

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E
CIÊNCIAS CONTÁBEIS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AUDITORIA INTERNA

FORTALEZA, JANEIRO/97

SOLANGE DE VASCONCELOS RAMOS

BSFEAC

AUDITORIA INTERNA

FORTALEZA, JANEIRO/97

MONOGRAFIA SUBMETIDA À COORDENAÇÃO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS COMO PARTE DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS À OBTENÇÃO DO GRAU DE BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, OUTORGADO PELA UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ.

A CITAÇÃO DE QUALQUER PARTE DO TEXTO DESTA MONOGRAFIA É PERMITIDA, DESDE QUE SEJA FEITO DE CONFORMIDADE COM AS NORMAS DA ÉTICA CIENTÍFICA.

BSFEAC

SOLANGE DE VASCONCELOS RAMOS

Monografia Aprovada em: 28 / 01 / 97

MARIA DAS GRAÇAS ARRAIS
Coordenadora do Curso

PEDRO PAULO MONTEIRO VIEIRA
Prof. Orientador

JOSÉ WILLIAM PRACIANO
Prof. Convidado

AGRADECIMENTOS

A Deus pela vida,

Ao meu esposo, Plutarco, por todo amor, dedicação e paciência em me ajudar em todos os momentos difíceis de minha vida.

Ao meu filho, Mateus, pelos momentos que tive de privá-lo da minha presença para a realização desta monografia.

Aos meus pais, Mauro e Ivonilde, por me ensinarem a viver com dignidade e saber respeitar e amar o próximo.

Ao professor Pedro Paulo, pela disposição e paciência em me orientar neste trabalho.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| INTRODUÇÃO..... | 07 |
| CAPÍTULO 1- ORIGEM DA UDITORIA..... | 09 |
| 1.1 NO EXTERIOR..... | 09 |
| 1.2 NO BRASIL..... | 10 |
| CAPÍTULO 2- AUDITORIA | 12 |
| 2.1 CONCEITO..... | 12 |
| 2.2 TIPOS DE AUDITORIA..... | 13 |
| CAPÍTULO 3 - AUDITORIA INTERNA..... | 15 |
| 3.1 INTRODUÇÃO..... | 15 |
| 3.2 OBJETIVO DA AUDITORIA INTERNA..... | 17 |
| 3.3 FUNDAMENTOS DA AUDITORIA INTERNA..... | 18 |
| 3.4 INTER-RELACIONAMENTOS DA AUDITORIA INTERNA NA EMPRESA..... | 20 |
| 3.5 INTER-RELACIONAMENTO DA AUDITORIA INTERNA COM A AUDITORIA EXTERNA..... | 21 |
| CAPÍTULO 4 - NORMAS RELATIVAS À PROFISSÃO DO AUDITOR INTERNO..... | 23 |
| 4.1 INTRODUÇÃO..... | 23 |
| 4.2 NORMAS RELATIVAS À INDEPENDÊNCIA..... | 24 |

| | |
|--|-----------|
| 4.3 NORMAS RELATIVAS A COMPETÊNCIA PROFISSIONAL..... | 26 |
| 4.4 NORMAS RELATIVAS AO ÂMBITO DO TRABALHO..... | 29 |
| 4.5 NORMAS RELATIVAS À EXECUÇÃO DO TRABALHO..... | 31 |
| 4.6. NORMAS RELATIVAS À ADMINISTRAÇÃO DO DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA..... | 33 |
| CAPÍTULO 5 - PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA..... | 36 |
| 5.1. INTRODUÇÃO..... | 36 |
| 5.2. EXAME FÍSICO..... | 38 |
| 5.3. CONFIRMAÇÃO..... | 39 |
| 5.4. EXAME DOS DOCUMENTOS ORIGINAIS..... | 40 |
| 5.5. CONFERÊNCIA DE CÁLCULOS..... | 40 |
| 5.6. EXAME DE ESCRITURAÇÃO..... | 41 |
| 5.7. INVESTIGAÇÃO MINUCIOSA..... | 41 |
| 5.8. INQUÉRITO..... | 41 |
| 5.9. EXAMES DE REGISTROS AUXILIARES..... | 42 |
| 5.10. OBSERVAÇÃO..... | 42 |
| CAPÍTULO 6 - PAPÉIS DE TRABALHO..... | 43 |
| 6.1. FINALIDADE DOS PAPÉIS DE TRABALHO..... | 43 |
| 6.2. DIVISÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO..... | 44 |
| 6.3. ORGANIZAÇÃO DO PAPEL DE TRABALHO..... | 45 |
| CAPÍTULO 7 - PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA INTERNA..... | 51 |
| 7.1. INTRODUÇÃO..... | 51 |

| | |
|---|-----------|
| 7.2. OBJETIVOS DO PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA INTERNA..... | 51 |
| 7.3. CONTEÚDO DO PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA INTERNA..... | 52 |
| CAPÍTULO 8 - EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA.... | 58 |
| 8.1. INTRODUÇÃO..... | 58 |
| 8.2. FASES DE EXECUÇÃO DO TRABALHO DE CAMPO..... | 59 |
| 8.3. PROGRAMA DE TRABALHO | 59 |
| 8.4. DOCUMENTAÇÃO DO TRABALHO..... | 60 |
| 8.5. CONSTATAÇÃO E OBSERVAÇÃO DE PROBLEMAS..... | 63 |
| 8.6. DISCUSSÃO PRÉVIA COM OS INTERESSADOS..... | 64 |
| 8.7. FINALIZAÇÃO DO TRABALHO..... | 64 |
| 8.8. FECHAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO..... | 65 |
| 8.9. EMISSÃO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA..... | 65 |
| CAPÍTULO 9 - RELATÓRIO DE AUDITORIA..... | 67 |
| 9.1. INTRODUÇÃO..... | 67 |
| 9.2. O PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA..... | 68 |
| 9.3 CRITÉRIOS PARA RELATÓRIOS DE AUDITORIA..... | 73 |
| 9.4 FORMAS DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA..... | 75 |
| 9.5. RESPOSTAS AO RELATÓRIO DE AUDITORIA | 77 |
| CONCLUSÃO..... | 78 |
| BIBLIOGRAFIA..... | 79 |

INTRODUÇÃO

O crescimento econômico nos países capitalistas possibilitaram às empresas um desenvolvimento de suas potencialidades. Assim, muitas empresas se expandiram; abriram novas filiais, diversificaram seus produtos e atividades, aumentaram sua produção, contrataram novos funcionários.

Os administradores destas empresas não tiveram mais condições de arcar com o volume de atribuições, pois não podiam supervisionar todos os procedimentos e atividades operacionais da empresa.

Desse modo, passaram a necessitar de um instrumento de controle que os assessorasse, nascendo assim, a auditoria interna que seria responsável pela verificação do cumprimento dos procedimentos e das políticas traçadas pela superior administração em toda a organização.

A auditoria seria uma área da empresa, que funcionaria como um órgão de staff e que teria por finalidade auxiliar a alta administração na verificação de tais controles.

Abordaremos, neste trabalho, atividade de auditoria interna, dando enfoque as suas técnicas de trabalho e ao comportamento dos seus profissionais perante a empresa. Dividimo-lo em nove capítulos, nos quais desenvolvemos a seguir.

Primeiro historiamos a auditoria fazendo um breve relato de como essa atividade se originou.

Em seguida conceituamos a auditoria e mostramos quais os seus tipos, relacionando ao vínculo do empregado com a empresa e com seu âmbito de trabalho.

Evidenciamos a importância, os objetivos, os fundamentos da auditoria interna e seu inter-relacionamento com a externa.

A seguir, abordamos as Normas Relativas à Atividade de Auditoria Interna, onde enfocamos seus cinco tópicos que são: independência, competência profissional, âmbito do trabalho, execução do trabalho, e administração do departamento de auditoria.

Continuando, tratamos da parte técnica, iniciando pelos procedimentos de auditoria, papéis de trabalho, planejamento e execução dos trabalhos de auditoria, destacando os pontos essenciais para sua realização.

Finalizando, referimo-nos ao produto final do trabalho de auditoria - o relatório, no qual evidenciamos sua elaboração, seus critérios e suas formas.

Desejamos que o trabalho proporcione a quantos o lê, uma visão do que é auditoria, qual sua finalidade e como se aplica. Esperamos, ainda, que possa servir de orientação para aqueles que queiram seguir a profissão.

CAPÍTULO 1 - ORIGEM DA AUDITORIA

1.1 NO EXTERIOR

Na era Mercantilista as poucas empresas que existiam, se restringiam ao âmbito doméstico, eram empresas tipicamente familiares, a contabilidade era exercida muitas vezes, pelo próprio dono da empresa.

A Revolução Industrial e o Desenvolvimento do Capitalismo ocasionaram a expansão do mercado e o acirramento da concorrência. Com essas mudanças a empresa necessitou investir em tecnologia, aprimorar seus controles e procedimentos internos, a fim de reduzir seus custos, e, portanto, tornar mais competitivos seus produtos no mercado.

Contudo, as atividades operacionais da empresa não eram capazes de gerar lucros que permitissem realizar tais objetivos, desse modo, a empresa necessitava de recursos de terceiros e a melhor maneira de captá-los foi abrindo seu capital social para novos acionistas.

Entretanto, os pretensos investidores necessitavam de informações seguras e precisas sobre a situação patrimonial e financeira da empresa, para que pudessem avaliar a margem de segurança do seu investimento.

As demonstrações contábeis da empresa proporcionaram a melhor forma de o investidor obter tais informações, assim tais demonstrações passaram a ter grande relevância, pois os investidores exigiam que elas fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica.

Dessa forma, surge a figura do auditor independente ou auditor externo, profissional habilitado para examinar as demonstrações contábeis da empresa e emitir sua opinião sobre elas.

A Inglaterra, por ser o berço da Revolução Industrial foi o primeiro País onde a auditoria surgiu. Além disso, já se praticava neste País, desde 1314 a auditoria das contas públicas.

De 1845 a 1850 a profissão sofreu um declínio em virtude da negligência e incompetência de muitos profissionais, até que a partir de 1850 nasceram algumas associações de classe para proteger a integridade moral dos auditores.

As primeiras associações surgiram na Escócia e Inglaterra seguida de outros países; a partir de então os auditores que quisessem exercer sua profissão tinham de pertencer a estas instituições de classe.

A auditoria foi introduzida nos Estados Unidos por contadores ingleses enviados para auditarem firmas americanas pertencentes à capitais britânicos. A organização profissional mais difundida na América é a “American Institute of Certified Public” (Instituto Americano dos Contadores Públicos) que foi fundada em 1887.

A partir da primeira metade dos anos trinta surge a “Security and Exchange Commission”- SEC, que é o órgão regulador e normatizador do mercado de ações dos Estados Unidos, e que deu um impulso muito grande a auditoria, ao determinar que todas as empresas participantes do mercado de capitais fossem obrigadas a utilizar os serviços de auditoria independente.

1.2 NO BRASIL

No fim da Segunda Guerra Mundial muitas empresas multinacionais instalaram-se no Brasil. Como suas matrizes no exterior eram auditadas por empresas da auditoria, as filiais dessas multinacionais precisavam também ser auditadas. No entanto, não existiam entidades de auditoria no País; assim, houve a necessidade das empresas de auditoria abrirem escritórios no Brasil.

Os empresários brasileiros observando o exemplo das filiais estrangeiras, começaram a perceber a importância da auditoria e passaram a utilizar os serviços dos auditores; entretanto, a auditoria se restringia apenas ao campo do controle administrativo em virtude de existirem no País poucas empresas de capital aberto.

Somente na década de sessenta surge o primeiro texto legal a mencionar a auditoria e o auditor independente. A Lei nº 4728, de 14 de julho de 1965, que disciplina o Mercado de Capitais e exige que as companhias possuidoras de ações negociadas em bolsa de valores publicassem, juntamente com suas demonstrações financeiras, o parecer dos auditores independentes.

Depois desta lei, o Banco Central do Brasil estabeleceu uma série de regulamentos tornando obrigatória a auditoria externa ou independente em quase todas as entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional.

A circular nº 179, de 11 de maio de 1972, do Banco Central do Brasil baixou Normas Gerais de Auditoria; simultaneamente, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou as normas e procedimentos de auditoria, os quais foram elaborados pelo Instituto dos Auditores Independentes - IAIB, atualmente chamado IBRACON (Instituto Brasileiro de Contabilidade), tais normas e procedimentos se encontram na Resolução 321/72 do Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

A Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, determinou que as companhias abertas, obrigatoriamente, terão suas demonstrações contábeis ou financeiras auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliário - CVM.

Por fim temos a instrução nº 38 da Comissão de Valores Mobiliário que dispõe a cerca do exercício da atividade de auditoria independente do âmbito do Mercado de Valores Mobiliários, compreendendo, as companhias abertas, grupos de sociedade ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

CAPÍTULO 2 - AUDITORIA

2.1 CONCEITO

Segundo Hilário Franco, “auditoria é a técnica contábil - que através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade - objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômica - financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas”.

Para compreendermos o que é auditoria, devemos, antes, compreender quais as funções da contabilidade e das demonstrações contábeis.

A contabilidade é um meio que fornece à administração informações úteis para a tomada de decisões, bem como o planejamento e o controle financeiro das empresas.

As informações que a contabilidade possibilita e gera, permitem identificar as mutações patrimoniais ao longo do tempo, conhecer as operações passadas, e estimar e avaliar transações futuras.

As principais finalidades das demonstrações contábeis podem ser resumidas a seguir:

- * possibilitar a avaliação da gestão administrativa da empresa;
- * ensejar a análise da situação da empresa, a sua performance operacional;

- * possibilitar projeções, estimativas e orçamentos futuros;
- * informar a evolução patrimonial da empresa para administradores, analistas, credores, investidores, governo e público em geral.

Podemos afirmar, portanto, que as demonstrações contábeis são o elo de ligação entre a empresa e seus interessados e, como tal, devem ser preparadas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e expressar a realidade operacional e financeira da empresa num determinado momento.

