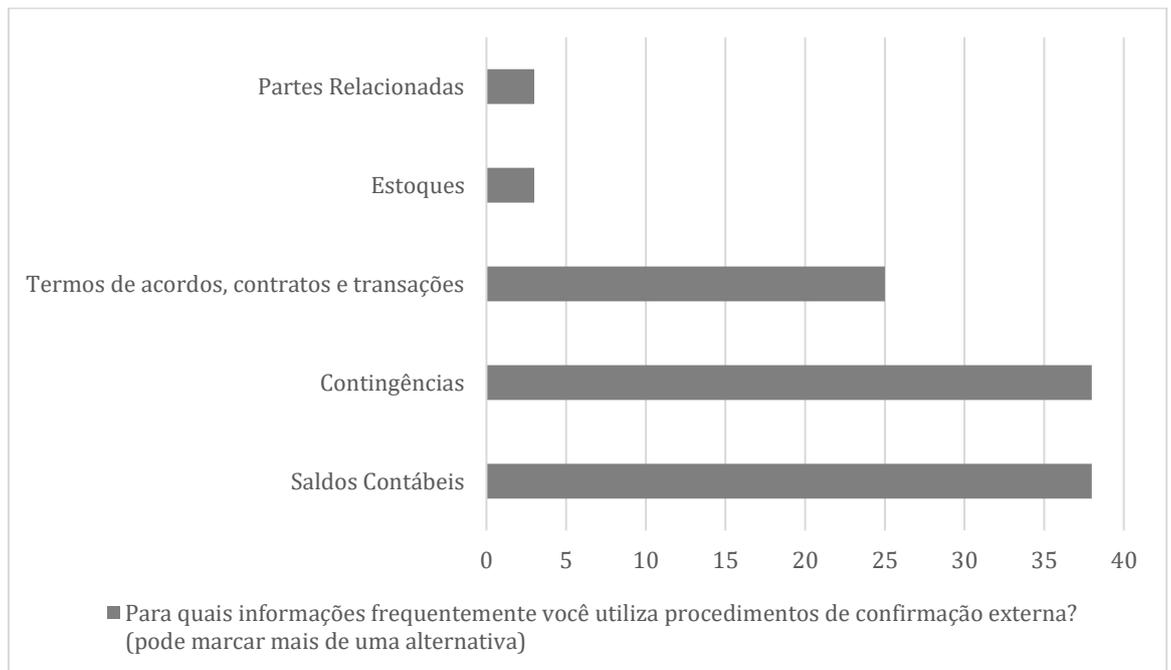
Fonte: elaborado pelo autor.

Nota: O gráfico é resultado da questão de pesquisa 6. “É comum você identificar fatores que dão origem a dúvidas, e devido a isso, necessitar obter evidência adicional de auditoria?”

No que diz respeito às cartas de circularização, a maioria dos auditores geralmente utiliza procedimentos de confirmação externa para verificar ou solicitar informações,

principalmente relacionadas a saldos contábeis e contingências. Além disso, esses procedimentos podem ser empregados para confirmar os detalhes de acordos, contratos ou transações, entre outros exemplos mencionados por eles, como indicado no gráfico 2. No que concerne a isso, a NBC TA 505 §10 §A.1 menciona que os procedimentos de confirmação externa são comumente empregados para validar ou requisitar informações relacionadas aos saldos contábeis e seus componentes. Além disso, eles podem ser utilizados para corroborar os termos de acordos, contratos ou transações entre a entidade e terceiros, bem como para verificar a inexistência de certas condições, como um "acordo paralelo". Nesse sentido, a norma e a prática dos auditores estão em consonância.

Gráfico 2 – Percepção dos auditores quanto a quais informações é frequente utilizar o procedimento de confirmação externa



Fonte: elaborado pelo autor.

Quanto a evidência de auditoria fornecida por terceiros, 38 auditores afirmaram que este tipo de evidência possui mais relevância e confiabilidade, conforme o gráfico 3. Este fato, vai de acordo com a NBC TA 505 §10 §A.2, pois ela cita a obtenção de evidências de auditoria mais robustas e confiáveis é otimizada quando as respostas às solicitações de confirmação são direcionadas a terceiros (partes confirmantes) com conhecimento aprofundado das informações em questão, como ilustrado pela indicação de um executivo sênior em uma entidade financeira

que detém insights pertinentes sobre as transações ou acordos sob escrutínio, tornando-o a escolha ideal para a requisição de confirmação.

4.2 ANÁLISE QUANTITATIVA

Para esta análise, buscamos identificar a percepção dos auditores acerca dos testes de circularização através do software *stata*, utilizando recursos e funcionalidades disponíveis para manipulação, organização, tabulação e visualização dos dados coletados. Para este estudo, utilizando as técnicas de análise descritiva por meio da média, desvio padrão, mínimo e máximo, coeficiente de correlação de Pearson e análise fatorial confirmatória.

4.2.1 Análise descritiva por meio da média, desvio padrão, mínimo e máximo

A partir desta análise, buscamos identificar a percepção dos auditores acerca dos testes de circularização através da média, desvio padrão, mínimo e máximo das respostas coletadas, conforme o quadro 4. Este comando é utilizado para produzir, elaborar medidas de tendência central para as variáveis contínuas.

Quadro 4 – Análise descritiva por meio da média, desvio padrão, mínimo e máximo

Variáveis da análise	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo
Tempo de Função Auditor	4,293023	3,267327	0,1	11
Especialização na atuação auditoria	5,232558	3,778619	1	14
Certificação profissional	1,302326	0,4647008	1	2
Nível formação	2,55814	0,6287677	1	3
Formação qualificação profissional	7,767442	3,577956	1	11
Nível de confiabilidade pedido de confirmação	4,534884	0,5915612	3	5
Nível de confiabilidade avaliação dos riscos de fraude.	4,162791	0,8709664	1	5
Nível de confiabilidade das solicitações e retorno das respostas	4,325581	0,7783049	2	5
Nível de confiabilidade utilizações do método correto de comunicação	4,209302	0,8879656	2	5
Nível de confiabilidade da parte que confirma em fornecer ou confirmar as informações solicitadas	4,186047	0,8239225	2	5
Identificação de fatores que dão origem a dúvidas	1,325581	0,4741373	1	2

Tipos de procedimentos de confirmação externa	3,046512	2,886368	1	12
Evidência de auditoria	1,116279	0,324353	1	2

Fonte: elaborado pelo autor.

