

**Universidade Federal do Ceará**  
**Faculdade de Economia, Administração, Atuária e**  
**Contabilidade**  
**Curso de Ciências Contábeis**

# **AUDITORIA INTERNA**

**José Mauro Gomes Júnior**

**Fortaleza/1999**

# **AUDITORIA INTERNA**

**JOSÉ MAURO GOMES JÚNIOR**

**Orientador(a): Jeanne Margarite Molina Moreira**

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

**FORTALEZA - CE  
1999**

## AUDITORIA INTERNA

Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC e encontra-se à disposição dos interessados na biblioteca da referida Universidade.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que feita de acordo com as normas de ética científica.

Média

9,5

Nome do Aluno

Prof.(a) JEANNE MARGUERITE  
Prof. Orientador

Nota

9,5

Prof.(a) MARIA DAS GRAÇAS  
Membro da Banca Examinadora

Nota

9,5

Prof. PEDRO PAULO  
Membro da Banca Examinadora

Nota

9,5

Monografia aprovada em: 01/03/99

## **AGRADECIMENTOS**

À DEUS por me ensinar a ter fé e confiança através de Jesus Cristo e por me lembrar sempre que **nada pode me separar do seu amor.**

Aos meus pais, MAURO e FRANCISCA por estarem presentes em todos os momentos da minha vida, e por me ensinar a não temer desafios e a superar os obstáculos com humildade.

Aos meus professores que tanto me ajudaram e ensinaram: Jeanne, Graça e Pedro Paulo.

Aos meus amigos pela compreensão nos momentos em que estive ausente.

E aos demais, que de alguma forma contribuíram na elaboração desta monografia.

# SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS.....	I
SUMÁRIO.....	II
RESUMO.....	V
INTRODUÇÃO.....	01
1. NOÇÕES GERAIS DE AUDITORIA.....	03
1.1. A ciência contábil.....	03
1.2. Origem da Auditoria.....	05
1.2.1. Mundial.....	05
1.2.2. No Brasil.....	08
1.3. Conceito de Auditoria.....	10
2. A AUDITORIA INTERNA.....	14
2.1. Introdução.....	14
2.2. Objetivos da Auditoria Interna.....	17
2.3. Empresa: campo de atuação da Auditoria Interna.....	18
2.4. A influência da Auditoria Interna nos trabalhos de Auditoria Externa.....	20
3. NORMAS USUAIS DE AUDITORIA.....	24
3.1. Introdução .....	24
3.2. Normas relativas à independência do auditor interno.....	25
3.3. Normas relativas à competência profissional do auditor interno.....	27
3.4. Normas relativas ao âmbito de trabalho do auditor interno.....	29
3.5. Normas relativas à execução do trabalho do auditor interno.....	30
3.6. Normas relativas à administração do departamento de Auditoria Interna.....	32
4. O DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA.....	33
4.1. A Constituição.....	33

4.1.1.	Finalidade.....	34
4.1.2.	Autoridade.....	34
4.1.3.	Responsabilidade.....	34
4.2.	A estrutura da Auditoria Interna.....	35
4.2.1.	Descrição de funções.....	36
4.2.2.	Delegações de atribuições.....	37
4.3.	A administração do departamento de Auditoria Interna.....	37
4.3.1.	A organização do departamento de Auditoria Interna.....	38
4.3.2.	O pessoal do departamento de Auditoria Interna.....	40
4.4.	A seleção dos novos auditores.....	40
4.5.	Educação continuada e treinamento.....	43
4.6.	Formação técnica do auditor .....	45
5.	TÉCNICAS DE AUDITORIA.....	48
5.1.	Controle interno e sua avaliação.....	48
5.1.1.	Objetivos do controle interno.....	48
5.1.2.	Importância do controle interno.....	49
5.1.3.	Características de um controle interno.....	49
5.1.4.	Estudo do controle interno.....	50
5.2.	Procedimentos de Auditoria.....	52
5.3.	Papéis de Trabalho.....	57
6.	O PROCESSO DE AUDITORIA.....	60
6.1.	Introdução.....	60
6.2.	Planejamento da Auditoria.....	60
6.3.	Execução da Auditoria.....	63
6.3.1.	Trabalho de campo.....	63
6.3.2.	Programa de Auditoria.....	64
6.3.3.	Documentação da trabalho.....	65
6.3.4.	Supervisão e treinamento ao pessoal de campo.....	67
6.3.5.	Constatação e observação de problemas.....	68
6.3.6.	Discussão prévia com os interessados.....	68
6.3.7.	Finalização do trabalho.....	69

6.4. Relatório de Auditoria.....	70
6.4.1. O processo de elaboração do relatório de Auditoria.....	70
6.4.2. Critérios para relatórios de Auditoria.....	72
6.4.3. Conteúdo do relatório de Auditoria.....	73
6.4.4. Formas de Relatórios de Auditoria.....	73
6.4.5. Conclusões.....	74
 CONCLUSÃO.....	 76
 BIBLIOGRAFIA.....	 78

## RESUMO

Este trabalho busca, através de uma pesquisa ampla em autores consagrados, analisar a importância da Auditoria Interna para as organizações e identificar suas contribuições para o mundo empresarial. Destaca o papel da existência do Auditor Interno e/ou do departamento de Auditoria Interna, tendo como principais objetivos: revisar e avaliar a eficácia, suficiência e aplicação dos controles contábeis, financeiros e operativos; determinar a extensão do cumprimento das normas, dos planos e procedimentos vigentes; e determinar quão dignas de confiança são as informações e os dados contábeis e de outra natureza, preparados pela empresa. Conclui-se que o profissional de Auditoria Interna além de possuir qualificação a altura do cargo que possui, ligado diretamente a alta administração, deve ir em busca de treinamentos, aprimoramentos e, principalmente, motivação para a descoberta de novas técnicas, indispensáveis no atual quadro de desenvolvimento tecnológico mundial e de novos horizontes, para que a Auditoria não se torne obsoleta como muitas outras atividades e profissões.

# **INTRODUÇÃO**

A escolha do tema deste trabalho deveu-se principalmente ao desejo de adquirir conhecimento aprofundado sobre a Auditoria Interna, bem como das técnicas e normas que regulam a profissão. Outro fator decisivo para tal escolha foi a importância da Auditoria Interna na atual conjuntura econômica nacional e internacional.

As empresas através do capitalismo moderno estão crescendo rapidamente, tomando maiores dimensões e complexidade. O grande impulso dos empreendimentos levaram as empresas a constituírem novas filiais, descentralizando e diversificando suas atividades econômicas, ampliando sua produção e contratando novos funcionários, despertando preocupações no sentido de controlar e obter informações de pessoas independentes daquelas que a executam.

É nesse contexto que desponta a importância da Auditoria Interna, com a finalidade de avaliar e assessorar a administração da empresa voltando-se para o exame e análise da adequação e eficiência do sistema de controle interno, bem como a qualidade do desempenho das áreas ou setores, no cumprimento de metas, objetivos e políticas no plano estratégico da empresa.

A metodologia utilizada para a elaboração deste trabalho foi baseada em conceitos e critérios definidos por autores consagrados na área de auditoria, de onde pudemos trazer o embasamento teórico, que compreende os requisitos para a orientação dos trabalhos de auditoria e conhecimentos para a formação profissional do auditor.

O objetivo principal desse trabalho foi apresentar em uma visão panorâmica as necessidades atuais da Auditoria Interna, bem como os conhecimentos básicos necessários para a implantação, manutenção e funcionamento de um departamento de Auditoria Interna. Para isso foi feito um estudo aprofundado nas Normas Brasileiras para o exercício da Auditoria Interna, que dizem respeito aos princípios que devem sujeitar-se as atividades do profissional de auditoria interna, de sua organização, de seu trabalho, dos seus padrões de avaliação pessoal em relação aos exames efetuados e dos respectivos relatórios expedidos.