Com relação a auditoria independente podemos dizer que é a função exercida por profissional habilitado, o qual irá certificar ou não às pessoas interessadas, que as demonstrações contábeis foram elaboradas com os critérios e procedimentos adequados e que expressam a realidade da empresa naquele momento.

2.2 TIPOS DE AUDITORIA

1. Quanto à relação do profissional com a empresa:

Externa → é realizada por uma prestadora de serviços independente da empresa que a contrata.

Interna → é realizada por um empregado da empresa e é um órgão de Staff da mesma, independente a todas às suas áreas e subordinado apenas à alta administração - Presidência, Vice-Presidência, Conselho administrativo.

2. Quanto ao enfoque:

A **auditoria externa** realiza os seguintes trabalhos:

- 70% (setenta por cento) dos trabalhos são na área contábil (auditoria das demonstrações contábeis);

- na área fiscal e tributária;
- certificadora da ISO 9000/Qualidade Total;
- na área pública.

A **auditoria interna** realiza os seguintes trabalhos:

- demonstrações contábeis;
- 80%(oitenta por cento) dos trabalhos realizam-se área operacional e de gestão.
- organiza os auditores internos da Qualidade Total, através dos cinco “S” e da Qualidade Total.
- planejamento fiscal/tributário.

CAPÍTULO 3 - AUDITORIA INTERNA

3.1 INTRODUÇÃO

O crescimento econômico nos países capitalistas proporcionaram as empresas um desenvolvimento econômico em suas potencialidades que se caracterizaram pelo crescimento e diversificação de suas atividades, pelo aumento da sua produção e pelo crescimento do número de funcionários; em virtude destas mudanças o administrador ou o proprietário da empresa não poderia mais supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. Desse modo, a administração da empresa sentiu a necessidade de dar maior ênfase as normas ou procedimentos internos.

Por outro lado, o auditor externo ou independente, além de emitir sua opinião e parecer sobre as demonstrações contábeis, passou a emitir também um relatório-comentário, sobre problemas da empresa que chegaram ao seu conhecimento no curso normal de seu trabalho de auditoria; contudo, o auditor externo passava um período de tempo muito curto na empresa e seu trabalho estava totalmente direcionado para o exame das demonstrações contábeis. Para atender à administração da empresa seria necessária uma auditoria permanente com maior grau de profundidade e visando também outras áreas não relacionadas com a contabilidade, tais como, sistema de controle de qualidade, administração de pessoal, organização e métodos.

Desses modo, surgiu o auditor interno, como uma ramificação da profissão de auditor externo e conseqüentemente, do contador. O auditor interno é um empregado da

empresa e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina.

No entanto, para que a atividade de auditoria seja aceita numa organização, é necessário que a empresa se tenha definido por uma política que vise à constituição de uma área de auditoria como um meio de fornecer aos administradores, em todos os níveis, informações para controlar as operações pelas quais tais administradores são responsáveis, no capítulo seguinte veremos com mais profundidade este assunto.

É recomendável que a política da empresa defina a estrutura que a área de auditoria deve ter. Uma vez que a auditoria esteja representada no mais alto escalão da empresa a atuação junto aos administradores fortalece sua base e permite que a auditoria se desenvolva, no mais alto grau de profissionalismo e aceitação, a partir do presidente da empresa e por todo seu corpo e divisões administrativas e operacionais.

Para William Attie, o suporte gerencial para a atividade da auditoria necessita ser proclamado, claro e categoricamente, nas mais alta declaração de política da empresa, enfocando a sustentação da auditoria como atividade organizacional, permitindo-lhe:

- **Exames Irrestritos;**

Invariavelmente, todas as atividades, registros, operações, propriedades e pessoal da empresa precisam ser examinados quanto à efetividade do que representam para a empresa. Porém, há aqueles que necessitam de exames, com maior brevidade, outros em minúcias, e assim por diante. O acesso livre, amplo e irrestrito a todos os setores e localidades da empresa permite que a auditoria desenvolva suas atividades sem limitações, dirigindo-a aos locais e aspectos que mereçam maiores exames devido aos riscos iminentes que eles representam.

- **Exames Regulares;**

Como cada uma das divisões de uma empresa precisam ser examinadas, é imprescindível que o seja a intervalos regulares de tempo, o que indica que o quadro da auditoria necessita ser adequado para suprir todas as atividades que devam ser realizadas. É

imperioso observar que todos os segmentos da empresa sejam revisados para certificar-se de que estejam cumprindo suas funções, de acordo com as práticas traçadas pela administração.

- **Reporte Oportuno;**

A prática da auditoria deve permitir que os exames realizados sejam levados ao conhecimento do pessoal interessado e habilitado a receber tais informações quanto às atividades executadas. Preferencialmente, a comunicação da auditoria deve ser formalizada, documentando os fatos aos interessados, de maneira adequada e tempestiva, para que tomem conhecimento e permitam a ação corretiva apropriada.

- **Correção Apropriada;**

Quando o auditor possui suporte gerencial adequado da administração, ele obtém ações corretivas satisfatórias sobre suas observações e recomendações reportadas no relatório da auditoria, e deve esperar pronta e efetiva ação do pessoal responsável por resolvê-las.

Em termos inconfundíveis, todos os níveis da empresa devem entender claramente que qualquer matéria não resolvida e reportada pelo auditor deve ser respondida a uma pessoa da auditoria com autoridade para insistir sobre ela.

É oportuno que a alta administração determine claramente a fixação de limites de tempo para a obtenção de respostas quanto aos itens não resolvidos dos relatórios da auditoria, assim como quanto ao fato de caber ao auditor o julgamento final das respostas obtidas.

3.2 OBJETIVOS DA AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna é uma função independente de avaliação, criada dentro da empresa para examinar e analisar suas atividades, como um serviço a essa mesma

organização. A proposta da auditoria interna é auxiliar os membros da administração a desincumbirem-se eficazmente de suas responsabilidades.

Dentre os membros da organização auxiliados pela auditoria interna estão os que compõem a administração. Os auditores internos são responsáveis perante esta, cabendo-lhes fornecer dados sobre a adequação e efetividade do sistema de controle interno e a qualidade do desempenho da organização. As informações prestadas a cada um podem diferir quando à forma e aos detalhes, dependendo das exigências e solicitações da administração e da matéria em exame.

O departamento de auditoria interna é parte integrante da organização e das funções, segundo as políticas traçadas pela administração. A declaração de finalidade, autoridade e responsabilidade para a auditoria interna aprovada pela administração deve ser compatível com as Normas para o Exercício Profissional da Auditoria interna.

A auditoria interna, através de suas atividades de trabalho, serve à administração como meio de identificação de que todos os procedimentos internos e políticas definidos pela companhia, assim como os sistemas contábeis e de controle interno, estão sendo efetivamente seguidos e que as transações realizados estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente definidos.

3.3 FUNDAMENTOS DA AUDITORIA INTERNA

Para que a função da auditoria interna encontre ressonância na organização, é preciso que esteja firmemente escorada, de um lado, na aceitação dos administradores e, de outro lado, pela execução de um serviço contínuo e imaginativo que possa fornecer à administração.

Esses aspectos se aplicam igualmente tanto para auditor, que deve procurar fornecer amplos benefícios à sua empresa, quanto para o administrador que tem conhecimento desses benefícios, mas que ainda não os obteve da auditoria interna .

A obtenção das chaves para abrir as portas de qualquer área da empresa exige vendedores apoiados por serviços imaginativos. A campanha de vendas da auditoria pode ser longa e árdua, mas compensará o esforço, porque com uma campanha adequada, a

venda seguramente se consumará. Para o auditor ter um produto que a empresa queira comprar é necessário visão clara e objetiva da empresa, diagnóstico profissional da sua saúde, foco único sobre seus problemas, os quais muitas vezes não aparecem em outros mecanismos de reporte fornecidos aos administradores.

Assim que a administração se acostumar a novas formas de relatórios e diagnósticos, ela se tornará dependente deles. Fazendo uso contínuo sentirá seus benefícios e elevará a auditoria à posição de membro da administração executiva.

Todo exame executado na forma tradicional tem de ser completo e profundo. Todo auditor deve, como emissário do seu departamento, funcionar como um profissional em termos de forma e substância. Nenhum documento emitido pela auditoria pode seguir adiante sem a assinatura de pessoas de, no mínimo, mesmo porte hierárquico daquela que receberá o documento.

Assim, o administrador aprende a esperar e ser confiante do alto nível de profissionalismo do exame tradicional e dos relatórios emitidos pelo auditor. Com a confiança do administrador, o auditor pode começar a dar enfoque e escopo especiais aos seus exames.

A partir do momento em que a auditoria demonstra capacidade para discutir aspectos do ponto de vista gerencial, a administração começa a se interessar com maior intensidade pelo que o auditor pode fazer. Quando, em suas observações e constatações, a auditoria encontra determinado problema, e consegue mostrar o efeito de tais eventos em termos substantivos e as várias ramificações envolvidas, a administração começa a vê-las como uma área diferenciada.

A auditoria também não pode esquecer-se de que o seu produto final é o relatório de auditoria e, como todo bom produto, precisa de embalagem adequada. O produto bem embalado precisa ser discreto, mas causar repercussões necessárias. A auditoria precisa, portanto, preocupar-se continuamente em melhorar a embalagem do seu produto, colocando-lhe boa técnica, redação adequada, interpretação factual, clareza, tom cordial e jamais perder a oportunidade de emití-lo no momento oportuno que cause o maior impacto.

Com efeito, para que a auditoria possa vender seu produto e alcançar sua meta proposta, é preciso manter uma campanha contínua e imaginativa, e que o referido

produto seja de qualidade exigida para capturar e manter o interesse permanente da administração da empresa.

3.4 INTER-RELACIONAMENTO DA AUDITORIA INTERNA NA EMPRESA

A auditoria interna geralmente tem sua preocupação voltada para a empresa como um todo. A empresa é, em verdade, um grande sistema de comprar, produzir, vender e gerar resultado de modo a lhe possibilitar a continuidade e funcionamento por tempo indefinido.

Como a administração necessita fazer-se presente por toda a organização, e em cada um dos sistemas que a compõem, determinando que tudo funcione e flua normalmente conforme propusera, a auditoria interna funciona, na realidade, como os olhos da administração.

Cada um dos sistemas de uma empresa teve seu início em momentos diferenciados e nem sempre definidos e produzidos por uma mesma pessoa. O objetivo maior da alta administração é fazer com que cada uma de suas partes funcione como um relógio e tudo caminhe dentro de um nível razoável de segurança com marcha adequada e uniforme por todos os segmentos. Isto, entretanto, nem sempre é verdadeiro, pois é dependente de várias pessoas com formação profissional diferenciada entre si. Por esse raciocínio é de esperar que os sistemas gerados administrativamente contenham mais aspectos de controle que os gerados pelo pessoal operacional. Por outro lado, a técnica de produção e comercialização que envolve o pessoal operacional não é utilizada e observada pelo pessoal administrativo. É natural que cada uma das partes observe com maior ênfase o aspecto decorrente da sua formação profissional pessoal.

Como se depreende desse raciocínio, o inter-relacionamento da auditoria interna nos diversos segmentos da empresa é de fundamental importância.

O trabalho de auditoria, por sua finalidade, tende a ser encaminhado para o conhecimento dos sistemas existentes na empresa. Como o auditor é, por característica, um especialista na revisão de controles internos, é natural que detecte imperfeições e incorreções de procedimentos na execução dessas tarefas.

Como o auditor tratará esses assuntos junto às áreas, é vital para o sucesso, que haja um bom relacionamento entre auditor/auditado, de forma que permita que as portas dessas áreas continuem abertas para trabalhos futuros. É importante que os auditados sintam nos auditores disposição para auxiliá-los na solução de seus problemas e no encaminhamento junto aos demais segmentos da empresa.

3.5 INTER-RELACIONAMENTO DA AUDITORIA INTERNA COM A AUDITORIA EXTERNA

De forma global, o trabalho realizado pela auditoria interna se assemelha em alguns aspectos àquele executado pela auditoria externa. Ambas utilizam as mesmas técnicas; ambas têm sua atenção voltada para o controle interno como ponto de partida de seu exame e formulam sugestões de melhorias para as deficiências encontradas e ambas modificam a extensão do seu trabalho de acordo com as suas observações e a eficiência do sistema de controle interno existente.

Devido a esse fato, administração da empresa, por vezes, confunde as funções realizadas pela auditoria interna e externa, temendo a duplicidade de atuação e, por consequência, a duplicação de custos.

Em verdade, a função da auditoria interna repousa em atividades detalhadas da empresa, relacionadas, de maneira intensa, com o andamento de cada função, área, departamento, setor e operação. A auditoria interna, por orientação gerencial da alta administração da empresa, tem de examinar cada ramificação e os segmentos, em períodos regulares de tempo, para observar a aderência às políticas, à legislação, à eficiência operacional e aos aspectos tradicionais de controle e salvaguarda da empresa.

Por outro lado, as funções da auditoria externa são diferentes, muito embora existam áreas similares como as de salvaguarda de ativos, precisão e confiabilidade dos livros da empresa. À auditoria externa cabe, regra geral, a revisão global das atividades ou de aspectos dirigidos e, por consequência, de maneira menos detalhada.

Apesar de ambas as funções da auditoria cobrirem algumas atividades similares, a ênfase e a forma de abordá-las variam.

A auditoria externa considera a auditoria interna como parte do sistema de controle de uma empresa e, por este motivo, se sentirem que a atividades exercida pela auditoria interna é sadia e funciona a contento, podem reduzir a extensão dos seus trabalhos.

É recomendável que haja integração permanente entre as duas auditorias para se determinar que todas as áreas consideradas prioritárias sejam examinadas a intervalos de tempo regulares e com extensão adequada.

Pelos comentários expostos, a existência de auditoria externa não elimina a necessidade de auditoria interna e tampouco a recíproca é verdadeira, pois cada uma delas dispõe de uma função e tem diferentes objetivos. O trabalho conjugado entre ambas deve ser incentivado como forma de evitar duplicidade de trabalho, assim como promover a redução de custos de ambas as partes.