O quadro 4 aponta que, com relação as características dos auditores da região, eles possuem em média 4 anos de carreira, tem especialidade na área privada (indústrias), não possuem certificações profissionais, tem pelo menos pós graduação lato sensu e sua última qualificação profissional foi em 2019. Por outro lado, quanto a percepção deles quanto ao nível de confiabilidade dos testes de circularização com terceiros, eles julgam em média como confiável e com utilização parcial. Nesse contexto, a perspectiva dos auditores reflete o alinhamento com as diretrizes estabelecidas na NBC TA 330 (item 7(b)), que exige que o auditor busque evidências de auditoria mais persuasivas conforme o aumento do risco avaliado. Para cumprir esse objetivo, o auditor pode optar por intensificar a quantidade de evidência obtida ou procurar evidências que sejam mais pertinentes e confiáveis, ou ainda, adotar ambos os enfoques. A NBC TA 330, no item 53, também destaca que os procedimentos de confirmação externa podem ser uma ferramenta valiosa para o auditor obter evidência de auditoria de alta confiabilidade, especialmente quando enfrenta riscos significativos relacionados a distorções relevantes devido a fraudes ou erros.

Com relação a variável de identificação de fatores que gerem possíveis dúvidas, a média próximo a 1 indica que é comum eles identificarem fatores que dão origem a dúvidas, e devido a isso, necessitam obter evidência adicional extra cliente. De igual modo, a variável evidência de auditoria também possui a sua média próximo a 1, indicando que uma evidência decorrente de um terceiro é mais relevante e confiável, servindo de evidência adicional dos saldos das demonstrações do cliente. Esse desfecho está em conformidade com o que é previsto na NBC TA 240 - "Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude no Contexto da Auditoria das Demonstrações Financeiras". O item A37 dessa norma destaca que o auditor tem a prerrogativa de solicitar confirmações com o intuito de adquirir informações suplementares que possam fortalecer a abordagem para lidar com os riscos avaliados de distorção relevante devido a fraudes no contexto das afirmações.

A variável tipos de procedimentos de confirmação externa, nos indica que o procedimento mais frequente da utilização da confirmação externa é o de contingências, o qual o auditor solicita informações acerca de processos diretamente com os escritórios representantes do seu cliente. Este fato, converge com a NBC TA 501 - Evidência de Auditoria - Considerações Específicas para Itens Selecionados, que cita que se o auditor identifica um risco de distorção relevante com relação a litígios ou reclamações identificados, ou quando os

procedimentos de auditoria executados indicam que outros litígios ou reclamações poderiam existir, o auditor deve, além dos procedimentos requeridos pelas outras normas de auditoria, comunicar-se diretamente com os consultores jurídicos externos da entidade. O auditor deve fazer isso por meio de circularização (carta de indagação aos advogados), elaborada pela administração e enviada pelo auditor, solicitando aos consultores jurídicos externos da entidade que se comuniquem diretamente com o auditor.

4.2.2 Correlação de Pearson

Conforme Figueiredo Filho e Silva Jr. (2009), o coeficiente de correlação linear de Pearson (r) é uma medida do grau de associação linear entre duas variáveis quantitativas. O coeficiente de correlação de Pearson (r) varia de -1 a 1. O sinal indica a direção (positiva ou negativa) do relacionamento e o valor sugere a força da relação entre as variáveis. Uma correlação perfeita (-1 ou 1) indica que o valor de uma variável pode ser determinado exatamente ao se saber o valor da outra, ou seja, maior é o grau de dependência estatística linear entre as variáveis. Já uma correlação de valor zero indica que não há relação linear entre as variáveis. Dancey e Reidy (2006). Para fim de uma melhor visualização do resultado, as variáveis da tabela 1 estão abreviadas, contudo elas estão na mesma ordem apresentada no quadro 3.

Tabela 1 – Correlação de Pearson

Variáveis da análise	Temp Fun Audit	Espec Atua Audit	Certific	Formac	Form Qual Prof	Nivel Conf pedid conf	Nivel Conf risc frau	Nivel Conf repret	Nivel Conf corre comun	Nivel Conf parte confinf	Fat Duv	Proced Conf Ext	Evi audit terc
Temp Fun Audit	1,0000												
Espec Atua Audit	0,3334 0,0289	1,0000											
Certific	0,6930 0,0000	0,4065 0,0068	1,0000										
Formac	-0,2577 0,0953	-0,1361 0,3842	-0,2653 0,0855	1,0000									
Form Qual Prof	-0,3816 0,0116	-0,0206 0,8959	-0,4293 0,0041	0,2602 0,0920	1,0000								
Nivel Conf pedid conf	0,1621 0,2990	-0,0144 0,9271	0,2639 0,0873	0,2025 0,1929	-0,2211 0,1543	1,0000							
Nivel Conf risc frau	-0,1117 0,4757	0,1474 0,3456	0,0520 0,7406	0,0475 0,7622	-0,2168 0,1626	0,2429 0,1166	1,0000						
Nivel Conf repret	0,2827 0,0662	-0,0021 0,9895	0,2480 0,1088	0,1064 0,4973	-0,1774 0,2552	0,6470 0,0000	0,2712 0,0786	1,000000					
Nivel Conf corre comun	0,0826 0,5986	-0,0149 0,9247	0,0161 0,9184	0,1696 0,2770	-0,2316 0,1350	0,5524 0,0001	0,3551 0,0195	0,6225 0,0000	1,0000				
Nivel Conf parte confinf	0,2057 0,1858	0,1617 0,3003	0,0362 0,8180	0,0705 0,6531	-0,0577 0,7134	0,4749 0,0013	0,1890 0,2247	0,5345 0,0002	0,6940 0,0000	1,0000			
Fat Duv	0,2551 0,0988	-0,1230 0,4320	0,0829 0,5970	0,0149 0,9247	-0,0385 0,8063	0,1283 0,4122	-0,1891 0,2247	0,2221 0,1524	0,2302 0,1376	0,2069 0,1830	1,0000		
Proced Conf Ext	0,1119 0,4751	0,2020 0,1939	-0,0285 0,8561	0,0247 0,8750	-0,2018 0,1944	0,0966 0,5376	0,1863 0,2315	0,1309 0,4028	0,0611 0,6969	0,0263 0,8670	0,0583 0,7106	1,0000	
Evi audit terc	-0,1093 0,4853	0,2882 0,0609	0,0771 0,6229	-0,0923 0,5560	0,0854 0,5861	-0,2078 0,1812	-0,0686 0,6620	-0,2479 0,1090	-0,2518 0,1033	-0,1720 0,2702	-0,0972 0,5352	0,2738 0,0756	1,0000

Fonte: elaborado pelo autor.