O trabalho foi estruturado em seis capítulos para a melhor compreensão de seus leitores. No primeiro capítulo foi apresentado uma abordagem histórica para a Auditoria, destacando seu surgimento e evolução até nossos dias.

No segundo capítulo foi enfocado o título tema de nosso trabalho – Auditoria Interna – expondo sua evolução histórica, seu conceito e objetivos baseado na definição de autores consagrados tanto pelo seus trabalhos de pesquisa quanto pela experiência profissional.

O terceiro capítulo serviu de base para a exposição das normas para execução da Auditoria Interna, destacando os principais itens das normas, bem como sua aplicabilidade no cenário nacional.

No quarto capítulo tivemos a preocupação especial de expor as características de um moderno departamento de Auditoria Interna, destacando desde sua estruturação organizacional até a seleção do pessoal que irão compor o corpo técnico do departamento.

No quinto capítulo buscamos tratar da melhor maneira possível as técnicas de auditoria com conceitos e características de extrema importância para a execução da auditoria, porém sem muita complexidade.

O sexto e último capítulo trata do processo de auditoria propriamente dito, buscando orientar da melhor maneira a execução da auditoria para que resulte em conclusões eficientes e eficazes.

Desta forma procuramos fazer um estudo baseado na importância da presença do auditor interno e/ou do departamento de auditoria nas grandes empresas modernas a fim de atingir a eficácia dos sistemas de controles operacionais e administrativos.

## CAPÍTULO 1

# NOÇÕES GERAIS DE AUDITORIA

### 1.1. A ciência contábil.

A Contabilidade existe desde os primórdios da civilização e, durante muito tempo, foi tida como a *arte da escrituração mercantil*.

O homem passou a enriquecer, a ser detentor de posses (escravos, animais, etc.), e isso demandou o estabelecimento de técnicas para controlar e preservar seus bens.

Inicia-se, desta forma, a História da Contabilidade, cujas primeiras escritas datam do término da *Era da Pedra Polida*, quando o homem conseguiu fazer seus primeiros desenhos e gravações.

“Os Sumérios-babilônios, assim como os Assírios, faziam seus registros em peças de argila, retangulares ou ovais, ficando famosas as pequenas tâbuas de Uruk, que mediam aproximadamente 2,5 a 4,5 centímetros, tendo faces ligeiramente convexas. Os registros combinavam o figurativo com o numérico. Gravavam-se a cara do animal cuja existência se queria controlar e o número correspondente às cabeças existentes.” (Drummond, 1995, pág.75)

Há 6.000 anos antes de Cristo, a Escrita Egípcia era fiscalizada pelo Fisco Real, tornando o trabalho dos escriturários zeloso e sério. O inventário era dotado de tanta importância, que a contagem do boi, divindade egípcia, marcava o início do calendário adotado.

Por volta de 2.000 antes de Cristo, os gregos já escrituravam contas de Custos e Receitas, procedendo o confronto e a apuração do saldo. Os gregos aperfeiçoaram a Escrituração Contábil Egípcia, estendendo-a a várias atividades, como administração pública, privada e bancos.

“O aperfeiçoamento e o crescimento da Contabilidade foram a consequência natural das necessidades geradas pelo advento do Capitalismo, nos séculos XII e XIII. O processo de produção da sociedade capitalista gerou a acumulação de capital, alterando-se as relações de trabalho. O trabalho escravo cedeu lugar ao trabalho assalariado, tornando os registros mais complexos. No século X, apareceram as primeiras corporações na Itália, transformando e fortalecendo a sociedade burguesa.” (Drummond, 1995, pág.76)

A Contabilidade passou a ser uma necessidade para se estabelecer o controle das inúmeras riquezas que o Novo Mundo representava.

Com o aparecimento do Método das Partidas Dobradas e, posteriormente, da obra de Frei Luca Pacioli, o *Tractatus de Computis et Scripturis*, marcou a fase moderna da Contabilidade, e não só a sistematizou, como abriu precedente para o surgimento de novas obras sobre o assunto.

Destacaram-se também nesta escalada histórica da Contabilidade, os consagrados autores: Francesco Villa, Fábio Bésta e Giusepe Cerboni.

Mais atualmente, Hilário Franco (1995) define Contabilidade como sendo “a ciência destinada a estudar e controlar o Patrimônio das entidades, do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativos e qualitativos e as por ele sofridas, com o objetivo de fornecer informações sobre o estado patrimonial e suas variações em determinados períodos.”

Podemos concluir que o objeto de estudo da Contabilidade é o Patrimônio das empresas, do qual serão extraídas as informações necessárias à apuração e avaliação dos resultados produzidos em uma gestão.

A Contabilidade utiliza-se de técnicas para atingir seus objetivos, que são:

- ✓ Escrituração
- ✓ Demonstrações Contábeis
- ✓ Auditoria
- ✓ Análise de Balanço

A Escrituração é o simples registro dos fatos ocorridos na empresa, e que devem obedecer aos Princípios Contábeis e a ordem cronológica dos acontecimentos.

As Demonstrações Contábeis tem a finalidade de informar a evolução patrimonial da empresa para seus administradores, acionistas e investidores, bem como avaliar a gestão administrativa e gerar projeções e orçamentos futuros. As Demonstrações Contábeis são elaboradas ao final de cada exercício social e deve exprimir com clareza as mutações ocorridas no exercício.

A Auditoria é a técnica utilizada para a mensuração adequada e a confiabilidade dos registros e das Demonstrações Contábeis. “Auditoria é a técnica contábil do exame sistemático dos registros patrimoniais, observando-os para verificar se encontram dentro ou fora dos limites do fim aziendal, apresentando conclusões e críticas respectivas, através de pesquisas, interpretações e pareceres, valendo-se, para tanto, de todos os meios necessários.” (Sá, 1993, pág.22)

A Contabilidade dispõe de uma técnica que permite decompor, comparar e interpretar as Demonstrações Contábeis, que nem sempre esclarecem a composição analítica patrimonial e suas variações, a Análise de Balanço, que oferece dados analíticos e interpretações sobre os componentes patrimoniais e sobre os resultados obtidos pela entidade.

## **1.2. Origem da Auditoria.**

### **1.2.1. Mundial.**

Os primeiros indícios do surgimento da Auditoria datam de muitos séculos, havendo notícias de sua ação no tempo da civilização Suméria (o povo do Antigo Oriente, do Vale do Rio Eufrates), onde os proprietários que confiavam seus bens à guarda de terceiros e que conferiam ou mandavam conferir os rendimentos obtidos com as suas atividades econômicas estavam na realidade, praticando Auditoria, ainda que em forma bastante rudimentar.

“Na Suméria, pois, a escrita contábil já havia conquistado um razoável grau de evolução e o trabalho de registrar já era confiado a ‘profissionais especialistas’. Provas, também, de ‘revisões’ ou ‘conferências’ dos registros para certificar a exatidão foram encontradas. Uma primitiva, mas eficiente ‘Auditoria’ já ocorria 2.600 anos a.C., feita por revisores ou ‘inspetores de contas’ na época do Rei Uru-Kagina (tal prova acha-se no Museu do Centenário, em Bruxelas, na Bélgica e foi estudada pelo emérito historiador da Contabilidade, o professor Federico Melis, das Universidades de Florensa e Pisa).” (Sá, 1993, pág.13-14)

Acredita-se, todavia, que o termo Contador Público – ou Auditor – evidenciando o título de quem pratica a técnica de auditar, tenha aparecido por volta do século XIII na Inglaterra, no Reinado de Eduardo I, em 1285, e afirmava que, se contratado por proprietário para examinar bens ou contas, e estas não refletissem a realidade, o seu testemunho seria motivo para punição de infratores.