A auditoria interna atuante, independente e qualificada possibilita maior segurança ao auditor independente, uma vez que a qualidade dos trabalhos praticados assim o indique, e permite a identificação e resolução antecipada de problemas que comumente só são solucionados no último instante.

CAPÍTULO 4 - NORMAS RELATIVA A PROFISSÃO DE AUDITORIA INTERNA

4.1 INTRODUÇÃO

Conforme, o **Instituto dos Auditores Internos do Brasil**, as normas usuais de auditoria representam os requisitos básicos a serem observados no desempenho do trabalho de auditoria. Elas diferem dos procedimentos de auditoria, uma vez que os procedimentos se relacionam com atos a serem praticados, enquanto que as normas tratam das medidas de qualidade na execução desses atos e dos objetivos a serem alcançados através destes procedimentos. As normas de auditoria dizem respeito não apenas às qualidades do auditor, mas também à avaliação pessoal pelo exame efetuado.

As normas usuais de auditoria definidas para o exercício profissional da auditoria foram elaboradas pelo **The Institute of Internal Auditor - INC**, baseado no fato de que a administração das empresas demonstra, em grau cada vez maior, aceitação da auditoria interna para a obtenção de opinião independente quanto à saúde da organização.

Tendo em vista este fator, as normas usuais de auditoria têm por finalidade esclarecer o conhecimento do papel e as responsabilidades dos auditores internos a todos os interessados, assim como estabelecer uma base para orientação e avaliação de desempenho da auditoria interna.

As normas usuais subdividem-se em cinco itens referentes a:

- independência;
- competência profissional;

- âmbito do trabalho;
- execução do trabalho e
- administração do departamento.

4.2 NORMAS RELATIVAS À INDEPENDÊNCIA

Os auditores internos somente são independentes quando podem exercer suas funções de auditoria de forma livre e objetiva. A independência permite aos auditores internos exercerem julgamento imparcial e sem tendenciosidade, que é essencial à realização de uma boa auditoria. Isto se consegue através de adequado **status** na organização e objetividade na consecução de suas atividades.

4.2.1 Status na Organização

O **status** do departamento de auditoria interna na organização precisa ser suficientemente elevado para permitir-lhe desincumbir-se eficazmente de suas responsabilidades.

Os auditores precisam contar com o apoio da alta administração e seus executivos, de modo que possam executar seu trabalho livres de interferência e com a colaboração dos setores submetidos a exame.

O responsável pela auditoria interna necessita reportar-se a uma pessoa com autoridade suficiente para propiciar independência e assegurar ampla cobertura à auditoria e providências efetivas para pôr em prática as recomendações de auditoria.

O dirigente da auditoria interna deve ter acesso direto aos membros da diretoria. A comunicação regular com esse órgão ajuda a assegurar independência e fornece meios a todos os membros da organização para se manterem informados sobre questões de interesse mútuo.

A independência aumenta quando a diretoria participa da decisão de nomear ou retirar do cargo o dirigente da auditoria interna.

A finalidade, a autoridade e a responsabilidade do departamento da auditoria interna precisam ser definidas por escrito num documento formal que se tornará a constituição da auditoria interna na empresa.

O dirigente da auditoria interna deve procurar obter aprovação desse documento pela pessoa a quem ele se reporta e, também, deve solicitar que a alta administração manifeste sua aceitação com relação a esse documento. A constituição de auditoria interna deve estabelecer:

BSFEAC

- a) a posição do dirigente da auditoria interna na organização;
- b) autorizar o acesso a todos os registros, pessoal e auditoria e
- c) definir o âmbito das atividades da auditoria interna.

4.2.2 Objetividade

A objetividade caracteriza-se por uma atitude mental independente, a ser mantida pelos auditores internos, durante a realização de seu trabalho. Eles têm obrigações de executar seus trabalhos de modo que se possa confiar nos resultados destes. É imperioso não permitir concessões quanto à qualidade, incluindo-se que cada tarefa seja executada sem tendenciosidade. Os auditores internos não podem ser colocados em situação que os impeça de exercer um julgamento profissional objetivo.

Os auditores não devem assumir responsabilidades no setor operacional, mas se, ocasionalmente, forem incumbidos de trabalho que não de auditoria, deve-se deixar claro que não estão atuando na qualidade de auditores internos. Além do mais, a objetividade pode ser prejudicada quando os auditores internos examinam uma atividade sobre a qual têm responsabilidade. Deve-se considerar esse efeito ao se fazer relatório sobre os resultados do trabalho.

O resultado do trabalho do auditor deve ser examinado antes de se emitir um relatório, a fim de se assegurar que tenha sido feito objetivamente.

A objetividade dos auditores internos não é prejudicada quando recomendam normas de controle para sistemas e procedimentos de revisão, antes de sua adoção. O

projeto, a instalação ou a operação de sistemas não são funções da auditoria, assim como não o é o esboço de procedimentos para sistemas. O desempenho dessas atividades por auditores é considerado prejudicial à objetividade.

4.3 NORMAS RELATIVAS À COMPETÊNCIA PROFISSIONAL

As auditorias internas devem ser executadas com zelo e competência profissional.

É responsabilidade do departamento de auditoria interna e do auditor interno, individualmente, demonstrar competência profissional. O departamento deve designar, para executar o trabalho, indivíduos que possuam, em conjunto, a experiência e os conhecimentos técnicos necessários para desincumbir-se das tarefas com eficiência.

4.3.1 O Departamento De Auditoria Interna

*** Contratação de Pessoal**

O departamento de auditoria interna precisa assegurar-se de que os auditores possuem competência e instrução compatíveis com as tarefas que executarão.

O dirigente da auditoria interna deve estabelecer critérios apropriados de instrução formal e experiência, para preenchimento dos cargos de auditor interno, dando a devida consideração ao âmbito do trabalho e grau de responsabilidade.

*** Conhecimento, Capacidade e Disciplina**

O departamento de auditoria interna deve possuir, no conjunto, a disciplina e a capacidade técnica necessárias para desincumbir-se de suas responsabilidades.

Os auditores internos devem ter competência técnica essencial ao exercício profissional. Entre esses atributos, encontra-se a competência na aplicação de normas, procedimentos e técnicas de auditoria interna.

*** Supervisão**

Os auditores internos necessitam ser supervisionados adequadamente. Todos os trabalhos de auditoria, quer sejam feitos pelo departamento de auditoria interna, quer para ele, são de responsabilidade de seu dirigente. O dirigente da auditoria interna, portanto, tem a responsabilidade de supervisionar todo e qualquer trabalho elaborado no departamento de auditoria.

A supervisão é um processo contínuo, iniciado na fase de planejamento do trabalho que se quer realizar, que se estende durante a sua execução até que o serviço possa ser considerado encerrado.

4.3.2 O Auditor Interno

*** Observância de Normas de Conduta**

Os auditores internos têm a responsabilidade de observar as normas de conduta estabelecidas para a profissão. O Código de Ética do Instituto de Auditores Internos estabelece normas de conduta e fornece bases para reforço das mesmas junto aos membros desse mesmo Instituto. O Código exige alto padrão de honestidade, objetividade, diligência e lealdade a ser mantido pelos auditores internos.

*** Conhecimento, Capacidade e Instrução**

Os auditores internos necessitam possuir conhecimento, capacidade e instrução essencial à realização dos exames de auditoria interna.

O auditor interno, dependendo obviamente do degrau de escala hierárquica em que se encontre, precisa conhecer em maior profundidade determinados itens e especializações.

*** Relações Humanas e Comunicações**

Os auditores internos devem ter habilidade no trato com as pessoas e em comunicar-se de maneira eficaz.

Os auditores internos devem entender de relações humanas e tentar manter um bom relacionamento com os setores submetidos a exame.

Os auditores internos necessitam ser capazes de comunicar bem, oralmente e por escrito, de modo a transmitir eficazmente assuntos relacionados com as suas atividades e com aquelas com as quais se defrontam, especificando, com clareza, a todos os níveis e pessoas que precisam ser certificados a esse respeito.

*** Educação Continua**

Os auditores internos devem aprimorar sua capacidade técnica através de educação contínua.

Os auditores internos têm a responsabilidade de continuar sua própria educação profissional, a fim de se manterem atualizados. Devem estar sempre informados sobre novos eventos e sobre tudo o que se passa com normas, procedimentos e técnicas de auditoria interna. Pode-se continuar a educação participando de atividades de associações de classe, assistindo a conferências, seminários e cursos formais em escolas, recebendo treinamento proporcionado pela própria empresa e participando de projetos de pesquisa.

*** Zelo Profissional**

O auditor interno deve demonstrar zelo no desempenho das incumbências de auditoria interna.

O zelo exige a aplicação dos conhecimentos próprios de um auditor interno prudente, de bom senso e competente em circunstâncias iguais ou semelhantes. O zelo profissional deve, portanto, ser compatível com a complexidade do trabalho executado. Ao empregarem o zelo profissional, os auditores internos devem atentar para a possibilidade de deturpações, erros e omissões, ineficiência, desperdício, ineficácia e conflitos de interesse intencionais. Devem também estar alertas para as situações e atividades em que há maior possibilidade de ocorrerem irregularidades. Além disso, devem localizar eventuais controles deficientes e recomendar melhorias que permitam detectar inobservância de procedimentos e práticas normalmente adotadas.

4.4 NORMAS RELATIVAS AO ÂMBITO DO TRABALHO

O trabalho de auditoria interna deve abranger o exame e a avaliação da adequação e eficácia do sistema de controle interno da empresa e da qualidade do desempenho na realização do trabalho.

O âmbito do trabalho de auditoria interna, conforme aqui especificado, envolve a determinação do trabalho de auditoria a ser feito.

4.4.1 Fidedignidade e Integridade das Informações

Os auditores internos devem examinar a integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais, e os meios usados para localizar, aferir, classificar e comunicar as informações.

4.4.2 Observância de Políticas, Planos, Procedimentos, Leis e Regulamentos

Os auditores internos devem examinar os sistemas estabelecidos, para se certificarem de que há observância de políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos

que tenham ou possam ter impacto significativo sobre operações e relatórios, e determinar se a organização está em conformidade com as diretrizes.

4.4.3 Proteção do Ativo

Os auditores internos devem examinar os meios usados para proteger o ativo contra diversos tipos de danos, tais como, os que decorrem de roubo, incêndio, atividade incorreta ou ilegal e exposição dos bens às intempéries.

Os auditores internos, ao verificarem a existência do ativo, devem empregar procedimentos adequados para esse fim.

4.4.4 Utilização dos Recursos e Proteção aos Ativos de Maneira Econômica e Eficiente

Os auditores devem verificar se os recursos são empregados de maneira eficiente e econômica.

Os exames relacionados com a utilização econômica e eficiente dos recursos e com a proteção dos ativos englobam verificação, por parte da auditoria, possível existência de ativo ocioso ou sem proteção, se há trabalho improdutivo, procedimentos que não se justificam, pelo custo que envolvem, e excesso ou falta de pessoal.

4.4.5 Consecução dos Objetivos e Metas para Operações e Programas

Os auditores internos devem examinar operações e programas para verificar se seus resultados são compatíveis com os planos e se essas operações e programas são executados de acordo com o que foi planejado.

É responsabilidade da administração estabelecer objetivos operacionais, procedimentos de controle e verificar se os resultados operacionais esperados são

alcançados. Os auditores internos precisam verificar se os objetivos e metas operacionais são compatíveis com os da organização como um todo e se estão sendo atingidos.

Os auditores internos podem auxiliar a administração a estabelecer objetivos, metas e sistemas, certificando-se de que as premissas que os fundamentam são boas, se a administração está usando informações exatas, atuais e relevantes e se foram introduzidos controles apropriados nas operações e nos programas.

4.5 NORMAS RELATIVAS À EXECUÇÃO DO TRABALHO

O trabalho de auditoria deve compreender o planejamento do exame, a verificação e avaliação das informações, a comunicação dos resultados e o acompanhamento.

O auditor interno tem a responsabilidade de planejar e realizar o trabalho de auditoria, sujeito a supervisão e aprovação.

4.5.1 Planejamento da Auditoria

O auditor interno precisa planejar toda a auditoria, documentando todo o seu estudo que, em sua essência, consiste em:

- estabelecimento dos objetivos de auditoria e do âmbito do trabalho;
- obtenção de informações básicas sobre as atividades a serem examinadas;
- determinação dos recursos necessários à realização da auditoria;
- comunicação com todos que precisam ter conhecimento da auditoria;
- realização de um levantamento, no local de trabalho, para que os encarregados se familiarizem com as áreas a serem ressaltadas e seja estimulada a apresentação de comentários e sugestões;
- elaborar um programa de auditoria;
- determinação de como, quando e a quem os resultados da auditoria serão comunicados e
- obtenção de aprovação para o plano de trabalho.

4.5.2 Exame e Avaliação da Informação

O auditor interno deve reunir, analisar, interpretar e documentar informações suficientes para fundamentar os resultados da auditoria.

4.5.3 Comunicação de Resultados

Os auditores devem comunicar os resultados do trabalho de auditoria através de relatório realizado após a conclusão do exame. Os relatórios intermediários podem ser feitos oralmente ou por escrito formal ou informalmente.

Os relatórios devem ser objetivos, claros, concisos, construtivos e oportunos; declarar as finalidades, âmbito e resultado da auditoria e, se necessário, o parecer do auditor.

Os relatórios podem conter recomendações para melhorias potenciais corretivas tomadas. Os pontos de vista do setor submetido a exame, com respeito às conclusões do auditor e suas recomendações, podem ser incluídos no relatório de auditoria.

Ao dirigente da auditoria interna cabe decidir a quem distribuir os relatórios de auditoria.

4.5.4 Acompanhamento

O auditor interno deve acompanhar o trabalho, para se certificar de que foram tomadas as providências necessárias a respeito do que foi descoberto durante a auditoria.