Notas: Estão destacados em negrito as correlações que apresentaram relações significativas a p=0,01 e p=0,05.

A partir da análise da tabela 1, verificamos que existe uma correlação significativa do auditor possuir uma certificação, como por exemplo o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), com o fato dele ter um maior tempo de experiência na área. Além disso, também é possível identificar que esses mesmos indivíduos com mais tempo de experiência, são os auditores que tentam se manter atualizados no mercado, buscando qualificações profissionais constantes. Conforme o CFC, o CNAI, é um registro mantido pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) no Brasil. Ele lista os auditores independentes que estão autorizados a realizar trabalhos de auditoria em entidades sujeitas à regulação da CVM, como empresas de capital aberto e outras instituições do mercado de valores mobiliários. Por isso, quanto mais tempo de experiência possui o auditor, é mais importante que ele possua uma certificação.

Adicionalmente, de acordo com o coeficiente de correlação de Pearson, observa-se uma associação significativa entre a prática de solicitar confirmações de terceiros e a diligência dos auditores em garantir que tais solicitações sejam adequadamente direcionadas, contenham informações para possibilitar respostas diretas, sejam comunicadas corretamente e que as partes que confirmam tenham a capacidade de fornecer ou confirmar as informações requeridas. Essa correlação está alinhada com o princípio estabelecido na ISA 505 §7, que enfatiza a importância de que o auditor mantenha o controle sobre o processo de seleção das entidades que receberão os pedidos, desde a sua concepção e envio até a recepção das respostas, dado que todas as respostas estão suscetíveis a algum grau de risco relacionado a interceptação, alteração ou fraude (Elder et al., 2009).

4.2.3 Análise Fatorial

Análise fatorial busca reduzir o número de variável, que facilita a descrição da estrutura da dependência através da criação de fatores. “Através do novo conjunto de variáveis criado, o qual deve ser altamente correlacionado com as variáveis originais, a carga fatorial será o meio de interpretar o papel que cada variável tem na definição de cada fator” (Cruz; Topa; 2009).

Nesse trabalho foram utilizadas 13 variáveis iniciais que foram coletadas por meio de questionário. Segundo Laros, Jacob. (2012) “A análise fatorial produz cargas fatoriais, as quais podem ser consideradas pesos de regressão das variáveis mensuradas para prever o construto subjacente. Nos casos onde existe mais de um fator subjacente aos dados, a análise fatorial também produz correlações entre os fatores”. Uma exigência importante na análise fatorial é a verificação da correlação encontrada, os autores afirmam que devem conter correlações

moderadas. Prosseguindo com o teste, foi apontada a existência de correlações entre as variáveis, conforme a tabela 2.

Tabela 2 – Análise Fatorial

Variáveis da Análise	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4	Fator 5	Unicidade
Tempo de Função Auditor	0,1755	0,7819	0,2356	0,3155	-0,0313	0,2018
Especialização na atuação auditoria	0,0459	0,2591	0,8493	-0,1386	0,1011	0,1801
Certificação profissional	0,1079	0,8124	0,3364	0,0250	-0,0824	0,2079
Nível formação	0,3164	-0,5791	-0,0009	0,0610	0,0217	0,5604
Formação qualificação profissional	-0,1257	-0,7217	0,3367	0,2317	-0,2975	0,2078
Nível de confiabilidade pedido de confirmação	0,7711	0,1458	-0,0512	-0,0546	0,0344	0,3774
Nível de confiabilidade avaliação dos riscos de fraude.	0,3833	0,0355	-0,0179	-0,7179	0,2325	0,2820
Nível de confiabilidade das solicitações e retorno das respostas	0,8149	0,1929	-0,0429	0,0412	0,0493	0,2927
Nível de confiabilidade utilizações do método correto de comunicação	0,8618	0,0077	-0,1079	-0,0591	0,0602	0,2385
Nível de confiabilidade da parte que confirma em fornecer ou confirmar as informações solicitadas	0,7996	-0,0044	0,1995	0,0924	-0,0660	0,3079
Identificação de fatores que dão origem a dúvidas	0,2664	0,1201	-0,1878	0,7743	0,1693	0,2510
Tipos de procedimentos de confirmação externa	0,0818	0,0429	0,0792	-0,0055	0,9027	0,1703
Evidência de auditoria	-0,3351	-0,1060	0,5246	0,0275	0,5066	0,3438

Fonte: elaborado pelo autor.

Notas: Para os fatores, estão destacados em negrito o valor da variável mais representativa quanto a percepção dos auditores quanto a circularização. Para coluna unicidade, está destacado o valor da variável que menos contribui para a percepção dos auditores.

Conforme a tabela 2, identificamos que o fator 1 foi nível de confiabilidade utilizações do método correto de comunicação. Isso demonstra, que para os auditores, é importante a utilização do método correto de comunicação com o terceiro, para que o resultado do procedimento seja mais confiável e minimize a possibilidade de distorções nas informações recebidas. A NBC TA 505, ressalta a necessidade de que o auditor selecione adequadamente os terceiros a serem circularizados e que comunique com eles por meio de um canal de comunicação apropriado e confiável. A escolha do canal de comunicação correto é crucial para

garantir que a informação seja enviada e recebida de maneira eficaz e segura. Além disso, a norma também aborda a importância de obter confirmações de terceiros de maneira direta e objetiva, buscando minimizar a possibilidade de influência ou distorção das informações pela entidade auditada.

Conforme a percepção dos auditores, o fator 2 foi a certificação profissional. A certificação assegura que o auditor está aderindo aos padrões profissionais estabelecidos pela indústria de auditoria e pelas organizações reguladoras. Isso ajuda a manter um nível consistente de qualidade nas práticas de auditoria. Por isso, no contexto da ISA 200, é enfatizada a importância de que o auditor possua a competência técnica e profissional apropriada para realizar uma auditoria de alta qualidade. Isso inclui a obtenção da certificação necessária, bem como a manutenção de habilidades atualizadas por meio de desenvolvimento profissional contínuo.