A evolução da Auditoria se deu realmente com o advento da Revolução Industrial e do Capitalismo. No início as empresas funcionavam em regime fechado, as chamadas empresas familiares. Com o advento do sistema capitalista de mercado, imprimiu-se novas diretrizes às Técnicas Contábeis, e especialmente à Auditoria, visando atender as necessidades

criadas com a expansão mercantil e com o acirramento da concorrência entre as empresas, que tornaram-se obrigadas a ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir em desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, visando, principalmente, a redução de custos e tornar mais competitivos os produtos no mercado.

No entanto, para tomar em prática todas essas mudanças, era necessário um volume de recursos praticamente impossível de se obter com a atividade operacional/lucrativa da empresa ou do Patrimônio de seus proprietários. Deste modo, a empresa teve que obter recursos junto a terceiros, como empréstimos bancários a longo prazo e abrindo o seu Capital Social para novos acionistas.

Os novos investidores, no entanto, necessitavam conhecer melhor a empresa no qual eles iriam investir. Precisavam conhecer a posição econômica e financeira, a capacidade de gerir resultados positivos (lucros) e certificar-se de como estava sendo efetuado a gestão financeira dos recursos, ou seja, a natureza das fontes de recursos e aplicações dos mesmos.

Os investidores precisavam avaliar a segurança, a liquidez e a rentabilidade de seu futuro negócio, por isso a importância dessas informações e, como forma de obtê-las, o investidor tinha o conjunto de Demonstrações Contábeis (o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e as Notas Explicativas).

Consequentemente, as Demonstrações Contábeis tornaram-se de grande relevância para os futuros investidores e como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, passaram a exigir que as demonstrações fossem examinadas por profissionais externos à empresa e de reputação técnica ilibada, surgindo o atual Auditor Independente, com a função de emitir opinião sobre as referidas demonstrações.

Vimos que, mesmo antes da exploração mercantil no nosso continente, a Auditoria já existia. A versão centrada em pesquisa limitada ao progresso do continente europeu, posicionam como originária da Inglaterra, vinculando o surgimento da Auditoria a sua aplicação na fiscalização das Receitas Públicas e do Tesouro, que teria ocorrido nos primeiros anos do século XVI.

Mesmo sendo falha a afirmação de que a Inglaterra é o berço da Auditoria, temos que destacar sua contribuição no avanço das técnicas e práticas pelos profissionais britânicos.

A Inglaterra foi a primeira, entre as potências da época, a possuir as grandes Companhias de Comércio e de instituir a taxação do Imposto de Renda (baseado nos lucros

das empresas), destacando-se, deste modo, na execução de técnicas de Auditoria, como a confirmação dos resultados apurados em balanços.

Já se observava a prática da Auditoria nas contas britânicas desde 1314, no entanto, sua prática sistemática só ocorreu a partir da segunda metade do século XIX, com o surgimento das primogênitas Associações de Contadores Públicos. Surgiu também, por meados do século XIX, o chamado *Perito-Contador*, cuja função era de descobrir erros e fraudes.

“De 1845 a 1850 a profissão sofreu queda em seu prestígio, devido à proliferação, negligência e incompetência de muitos profissionais, até que a partir de 1850 criaram-se associações de classe para proteger a integridade moral dos auditores.” (Motta, 1992, pág.14)

As primeiras associações de contadores britânicas surgiram em 1854, 1855 e 1867. Em 1872 surgiu a Sociedade de Contadores da Inglaterra, que recebeu, em 1879, autorização da rainha para funcionar, transformando-se logo em seguida em “Institute of Chartered Accountants in England and Wales” (1880).

Outros países com elevado grau de desenvolvimento econômico, também se destacaram na criação de associações de classe, na tentativa de regulamentar a profissão, dentre eles temos: a Alemanha (com o Institut von Wirtschaftsprüfer), a Holanda (que em 1894 criou o Nederlandsch Institut van Accountants) e a França (com a sua Compagnie des Experts Comptables de Paris).

A Auditoria foi introduzida nos Estados Unidos por contadores ingleses, enviados para auditarem firmas americanas de capital britânico, principalmente as grandes companhias de estrada de ferro, que se organizavam com o capital do leste do país, tinham de oferecer alguma forma de segurança a seus investidores impossibilitados de acompanhar de perto suas aplicações.

“Por essa razão, o ‘Railway Companies Consolidation Acts’ (Consolidação das Leis da Companhias de Estrada de Ferro) em 1845 obrigava que os balanços anuais dessas companhias fossem examinados por auditores.” (Motta, 1992, pág.14)

Em 1887 foi fundado o atual American Institute of Certified Public Accountants (o Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados), no entanto, apenas em 1896 se realizou o primeiro exame para o provimento de Contadores Públicos Certificados do estado de New York.

Podemos destacar como contribuinte para o desenvolvimento prodigioso da Auditoria nos países em que foi disseminada, como no Brasil, a exportação de capitais, por parte das nações economicamente mais evoluídas.

As grandes companhias instalavam subsidiárias em países aptos ao desenvolvimento de seus negócios e, como estes não tinham experiência na área, os auditores eram enviados com a incumbência de fiscalizar a correta aplicação dos capitais, apurar os lucros e certificar o retorno dos capitais investidos. Foi dessa maneira que a Auditoria foi inserida em muitos países da América, e principalmente, no Brasil.

### **1.2.2. No Brasil.**

A condição de país em desenvolvimento ofereceu ao Brasil campo para o surgimento de grandes empresas e de grandes conglomerados econômicos com ramificações no exterior.

Antes da regulamentação da profissão de “Contador” no Brasil, que data de 1931 com o Decreto nº 20.158 (a primeira regulamentação), pouco se falava do exercício como profissional liberal, onde se incluía a função de Auditor, apenas em pequenos escritórios estrangeiros de auditores de origem inglesa.

Aos poucos apareciam organizações de contadores, que prestavam serviços de assessoria contábil e fiscal, perícias, levantamento patrimoniais e de custos, dentre outros especiais. “Os trabalhos de Auditoria eram poucos, assim mesmo contratados apenas para fins de controle administrativo, sendo o parecer sobre balanços mera formalidade, sem interesse e sem importantes consequências.”(Franco & Marra, 1995, pág.39)

A partir de 1945, com término da Segunda Grande Guerra, muitos empresários estrangeiros começaram a se interessar pelo mercado brasileiro e instalaram diversas multinacionais no país, trazendo consigo a prática da Auditoria, amplamente divulgada e indispensável em seus países de origem.

Como consequência da preocupação com os capitais investidos nas filiais e subsidiárias, e como não existiam empresas de Auditoria no país, houve a necessidade de se criarem escritórios de Auditoria no Brasil para o exercício dessa atividade. Deste modo, o empresariado brasileiro foi percebendo a importância da Auditoria como controle administrativo.

Em 26 de março de 1957 foi criado o Instituto de Controles Públicos do Brasil, em São Paulo. Enquanto isso a Auditoria seria reconhecida oficialmente apenas em 1968 pelo Banco Central do Brasil.