4.6 NORMAS RELATIVAS À ADMINISTRAÇÃO DO DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA

O dirigente da auditoria interna deve administrar o departamento com a responsabilidade de assegurar que o trabalho de auditoria atinja os objetivos gerais e

cumpra as responsabilidades a ele atribuídas pela administração, que os recursos do departamento de auditoria sejam eficazmente empregados, assim como que o trabalho de auditoria seja feito em conformidade com as Normas de Exercício Profissional de Auditoria Interna.

4.6.1 Finalidade, Autoridade e Responsabilidade



O dirigente da auditoria interna deve estabelecer uma política que determine e declare as finalidades, autoridades e responsabilidades do departamento de auditoria interna, e deve obter aprovação e aceitação da administração para a declaração em questão.

4.6.2 Planejamento

O dirigente do departamento de auditoria interna deve desenvolver planos para o departamento desincumbir-se de suas responsabilidades.

Os planos devem ser compatíveis com a declaração de finalidade, autoridade e responsabilidade e com os objetivos da organização.

A programação do trabalho de autoridade deve compreender:

- atividades a serem auditadas;
- época em que serão auditadas;
- tempo estimado para, levando-se em conta o âmbito do trabalho de auditoria e a natureza e extensão do trabalho executado por outros, concluí-lo satisfatoriamente.

Os critérios a serem estabelecidos para determinação de prioridades na programação do trabalho de auditoria são os seguintes:

- data e resultados dos últimos exames;
- riscos financeiros;
- riscos e prejuízos potenciais;
- solicitação da administração;
- principais alterações nas operações, programas, sistemas e controles;

- oportunidades de conseguirem benefícios operacionais; e alteração no pessoal e na capacidade deste.

A programação deve ser suficiente flexível para atender às exigências imprevistas de auditoria.

4.6.3 Políticas e Procedimentos

O dirigente de auditoria interna deve providenciar a distribuição, ao pessoal, de políticas e procedimentos, por escrito.

A forma e o conteúdo de políticas e procedimentos, transmitidos por escrito, devem ser adequados ao tamanho e estrutura do departamento de auditoria interna e ao âmbito e complexidade do trabalho nele executado.

4.6.4 Administração e Desenvolvimento de Pessoal

O dirigente da auditoria interna deve estabelecer um programa de seleção e desenvolvimento de recursos humanos no seu departamento.

O programa deve estipular:

- descrição de cargo para cada nível pessoal;
- seleção de profissionais competentes e qualificados;
- treinamento e oportunidade de educação contínua para todos os elementos do seu quadro de pessoal;
- avaliação do desempenho de cada elemento do seu quadro de pessoal, pelo menos uma vez por ano;
- orientação aos auditores internos a respeito de seu desempenho e desenvolvimento profissional.

4.6.5 Auditores Externos

O dirigente da auditoria interna deve coordenar, tanto quanto possível, o trabalho dos auditores internos e externos.

O trabalho de auditoria interna e externa deve ser coordenado de modo que se assegure cobertura adequada e reduza ao mínimo a duplicação de esforços.

A coordenação do trabalho de auditoria pressupõe o seguinte:

- reuniões periódicas para discutir assuntos de interesse mútuo;
- acesso recíproco aos programas de auditoria e papéis de trabalho;
- troca de relatórios de auditoria e cartas de recomendações à gerência e
- pontos de vista comuns sobre técnicas, métodos e terminologia da auditoria.

4.6.6 Garantia de Qualidade

O dirigente da auditoria interna deve estabelecer e manter um programa de garantia de qualidade, para avaliar as operações de seu departamento.

A finalidade desse programa é proporcionar relativa segurança de que o trabalho de auditoria é feito em conformidade com as Normas, com a declaração de finalidade, autoridade e responsabilidade do departamento de auditoria interna e com outras formas de auditoria que se apliquem às circunstâncias.

CAPÍTULO 5 - PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

5.1 INTRODUÇÃO

O desempenho da atividade de auditoria requer, como em qualquer outra função, a utilização de ferramentas de trabalho que possibilitem formar uma opinião. Geralmente, o objetivo da auditoria é fundamentar seu ponto de vista com fatos, evidências e informações possíveis, necessárias e materiais.

Cabe ao auditor identificar e atestar a validade de qualquer afirmação, aplicando os procedimentos adequados a cada caso, na extensão e profundidade que cada caso requer, até a obtenção de provas materiais e persuasivas que comprovem, satisfatoriamente, a afirmação analisada.

A aplicação dos procedimentos de auditoria precisa estar atrelada ao objetivo que se quer atingir. O objetivo é a meta a ser alcançada. Os procedimentos são os caminhos que levam à consecução do objetivo.

Dessa forma, se o objetivo é determinar a existência de um bem, o caminho a seguir é inspecioná-los fisicamente, buscar uma prova material e persuasiva satisfatória.

A atitude no recolhimento e avaliação das provas necessita ser independente e impessoal, e o auditor deve agir com critério de forma ilibada e inquestionável.

Fatos, Evidências e Informações

Segundo William Attie, “a opinião formada pelo auditor precisa estar, inquestionavelmente, apoiada em bases sólidas, alicerçada em fatos comprovados,

evidências factuais e informações irrefutáveis”. O auditor é, em essência, um elemento ligado a investigações minuciosas que lhe dêem a certeza de que os dados submetidos ao exame são, ou não, exatos. Caso obtenha provas concretas suficientes que o convençam, precisa estar seguro para convencer, por outro lado, elementos não ligados ao fato.

Cada uma das provas obtidas precisa ser adequadamente pesada. Todo ponto de vista deve ser analisado. O auditor precisa avaliar cada elemento quanto à sua objetividade, importância, validade e confiabilidade. A dificuldade ou o custo da prova a ser obtida não podem constituir-se em impedimentos para não obtê-la, a menos que o auditor a julgue desnecessária.

Extensão e Profundidade

A complexidade e o volume das operações realizadas pelas empresas fazem com que os procedimentos de auditoria sejam aplicados por meio de provas seletivas, testes e amostragem. Cabe ao auditor, com base nos elementos de juízos de que disponha, determinar o número e a profundidade de operações a serem examinadas, de forma a obter elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

A quantidade e a profundidade requeridas para suportar a opinião do auditor são questões que o auditor deve determinar quando no exercício de seu juízo profissional, após estudo metódico que cada caso requer. A natureza do item em exame, a materialidade, o risco envolvido e o tipo de material como prova disponível devem ser analisados pelo auditor para exercer seu juízo à luz de elementos palpáveis.

Oportunidade

A oportunidade com que se aplicam os procedimentos de auditoria implica a fixação de época apropriada à sua realização.

Um procedimento de auditoria proporciona maior ou menor benefício em decorrência de ser aplicado no momento oportuno. A execução da auditoria tem por objetivo determinar a adequação do dado colocado à prova. Entrementes, tal dado pode não espelhar seu suposto objeto. Qual o valor da realização tardia de procedimento de

auditoria? A resposta a esse caso aliada ao fato do objeto já ter sido corrigido poderá claramente explicar que se deixou escapar a oportunidade do momento oportuno.

Assim sendo, vemos que a oportunidade deve ser vista e perseguida permanentemente. Muitas vezes, a argúcia e a perspicácia tornam-se fatores imprescindíveis para a aplicação do procedimento em momento oportuno. À medida que o conhecimento do auditor avança em todos os sentidos, sua visão torna-se mais ampla e periférica, conhecendo em detalhes a forma com que se processam os elementos e seus riscos, podendo determinar a aplicação de determinados procedimento nos momentos mais oportuno.

5.2 EXAME FÍSICO

O exame físico é a verificação *in loco*, deverá proporcionar ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou item examinado. O exame físico realizado pelo auditor deve conter as seguintes características:

- **quantidade:** a apuração das quantidades reais existentes fisicamente, somente se dando por satisfeito após apuração adequada;
- **existência física:** comprovação, através da constatação visual, de que o objeto ou item existe realmente;
- **identificação:** comprovação através do exame visual do item específico a ser examinado;
- **autenticidade:** poder de discernimento de que o item ou objeto examinado é fidedigno;
- **qualidade:** exame visual de que o objeto examinado permanece em uso, não está deteriorado e merece fé.

O exame físico não existe por si só. Ele é procedimento complementar para o auditor certificar-se de que há correspondência contábil. Assim, a existência física serve

para determinar que os registros contábeis estão corretos e seus valores adequados, em função da qualidade do item examinado.

5.3 CONFIRMAÇÃO

A confirmação, como procedimento de auditoria, implica a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar.

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

Uma vez determinada a utilização do procedimento de confirmação para o item em exame, deve-se levar em consideração:

- data-base de confirmação;
- amplitude do teste de confirmação e
- tipo de confirmação a ser empregado.

As considerações referentes à data-base e à amplitude do teste de confirmação são dependentes da avaliação e efetividade dos controles internos. O tipo de confirmação a ser empregado é algo pertinente aos desejos de evidências do auditor para subsidiar sua conclusão acerca do assunto.

5.4 EXAME DOS DOCUMENTOS ORIGINAIS

É o procedimento de auditoria voltado para o exame de documentos que comprovem transações comerciais ou de controle.

As transações comerciais compreendem o repasse de propriedades de bens ou serviços prestados. Acompanha e atesta a idoneidade de sua realização, documentação hábil que é a base de inúmeras ocorrências contábeis, fiscais e legais. Por outro lado, dentro da própria empresa, existem transações que merecem também ser evidenciadas por documentação que forneça suporte contábil e de controle interno de sua realização.

Quando o auditor realizar o exame dos documentos originais, deve ter sempre em mente:

- **autenticidade:** poder de discernimento para verificar se a documentação examinada é fidedigna e merece fé;
- **normalidade:** determinação de que a transação realizada é adequada em função da atividade da empresa;
- **aprovação:** verificação de que a transação e a documentação-suporte foram efetivamente aprovadas por pessoas em níveis adequados e responsáveis;
- **registro:** comprovação de que o registro das operações é adequado em função da documentação examinada e de que está refletida contabilmente em contas apropriadas.

5.5 CONFERÊNCIA DE CÁLCULOS

É o procedimento de auditoria voltado para a constatação da adequação das operações aritméticas. Embora seja este o procedimento de auditoria mais simples e completo por si mesmo, é a única forma de constatação das várias operações que envolvam somas e cálculos.

Esta técnica é amplamente utilizada em virtude de a quase totalidade das operações dentro da empresa estar voltada para este processo contábil. Não se deve, em qualquer que seja a situação, subestimar esta técnica, que pode revelar as situações em que erros possam ter sido cometidos e que levaram, conseqüentemente, a distorções nas demonstrações financeiras.

Embora os valores dispostos possam ter sido conferidos pela empresa, é de grande importância que sejam conferidos pelo auditor. Além disso, em virtude da queda da eficiência dos funcionários poderão ocorrer erros que, mesmo ao acaso, acarretarão distorções numéricas, com o conseqüente efeito nas demonstrações financeiras.



5.6 EXAME DE ESCRITURAÇÃO

É a técnica de auditoria utilizada para a constatação da veracidade das informações contábeis. Este é o procedimento de auditoria usado para o levantamento de análises, composições de saldo, conciliações etc.

5.7 INVESTIGAÇÃO MINUCIOSA

A investigação minuciosa nada mais é que o exame em profundidade da matéria auditada, que pode ser um documento, uma análise, uma informação obtida, entre outras. Quando esta técnica é colocada em prática, tem por objetivo certificar que o objetivo auditado, no momento, realmente é fidedigno, devendo o auditor, para tanto ter os conhecimentos necessários para detectar a existência de quaisquer anomalias.

A investigação deve ser colocada em prática em tudo que o auditor examinar. Portanto, ao examinar uma documentação, ou na obtenção de uma informação, o auditor coloca em exercício seu julgamento profissional, para determinar se a matéria examinada ou informação recebida é fidedigna.

5.8 INQUÉRITO

O inquérito consiste na formulação de perguntas e na obtenção de respostas satisfatórias. É um dos procedimentos de auditoria de grande valia, desde que corretamente aplicado, uma vez que a formulação de perguntas tolas merece, conseqüentemente, respostas tolas.

O inquérito, como procedimento de auditoria, pode ser utilizado através de declarações formais, conversações formais ou sem compromisso. Quando da aplicação do inquérito o auditor deve ter em mente que as respostas obtidas deverão ser examinadas para a comprovação das informações recebidas.

O inquérito é, provavelmente, o método de coleta de informações de que o auditor mais se utiliza, tanto para a obtenção do conhecimento do sistema de controle interno, quanto para a obtenção de dados e identificação de várias tarefas executadas ou explicação necessárias às matérias em exame pelo auditor.

5.9 EXAME DOS REGISTROS AUXILIARES

Os registros auxiliares constituem, em verdade, o suporte de autenticidade dos registros principais examinados. Assim, o uso desta técnica deve sempre ser conjugado com o uso de outras que possam comprovar a fidedignidade do registro principal.

Ao examinar os registros auxiliares, o auditor deve estar atento à autenticidade e às possibilidades de serem adulterados.

Um artifício muito usado para efeito de controles internos, gerenciais e contábeis repousa na manutenção de registros auxiliares que constituem, por vezes, o detalhamento dos registros principais.

5.10 OBSERVAÇÃO

A observação é a técnica indispensável à auditoria. Pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exame, e é uma técnica que depende da argúcia, dos conhecimentos e da experiência do auditor, que, colocada em prática, possibilitará que sejam identificados quaisquer problemas no item em exame.

Este procedimento de auditoria exige senso crítico do auditor, e tal postura crítica o diferenciara das demais profissões ligadas à contabilidade.

CAPÍTULO 6 - PAPÉIS DE TRABALHO

6.1. FINALIDADE DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Para Marcelo de Almeida, “os papéis de trabalho formam o conjunto de formulários e documentos que contêm as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante seu exame, bem como as provas e descrições dessas realizações; constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento da sua opinião”.