Ainda conforme a análise fatorial, o fator 3 foi a especialização na atuação da auditoria. Conforme a ISA 620, o auditor deve avaliar a competência, capacidade e objetividade do especialista. Isso inclui considerar se o especialista possui a especialização necessária para realizar o trabalho requerido e se suas conclusões são consistentes com os objetivos da auditoria. Portanto, a norma destaca a importância da especialização tanto do auditor quanto do especialista, quando necessário, para assegurar que a auditoria seja conduzida de maneira adequada e que as conclusões sejam confiáveis.

A partir da tabela 2, o fator 4 foi a identificação de fatores que dão origem a dúvidas. Em conformidade com isso, a NBC TA 505 enfatiza a importância de o auditor identificar quaisquer fatores que possam gerar dúvidas sobre as respostas obtidas por meio das circularizações. Isso inclui considerar questões como respostas inesperadas, respostas tardias, respostas de fontes não independentes ou outras circunstâncias que possam afetar a confiabilidade das informações recebidas.

Ainda, conforme a percepção dos auditores, o fator 5 é tipos de procedimentos de confirmação externa. A NBC TA 505, discute os tipos de terceiros que podem ser circularizados, como clientes, fornecedores, instituições financeiras e outros que possam ter informações relevantes para a auditoria. A escolha dos terceiros a serem circularizados é baseada na avaliação de riscos e na materialidade das transações, bem como nas políticas e práticas da entidade auditada.

Conforme a análise fatorial, a variável que menos contribuiu para a percepção dos auditores foi a do nível de formação mais recente. Isso demonstra, que para os auditores, a formação profissional é o fator que menos impacta quanto a confiabilidade do procedimento de

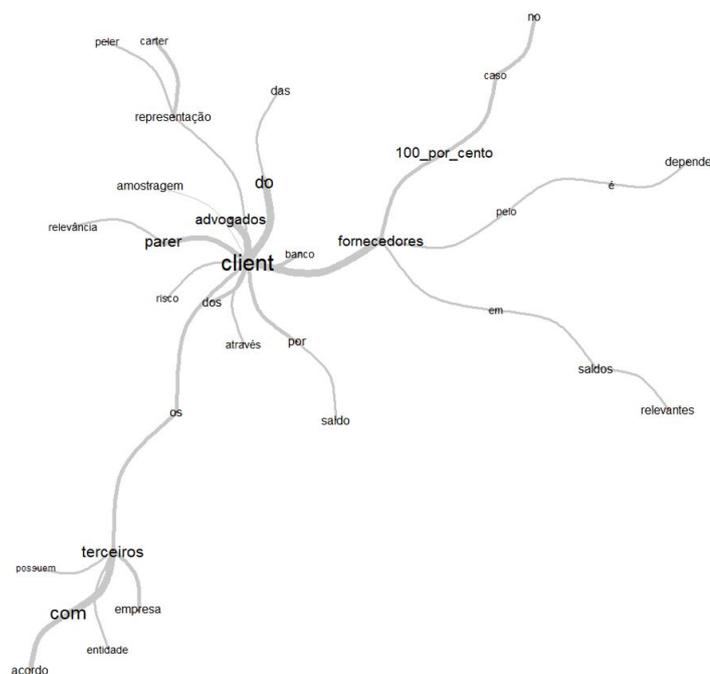
circularização com terceiros. Todavia, a ISA 220 ressalta que a firma de auditoria deve ter políticas e procedimentos para garantir que seus profissionais possuam a formação, a experiência e os conhecimentos técnicos necessários para executar os trabalhos de auditoria com qualidade. Isso inclui a formação contínua e o desenvolvimento profissional dos auditores.

4.3 ANÁLISE QUALITATIVA

Para esta análise, buscamos identificar a percepção dos auditores através das respostas da questão nove, através do software de análise qualitativa *IRAMUTEQ*. Este programa informático viabiliza diferentes tipos de análise de dados textuais, utilizamos nesta pesquisa a análise de similitude, nuvem de palavras e diagrama de Zipf. A partir da importação das respostas obtidas no software, ele utiliza seus termos semânticos padrões e analisa os dados gerando os resultados. Conforme a figura 1, identificamos que as unidades semânticas obtidas foram: cliente, advogados, fornecedores, terceiros, 100% e ‘de’ e suas formas associadas (da/do/dos/das).

A análise de similitude, ou de semelhanças, tem suas bases na teoria dos grafos, parte da matemática que trata das relações que ocorrem entre os objetos em um conjunto, ela possibilita identificar as ocorrências entre palavras (Salviati, 2017).

Figura 1 – Análise de similitude

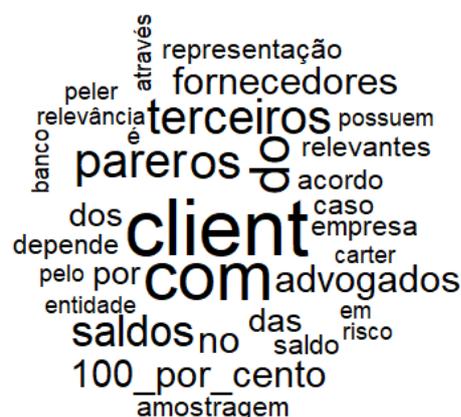


Fonte: elaborado pelo autor.

Na figura 1 é possível observar a conexão existente entre as palavras presentes nos textos, nessa análise é importante observar na figura o tamanho da fonte, a espessura das linhas que ligam as palavras e o polígono a qual pertencem. Verifica-se a principais coocorrência entre as palavras e a conexão entre os termos presentes nas respostas, a palavra cliente conecta-se praticamente com todos os subgrupos. Conforme a árvore de coocorrência os resultados indicaram, que entre os pares de associação as relações são mais fortes entre as palavras: cliente - advogados, cliente - banco, cliente – fornecedores. A partir das respostas dos auditores e da análise de similitude, fica evidente a participação que o cliente tem até mesmo no processo de confirmação de saldo com terceiros, pois geralmente eles mesmos são os responsáveis por fornecer a informação através da carta de representação, contendo quais parceiros a auditoria deve solicitar os dados. Em conformidade com isso, a NBC TA 240, cita que a administração está frequentemente em posição privilegiada para perpetrar fraudes. Por conseguinte, ao avaliar as respostas da administração às indagações com uma atitude de ceticismo profissional, o auditor pode julgar necessário corroborar as respostas com outras informações. Além disso, a norma destaca que a cooperação e o engajamento da administração e dos responsáveis da entidade auditada são fundamentais para o sucesso da auditoria, especialmente no que diz respeito à identificação e avaliação de riscos relacionados à fraude.