A Lei nº4.728 de 14 julho de 1965, instituiu o mercado de capitais e obrigou às companhias detentoras de ações negociadas em Bolsas de Valores, a publicar juntamente com suas Demonstrações Financeiras, o Parecer dos Auditores Independentes. Surgindo somente em 1972, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IAIB, órgão nacional para congregação e autodisciplinação dos profissionais da Auditoria, regulamentado pelo Banco Central do Brasil e pelo Conselho Federal de Contabilidade, atualmente denominado IBRACON (Instituto Brasileiro de Contabilidade).

Em seguida, o Banco Central do Brasil lança uma seqüência de disposições legais, tornando a Auditoria obrigatória em Instituições Financeiras, Bolsas de Valores e Entidades de Administração Indireta.

A Lei nº6.385 de 07 de dezembro de 1976, criou a Comissão de Valores Mobiliários, a CVM, transferindo para esta toda a responsabilidade, antes do Banco Central do Brasil, de registros e fiscalização dos auditores independentes. Segundo esta mesma lei, somente as empresas de Auditoria ou auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderiam auditar as Demonstrações Financeiras das Companhias Abertas, dos integrantes do Sistema de Mercado de Capitais e do Sistema Financeiro.

No mesmo ano foi criada a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº6.404 de 15/12/76), estabelecendo a obrigatoriedade às Companhias Abertas a submeterem suas Demonstrações Financeiras à Auditoria e realizada somente por auditor independente registrado na CVM.

Destacada também, como de grande importância para o desenvolvimento da Auditoria no país, a Instrução da CVM nº38 de 13 de setembro de 1984, que estabelece as Normas e os Procedimentos de Auditoria para o exercício da profissão no âmbito do Mercado de Valores Mobiliários.

No Brasil ainda havia pouca receptividade por parte das empresas nacionais, principalmente no Norte e Nordeste do país, a inovações visando o aperfeiçoamento da estrutura e dos processos administrativo/financeiros ou a novos padrões de organizações.

A maioria das empresas privadas regionais eram administradas por membros da própria família, não levando-se em consideração a eficiência profissional de cada um funcionário.

“O nível de organização da empresa nacional é bastante inferior às de outros países.O custo da mão-de-obra é relativamente baixo comparado com outros fatores de produção, e o volume da demanda é pequeno em certos casos.Em vista disso, é antieconômica a adoção de um índice de organização muito sofisticado.Eis as razões porque o estudo dos

problemas devem ser conduzidos no sentido de encontrar-se uma solução adequada para cada empresa. É por desconhecer os benefícios de uma Auditoria que muitas empresas de médio porte não conseguem resultados satisfatórios.” (Albuquerque, 1977, pág.17)

O problema existente não é o descaso das empresas brasileiras pelos problemas de organização, já que os mesmos consideram as organizações como fonte de seus principais problemas, mas atuam de forma empírica, utilizando seus próprios meios.

Outro motivo que impedia o desenvolvimento da Auditoria em território nacional foi a importação desses serviços por empresas americanas e européias, quando já não possuíam seus próprios departamentos de Auditoria.

A crença que os serviços de Auditoria eram caros fortaleceu, ainda mais, a dificuldade de progresso das empresas especialidades. Entretanto, os serviços não são onerosos, podendo ser arcados por empresas de médio porte, as quais seriam as mais beneficiadas com a Auditoria.

Todavia, a mentalidade empresarial tem evoluído admiravelmente, adotando atitudes equivalentes ao atual desenvolvimento econômico que se encontra o país. O progresso em quase todos os setores econômicos, como na informática, nas comunicações e nas finanças, proporcionou uma complexidade e interligação entre negócios e a necessidade da evolução dos controles. A Auditoria, como instrumento valioso de aferição da eficiência desses controles, tem evoluído e expandido, tornando-se indispensável em inúmeros setores de atividades na atual conjuntura econômica de nosso país.

### **1.3. Conceito de Auditoria.**

No princípio, a Auditoria restringiu-se à verificação dos registros contábeis, com a finalidade de examinar sua exatidão. Isso se dava através do confronto da escrita com as provas do fato e as correlatas relações de registro.

O tempo encarregou de ampliar o campo de ação da Auditoria, embora muitos a julguem como portadora restrita daquele antigo objetivo, ou melhor, da simples certificação da exatidão e veracidade dos registros.

Arthur W. Holmes (1956), em seu livro ‘*Auditing, principles and procedures*’, define: “Auditoria é o exame científico e sistemático dos livros, contas, comprovantes e outros registros financeiros de uma companhia, com o propósito de determinar a integridade

do sistema de controle interno contábil, das Demonstrações Financeiras, bem como o resultado das operações e assessoriar a companhia no aprimoramento dos controles internos, contábeis e administrativos.”

Mais recentemente, a Auditoria passou a informar aos investidores de capital sobre a situação econômica e financeira da empresa, à qual aplicaria seus recursos.

Entretanto, por uma questão de bom senso, o trabalho do auditor passou a ser utilizado também pela administração da empresa, como agente no controle da gestão, especialmente pelas razões de custo/benefício, já que não teria sentido os acionistas não participantes da gestão, contratar um auditor e a administração outro.

“Somente no final da década de 40 que os organismos profissionais dos países desenvolvidos, passaram a emitir Normas de Auditoria reconhecendo o controle interno como a base para o auditor examinar as Demonstrações Contábeis, introduzindo-se nas normas o reconhecimento do processo de amostragem como técnica aplicável aos trabalhos de Auditoria. A partir da década de 50, o uso cada vez mais acentuado do computador motivou o desenvolvimento de uma nova etapa no processo de Auditoria, cenário este que consolidou-se definitivamente na década de 80, chegando aos dias atuais num processo altamente sofisticado, mudando drasticamente todo o enfoque do trabalho do auditor.” (Nasi, 1996, pág.3)

Quanto maiores são as empresas, maior é o seu grau de complexidade e do volume de transações que elas realizam, requerendo, portanto, uma estrutura bem mais sofisticada de controles internos.

As Companhias Abertas, que possuem um alto grau de complexidade e um número elevado de acionistas, que não participam diariamente dos negócios e transações da mesma, encontram na Auditoria, o meio eficiente de controlar as rotinas de operações e tarefas, ao mesmo tempo que os informa sobre a realidade patrimonial e financeira da entidade.

Com o atual e grandioso desenvolvimento tecnológico e as consequentes adaptações das técnicas administrativa, torna-se imprescindível que toda empresa conte com um programa de Auditoria Interna e/ou Externa, para que a mesma evolua e acompanhe as novas técnicas praticadas, bem como, mantenha sob controle a vida da organização, tendo elementos eficientes e de gabarito técnico comprovado para examinar, rever, propor métodos para melhor funcionamento, descobrindo erros e fraudes e prevenindo a ocorrência destes para que não ocorram posteriormente.

A Auditoria tem como objeto de estudo o conjunto de registros contábeis, papéis, livros, documentos, arquivos e anotações de controle do patrimônio administrado e que comprovem a veracidade e legitimidade dos dados contábeis,

Todavia, a Auditoria não se restringe a avaliar apenas o que está registrado documentalmente, indo além disso, procurando descobrir o que foi omitido. Para isso ela se vale de todos os meios possíveis para apurar a legitimidade dos registros, até mesmo utilizando-se de provas extra contábeis ou de fontes externas à empresa, desde que as mesmas mereçam confiança e sejam admitidas como seguras e convincentes.

A Auditoria exerce ação preventiva, saneadora e moralizadora, através da comprovação da veracidade dos registros contábeis, da segurança dos comprovantes, com a finalidade de enunciar uma opinião sobre a adequação das informações contidas nas Demonstrações Contábeis e salvaguardar os ativos dos proprietários. Ela, portanto, dá credibilidade às Demonstrações e às informações nelas contidas.