Como o auditor utiliza documentos originais de propriedade da empresa e é grande o volume de transações e documentos, a comprovação da realização do trabalho através de cópias da documentação seria volumosa, além de onerosa.

Para evitar grande volume de documentos e dar outra forma ao trabalho, o auditor utiliza papéis de trabalho para registrar as descobertas realizadas e comprovar o trabalho cumprido.

Embora os papéis de trabalho tenham procedido dos documentos originais que são de propriedade da empresa ou de informações obtidas diretamente da área em exame, os papéis de trabalho são propriedade exclusiva do auditor, devido, principalmente, a neles estar fundamentada a sua opinião.

Há de se levar em consideração que os papéis de trabalho são de natureza confidencial, pois revelam afirmações obtidas que não podem, em hipótese alguma, ser utilizadas em benefício próprio ou de outrem..

6.2 DIVISÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

O produto do trabalho da auditoria é evidenciado nos papéis de trabalho, que devem formar um conjunto harmônico e coeso acerca da matéria examinada.

Os papéis de trabalho, dessa forma, podem conter dados que sejam aplicáveis a mais de um trabalho e, por vezes, durante muito tempo.

Determinados papéis podem somente indicar a evidência obtida para aquele determinado dado e ter, portanto, validade exclusiva àquele caso.

A título de ilustração, podemos considerar o caso de um levantamento de sistema de controle interno, onde são demonstrados, em minúcias, os procedimentos, práticos e documentos gerados durante uma atividade.

Tal sistema de controle interno tem característica mais duradouras do que um teste documental que se faça para determinado número de atividades realizadas em um período de exame.

Por esse exercício, podemos dividir os papéis de trabalho em duas grandes partes:

- **Pasta de papéis permanentes**, que contém as informações utilizáveis em base permanentes.
- **Pasta de papéis em cursos**, que contém as informações utilizáveis somente para o trabalho em curso.

6.2.1 Pasta de Papéis Permanentes

De modo geral, a pasta de papéis permanentes deve conter os assuntos importantes que tenham interesse permanente e podem ser utilizados em bases recorrentes.

Informações, papéis e anexos componentes desta pasta não devem ser incluídos na pasta de papéis em curso para não ocorrer duplicidade desnecessária. Geralmente aplica-se o artifício de referenciar tais informações para os papéis de trabalho em curso.

O conteúdo da pasta de papéis permanentes necessita ser examinado e atualizado antecipadamente à execução do trabalho em curso, removendo e eliminando todo o material obsoleto ou superado.

Embora cada serviço ou atividade de auditoria seja diferente uma da outra e, por consequência, o conteúdo da pasta de papéis permanente possa variar, segue uma lista exemplificativa:

- dados históricos;
- dados contábeis;
- dados de controle interno;
- dados contratuais;
- dados analíticos;
- dados de planejamento de longo prazo.

6.2.2 Pasta de Papéis em Curso

A pasta de papéis em cursos, de forma geral, contém todos os dados, informações, documentos e exames praticados para a tarefa em evidência. Constitui, em conjunto com a pasta de papéis permanentes quando aplicável, o registro claro e preciso do exame feito.

A pasta de papéis em curso reúne a ordem de tarefa e autoriza o trabalho em si; o controle de horas despendidas na execução; o programa de trabalho detalhado; todas as informações obtidas; documentos examinados e confirmações praticadas que constituem a base da opinião formada pelo auditor.

6.3 ORGANIZAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Toda função determinada, através de método prático e eficiente, uma organização que sirva para a ordenação lógica e racional do que se tem para organizar. Um arquivo, por exemplo, pode ser realizado de diversas maneiras, utilizando artifícios de datas, alfabetos, movimentos diários etc. O importante é a determinação de um padrão que sirva

de método permanente, único e eficaz para a resolução dos diversos aspectos de conteúdos que reúne.

Entre os aspectos mais importantes que envolvem a organização dos papéis de trabalho podem-se citar os seguintes:

- distribuição do trabalho realizado nos papéis de trabalho;
- codificação dos papéis de trabalho;
- indicação dos exames nos papéis de trabalho.

6.3.1 Distribuição do Trabalho Realizado nos Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalho devem ser delineados e organizados de forma que os detalhes não fujam à atenção de quem os estiver usando.

O **layout** do papel de trabalho é de extrema importância, pois uma tarefa de auditoria envolve, por vezes, tantos detalhes, que itens importantes e que requerem grande atenção podem passar despercebidos por deficiências causadas em sua elaboração.

Antecipadamente à colocação das evidências necessárias nos papéis de trabalho, o auditor precisa perguntar a si próprio qual a melhor forma de colocá-las? Qual o modelo de papel de trabalho mais apropriado para fazê-lo? Como dividir as colunas adequadamente nos papéis de trabalho? O trabalho realizado requer evidências mais apropriadas neste ou em outro papel de trabalho?

Essas perguntas, que não são as únicas, precisam estar permanentemente com o auditor. O auditor deve buscar expressar no papel tudo aquilo que é necessário mostrar, buscando a forma mais adequada, racional e lógica.

6.3.2 Codificação dos Papéis de Trabalho

Com o intuito de arquivar, bem como resumir os trabalhos realizados em determinada tarefa, o auditor utiliza o artifício de codificar seus papéis de trabalho.

A codificação dos papéis de trabalho é convencionalmente geralmente com a utilização de letras maiúsculas, obedecendo a uma sequência lógica e racional, procurando

sempre resumir os trabalhos realizados em um jogo de papéis que, em seu conjunto, representarão todo serviço executado. Regra geral, em cada um dos papéis de trabalho existe espaço apropriado para a indicação de sua codificação.

A despeito disso, cada papel de trabalho deve ter seu cabeçalho próprio devidamente preenchido, determinando a empresa, atividade, operação, objetivo, data do exame, e assim por diante.

A codificação dos papéis de trabalho depende de como funciona a atividade da auditoria e do modo pelo qual realiza seu trabalho.

Quando a auditoria realiza um exame acerca das demonstrações financeiras, é comum utilizar cada seção componente destas e determinar-lhe uma codificação. Por vezes, pode-se destinar às seções componentes do ativo uma única letra, e às do passivo duas letras.

De modo geral codificam-se os papéis de trabalho através de letras maiúsculas, subsidiadas por números para obter-se um universo mais amplo do jogo de papéis necessários àquela atividade. Em adição evidencia-se a codificação com o uso de lápis em tom diferenciado para dar maior ênfase e determinação visual.

O papel de trabalho de resumo da tarefa ou de sintetização é geralmente denominado papel de trabalho mestre, e os demais, que proporcionarão sempre maiores subsídios ou aberturas, são denominados papel de trabalho subsidiário. Este sistema de trabalho nada mais é do que a analogia adotada pela contabilidade que se utiliza do artifício do razão sintético e do razão analítico.

6.3.3 Indicação dos Exames nos Papéis de Trabalho

Todos os exames praticados pelo auditor precisam ser indicados nos papéis de trabalho, os quais têm de ser auto-suficientes.

Exceção feita aos casos onde há evidência completa e suficiente por si só da indicação do exame, como, por exemplo, uma confirmação obtida diretamente de fonte externa, os demais casos necessitam evidenciar onde foram obtidos. Dessa forma, se o auditor conferiu determinado valor com um documento, ou se conferiu um dado com os

registros contábeis, isto se constitui um trabalho praticado e, como tal, precisa ser evidenciado nos papéis de trabalho.

A indicação dos exames realizados pelo auditor geralmente é praticada com a utilização dos seguintes artifícios:

- tiques explicativos;
- letras explicativas;
- notas explicativas.

Tiques explicativos

Os tiques explicativos são sinais peculiares que o auditor utiliza para indicar um exame praticado. Geralmente são empregados para indicar a fonte de obtenção ou conferência de um valor, sendo desnecessário maiores explicações.

A título ilustrativo, o auditor confere determinado valor de despesas de propaganda com o razão e constata sua adequação. Tal exame é indicado por intermédio de um tique explicativo comentado do exame praticado da conferência com o razão.

Outro exemplo ocorre quando o auditor, examina uma despesa de propaganda com a documentação pertinente, envolvendo cópia do cheque, duplicata quitada, contrato de prestação de serviço. Este exame é indicado por intermédio de outro tique explicativo comentado acerca do evento e dos documentos descritos.

A utilização deste artifício traduz economia de tempo e de espaço, uma vez que se descreve sucintamente o exame praticado e se escreve rapidamente o fato. Em adição, a utilização desse artifício elimina a necessidade de repetir explicações e facilita o entendimento e a revisão dos papéis de trabalho.

Os critérios básicos utilizados para os tiques explicativos como meio de evidência dos exames praticados devem observar:

- Utilização de símbolos simples, claros e inconfundíveis.
- Não-utilização de símbolos difíceis, o uso de letras e números. As letras são geralmente utilizadas para fornecer explicações adicionais, e os números para efetuar referências numéricas internas num mesmo papel de trabalho.

- Utilização de lápis em tom diferenciado para proporcionar ênfases e determinação visual.
- Não-utilização de tiques em demasia no papel de trabalho, de modo que se torne de difícil entendimento o acompanhamento do trabalho praticado.
- Explicação de forma precisa e imediata do exame praticado.
- Indicação, na medida do possível, da explicação da simbologia no mesmo papel de trabalho em que foi realizado o exame.

Letras explicativas

As letras explicativas correspondem aos exames praticados pelo auditor; necessitam de uma explicação adicional ao exame efetuado.

Invariavelmente, as letras explicativas são usadas com o emprego de letra minúscula do alfabeto que identifica algo mais do que uma simples conferência documental.

Os critérios básicos utilizados para as letras explicativas, como meio de evidência dos exames praticados, são semelhantes aos descritos para os tiques explicativos.

Notas explicativas

As notas explicativas correspondem aos exames praticados pelo auditor; geralmente têm conotação de ordem geral e não podem ser indicadas através de tiques e letras explicativas.

Como exemplo, podem-se indicar a definição de extensão de um trabalho realizado; a definição dos critérios utilizados para a seleção dos valores a serem praticados; o procedimento de confirmação; a seleção dos itens de estoques identificados para a contagem física; o relacionamento de exames praticados entre áreas afins como imobilizado e despesas de manutenção e reparos, e assim por diante.

CAPÍTULO 7 - O PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA



7.1 INTRODUÇÃO

Segundo William Attie, “o trabalho de auditoria implica a realização de diversos passos, cujo desenvolvimento requer certa ordem ou planejamento. Desta forma, planejamento é um compromisso para agir em bases ordenadas, realísticas e sistemáticas; é uma escolha racional de curso de ação.”

O planejamento, embora em certos casos não seja explícito e formal, sempre existe, pelo menos na mente de quem deve executar um trabalho relativamente complexo.

O planejamento, em auditoria, consiste na determinação antecipada de quais procedimentos serão aplicados, bem como a extensão e a distribuição desses procedimentos no tempo e a determinação de quem executará os trabalhos.

De nada adianta querer constituir uma casa pelo telhado sem antes construir a estrutura necessária que o suporte. Todo trabalho mal planejado resultará em um trabalho mal feito e, conseqüentemente, o produto final será inadequado.

Por planejamento deve-se entender o trabalho de preparação para um serviço. Compreende objetivos definidos, segundo roteiros, métodos, planos e programas a serem observados por etapas e com sólidas bases técnicas.

7.2 OBJETIVOS DO PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA

Os objetivos do planejamento do trabalho de auditoria são os seguintes:

- permitir a realização de exames adequado e eficiente, que facilite a consecução dos objetivos do auditor dentro de um espaço de tempo razoável;
- facilitar o controle sobre o desenvolvimento do trabalho e sobre o tempo que se gasta nele;
- estabelecer racionalmente a extensão dos diversos procedimentos de auditoria;
- evitar a sobrecarga de trabalho.

Um planejamento só tem efetividade a partir do momento em que se toma o projeto e o leva a cabo como foi concebido. O planejamento visa à construção de um projeto, conduzindo-o dentro de parâmetros definidos e endereçados aos objetivos que se quer atingir.

À medida que tais objetivos são atingidos, o planejamento evita também o remanejamento do pessoal, de última hora, ou que se faça distribuição de tarefas incompatíveis com a capacidade e com a experiência dos auditores.

7.3 CONTEÚDO DO PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA

Há duas fases distintas no planejamento dos trabalhos de auditoria. A primeira é o planejamento prévio dos trabalhos, em que se traçam os contornos genéricos do exame, determina-se o tipo de trabalho, fixa-se a previsão de horas e o prazo para encerramento e a distribuição das tarefas entre os elementos da auditoria.

A segunda é a do planejamento do trabalho propriamente dito. É nesta fase que as pessoas designadas planejam, em detalhes, a utilização das horas e os programas de auditoria, com base em uma análise mais profunda da situação.

Um planejamento em auditoria deve envolver, entre outras, as seguintes considerações:

- conhecimento prévio das atividades;
- pesquisa de fontes alternativas;

- definição do trabalho;
- assistência e colaboração da área auditada;
- orçamento de horas;
- período de execução;
- pessoal envolvido e
- plano de auditoria.

Conhecimento prévio das atividades

O conhecimento prévio das atividades estabelece visão panorâmica antecipada das operações e os segmentos de trabalho a serem observados de forma a possibilitar os possíveis reflexos contábeis e operacionais do objeto em exame.

Antecipadamente à execução do trabalho é recomendável que o auditor examine a atividade de forma que lhe possibilite razoável grau de detalhes. Nesse momento não se requer exame em profundidade, da matéria em exame, mas o conhecimento suficiente para se determinar com segurança o objetivo a ser alcançado com a execução do trabalho.

O conhecimento prévio permite visualizar globalmente o item a ser examinado em profundidade; permite definir a linha de conduta, os parâmetros a serem utilizados e até onde se deve realizar o trabalho.

Pesquisa de Fontes Alternativas:

A pesquisa de fontes alternativas serve como base para determinar a existência de possíveis subsídios e materiais existentes que permitam e auxiliem o bom andamento do trabalho. Neste sentido, a existência de trabalhos já realizados anteriormente à legislação existente e a identificação prévia de pontos ou problemas auxiliam no encaminhamento de um bom planejamento.