O processamento nuvem de palavras trata-se do agrupamento e organização gráfica das palavras em função da frequência que aparecem nos textos, o resultado pode ser visualizado na figura 2. Considera-se que as palavras com fonte maiores se tornam as mais relevantes porque foram utilizadas mais vezes em cada resposta.

Figura 2 – Nuvem de palavras

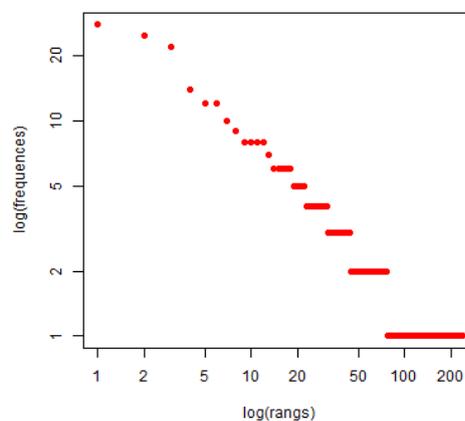


Fonte: elaborado pelo autor.

Conforme a figura 2, a palavra cliente é a que possui o maior destaque, mas também advogados, fornecedores, saldos, amostragem e 100%. A palavra cliente compõe frases e conceitos tanto no sentido de contratante do serviço de auditoria, quanto no sentido de contas a receber da contabilidade, por isso é o que mais se repetiu nas respostas. De forma geral, foi informado que os terceiros selecionados são informados pelo próprio cliente (contratante do serviço), e que a seleção pode ser de 100% do saldo ou por amostragem, e que comumente são circularizados os clientes (contas a receber), fornecedores, advogados e bancos. Conforme a NBC TA 505, os procedimentos de confirmação externa são frequentemente usados para confirmar ou solicitar informações relativas a saldos contábeis e seus elementos. Por saldos contábeis, entendemos justamente como fornecedores, advogados e clientes.

A análise estatística diagrama de Zipf, é uma ilustração gráfica da distribuição de frequências que representam o comportamento das frequências de todas as palavras presentes nas respostas da questão nove. O eixo frequences (y) demonstra quantas vezes uma palavra e suas formas associadas (derivadas) aparecem, enquanto no eixo rangs (x) mostra a quantidade das mesmas.

Figura 3 – Diagrama de Zipf de frequência das palavras



Fonte: elaborado pelo autor.

Assim, na figura 3 observa-se que uma única palavra foi citada com uma frequência superior de duzentas vezes, em consulta a planilha gerada no software *IRAMUTEQ* foi verificado que se trata da palavra ‘de’ e suas formas associadas (da/do/dos/das). A palavra ‘cliente’ e sua respectiva forma associada foi repetida com uma frequência superior a 50 vezes, demonstrando novamente a influência que ele possui durante este procedimento de auditoria. Em conformidade a isso, a NBC TA 260 ressalta a importância da cooperação e do engajamento

dos responsáveis pela governança para facilitar o processo de auditoria e permitir que o auditor cumpra suas obrigações de forma eficaz e eficiente. A comunicação eficaz entre o auditor e os responsáveis pela governança é fundamental para garantir que o auditor tenha acesso às informações relevantes, compreensão do ambiente operacional e de controle interno, e para que os responsáveis pela governança estejam cientes das principais questões relacionadas à auditoria. Além disso, a norma trata da comunicação de questões significativas identificadas durante a auditoria e assegura que os responsáveis pela governança estejam informados sobre os resultados da auditoria.

O presente estudo, buscou analisar a percepção dos auditores quanto a confiabilidade dos testes de circularização com terceiros no processo de auditoria, visando compreender como essa técnica contribui para o procedimento da auditoria. A partir da análise das 43 respostas obtidas de auditores do estado de Pernambuco, o resultado foi que a análise dos dados nos trouxe uma compreensão profunda das percepções e comportamentos dos auditores em relação ao processo de circularização com terceiros. Ficou evidente que a busca por certificações profissionais é considerada de grande importância, embora seja mais comum entre aqueles com maior tempo de experiência. Essa dinâmica ressalta a necessidade de equilibrar a formação formal com o conhecimento prático acumulado ao longo dos anos.

Além disso, os resultados revelaram que os auditores, em média, têm confiança no processo de circularização, mas com uma abordagem cautelosa ao considerar sua aplicação apenas parcial. A identificação de fatores que geram dúvidas destaca a importância da habilidade dos auditores em detectar possíveis discrepâncias ou anomalias nas respostas obtidas. A pesquisa também destacou a necessidade de especialização na área de circularização com terceiros, indicando uma oportunidade para os auditores buscarem desenvolver habilidades e conhecimentos específicos nesse campo. A seleção criteriosa das contas sujeitas ao teste de circularização, como clientes, fornecedores e advogados, destaca a importância de adaptar as abordagens de auditoria de acordo com os riscos específicos inerentes a cada tipo de conta.

A análise proporcionou uma visão abrangente das interações complexas entre certificações profissionais, experiência, confiança nas evidências de auditoria, eficácia na comunicação e expertise especializada. Essas conclusões oferecem uma base sólida para a melhoria contínua das práticas de auditoria, promovendo abordagens mais informadas e eficazes na condução do processo de circularização com terceiros.

5 CONCLUSÃO

Qual a percepção dos auditores quanto a confiabilidade dos testes de circularização no processo de auditoria? Esta foi a pergunta base, no qual este trabalho buscou responder.