“A finalidade da Auditoria não é apenas a de confirmar a existência dos registros e a veracidade dos comprovantes, mas vai além, julgando da moralidade do ato praticado. O registro poderá estar tecnicamente elaborado, assim como o fato ser legalmente comprovado; porém, o ato da administração poderá ser moralmente indefensável, cabendo à Auditoria apontá-lo para julgamento dos titulares do patrimônio ou de seus credores.” (Franco & Marra, 1995, pág.26)

A Auditoria reflete uma maior segurança ao patrimônio da empresa, possibilitando um maior controle dos bens e dos custos, contribuindo para a redução da ineficiência e improdutividade dos empregados e resguardando o proprietário contra multas e penalidades decorrentes de sonegação fiscal.

Tecnicamente, a Auditoria possui diversas classificações, no entanto, vamos nos limitar à abordagem de apenas um critério, que vai de encontro ao interesse e objetivo de nosso trabalho. A Auditoria pode ser Interna ou Externa (Independente).

Segundo Albuquerque (1977), “será interna quando a verificação dos fatos for realizada por profissionais da própria empresa, designados de auditores internos (...). A Auditoria Interna procura examinar e analisar normas internas executadas, procurando obter melhor funcionamento do controle interno.”

É indispensável para o exercício da Auditoria Interna, a autonomia na execução da suas tarefas, tendo o poder de interferir em todos os setores da empresa, contudo, sem se subordinar a linhas de autoridade que venham a ferir as suas possibilidades de investigação.

“A Auditoria será externa quando a verificação dos fatos for praticados por profissional liberal, ou por associação de profissionais liberais, habilitados para o exercício dos trabalhos de Auditoria Contábil (...). A Auditoria Externa procura demonstrar a situação patrimonial da empresa.” (Albuquerque, 1977, pág.20)

Em nossa atual conjuntura econômica, a auditor está cada vez mais ocupando seu espaço com prestígio. Devido as constantes necessidades empresariais, mais do que pela obrigatoriedade legal de obter-se o Parecer dos Auditores Independentes, atualmente o auditor externo é sempre requerido quando se faz necessário obter um aval independente e profissional com reconhecida reputação técnica e ética.

Para a administração da empresa, não basta apenas um parecer contendo a opinião pessoal e profissional atestando a regularidade dos negócios. Ela está a procura de um assessor empresarial que, com seus conhecimentos e experiência, a auxilie no desenvolvimento de planos estratégicos e operacionais da gestão, nas discussões de novas oportunidades, busca de fontes de financiamento, incursão nos mercados financeiros do exterior, dentre outras modalidades que, provavelmente, trará benefícios para a empresa.

É comum também, hoje em dia, o auditor externo exercer a função de avalista da gestão fiscal das empresas, investigando se os impostos estão sendo recolhidos corretamente e se os encargos previdenciários estão sendo cumpridos dentro das normas legais.

“Nossas expectativas são de que, cada vez mais, seremos procurados e necessários para as decisões de condução e controle dos negócios, tanto da parte do empresário, quanto do investidor, nas atividades industriais, comerciais e financeiras, e no campo da administração fiscal (...). É uma evolução constante, e devemos estar preparados para executar nossos trabalhos e evitar que venhamos a ter de dispensá-los por falta de competência, abrindo esse enorme campo de atuação de trabalho para outros profissionais.” (Mula, 1994, pág.28)

Enfim, o mercado está aí de braços abertos para receber os profissionais de Auditoria, tanto Interna como Externa, para o desenvolvimento de uma nova etapa do processo da Auditoria, no cenário nacional e internacional e, para que estes profissionais, definitivamente, se consolidem, tornando-se indispensáveis para qualquer estrutura organizacional que queira uma oportunidade de vencer em uma economia tão concorrida e tão ávida de negócios promissores que só tendem a beneficiar o desenvolvimento de nosso país.

## CAPÍTULO 2

### A AUDITORIA INTERNA

#### 2.1. Introdução.

“Desde o começo do século, as grandes organizações mundiais utilizavam os serviços de firmas de auditoria pública, independente, para assegurar aos seus acionistas (e investidores) que seus balanços, resultantes de suas atividades industriais e comerciais, representavam fielmente a escrituração contábil, dentro de sistemas universalmente reconhecidos como válidos.” (Fernandes, 1981, pág.15)

Além de perceberem a importância da Auditoria como forma de assegurar a confiança dos acionistas e investidores, a administração das grandes organizações compreenderam a necessidade de dar maior ênfase aos procedimentos internos, devido ao fato do administrador ou do proprietário da empresa não poder supervisionar pessoalmente todas as operações e atividades da mesma.

Todavia, nada adiantaria a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento *in loco*, diário e preciso, certificando-se da execução de todas as rotinas e normas internas por parte dos empregados da empresa.

O auditor externo, além de emitir parecer sobre às Demonstrações Contábeis da empresa, ainda emitia sugestões para solucionar os problemas de Controle Interno. Entretanto, era praticamente impossível o auditor externo acompanhar mais de perto todas as operações, assim como não poderiam, tampouco, assegurar aos administradores que os sistemas operacionais e controles de funcionamento estabelecidos eram realmente executados.

O período que o auditor externo passava dentro da empresa era muito curto e o seu trabalho estava totalmente direcionado para o exame das Demonstrações Contábeis, impossibilitando, desta maneira, o exame e o controle de todos os registros e rotinas de trabalho.

Para atender à administração da empresa, constatou-se que era necessário uma verificação mais periódica, com maior grau de profundidade e tendo em vista também, alcançar outras áreas da empresa que não se relaciona com a Contabilidade, tais como: a administração de pessoal, o sistema de controle de qualidade, etc.

A Contabilidade passou a exercer função de prestígio dentro das empresas na visão dos administradores, tornando-se fonte imprescindível para a tomada de decisões e para a condução da empresa de acordo com as metas definidas.

A administração, mais do que nunca, teria que mostrar eficiência no controle da empresa e passou a ter a necessidade de manter, dentro da própria empresa, um grupo de empregados “de confiança” para executar as funções de “auditores” que, por pertencerem à própria empresa foram denominados de ‘internos’.

Dessa forma surgiu o auditor interno, como uma ramificação da profissão de auditor externo, e consequentemente, do contador.

Enfim, consoante Fernandes (1981), “a Auditoria Interna é a tarefa designada a avaliar de forma independente, dentro de uma organização, as operações contábeis, financeiras e de outros tipos, no sentido de prestar um serviço à administração. É um controle administrativo de outros controles.”

Primeiramente, os auditores internos tinham a finalidade exclusiva de revisar e conferir valores, registros e documentos. Entretanto, com o desenvolvimento comercial e industrial, entendeu-se que o campo de atuação dos auditores internos é bem mais amplo do que a simples conferência de cálculos. A partir de então, passaram a ter poder de influência dentro da empresa, auxiliando no desenvolvimento dos negócios e tornaram-se os “olhos e ouvidos” da administração, exercendo análises de contas e controle assíduo das rotinas internas, colaborando para um melhor desempenho administrativo geral.

“A mais remota referência a atividades qualificáveis como de natureza de Auditoria Interna é da Worshipful Pewters Co. Tal entidade, em 1854, nomeou quatro de seus membros para examinar suas contas (logo, Auditoria Interna Contábil) (...). Nos Estados Unidos da América do Norte, já em 1923, o saudoso e eminente auditor interno Bradford Cadmus começava a sua longa e proveitosa carreira em Auditoria Interna.” (Waddell, 1982, pág.53)

Somente em 1941, 24 auditores internos em exercício em empresas norte-americanas, congregaram-se e fundaram, em New York, o “The Institute of Internal Auditors”.