A pesquisa de fontes alternativas auxilia na indicação de atividades que tenham sido porventura praticadas. Entrementes, a existência deste fato não significa que o

trabalho neste momento deve seguir cegamente o já praticado. O uso de imaginação e julgamento auxilia a reduzir ou aumentar pontos não observados no passado.

Algumas auditorias têm o hábito da abertura de uma pasta de “pré-audit”, onde são armazenados detalhes e informação úteis a trabalhos futuros. Se a empresa for regularmente examinada por auditores independentes ou auditores específicos, como no caso de empresas financeiras, os relatórios por estes emitidos podem conter importantes aspectos a serem observados no planejamento do trabalho ora em andamento.

Definição do Trabalho

A definição do trabalho é parte importante de um planejamento que visa à identificação do serviço de auditoria a ser realizado.

Espera-se que, anteriormente à definição do trabalho a ser executado, exista um planejamento global da empresa que especifique todos os possíveis trabalhos de auditoria que necessitam ser praticados. Caso isto seja aplicável, neste momento é que se define claramente o trabalho que ora precisa ser cumprido. Caso não haja o planejamento global, o estudo inicial será indispensável para fornecer o subsídio da identificação do trabalho a realizar.

A definição do trabalho é calcada em três aspectos considerados fundamentais:

- objetivo do trabalho que é a proposição do trabalho e a declaração da meta a ser alcançada;
- procedimento de auditoria que são as técnicas a serem empregadas pelo auditor para a obtenção do objetivo do trabalho;
- limitação do trabalho, uma vez que não se pretende, através de um único trabalho específico, cobrir todas as possíveis alternativas, ou para direcionar os serviços aos objetivos.

Assistência e Colaboração da Área Auditada

A medida do possível, a obtenção do máximo de assistência e colaboração por parte da área auditada permite que o auditor se concentre em auditar e não em outras tarefas que possam ser singularmente praticadas pela área.

É indispensável contínuo processo de educação que permita às áreas exercerem estas tarefas; a educação permanente permite aprimorar a qualidade de trabalho do auditor e reduz o tempo gasto de auditoria.

Quando a área se dispuser a auxiliar na consecução de atividades de auditoria, é necessário que o auditor controle e supervisione as tarefas para que sejam atendidas as necessidades da auditoria sem perda de tempo por parte dos auxiliares.

Imbuído desse espírito, o auditor pode solicitar e obter ajuda das áreas para a redução de seu trabalho, planejando adequadamente o que irá necessitar durante o curso do trabalho, e as datas críticas em que tais itens devem estar concluídos.

Orçamento de Horas

O orçamento de horas é de fundamental importância a um planejamento de trabalho, pois visa, além de tudo, ao controle do andamento do trabalho.

É evidente que o orçamento de horas é apenas uma estimativa do tempo a ser despendido em um serviço, em condições normais. Entretanto, caso o auditor disponha de conhecimentos suficientes e vislumbre a anormalidade decorrente de alguns fatores, é de vital importância que esses fatos sejam considerados para efeito de orçamento de horas.

O orçamento de horas observado em um trabalho anterior pode servir de base para a preparação de novo orçamento; é indispensável observar, no entanto, que não se terá a medida exata em termos atuais, pois vários fatores podem ter ocorrido que modifiquem substancialmente esta situação; entre eles poderiam ter ocorrido a reestruturação de controle e o acréscimo ou decréscimo de operações.

É recomendável que o auditor mantenha controle rígido e permanente das horas efetivamente despendidas, tendo em mente os trabalhos executados e os pendentes de realização.

Período de Execução

O período de execução é a indicação de quando o trabalho será realizado; compreende a parte relativa do início até a finalização do mesmo.

O período da execução dos trabalhos deve satisfazer, de preferência, tanto a parte do auditor quanto a da área auditada, pois várias delas dispõem de picos significativos que poderão impedir ou resultar em um mau atendimento por parte do pessoal, em virtude desses aspectos.

A programação da execução do trabalho deve ser sempre comunicada, ajustando-se períodos com antecedência e possibilidade de alterações. Antecipadamente ao início das tarefas, a confirmação de datas torna-se oportuna e evita desperdício de tempo.

Pessoal Envolvido

A determinação de pessoal a ser envolvido no trabalho faz parte de um bom planejamento, uma vez que possibilita definir a experiência do pessoal que será utilizado em conjunto com a complexidade do trabalho a ser realizado.

O trabalho de campo realizado pelos auditores propicia excelente veículo de treinamento formal. Esta função não pode ser obtida casual ou simplesmente, partindo-se do ponto de vista da experiência do auditor. Ao alocar-se um trabalho a um auditor, deve-se levar em consideração a experiência que obteve em projeto imediatamente anterior; essa experiência possibilita determinar que se encontra em condições de realizar a tarefa. Contudo, deve-se dar oportunidade aos auditores mais novos e expô-los a novas experiências, para que possam desenvolver seus conhecimentos à medida que tomam contato com novos casos práticos.

De modo geral, a determinação do pessoal a ser envolvido no trabalho precisa considerar os requisitos particulares da tarefa, a experiência benéfica ao auditor, a situação geral dos elementos componentes do grupo de auditores, e as melhorias de competência e continuidade presentes e futuras aos auditores em particular.

Plano de Auditoria

O plano de auditoria tem por finalidade formalizar todos os aspectos aqui discutidos, pois visa orientar o trabalho a ser executado e a sua eficiência.

O plano de auditoria auxilia na comunicação dos objetivos a todo o pessoal envolvido no trabalho, de forma a uniformizar o pensamento e o raciocínio, endereçando-os ao caminho a ser percorrido e não permitido desvios inconseqüentes e desastrosos.

O uso do plano de auditoria formaliza as atividades a serem executadas pelos auditores. Fomenta o exercício das tarefas segundo as linhas traçadas pelo dirigente, somente sendo possível sua realização por intermédio de um plano aprovado. Quando praticável, o plano de auditoria pode ser discutido com os responsáveis pela administração da área a ser auditada, buscando levar o entendimento sobre o significado da tarefa, assim como obter subsídios de melhoria e de alcance para o plano proposto.

O plano de auditoria deve conter o escopo do trabalho, procedimentos e limitações impostas ao trabalho e determinar a todos os interessados o alcance da tarefa.

Quando aplicável, e de acordo com a complexidade do trabalho, é recomendável que o plano de auditoria contemple o detalhamento de padrões, princípios, conceitos e parâmetros de forma a encaminhar os auditores para o objetivo precípua do trabalho. Informações essenciais à execução da tarefa, como a de detalhes técnicos ou aspectos administrativos, tornam-se imprescindíveis no plano de auditoria para melhor propiciar o entendimento completo do trabalho em si.

CAPÍTULO 8 - EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

8.1 INTRODUÇÃO

A parte relativa à execução do trabalho de auditoria é a mais complexa e abrangente, pois envolve todos os conhecimentos técnicos e administrativos do auditor. É neste momento que o auditor se revela, além de técnico em sua atividade, administrador do seu trabalho e, se aplicável, de seus comandados.

Os conhecimentos técnicos do auditor são colocados à prova à medida que se desenrolam os trabalhos e de acordo com os problemas encontrados, os quais podem ter diversos aspectos, relacionamentos e consequências que só poderão ser detectados pelos auditores se dispuserem de uma bagagem de conhecimentos suficiente à boa condução e resolução desses aspectos.

Não há um padrão universal de comportamento que determine a forma do auditor agir para obter todos os ingredientes de uma deficiência constatada. Contudo, a mente aberta e a visão panorâmica do problema auxiliam a encontrar o melhor caminho e as formas de se atingir o objetivo.

Neste momento, o uso da experiência, a imaginação e a criatividade permitem ao auditor a prática de um trabalho mais abrangente e de melhor qualidade. Quando o auditor finalmente se der por satisfeito poderá com segurança afirmar ao administrador que a deficiência constatada é real, existe, e quais as consequências específicas geradas, demonstrando com conhecimento de causa e suportado pelos papéis de trabalho.

Geralmente determinadas palavras e perguntas fazem parte do ritual de auditoria e auxiliam em substância a encontrar os caminhos na busca das soluções ou fundamentos. Perguntas do tipo porque, onde, quando, como, dentre outras, são inerentes à pessoa do auditor. Não há efeito sem causa e o auditor precisa buscar as causas e as formas possíveis de solucioná-las e não se prender somente aos efeitos.

Do ponto de vista do auditado, o auditor têm obrigação de lhe fornecer informações que lhe possam ser valiosas e contribuir para a maior eficiência e controle; não deve esperar que o auditor lhe apresente aspectos e coisas impossíveis, impraticáveis ou que não acrescentem absolutamente nada em termos globais.

8.2 FASE DE EXECUÇÃO DO TRABALHO DE CAMPO

A fase de execução do trabalho de campo implica a levar a efeito o trabalho previamente planejado, em obediência às normas usuais de auditoria e à aplicação dos procedimentos de auditoria para a obtenção dos objetivos traçados.

A fase de execução do trabalho de campo compreende o conhecimento e a documentação, em papéis de trabalho, dos procedimentos definidos e o contato direto e pessoal com as áreas e os responsáveis . Em outras palavras poder-se-ia afirmar que é “meter a mão na massa”, que deve ser considerada em observância ao efetivamente planejado.

8.3 PROGRAMA DE TRABALHO

Uma vez que o objetivo do trabalho tenha sido definido, torna-se evidente a necessidade de procurar coordenar os esforços para a consecução daquele objetivo.

O programa de trabalho procura encorajar o processamento ordenado do serviço e fornecer registro formal do que se pretende executar para chegar o objetivo final; além disso, contribui para adequada supervisão do pessoal; visa, também, controlar o tempo e evidenciar o trabalho realizado.

Os procedimentos da auditoria a serem aplicados em um exame são dirigidos para atender às necessidades particulares do serviço, e para tal é saudável a obtenção de informações que o auxiliem nesta definição.

A medida que o serviço progride, poderão ser localizadas condições e situações que exijam alterações nos programas iniciais. Neste momento, o responsável pelo trabalho deve identificar as opções existentes e, se praticável, levar ao conhecimento do seu superior as alterações propostas.

8.4 DOCUMENTAÇÃO DO TRABALHO

A documentação do trabalho pode ser entendida com a tradução para os papéis de trabalho, que são a base para a fundamentação da opinião do auditor, das informações, apontamentos, provas e descrições dos serviços executados.

É importante considerar que, antes de estes eventos serem transcritos em papéis de trabalho, todos os aspectos relativos à obtenção, à confirmação das informações e a avaliação destes tenham sido pesados, medidos e raciocinados pelo o auditor, para evitar informações desnecessárias, indevidas e inconseqüentes que redundem em acúmulo de serviço, custos inadequados e total falta de visão do objetivo principal.

O trabalho de campo compreende, em verdade, todos os esforços do auditor para acumular, classificar e avaliar informações, a fim de capacitá-lo a formar uma opinião, o que inclui coleta, organização e análise de dados e registros em qualquer lugar da empresa.

O trabalho de campo, compreende, em verdade quando reduzido ao essencial, constitui-se basicamente de medição e avaliação.

8.4.1 Conceito de Medição

O conceito de medição tem significado especial para o auditor, pois, quando ele compreende inteiramente este conceito, pode, com sucesso, examinar virtualmente qualquer operação da empresa.

Não cabe ao auditor apenas e tão somente observar um processo e simplesmente decidir se é bom ou ruim, mas olhar o fato em termos de unidades de medida e padrões. As unidades de medida são os elementos que se aplicam nas operações, como por exemplo valores, dias, graus, pessoas, documentos, máquinas ou outras coisas quantificáveis - e através das quais podem ser objetivamente aferidos. Os padrões são aquelas qualidades de aceitabilidade com as quais medidas serão comparadas.

Geralmente, o auditor executa uma tarefa e, para fazer exame significativo, procura por uma unidade de medida ou um padrão. Os padrões podem ser localizados em manuais, diretrizes, orçamentos, especificação de produtos, práticas comerciais, padrões ou princípios de controle interno, princípios contábeis geralmente aceitos, contratos, estatutos, práticas salutaras, e assim por diante. Dessa forma, então, pela comparação com os padrões, o auditor pode chegar a uma conclusão objetiva e segura.

Para que a medição possa ser utilizada pelo auditor, é preciso que tenha conhecimento profundo do objeto em exame. A execução dessa tarefa obriga o auditor a dirigir seus esforços para observação, questionamento, análise, verificação e investigação.

Observação

Para o auditor, observar significa ver e conhecer, o que implica cuidadoso exame de pessoas e coisas. A observação exige exame visual com o propósito de comparação mental com padrões; deve ser em verdade, avaliadora.

A observação é uma ferramenta utilizada pelo auditor preliminarmente às demais técnicas. Geralmente requer confirmação pela análise ou investigação, e toma forma durante a pesquisa levada a efeito pelo auditor. Pode tomar forma, também, durante a fase de questionamento, através de entrevistas, quando o auditor notar reações e comportamentos dos entrevistados às questões formuladas.

Questionamento

Questionar é provavelmente a mais penetrante técnica do auditor quando está revisando operações, o que lhe possibilita conduzir o exame de forma completa.

Questionar faz parte permanente da atividade do auditor para que sinta segurança quanto à exposição de motivos que lhe é dado saber acerca do que esteja auditando.

Análise

Analisar significa examinar detalhadamente, com o propósito de determinar a verdadeira natureza, função, atividade, e determinar as relações de suas partes individuais.

Analisar sugere o intuito de descobrir qualidades, causas, defeitos, motivos e possibilidades, sendo muitas vezes base para uma investigação completa ou para um julgamento.

Verificação

Verificar sugere atestar a verdade, precisão, genuinidade ou validade do objeto exame. Esta técnica é a mais usada no estabelecimento da correspondência de um fato detectado. A verificação implica esforços deliberados para estabelecer a precisão ou verdade de alguma afirmação, colocando-a sob teste .