Os dados apontam que para responder este questionamento, foi necessário um estudo aprofundado, mediante a fundamentação teórica que pudesse embasar o estudo. A partir disso, com base nos resultados encontrados, o ponto 4.1 análise descritiva, trouxe que para 29 dos auditores, é comum identificar fatores que dão origem a dúvidas, e devido a isso, necessitar obter evidência adicional de auditoria. Essa prática, é validada conforme a ISA 500, pois ela indica que mesmo quando a evidência de auditoria é derivada de fontes independentes da organização, podem ocorrer situações em que afetem a sua fiabilidade. Todas as respostas acarretam algum risco de interceptação, alteração ou fraude. Além disso, foi identificado que para a grande maioria dos auditores, as diligências de verificação externa são frequentemente usadas para confirmar ou solicitar principalmente informações relativas a saldos contábeis e contingências. Além disso, podem ser usadas, também, para confirmar os termos de acordos, contratos ou transações, entre outros exemplos citados por eles, conforme gráfico 2. Quanto a isso, a NBC TA 505 §10 §A.1 cita que os procedimentos de confirmação externa são frequentemente usados para confirmar ou solicitar informações relativas a saldos contábeis e seus elementos. Ainda neste tópico, foi identificado que a percepção dos auditores é de que a evidência de auditoria fornecida por terceiros possui mais relevância e confiabilidade. Este fato, vai de acordo com a NBC TA 505 §10 §A.2, pois ela cita a obtenção de evidências de auditoria mais robustas e confiáveis é otimizada quando as respostas às solicitações de confirmação são direcionadas a terceiros (partes confirmantes) com conhecimento aprofundado das informações em questão, como ilustrado pela indicação de um executivo sênior em uma entidade financeira que detém insights pertinentes sobre as transações ou acordos sob escrutínio, tornando-o a escolha ideal para a requisição de confirmação.

No ponto 4.2 análise quantitativa, na análise descritiva por meio da média, desvio padrão, mínimo e máximo, identificamos que a percepção dos auditores quanto ao nível de confiabilidade dos testes de circularização com terceiros, é em média como confiável e com utilização parcial. Com isso, a percepção dos auditores se assemelha as normas impostas na NBC TA 330 (item 7(b)), que requer que o auditor obtenha evidência de auditoria mais persuasiva quanto mais alto o risco avaliado pelo auditor. Para isso, o auditor pode aumentar a quantidade de evidência ou obter evidências que sejam mais relevantes ou confiáveis, ou os dois. Por exemplo, o auditor pode dar mais ênfase na obtenção de evidências diretamente de

terceiros ou na obtenção de evidências que corroborem diversas fontes independentes. Além disso, a análise indica que é comum eles identificarem fatores que dão origem a dúvidas, e devido a isso, necessitem obter evidência adicional extra cliente e que ao obter uma evidência decorrente de um terceiro, é mais relevante e confiável, servindo de evidência adicional dos saldos das demonstrações do cliente. Este resultado está previsto conforme a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, item A37, indica que o auditor pode solicitar confirmação para obter informações adicionais corroborativas como resposta para endereçar os riscos avaliados de distorção relevante devido à fraude no nível de afirmações. Ainda, para os auditores o procedimento mais frequente da utilização da confirmação externa é o de contingências, o qual o auditor solicita informações acerca de processos diretamente com os escritórios representantes do seu cliente. Este fato, converge com a NBC TA 501 - Evidência de Auditoria - Considerações Específicas para Itens Selecionados, que cita que se o auditor identifica um risco de distorção relevante com relação a litígios ou reclamações identificados, ou quando os procedimentos de auditoria executados indicam que outros litígios ou reclamações poderiam existir, o auditor deve, além dos procedimentos requeridos pelas outras normas de auditoria, comunicar-se diretamente com os consultores jurídicos externos da entidade.

Na análise da correlação de Pearson, ficou evidente que a busca por certificações profissionais, como por exemplo o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), é considerada de grande importância, embora seja mais comum entre aqueles com maior tempo de experiência. Conforme o CFC, o CNAI, é um registro mantido pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) no Brasil. Ele lista os auditores independentes que estão autorizados a realizar trabalhos de auditoria em entidades sujeitas à regulação da CVM, como empresas de capital aberto e outras instituições do mercado de valores mobiliários. Por isso, quanto mais tempo de experiência possui o auditor, é mais importante que ele possua uma certificação. Além disso, existe uma correlação significativa entre o pedido de confirmação com terceiros com o cuidado dos auditores para assegurar que as solicitações foram devidamente endereçadas e que contenham as informações para retorno das respostas diretamente a eles, prezando pela utilização do método correto de comunicação e com a capacidade de determinada parte que confirma em fornecer ou confirmar as informações solicitadas. Esta correlação, está de acordo com a ISA 505 §7 que cita a importância que o auditor mantenha o controle sobre o processo de seleção das entidades a quem vai ser enviado o pedido, desde a concepção e envio, até à recepção das respostas aos pedidos, pois todas as respostas possuem algum risco de interceptação, alteração ou fraude (Elder et al., 2009).

A partir do Alfa de Cronbach, ao alcançar o valor consistente do coeficiente, verificamos que de maneira geral, para os auditores entrevistados, o teste de circularização com terceiros é relevante e traz para os auditores confiabilidade, relevância, para os saldos das demonstrações financeiras. Conforme Almeida (2010) este fato demonstra o quanto os itens do questionário estão correlacionados.

Na análise fatorial, foi analisado que para os auditores, é importante a utilização do método correto de comunicação com o terceiro, para que o resultado do procedimento seja mais confiável e minimize a possibilidade de distorções nas informações recebidas. A NBC TA 505, ressalta a necessidade de que o auditor selecione adequadamente os terceiros a serem circularizados e que comunique com eles por meio de um canal de comunicação apropriado e confiável. Além disso, é destacado a importância da certificação para o profissional auditor. No contexto da ISA 200, é enfatizada a importância de que o auditor possua a competência técnica e profissional apropriada para realizar uma auditoria de alta qualidade. Isso inclui a obtenção da certificação necessária, bem como a manutenção de habilidades atualizadas por meio de desenvolvimento profissional contínuo. Ainda conforme a análise fatorial, outro fator foi a especialização na atuação da auditoria. Conforme a ISA 620, o auditor deve avaliar a competência, capacidade e objetividade do especialista. Isso inclui considerar se o especialista possui a especialização necessária para realizar o trabalho requerido e se suas conclusões são consistentes com os objetivos da auditoria. Outrossim, foi apontado nesta análise a identificação de fatores que dão origem a dúvidas. Em conformidade com isso, a NBC TA 505 enfatiza a importância de o auditor identificar quaisquer fatores que possam gerar dúvidas sobre as respostas obtidas por meio das circularizações. Isso inclui considerar questões como respostas inesperadas, respostas tardias, respostas de fontes não independentes ou outras circunstâncias que possam afetar a confiabilidade das informações recebidas. O último fator foi sobre os tipos de procedimentos de confirmação externa. A NBC TA 505, discute os tipos de terceiros que podem ser circularizados, como clientes, fornecedores, instituições financeiras e outros que possam ter informações relevantes para a auditoria. A escolha dos terceiros a serem circularizados é baseada na avaliação de riscos e na materialidade das transações, bem como nas políticas e práticas da entidade auditada.