No Brasil, o similar foi fundado em 1967 denominado ‘Instituto dos Auditores Internos de São Paulo’ e, posteriormente, alterado para ‘Instituto dos Auditores Internos do Brasil’ – OIO, “(...) uma sociedade civil de direito privado e sem fins lucrativos. O principal objetivo da OIO é promover o desenvolvimento da Auditoria Interna, mediante o intercâmbio de idéias, reuniões, conferências, intercâmbio com outras instituições, congressos,

publicações de livros e revistas e divulgações da importância da auditoria interna junto a terceiros.” (Almeida, 1990, pág.6). Atualmente denominado AUDIBRA.

O auditor interno, por estar subordinado à empresa que é funcionário, não pode vincular-se àqueles cujo trabalho examina dentro da estrutura organizacional. Por isso que se recomenda que o cargo de auditor esteja disposto no mais alto escalão da empresa, com uma função de assessoramento em vez de função em linha, e que sua atuação junto aos gestores fortaleça sua base, permitindo que a Auditoria se desenvolva no mais alto grau de profissionalismo e aceitação, desde a presidência, passando pela gerência ativa e por todo corpo administrativo e operacional.

“Portanto, o auditor interno não exerce autoridade direta sobre os funcionários cujo trabalho ele revisa, o auditor interno deve ter liberdade de revisar e avaliar políticas, planos, procedimentos e registros, porém essa revisão ou avaliação de forma alguma isenta as pessoas da empresa das responsabilidades a elas atribuídas.” (Benites, 1989, pág.13)

Para que ocorra a aceitação das atividades de Auditoria dentro da empresa é necessário que a mesma defina uma política que vise à constituição de um departamento de Auditoria, como ferramenta de trabalho, para fornecer informações aos administradores sobre o controle operacional.

“Importa informar que, em alguns grupos de companhias, os auditores internos são subordinados à sociedade *holding*. Nesse caso, apenas a administração da empresa investidora pode admitir ou demitir auditores internos de sociedades controladas e coligadas.” (Almeida, 1990, pág.5)

A Auditoria está em constante evolução e precisa estar atenta para se adaptar às novas situações. Saber pressentir o momento em que se faz necessário a mudança de rumo é de fundamental importância, já que só assim a Auditoria Interna tem condições de manter a sua independência e a visão pela qual a empresa a encara, ou seja, a de ser um órgão de assessoramento e apoio, atual e atuante, no qual se possa confiar quaisquer que sejam as circunstâncias.

Uma Auditoria Interna, bem estruturada em uma empresa, gera benefícios tanto para os administradores, que ao invés de apenas remediar o problema passa a preveni-lo e evitá-lo, como também para os acionistas majoritários, que tomarão como base para suas tomadas de decisões os relatórios emitidos pelo departamento de Auditoria Interna da empresa. E sem dúvidas, todo administrador competente quer um controle interno de ações para ceda vez mais aperfeiçoar suas ações e decisões.

A “funcionalidade” da Auditoria Interna, é de fundamental importância para que a empresa possa gerar resultados satisfatórios em sua atividade fim. E para isso, além da Auditoria Interna se estruturar e se colocar a altura dos novos tempos, também é preciso que os administradores das empresas, se conscientize de que a atividade de auditoria interna não é só um fator de eficiência, mas também de eficácia.

## 2.2. Objetivos da Auditoria Interna.

A Auditoria Interna, como um controle gerencial, que funciona medindo e avaliando a eficiência dos outros controles existentes, permite fornecer assistência e aconselhamento a todos os níveis da empresa, o que é praticado por intermédio de recomendações e sugestões.

Dentre os membros da empresa que são servidos pelos serviços de Auditoria Interna está a administração. Responsáveis perante esta, cabem os auditores internos fornecer-lhes dados sobre a adequação e efetividade do sistema de controle interno e a qualidade do desempenho da organização. Os dados prestados a cada um podem variar quanto à forma e aos detalhes, dependendo das exigências e solicitações da administração e da matéria em exame.

A empresa deve constituir um departamento de Auditoria Interna, como parte integrante da organização, e para que esta se desenvolva eficientemente segundo as políticas traçadas pela administração, buscando desta forma, o melhor empenho no desenvolvimento de suas funções.

O auditor interno deve se preocupar com qualquer fase das atividades da empresa na qual possa ser de utilidade à administração.

É necessário manter o controle das atividades, como meio de identificação de que todos os procedimentos internos e políticas definidos pela empresa estejam refletindo contabilmente em concordância com os critérios pré-definidos.

Em suma, segundo Attie (1992), “a Auditoria Interna tem por objetivo:

- ✓ Examinar a integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar essas informações;
- ✓ Examinar os sistemas estabelecidos, para certificar a observância às políticas, planos, leis e regulamentos que tenham, ou possam ter, impacto sobre

operações e relatórios, e determinar se a organização está em conformidade com as diretrizes;

- ✓ Examinar os meios usados para a proteção dos ativos e, se necessário, comprovar sua existência real;
- ✓ Verificar se os recursos são empregados de maneira eficiente e econômico;
- ✓ Examinar operações e programas e verificar se os resultados são compatíveis com os planos e se essas operações e esses programas são executados de acordo com o que foi planejado; e
- ✓ Comunicar o resultado do trabalho de Auditoria e certificar que foram tomadas as providências necessárias a respeito de suas descobertas.”

### **2.3. Empresa: campo de atuação da Auditoria Interna.**

“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.” (Attie, 1992, pág.26)

Sabe-se que para consentir com a implantação de um departamento de Auditoria Interna, até então visto como fiscalizador, é um trabalho árduo e longo.

Nem todos vêm com ‘bons olhos’ um setor de Auditoria. Os administradores mais arcaicos não incentivariam de maneira alguma a implantação de um departamento de Auditoria em sua gestão.

Entretanto, o moderno administrador, com olhos para o futuro promissor e com uma campanha adequada, efetuará seguramente a implantação, pois é através de uma visão clara e objetiva da empresa, de um diagnóstico profissional da sua saúde e um foco único para os problemas internos, que a Auditoria Interna vai abrindo caminho e se destacando como um mecanismo eficiente de controle operacional e administrativo.

A Auditoria Interna deve mostrar competência, fornecendo à administração informações em forma de relatórios, que possibilite à gerência a tomada de decisão. E como o mercado está atualmente muito competitivo, a empresa deverá tomar a decisão certa no momento exato. Cabe então, à Auditoria Interna oferecer um suporte gerencial de altíssima

qualidade para que a administração não jogue no escuro, arriscando os negócios, e até mesmo, comprometendo o futuro da empresa.

Daí, antes de tudo, é necessário se manter um corpo técnico altamente qualificável, para que o trabalho se resuma em conclusões e recomendações precisas, constituindo-se a chave para o futuro promissor da empresa.

Os relatórios emitidos pelo auditor interno contém informações de suma importância para a empresa, reportando ao administrador a responsabilidade de usá-lo da maneira mais eficiente possível, para que deste modo consiga obter os melhores resultados.

Cabe a alta administração decidir o rumo da empresa, já que todos os problemas e soluções foram apresentados nos relatórios da Auditoria Interna. A Auditoria Interna é a ferramenta principal para se decidir qual o caminho que a empresa irá tomar.