Investigação

Investigar é um termo que geralmente se aplica a um inquérito que tem por objeto a descoberta de fatos e o estabelecimento da verdade, o que implica a busca sistemática de uma pista de alguma coisa que o auditor deseja descobrir ou precisa saber.

Conceito de avaliação

O progresso de medição é uma das faces do trabalho de campo do auditor. Após a medição o auditor deve avaliar o resultado e determinar sua opinião e possíveis recomendações pela avaliação dos dados produzidos por suas medições.

Avaliação sugere intenção de chegar a um julgamento matemático correto, para expressar um juízo de valor. A avaliação raramente determina o valor numérico de um dado, mas procura achar seu equivalente num sentido amplo quanto à razoabilidade ou não do objeto criticado.

Avaliar implica estimar o valor, o que em auditoria significa chegar a um julgamento. A avaliação transmite a idéia de medida, de que a matéria foi examinada com adequacidade, efetividade e eficiência determinada. É o intervalo entre a análise e a verificação, de um lado, e a opinião de auditoria de outro; apresenta a conclusão dos fatos que o auditor acumulou.

Finalizando, a avaliação antecede o julgamento que, por sua vez, possibilita uma opinião calcada em critérios e pesos palpáveis, sedimentando o trabalho do auditor sob todos os ângulos.

Deve-se sempre tomar as medidas necessárias para que o assistente participe do maior número possível de etapas do trabalho, para motivá-lo e capacitá-lo mais rapidamente.

Em geral, as auditorias dispõem de encarregados para a supervisão de outras pessoas e determinam que elas apliquem, sempre que possível, as técnicas de treinamento do trabalho. O treinamento no trabalho implica não só transmitir conhecimentos e ensinar atitudes e qualidades de discernimento, por meio de supervisão estreita e assessoria permanente, mas também fazer rodízio de incumbências e intercâmbio com a finalidade de aumentar-lhe a experiência.

A característica de trabalho em equipe exige substância nas linhas de comunicação entre os diferentes níveis que compõem o quadro de pessoal. A esse respeito, o treinamento no trabalho constitui-se numa respostas adequadas ao desejo de aprender e às ambições profissionais pessoais.

8.5 CONSTATAÇÃO E OBSERVAÇÃO DE PROBLEMAS

A constatação e observação de problemas, assim como qualquer antecipação que possa ser praticada, são fundamentais para a adequada execução do trabalho de auditoria.

É importante que o auditor se mantenha alerta e desenvolva seu poder de observação e argúcia no sentido de auxiliá-lo na determinação de problemas que possam advir do trabalho em andamento, os quais, invariavelmente, são benéficos tanto à área em exame quanto ao seu desenvolvimento profissional.

Neste sentido, é recomendável que tanto quanto possível o auditor antecipe problemas, pois, quanto antes o determinar, mais facilmente o trabalho será desenvolvido. Nem sempre isto é praticável, pois dependerá do conhecimento técnico e profissional do auditor para a matéria em exame, mas deve ser levado em consideração que mais vale uma hora de trabalho bem pensada do que dez horas de trabalho inexpressivas ou inconseqüentes.

8.6 DISCUSSÃO PRÉVIA COM OS INTERESSADOS

Consiste na discussão, antecipada à emissão do relatório de auditoria, de todos os aspectos que mereçam atenção por parte da atividade auditada. Neste sentido, o alerta prévio ao pessoal responsável envolvido torna-se fundamental para que, inclusive, haja troca de informações entre o auditor e o auditado, de forma que não se surpreenda o pessoal com problemas crônicos e fundamentais que poderiam ter sido resolvidos tempestivamente, ou não ocorra a indicação nos relatórios de auditoria de problemas inexistentes.

8.7 FINALIZAÇÃO DO TRABALHO

Compreende o encerramento do serviço previamente planejado, de acordo com os objetos definidos. Uma vez que tenham sido aplicados os procedimentos de auditoria, com vistas nos objetivos traçados e em obediência às normas usuais de auditoria, espera-se ter alcançado o objetivo proposto.

Para que algum trabalho seja finalizado, entende-se a existência anterior de um planejamento adequado e a sua execução segundo o que dele se esperava.

A finalização do trabalho, em verdade, compreende o acabamento final de um produto que até então se encontra em processo. Pode-se dizer que visa embalar da melhor forma o produto concluído e que seja, antes de mais nada, um produto consumível e de interesse de seus leitores.

A finalização do trabalho deve envolver dois aspectos básicos, a saber:

- fechamento dos papéis de trabalho;
- emissão do relatório de auditoria.

8.8 FECHAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

O aspecto fundamental destaca os papéis de trabalho, pois é nestes que se encontra a documentação de todo o trabalho realizado e conseqüentemente, onde se encontra fundamentada a opinião do auditor sobre o trabalho.

O fechamento dos papéis de trabalho inclui, de maneira geral, os seguintes itens:

- revisão final do conteúdo de cada um;
- confronto final entre o trabalho planejado e o realizado com vistas nos objetivos predeterminados;
- referenciação adequada entre os papéis de trabalho;
- revisão da folha de pontos a completar quanto aos itens ali representados e conseqüente inclusão nos papéis de trabalho devidos;
- fechamento das horas despendidas no trabalho e confronto com as orçadas;
- arrumação seqüencial dos papéis de trabalho de acordo com a codificação adequada e sua inclusão nas pastas de auditoria;
- avaliação do pessoal envolvido na execução do trabalho.

8.9 EMISSÃO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

Uma vez que as constatações e observações decorrentes do trabalho tenham sido previamente discutidas com os interessados faz-se necessária sua tradução para o relatório de auditoria, o qual é objeto do capítulo seguinte.

De forma geral, a redação do relatório deve ser criteriosa e revestida de característica fundamental de auditoria e este deve ser apresentado previamente aos interessados, através de uma reunião formal e subsequente emissão a quem de direito.

CAPÍTULO 9 - RELATÓRIO DE AUDITORIA

9.1. INTRODUÇÃO

O relatório de auditoria constitui a forma pela qual se leva à administração o produto do trabalho do auditor. É através dele que a auditora evidencia o serviço realizado mostrando à organização suas idéias, pontos de vista e sugestões que, uma vez implementados, constituem-se numa solidez de controles.

O relatório de auditoria é a oportunidade que o auditor possui para chamar a atenção da administração sobre o trabalho realizado. Considerando este aspecto de fundamental importância, o auditor não deve considerá-lo como um produto melancólico, mas como uma oportunidade de mostrar à administração o que tem a oferecer para a melhoria da empresa.

As observações e a opinião do auditor são importantes para a administração. Suas conclusões objetivas e imparciais podem facilmente levar tranquilidade ao administrador sobre o bom funcionamento das atividades, e suas recomendações podem alertar sobre matérias que necessitem de melhorias.

Todavia, a administração deve e precisa ler o relatório. Para a comunicação ser efetiva, os canais devem ser claros, e os meios devem ser incisivos e facilmente compreendidos. Quando a administração da empresa concede uma oportunidade ao auditor, cabe a ele não esquecer que é um vendedor e não desperdiçar a chance obtida. Assim, deve ser persuasivo, usar técnicas de motivação e de estilo, desprezar o que é imaterial e, engenhosamente, traduzir a técnica em material acessível ao entendimento da administração,

apontando a necessidade da tomada de ação corretiva, e as consequências se esta não for tomada. A administração poderá, a partir daí, começar a apreciar a significância do produto da auditoria e verificar os resultados que dele poderá obter. A administração pode, com isso, aprender a aceitar a precisão, a objetividade e o bom-senso do auditor e, a partir de então, transformar os relatórios de auditoria em necessidade.

9.2 O PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

A redação do relatório é essencialmente um problema de comunicação, de transmissão de informações e idéias a terceiros. O auditor que elabora um relatório tem uma mensagem a transmitir àqueles que desejarem lê-lo; assim sendo, necessita dirigi-lo da maneira que melhor transmita essa mensagem, levando-se sempre em consideração as dificuldades das informações a serem colocadas, assim como o conhecimento e a capacidade dos seus possíveis leitores.

De forma geral, o relatório de auditoria está relacionado com uma das três espécies de informações, a saber:

- tratar da natureza do exame sobre o qual se baseia;
- oferecer sugestões para aperfeiçoamento do controle interno ou de procedimentos operacionais e
- explicar a importância de fatos ou valores observados durante o curso do trabalho.

Todos esses aspectos são de natureza técnica e seria impossível explicá-los de forma tão simples que alguém sem conhecimento de negócios pudesse compreendê-lo integralmente. Portanto, ao redigir o relatório, o auditor deve presumir que seus leitores tenham algum conhecimento básico de operações comerciais, demonstrações financeiras e, em particular, do assunto em discussão. Isto não quer dizer que o redator do relatório possa presumir amplo conhecimento técnico por parte dos seus leitores. Por outro lado, ele também não deve redigir seus relatórios com a idéia de que os leitores nada entendem do assunto em pauta.

Ao redigir seu relatório, o auditor deve considerar, na medida de sua capacidade, a razoabilidade entre os dois extremos citados, assim como não deve tratar de forma tão simplista a sua mensagem, a ponto de esvaziá-la.

O relatório de auditoria deve apresentar redação técnica em sua melhor forma. Como redação técnica, o relatório deve ser claro, moderado nas afirmações e distinguir claramente fatos de opiniões.

Muito do que o auditor relata são fatos verificados e observados durante o transcorrer do seu trabalho, os quais devem ser apresentados como são. Por outro lado, o auditor também deve manifestar sua opinião sobre certos assuntos.

Sempre que o auditor incluir em seu relatório assunto que represente opinião, em vez de matéria de fato, a redação deve indicar isso claramente. Nesse sentido, as expressões, “em nossa opinião”, “portanto, recomendamos”, “sugerimos”, bem como outras semelhantes, são úteis como indicação ao leitor de que o auditor está opinando em sua apresentação, além dos fatos verificados.

9.2.1 O Início da Elaboração do Relatório de Auditoria

Ao finalizar seu trabalho de campo propriamente dito, o auditor deve ter uma posição clara acerca do trabalho realizado. Seu problema, a partir de então, reside em como transmitir tais fatos, o que é geralmente solucionado pela pesquisa de relatórios anteriores e definição de um projeto de elaboração do atual relatório.

Relatório Anteriores

O auditor não deve deixar de notar ou de examinar qualquer relatório anterior, revisando-o integralmente, pois aspectos significativos foram considerados nesse trabalho. Políticas de relatório e formato próprio provavelmente foram observados na sua elaboração.

Contudo, a confiança em tais relatórios deve ser discreta, pois as condições podem ter mudado, em muito, a política anteriormente usada.

Procedimentos e estilo de elaboração são comumente alterados sempre na busca de melhores formas de expressão, e como forma de progresso e busca de melhoria na própria auditoria. Tomando-se estes cuidados, os relatórios anteriores podem proporcionar grande economia de tempo e fornecer idéias ao relatório presente.

Trabalhos realizados várias vezes consecutivas podem apresentar uma forma padrão que deve ser seguida. Entretanto, é recomendável julgamento e ponderação para aprimorar os anteriores, não permitindo que os relatórios tomem forma rotineira e não despertem a atenção dos interessados.

Projeto de Relatório

Invariavelmente, um bom relatório exige raciocínio e ponderação. É preciso que o auditor, antes de mais nada, estabeleça relação lógica entre os aspectos importantes e os irrelevantes, entre causas e efeitos, colocando as coisas em seus devidos lugares para obter perspectiva adequada quanto ao relatório a produzir.

A determinação de um plano, de forma lógica e razoável, auxilia na condução de esforços para atingir o objetivo.

A imaginação e a coordenação de começo, meio e fim canalizam o raciocínio a projetar adequadamente o relatório. Por vezes, os auditores podem estabelecer um desenho padrão de relatório, o que traduz economia de tempo, pois, torna-se necessária somente a complementação de informações para adaptar o relatório à situação exigida.

9.2.2. O Processo de Elaboração do Relatório de Auditoria

Uma vez concluído o projeto de relatório, o passo seguinte é torná-lo realidade, redigindo-o formalmente. Esta é uma tarefa árdua, um novo produto a ser

concluído, dentro de um ritual definido e consagrado a ser dado ao conhecimento formal da organização como o produto final da auditoria.

Neste momento, o auditor passa do projeto a realidade, e cuidados necessitam ser observados para a condução e a obtenção de um resultado positivo ou que assim o possibilitem.

Três itens são de vital importância para permitir a elaboração do relatório de auditoria, a saber: o rascunho, a linguagem e os títulos.

O Rascunho do Relatório

Em geral, todo início de relatório é difícil e doloroso; é o momento em que ainda não se conhece, com efetividade, o que se vai compor.

É oportuno ter à disposição as idéias firmadas antecipadamente mediante as discussões com os interessados, salientando os aspectos constatados e as conversações e opiniões. Os papéis de trabalho do auditor devem conter todos os itens citados e informações e fatos que permitam a redação do que se pretende comunicar.

Por intermédio desse processo, o relatório começa a ser produzido para ser subsequente transformado e melhorado; com a adição de fatos e oportunidades relevantes e supressão de material desnecessário ao seu bom entendimento. A linguagem precisa ser aprimorada até que se alcance a disposição satisfatória e clareza no que se quer dizer. Posto isto, é recomendável revisão gradual e rigorosa do que se escreveu, atentando para concordância e erros ortográficos e submetendo o relatório a digitação.

A Linguagem do Relatório

Regra geral, nenhuma linguagem é de fácil domínio. Após longo e duro aprendizado, consegue-se um bom padrão de linguagem.

A linguagem do relatório do autor necessita ser clara, objetiva e simples para facilitar o entendimento de todas as pessoas que com ele possam ter contato, direto ou

indireto. O uso de sentenças curtas, palavras comuns, emprego de lógica e a não-omissão de detalhes importantes facilitam a compreensão do relatório.

Nem sempre o que se quer dizer é simples de escrever e, portanto, requer cuidado na escrita e comunicação. A linguagem do relatório deve evitar o uso de palavras incomuns e ser representadas de forma discreta mas oportunas.