No ponto 4.3 análise qualitativa, a partir das respostas dos auditores e da análise de similitude, fica evidente a participação que o cliente tem até mesmo no processo de confirmação de saldo com terceiros, pois geralmente eles mesmos são os responsáveis por fornecer a informação através da carta de representação, contendo quais parceiros a auditoria deve solicitar os dados. Em conformidade com isso, a NBC TA 240, cita que a administração está

frequentemente em posição privilegiada para perpetrar fraudes. Por conseguinte, ao avaliar as respostas da administração às indagações com uma atitude de ceticismo profissional, o auditor pode julgar necessário corroborar as respostas com outras informações.

Na análise de nuvem de palavras, foi informado que os terceiros selecionados são informados pelo próprio cliente (contratante do serviço), e que a seleção pode ser de 100% do saldo ou por amostragem, e que comumente são circularizados os clientes (contas a receber), fornecedores, advogados e bancos. Conforme a NBC TA 505, os procedimentos de confirmação externa são frequentemente usados para confirmar ou solicitar informações relativas a saldos contábeis e seus elementos. Por saldos contábeis, entendemos justamente como fornecedores, advogados e clientes.

Na análise de Diagrama de Zipf, a palavra ‘cliente’ e sua respectiva forma associada foi repetida com uma frequência superior a 50 vezes, demonstrando novamente a influência que ele possui durante este procedimento de auditoria. Em conformidade a isso, a NBC TA 260 ressalta a importância da cooperação e do engajamento dos responsáveis pela governança para facilitar o processo de auditoria e permitir que o auditor cumpra suas obrigações de forma eficaz e eficiente. Além disso, a norma trata da comunicação de questões significativas identificadas durante a auditoria e assegura que os responsáveis pela governança estejam informados sobre os resultados da auditoria.

Todos os fatores citados foram determinantes para compreendermos a percepção dos auditores quanto a confiabilidade dos testes de circularização com terceiros no processo de auditoria, respondendo à pergunta central do estudo, e assim, concluindo este trabalho. A sugestão é de que outros trabalhos sejam realizados, abordando os principais temas identificados a partir da análise fatorial, como explorar a importância da comunicação eficaz com os terceiros no processo de circularização e como isso afeta a percepção dos auditores sobre sua confiabilidade. Isso pode envolver analisar se a clareza na comunicação resulta em respostas mais precisas e, portanto, em uma percepção mais confiável. Outrossim, poderiam analisar se auditores com certificações profissionais, como CNAI (Cadastro Nacional de Auditores Independentes) ou CPA (Certified Public Accountant), têm uma percepção diferenciada da confiabilidade da circularização. Com isso, espera-se que este estudo acadêmico possa auxiliar futuros trabalhos acerca do tema abordado e que seja benéfico para o setor contábil, contribuindo para expandir o conhecimento.

REFERÊNCIAS

- Almeida, B. J. M. (2017) Manual de Auditoria Financeira - Uma análise integrada baseada no risco. 2ª Ed. Lisboa: Escolar Editora.
- ALMEIDA, Diogo; SANTOS, Marco Aurélio Reis dos; COSTA, Antônio Fernando Branco. **Aplicação do coeficiente alfa de Cronbach nos resultados de um questionário para avaliação de desempenho da saúde pública**. XXX Encontro Nacional de Engenharia de Produção. São Carlos, SP, Brasil, v. 12, p. a15, 2010.
- ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- Caster, P. (1990) ‘An Empirical Study of Accounts Receivable Confirmations as Audit Evidence’, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9(3), pp. 75–91.
- Caster, P., Elder, R. J. and Janvrin, D. J. (2008) ‘A summary of research and enforcement release evidence on confirmation use and effectiveness’, *Auditing*, 27(2), pp. 253–279.
- CFC. RESOLUÇÃO CFC Nº. 820/97 que aprova a NBC T 11.**
- CFC. RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.219/09 que aprova a NBC TA 505 – Confirmações Externas.** Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1219.pdf>. Acesso em: 16 de jun. de 2023.
- Costa, C. B. (2018) Auditoria Financeira - Teoria Prática. 12ª Ed. Lisboa: Rei dos Livros.
- CRUZ, I; TOPA, M. **Análise multivariada como ferramenta de gerenciamento de fornecedores visando um relacionamento com vantagem competitiva**. 2011. 82f.
- DANCEY, Christine; REIDY, John. Estatística Sem Matemática para Psicologia: Usando SPSS para Windows. Porto Alegre, Artmed, 2006.
- Elder, R. J., Bierstaker, J. L., Caster, P., Kozloski, T. M., et al. (2009) ‘Auditing standards committee comment letter PCAOB rulemaking docket matter no. 028: Concept release on possible revisions to the PCAOB’s standard on audit confirmations’, *Current Issues in Auditing*, 3(2), pp. 4–11.
- FIGUEIREDO FILHO, D. B.; SILVA JÚNIOR, J. A. Desvendando os Mistérios do Coeficiente de Correlação de Pearson (r). *Revista Política Hoje*, Pernambuco, v. 18, n. 1, p.115-146, jun. 2009. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/politica hoje/article/viewFile/3852/3156>>. Acesso em: 10 jun. 2018.
- Florea, Radu and Florea, Ramona (2011) ‘Audit techniques and audit evidence’, *Economy Transdisciplinary Cognition*, 14(1), pp. 2–9.
- FRANCO Hilário Franco; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- GIL, Antonio carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

International Standard on Auditing 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1. (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 220 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Realização da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1. (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 240 - As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1. (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 315 (R) – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1. (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 330 – As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1. (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 500 – Prova de Auditoria (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1. (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 505 – Confirmações Externas (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1. (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 620 – Utilização do Trabalho de Especialistas (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1. (New York: IAASB).