A empresa é um grande sistema de compra, produção, venda e geração de resultados, que podem ser positivos ou negativos, e que lhe possibilita a continuidade das atividades por tempo indeterminado. De acordo com o Postulado da Continuidade, “a entidade é um organismo vivo que irá viver (operar) por longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências em contrário.” (Iudícibus, 1995, pág.70)

Desta forma, a administração deve fazer-se presente em toda a organização, desde o processo produtivo até a venda e, em cada um deles certificar-se que tudo está funcionando normalmente.

O maior desafio da administração é fazer com que cada um dos processos realizados dentro da empresa, em tempos diferenciados e por pessoas distintas, flua uniformemente e com um nível razoável de segurança. Isto, no entanto, é bastante difícil de se aplicar, devido aos processos serem efetuados e dependentes de pessoas com formação profissional diferenciada entre si.

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

O resultado do trabalho de Auditoria é encaminhado ao conhecimento das áreas auditadas. É natural, já que o auditor é um especialista na revisão de controles internos, que ele detecte imperfeições e incorreções de procedimentos na execução das tarefas.

“Quando o auditor possui suporte gerencial adequado da administração, ele obtém ações corretivas satisfatórias sobre suas observações e recomendações reportadas no relatório de Auditoria, e deve esperar pronta e efetiva ação do pessoal responsável por resolvê-las.” (Attie, 1992, pág.28)

É vital para o trabalho da Auditoria o sucesso do relacionamento entre o auditor e os auditados, já que o auditor tratará os assuntos problemáticos junto às áreas, e também, para que se permita o acesso contínuo a essas áreas para trabalhos futuros.

Desta maneira, 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.

## **2.4. A influência da Auditoria Interna nos trabalhos de Auditoria Externa.**

Para emitir um parecer sobre as Demonstrações Contábeis de uma empresa, o auditor independente efetua diversos procedimentos, a fim de colher evidências que fundamentem sua opinião. Para colher essas evidências, o auditor planeja e determina a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a serem aplicados.

Portanto, uma das principais tarefas do auditor independente é a determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos, pois se trata de elementos que influenciam no processo de coleta de evidências. A consideração, pelo auditor independente, das funções da Auditoria Interna da empresa auditada é um fator que geralmente produz reflexos nesse processo. Tal consideração, na realidade, configura a essência do relacionamento do auditor independente (externo) com a Auditoria Interna.

A existência de Auditoria Externa não elimina a necessidade da Auditoria Interna e tampouco a recíproca é verdadeira. Cada uma delas dispõe da sua função e de diferentes objetivos. Entretanto, um trabalho conjugado entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa pode ser por ambas utilizado para evitar a duplicidade de trabalho.

Como a Auditoria Interna possui diversas funções dentro da empresa, cabe ao auditor independente adquirir compreensão dessas funções.

Uma das principais funções da Auditoria Interna é monitorar o funcionamento dos controles internos da empresa. Ao obter o entendimento da estrutura dos controles internos, o auditor independente deve adquirir compreensão suficiente das funções da Auditoria Interna, objetivando identificar quais são relevantes para o planejamento da Auditoria.

Nesse processo de compreensão, o auditor independente realizará indagações ao pessoal da direção da empresa e da Auditoria Interna, sobre os auditores internos, incluindo:

- a) Nível e posto que ocupam na empresa;

- b) Aplicação dos padrões profissionais;
- c) Plano de Auditoria, considerando a natureza, oportunidade e extensão dos trabalhos;
- d) O acesso aos registros e se existem limitações com respeito ao alcance de suas atividades.

As atividades relevantes são aquelas que proporcionam evidências competentes sobre planos, políticas, efetividade da estrutura dos controles internos e qualidade dos procedimentos adotados pela empresa para registrar, processar, resumir e relatar informações econômico-financeiras e sobre a possibilidade de erros nas Demonstrações Contábeis.

Na avaliação da importância das atividades da Auditoria Interna, o auditor independente levará em consideração:

- a) O conhecimento obtido em Auditorias anteriores;
- b) O resultado das revisões, por ele efetuadas, da maneira pela qual os auditores internos distribuem seus recursos de Auditoria das áreas financeiras e operacional e de seus processos de determinação de riscos;
- c) A leitura dos relatórios de Auditoria Interna para obter informações detalhadas sobre a extensão das atividades.

“Se o auditor independente decidir que o trabalho executado pelos auditores internos pode ter um sentido sobre seus próprios procedimentos, deve considerar a competência e a objetividade dos auditores internos e avaliar seu trabalho.” (Attie, 1992, pág.58)

O departamento de Auditoria é um órgão de assessoramento à direção da empresa, e como tal, exige-se um corpo de auditores internos que sejam profissionais da mais alta competência.

Na consideração da competência dos auditores internos, o auditor independente deve indagar sobre a qualificação do pessoal da Auditoria Interna, incluindo, por exemplo, a consideração das práticas do cliente para contratação, treinamento e supervisão do pessoal da Auditoria Interna.

Quanto à objetividade, o auditor independente, para proceder à sua avaliação, deve obter informações sobre:

- a) A posição, na empresa, do auditor interno responsável pelas funções de Auditoria;
- b) As políticas para assegurar a objetividade dos auditores internos com respeito às áreas auditadas.

Se o auditor independente concluir que os auditores internos são competentes e objetivos, deverá, então, considerar o efeito que seus trabalhos podem ter na Auditoria Externa.

Os trabalhos dos auditores internos podem afetar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos da Auditoria Externa, quais sejam:

- ✓ Procedimentos a serem aplicados pelo auditor independente para adquirir compreensão da estrutura dos controles internos da empresa;
- ✓ Procedimentos a serem aplicados pelo auditor independente na avaliação de riscos;
- ✓ Procedimentos substantivos, como confirmar contas e observar alguns inventários físicos, a serem aplicados pelo auditor independente.

Embora os trabalhos dos auditores internos possam afetar os procedimentos do auditor independente, este deve executar procedimentos para colher evidências competentes e suficientes para fundamentar seu parecer. Até porque as evidências obtidas, por meio de verificação direta e pessoal do auditor independente (exame físico, cálculos, observações e inspeções), são mais persuasivas do que as obtidas indiretamente.

A responsabilidade da emissão do parecer acerca da fidedignidade das Demonstrações Contábeis, é única e exclusivamente do auditor independente. Isso significa que, por maior que seja a extensão do efeito dos trabalhos dos auditores internos, o auditor independente não poderá dividir com ele suas responsabilidades. De acordo com a Resolução nº 821/97 do CFC, “a responsabilidade do auditor não será modificada, mesmo quando o contador, na função de auditor interno, contribuir para a realização dos trabalhos.”

Deste modo, para determinar a extensão do efeito dos trabalhos dos auditores internos em seus procedimentos, o auditor independente deve levar em consideração:

- a) A materialidade dos valores contidos nas Demonstrações Contábeis (saldo de contas ou classe de transações);
- b) O risco da existência de erros materiais nas Demonstrações Contábeis;
- c) O grau de subjetividade envolvido na avaliação das evidências de Auditoria que fundamentam os trabalhos.

À medida que aumenta a materialidade dos valores nas Demonstrações Contábeis, o risco de um erro relevante, bem como o grau de subjetividade, também aumenta a necessidade de o auditor independente aplicar seus próprios procedimentos. É claro que o inverso é totalmente verdadeiro.

“Quando se espera que o trabalho do auditor interno seja significativo para o estudo e avaliação do controle interno feitos pelo auditor independente, este deve, no início do serviço, informar os auditores internos sobre os relatórios e papéis de trabalho de que precisará. Ele também deve consultar os auditores internos sobre o trabalho que estão

executando, visto que o trabalho ainda não completado também pode ter um sentido em seu exame. Da mesma forma, o trabalho feito pelos auditores internos muitas vezes será mais útil ao auditor independente, se os planos para o trabalho forem discutidos antecipadamente.” (Attie, 1992, pág.58)

O auditor independente deve aplicar procedimentos para avaliar a qualidade e eficácia dos trabalhos dos auditores internos que afetem, de maneira significativa, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de Auditoria.