Títulos

Os títulos de relatórios ou de aspectos que mereçam ser comentados necessitam de cuidadosa consideração. É recomendável que sejam suficientemente descritivos para proporcionar cobertura do objeto que representam. Deve-se evitar também que sejam extremamente longos ou insuficientemente curtos.

O título do ponto ou aspecto que se quer comentar deve estar de acordo com o contido no relatório para evitar contrariedades.

9.2.3 Finalização do Relatório de Auditoria

A finalização do relatório de auditoria é de fundamental importância para a conclusão do trabalho de auditoria. De nada adiantam cuidados com sua produção se a finalização e embalagem não contiverem os ingredientes e fundamentos precípuos de um ótimo produto.

O auditor deve caminhar vagarosamente e seguir um programa preestabelecido antes de assinar seu relatório e enviá-lo ao destinatário. É preciso estabelecer uma rotina que assegure completa precisão que todos os itens fundamentais tenham sido observados, permitindo conclusão de acordo com o padrão de relatórios estabelecido pelo departamento de auditoria.

9.3 CRITÉRIOS PARA RELATÓRIOS DE AUDITORIA

O relatório de auditoria exige reunião de todos os dados necessários à descrição de uma tarefa realizada. Contudo, existem formas diferentes, mas é preciso obedecer a critérios que canalizam os objetivos.

Tem sido geralmente aceito que os relatórios de auditoria precisam obedecer aos critérios de precisão, concisão, clareza, oportunidade e tom.

9.3.1. Precisão

O relatório deve ser completa e escrupulosamente factual. Toda afirmação categórica, ou figura, ou referência, deve estar baseada em sólidas evidências. A auditoria, através de permanente esforço, deve desenvolver reputação de confiabilidade, de tal sorte que qualquer assunto comentado pelo auditor não seja objeto de crítica ou desconfiança.

O relatório de auditoria deve ser escrito e documentado de forma que induza à crença e confiança, mostre caráter e autoridade, a fim de que o leitor passe a confiar no relatório, em função dos fatos documentados e da lógica irrefutável.

Em qualquer afirmação o auditor deve basear-se na observação de fatos e ser preciso no relato de suas constatações. Precisão, nesse caso, implica relatar a matéria na dimensão exata do problema encontrado, sem exageros. Deve empenhar-se para relatar os fatos observando a verdade, a relevância e a proporção adequada que cada caso requer.

9.3.2. Concisão

Concisão significa cortar o que é supérfluo. Não quer dizer necessariamente ser curto, porque a matéria em discussão pode demandar relatório extenso; deve-se, porém, eliminar o que é irrelevante e imaterial.

Embora a concisão recomende eliminar idéias, observações, palavras e sentenças que não ajudam na compreensão do tema central do relatório, não se deve

transformar a redação num estilo abrupto e telegráfico. Deve haver continuidade de pensamento, facilidade de leitura e um fluir de idéias de forma lógica e racional.

9.3.3. Clareza

Clareza em relatórios implica, basicamente, colocar na mente do leitor aquilo que estava na mente do auditor quando escreveu e desenvolveu o relatório.

9.3.4 Oportunidade

O relatório final não deve ser considerado como um documento histórico, mas como uma chamada de atenção para a ação, pois é ele que responde às necessidades do administrador. Por isso, seu efeito será nulo se não for oportuno, o que não significa que não deva ser cuidadosamente pensado. Para evitar mal-entendidos, o relatório precisa ser fecundado. Tal fato gera necessidade conflitantes de desenvolvimento e rapidez, mas ambos devem ser alcançados. Relatórios informais progressivos emitidos podem ser a resposta, enquanto a auditoria continua em execução.

9.3.5 Tom

Finalmente, o relatório de auditoria deve ter um tom próprio, adequado e cortês; precisa considerar seu efeito sobre o pessoal subordinado aos administradores e não identificar indivíduos ou fiscalizar erros das pessoas. É recomendável evitar insignificância e trivialidades, ser coeso, harmônico e dizer tudo sem ferir suscetibilidades.

Os administradores, pressionados de todos os lados por relatório operacionais e orçamentos, devem ser capazes de ver no relatório de auditoria uma exposição calma e objetiva, pensada e imparcial, na qual ele pode confiar e tomar providência de ações corretivas.

transformar a redação num estilo abrupto e telegráfico. Deve haver continuidade de pensamento, facilidade de leitura e um fluir de idéias de forma lógica e racional.

9.3.3. Clareza

Clareza em relatórios implica, basicamente, colocar na mente do leitor aquilo que estava na mente do auditor quando escreveu e desenvolveu o relatório.

9.3.4 Oportunidade

O relatório final não deve ser considerado como um documento histórico, mas como uma chamada de atenção para a ação, pois é ele que responde às necessidades do administrador. Por isso, seu efeito será nulo se não for oportuno, o que não significa que não deva ser cuidadosamente pensado. Para evitar mal-entendidos, o relatório precisa ser fecundado. Tal fato gera necessidade conflitantes de desenvolvimento e rapidez, mas ambos devem ser alcançados. Relatórios informais progressivos emitidos podem ser a resposta, enquanto a auditoria continua em execução.

9.3.5 Tom

Finalmente, o relatório de auditoria deve ter um tom próprio, adequado e cortês; precisa considerar seu efeito sobre o pessoal subordinado aos administradores e não identificar indivíduos ou fiscalizar erros das pessoas. É recomendável evitar insignificância e trivialidades, ser coeso, harmônico e dizer tudo sem ferir suscetibilidades.

Os administradores, pressionados de todos os lados por relatório operacionais e orçamentos, devem ser capazes de ver no relatório de auditoria uma exposição calma e objetiva, pensada e imparcial, na qual ele pode confiar e tomar providência de ações corretivas.

9.4 FORMAS DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA

Não há um padrão universal que determine a forma e o formato que o relatório de auditoria deve possuir. Contudo, cada auditoria interna emprega uma forma de relatório que mais se coaduna às suas necessidades e às dos administradores, formatando-o de maneira consistente e apropriada às circunstâncias.

A forma do relatório de auditoria pode também depender do trabalho proposto, dos aspectos observados durante sua execução, além da necessidade de informar a terceiros aquilo que dele é esperado.

De forma geral, os relatórios de auditoria devem ser formalizados e indicar a posição da auditoria acerca da matéria examinada. À medida do possível, o relatório deve mencionar os pontos de vista dos dirigentes responsáveis, as questões que exigem estudo posterior e a existência de condições deficientes que precisam de definições e estudos subsequentes.

As formas mais comuns de relatórios utilizados são a de forma breve, forma longa, síntese de relatório e relatório progressivo.

9.4.1 Relatório de Auditoria de Forma Breve

O relatório de auditoria de forma breve pode ser utilizado quando o exame não revelar aspectos fundamentais que devam ser divulgados a terceiros. Neste sentido, o exame de demonstrações financeiras integral ou parcial, o estudo e a avaliação de controle interno ou teste de procedimentos, e o exame específico que nada tenha revelado de anormalidade podem ser considerados para efeito da emissão do relatório de auditoria de forma breve.

A definição de um critério de confecção para a formatação deste relatório é imprescindível para que possa ser, por exemplo, entendido como um relatório de exceção e, portanto, somente descrever os aspectos negativos a serem reportados. Por exceção subentende-se que os itens não relatados podem ser considerados como satisfatórios.

9.4.2 Relatório de Auditoria de Forma Longa

Em virtude da enorme variedades de possibilidade na elaboração de relatórios de auditoria de forma longa, é impossível estabelecer um modelo-padrão aplicável a qualquer circunstância. Cada relatório deve ser tratado como um item específico, tendo-se em mente os fatos de determinada situação. Isto significa que, em alguns casos, determinado tipo de informação será desenvolvido, enquanto em outra situação pode ser exigida diferente técnica. O valor de qualquer relatório de auditoria de forma longa depende muito mais da imaginação e habilidade do auditor do que de qualquer modelo ou forma que pudesse tentar seguir. O relatório de forma longa precisa, necessariamente, incluir todas as informações adequadas e pertinentes ao seu bom entendimento.

9.4.3. Síntese de Relatório de Auditoria

Em geral, quando os trabalhos de auditoria indicam gama muito grande de aspectos que precisam ser comentados, a forma do relatório assume características extensa. Entretanto, nem todas as pessoas que recebem o relatório precisam ser notificadas a respeito de minúcias. Por vezes, o relatório detalhado, de acordo com a definição dada pelos administradores, somente deve ser enviado aos responsáveis pela atividade ou área examinada, e os superiores hierárquicos dos destinatários querem ser avisados acerca da essência dos mesmos. Neste sentido, uma síntese dos relatórios de auditoria, esclarecendo, de forma resumida, os principais aspectos neles contidos, assume importância e significado e é uma forma eficaz de esclarecer os resultados da auditoria.

9.4.4 Relatório de Auditoria Progressivo

O relatório progressivo torna-se de extrema valia quando os trabalhos de auditoria demandam muito tempo. Além disso, a constatação de pontos que necessitam de solução tempestiva não pode aguardar o encerramento da tarefa para serem levados ao conhecimento geral.

A oportunidade deve ser literalmente aproveitada, levando o problema ao conhecimento do administrador no momento exato da descoberta, concedendo-lhe possibilidade de obter ação ou de iniciar o estudo que o caso requeira rapidamente.

9.5. RESPOSTAS AO RELATÓRIO DE AUDITORIA

Quando o trabalho de auditoria é concluído é transmitido por intermédio de um relatório que indica sua finalização, o relatório assume a incumbência de dizer, a quem de direito, em que consistiu a tarefa de auditoria.

O trabalho pode ter sido concluído a contento, não revelando anomalias. Pode também indicar observações constatadas pelo auditor, que precisam ser conhecidas pela administração para a tomada de decisões e providências.

O trabalho promovido pelo auditor é dirigido em função do entendimento de um objetivo e não da descoberta de ineficiência, fraquezas, fraudes ou problemas. Contudo, embora não sendo objeto de seu trabalho, não implica que durante a execução da tarefa isto não possa vir a ocorrer.

Nesta linha de raciocínio, o trabalho do auditor está voltado para atingir um objetivo, o qual pode ser prejudicado em função de possíveis descobertas de fraudes ou desfalques que podem vir à luz, ou de possíveis deficiência que, muito embora não tenham trazido prejuízo à empresa, podem acarretá-los futuramente e demais aspectos que necessitam de estudos por parte da empresa para serem solucionados.

É responsabilidade do auditor relatar os aspectos abordados acompanhados de uma recomendação construtiva ao administrador da atividade auditada, para que esta, responsável pelo gerenciamento e pelos controles internos, possa tomar providências no intuito de saná-los ou aprimorar os controles existentes.

A definição de uma política válida por toda a organização, determinando os critérios a serem observados pelas áreas receptoras do relatório de auditoria, permite que a auditoria tenha a incumbência de acompanhar a solução do aspecto reportado.

Com o intuito de alertar o pessoal responsável pela resposta ao relatório de auditoria, é recomendável que a carta de transmissão indique o prazo global para ser

respeitado para a resposta do relatório de auditoria. Por outro lado, o auditor deve manter controle que lhe permita identificar o prazo de resposta e, caso não se tenha efetivado, portar-se de acordo com os procedimentos definidos pela administração, até que a mesma seja obtida.

Uma vez obtidas as respostas aos relatórios de auditoria, é preciso que sejam analisadas quanto ao seu conteúdo, atendimento às formulações sugeridas pela auditoria e em obediência aos critérios definidos pela administração.

Ao receber a resposta ao relatório de auditoria, deve esta ser prontamente analisada e, caso aplicável, discutir com os responsáveis a resposta quanto às divergências observadas e ao não-atendimento às formulações sugeridas pela auditoria.

A análise praticada entre o relatório de auditoria emitido e a resposta obtida deverá ser reportada diretamente ao responsável pela auditoria, ao qual caberá o estabelecimento de providências a serem tomadas pelo auditor em caso de divergências.

CONCLUSÃO

Controle - esse é o “carro-chefe” que assimilamos e queremos discorrer ao findar este trabalho. Através dele é que a atividade de auditoria interna tem sua razão de ser nas empresas, principalmente aquelas de grande porte, onde os procedimentos são mais complexos.

Afigura-se em toda a empresa, um controle absoluto de todos os pontos da organização, atuando a auditoria de forma preventiva, principalmente. Com efeito, a atuação da auditoria é evitar que erros e distorções possam acontecer, sistematicamente, sem prejuízo dos resultados esperados. A auditoria interna proporciona segurança à administração das empresas, pois verificando todos os procedimentos e controles internos, fazendo recomendações, através de relatórios, apresentando soluções para problemas existentes e formas de evitá-los no futuro.

A auditoria interna, são os olhos e os ouvidos da alta administração, daí sua importância para atuação de uma boa administração; sem ela torna-se mais difícil o bom desempenho da organização empresarial, em que pese suas políticas e normas.

BIBLIOGRAFIA

1. ATTIE, William - **Auditoria Conceitos e Aplicações**, Ed. ATLAS
2. ALMEIDA, Marcelo Cavalcante - **Auditoria um Curso Moderno e Completo**, Ed. Saraiva.
3. Curso Básico de Auditoria Normas e Procedimentos - **Curso Básico de Auditoria**, Ed. ATLAS.
4. FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto - **Auditoria Contábil**, Ed. ATLAS
5. GIL, Antônio de Loureiro - **Auditoria da Qualidade**, Ed. ATLAS.
6. GIL, Antônio de Loureiro - **Auditoria Operacional e de Gestão**.
7. Instituto dos Auditores Internos do Brasil - **Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna**.
8. MAUTZ, R.K. - **Princípios de Auditoria**, Ed. ATLAS.
9. MOTTA, João Maurício - **Auditoria Princípios e Técnicas**, Ed. ATLAS.
10. SANTI, Paulo Adolpho - **Introdução à Auditoria**, Ed. ATLAS.