International Standard on Auditing 705 (R) – Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1. (New York: IAASB).

Janvrin, D., Caster, P. and Elder, R. (2010) ‘Enforcement release evidence on the audit confirmation process: Implications for standard setters’, *Research in Accounting Regulation*. Elsevier Ltd, 22(1), pp. 1–17.

Kirkham, E. J. and Gaa, C. J. (2002) ‘Is there a theory basis for audit procedure?’, *Accounting Review*, 2 pp. 139–146.

Laros, Arie Jacob. Artigo O Uso da Análise Fatorial: Algumas Diretrizes para Pesquisadores. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/233735561_O_Uso_da_Analise_Fatorial_Algumas_Diretrizes_para_Pesquisadores>. Acesso em 23 de agosto 2023

MINAYO, Maria Cecília de Souza. (Org.) Pesquisa Social: teoria, método e criatividade. Petrópolis, RJ: Vozes, 2001.

RAMPAZZO, Lino. **Metodologia Científica: para alunos dos cursos de graduação e pós-graduação**. 3. ed. São Paulo: Loyola, 2002.

Rombo na Americanas: quem perdeu e quem ganhou com prejuízos que devem render batalha na Justiça. **G1**, 2023. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2023/01/18/rombo-na-americanas-quem-perdeu-e-quem-ganhou-com-prejuizos-que-devem-render-batalha-na-justica.ghtml>>. Acesso em: 16 de jun. de 2023.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Salviati, M. E. (2017). Manual do aplicativo Iramuteq. Planaltina. <http://www.iramuteq.org/documentation/fichiers/manual-do-aplicativo-iramuteq-par-maria-elisabeth-salviati>

Sylph, J. and Roussey, R. (2000) 'IFAC Provides Guidance on External Confirmations', Journal of Accountancy, 0(11) pp. 18–20.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. Metodologia científica: a construção do conhecimento. 3. ed. Rio de Janeiro: DP&A editora, 2000. 142 p.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Roteiro de auditoria de gestão de riscos, 2017. Disponível em:

<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15EAB92B3015F2F41DB870250> Acesso em: 30 jun. 2023.

_____; SANTOS, Ruthberg dos; LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira. Características qualitativas da informação contábil: uma análise do grau de entendimento dos gestores financeiros de empresas do setor elétrico brasileiro. **Revista de Negócios**, ISSN 1980-4431. Blumenau: n. 4, v16, p.11 – 29, Outubro/Dezembro 2012.

APÊNCIDE A: Instrumento de Coleta de dados

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS
 Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Todos os dados aqui enviados serão de responsabilidade da **Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)** para fins de Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) no Bacharelado em Ciências Contábeis e Atuariais, respeitando a Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) que conta com medidas e regras para a coleta, armazenamento, tratamento e compartilhamento de dados pessoais. Este TCC tem como objetivo identificar a opinião dos auditores quanto a confiabilidade dos testes de circularização com terceiros no processo de auditoria, visando compreender como essa técnica contribui para o procedimento da auditoria.

Agradecemos desde já sua participação.

Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE

Você aceita participar desta pesquisa, respondendo o questionário?

	Sim , eu aceito participar
	Não , no momento prefiro não participar

Dimensão I: Perfil do Respondente

1. A quanto tempo exerce função de Auditor (experiência)? _____
2. Qual sua especialidade na atuação da Auditoria? _____
3. Em que setor trabalha atualmente?
 - () área pública
 - () área privada
4. Você possui quais dessas certificações profissionais? **(pode marcar mais de uma)**
 - () CNAI (*Cadastro Nacional de Auditores Independentes*)
 - () CIA (*Certified Internal Auditor*)
 - () CISA (*Certified Information Systems Auditor*)
 - () ainda não possui.
5. Qual seu nível mais recente de formação?
 - () Graduação
 - () Pós-graduação lato sensu
 - () Mestrado
 - () Doutorado
6. Em que ano foi sua última formação para qualificação profissional? _____

Critérios para Observação:

Nível 1 (Não é confiável e não utiliza) – Inicial (de 0% a 20%)

Nível 2 (Pouco confiável e não utiliza) – Básico (de 20,1% a 40%)

Nível 3 (Pouco confiável e com utilização parcial) – Intermediário (de 40,1% a 60%)

Nível 4 (É confiável e com utilização parcial) – Aprimorado (de 60,1% a 80%)

Nível 5 (É confiável e amplamente utilizado) – Avançado (de 80,1% a 100%)

Fonte: escala adaptada da medição de riscos aplicadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em seu manual técnico de roteiro de auditoria (2017).

Dimensão II: Opinião dos Auditores

Em que nível você analisa a experiência anterior na auditoria ou em trabalhos similares quanto a confiabilidade dos testes de circularização com terceiros no processo de auditoria	Níveis de Confiabilidade				
	Nível 1	Nível 2	Nível 3	Nível 4	Nível 5
Q1. pedido de confirmação com terceiros.					
Q2. avaliação prévia dos riscos de distorção material, incluindo riscos de fraude.					
Q3. ações para assegurar que as solicitações foram devidamente endereçadas e que contenham as informações para retorno das respostas diretamente ao auditor.					
Q4. utilização do método correto de comunicação (por exemplo, em papel, em formato eletrônico ou outro meio)					
Q5. capacidade de determinada parte que confirma em fornecer ou confirmar as informações solicitadas					

Dimensão III: Questões Abertas

Q6. É comum você identificar fatores que dão origem a dúvidas, e devido a isso, necessitar obter evidência adicional de auditoria?

- () Sim
() Não

Q7. Para quais informações frequentemente você utiliza procedimentos de confirmação externa? **(pode marcar mais de uma alternativa)**

- () Saldos contábeis
() Contingências
() Termos de acordos, contratos e transações
() Nenhuma das alternativas
() Outro. Quais? _____

Q8. Você considera uma evidência de auditoria mais relevante e confiável quando são enviadas por um terceiro?

- () Sim
() Não

Q9. De que forma é selecionado os terceiros que fornecem as informações? _____

Agradecemos sua participação.