Ao executar os procedimentos de avaliação da eficácia dos trabalhos dos auditores internos, o auditor independente deve verificar-se:

- a) A extensão dos trabalhos é apropriada aos objetivos;
- b) Os programas de trabalhos são adequados;
- c) Os papéis de trabalho documentam o trabalho executado, incluindo evidências de supervisão e revisão;
- d) As conclusões são apropriadas às circunstâncias;
- e) Os relatórios são compatíveis com os trabalhos executados.

Ao realizar um Auditoria, o auditor independente pode solicitar assistência direta dos auditores internos, como por exemplo, os auditores internos podem auxiliar o auditor independente na obtenção do entendimento da estrutura dos controles internos.

O auditor independente deve informar os auditores internos de suas responsabilidades, dos objetivos dos procedimentos que devem ser executados, dos assuntos que podem afetar a natureza e extensão dos procedimentos de Auditoria e discutir possíveis problemas de Contabilidade e Auditoria.

“Uma eficiente integração entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa pode promover, entre outros, os seguintes benefícios:

- ✓ Redução dos honorários;
- ✓ Maior segurança ao auditor externo em função da extensão e qualidade dos trabalhos realizados pelo auditor interno;
- ✓ Cumprimento de prazos por parte do auditor externo;
- ✓ Intercâmbio de informações técnicas ou operacionais;
- ✓ Direcionamento de trabalhos em função das recomendações formuladas;
- ✓ Identificação de problemas que para efeito das Demonstrações Financeiras tomadas em conjunto não seja material, mas importante para efeito de uma boa gestão administrativa.” (Attie, 1992, pág.57)

## **CAPÍTULO 3**

### **NORMAS USUAIS DE AUDITORIA**

#### **3.1. Introdução.**

As Normas Usuais de Auditoria representam a maneira pela qual o auditor interno deve conduzir seu trabalho. Tratam-se de medidas de qualidade na execução da Auditoria e dizem respeito à qualidade do auditor e do exame por ele efetuado.

“As normas estabelecem uma orientação básica para os auditores desempenharem o seu trabalho (...). As normas de Auditoria não devem ser consideradas como guia ou manual exclusivo para o exercício profissional. Elas, em verdade, fornecem limites de responsabilidades, aspectos técnicos mínimos requeridos para a execução de um trabalho e a forma pela qual o auditor deverá comunicar o resultado de sua ação.” (Cardoso, 1987, pág.30)

Para preservar a saúde da empresa, a qual depende extraordinariamente da atuação da Auditoria Interna, foram elaboradas pelo Institute of Internal Auditor – INC, as Normas Usuais de Auditoria, com a finalidade de esclarecer a todos os interessados, o papel e as responsabilidades dos auditores internos, bem como estabelecer um parâmetro de orientação e avaliação do exercício da Auditoria Interna.

As Normas brasileiras para o exercício da Auditoria Interna foram aprovadas em novembro de 1990, tomadas como base as acima mencionadas.

As normas para o exercício da Auditoria Interna estão assim divididas:

- ✓ Normas relativas à independência do auditor interno;
- ✓ Normas relativas à competência profissional do auditor interno;
- ✓ Normas relativas ao âmbito de trabalho do auditor interno;
- ✓ Normas relativas à execução do trabalho do auditor interno;
- ✓ Normas relativas à administração do departamento de Auditoria Interna.

### 3.2. Normas relativas à independência do auditor interno.

“Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de Auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional.” (Franco & Marra, 1995, pág.175)

Os auditores internos devem exercer suas atividades de forma livre e autônoma. A meta do auditor é achar o maior grau de independência dentro das limitações existentes na estrutura organizacional, independência esta que o protegerá de assumir compromissos em detrimento dos objetivos da Auditoria.

“O vínculo empregatício do auditor interno com a empresa deve ser meramente circunstancial, em virtude e seus serviços serem prestados exclusivamente para a empresa, em tempo integral. Suas funções, entretanto, devem ser exercidas com a mais absoluta independência, sem interferência da administração, que apesar da sua função superiormente hierárquica, deve sujeitar-se também ao seu controle e submeter a seu exame todos os atos por ela praticados.” (Franco & Marra, 1995, pág.175)

O auditor interno deve ter total independência de sua ações, podendo e devendo ter acesso livre a qualquer dos departamentos e setores da empresa para fazer verificações, exames levantamentos e pedir informações e dados para suas conclusões.

O maior risco da Auditoria Interna é de que os funcionários do departamento de Auditoria sejam envolvidos pela rotina de trabalho e só examinem o que lhes é oferecido. Outro risco para a auditoria interna é o comodismo e os laços de amizade e coleguismo que poderão acontecer entre os funcionários da auditoria e os outros funcionários da empresa. Essa situação acaba com o controle e a fiscalização que deveria ser altamente rigorosa, gerando um desvirtuamento da função e contribuindo para a perda da força moral dos auditores internos frente a todos os demais funcionários da empresa e, principalmente, frente aos administradores.

A Auditoria Interna é uma atividade profissional e o seu propósito é fazer julgamentos profissionais. Portanto, ela necessita do mais alto grau de imparcialidade, integridade e objetividade, os quais se atrofiam na ausência de independência prática.

Deste modo, para que o auditor interno consiga atuar com imparcialidade e integridade é preciso que ele seja separado das pessoas cujas atividades examina. Podemos

destacar como meios para que se consiga obter a independência o adequado *status* dentro da empresa e a objetividade na execução das atividades.

#### ♦ Status na Organização.

É preciso que o *status* do departamento de Auditoria Interna seja elevado para que se possa executar eficazmente as 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 (...). A finalidade e a responsabilidade da auditoria interna precisam ser definidas por escrito num documento formal que se tornará a constituição da auditoria interna na empresa.” (Attie, 1992, pág.57)

Os dirigentes do departamento de Auditoria Interna devem periodicamente ter acesso aos membros da alta direção, para que a comunicação regular com este órgão forneça bases para assegurar sua independência.

#### ♦ Objetividade.

Objetividade é a qualidade de ser prático, direto e positivo. Caracteriza-se por uma atitude independente a ser mantida pelos auditores durante a realização de seu trabalho com a finalidade de evitar situações em que se pressinta tendenciosidade nos resultados de seu trabalho.

“Os auditores não devem assumir responsabilidades no setor operacional, mas se ocasionalmente, forem incumbidos de trabalho que não 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 e autoridade (...); 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.” (Attie, 1992, pág.58-59)

“Já que a mais completa objetividade é essencial à função de Auditoria, os auditores internos não devem planejar nem implantar procedimentos, escriturar registros, ou ter participação em atividades que, normalmente, devem revisar e avaliar”. (Fernandes, 1971, pág.18)

### **3.3. Normas relativas à competência profissional do auditor interno.**

É de total responsabilidade tanto do departamento de Auditoria Interna como do auditor interno, individualmente, comprovar sua competência profissional, ou seja, demonstrar para a administração sua capacidade profissional atuante.

Cabe ao departamento de Auditoria a seleção de candidatos para executar o trabalho de Auditoria, devendo esta seleção ser cuidadosa e criteriosa para que se escolha os profissionais mais aptos para desenvolver a função.

“Há que se exigir do candidato o preenchimento de condições mínimas, no que concerne ao nível de escolaridade e experiência profissional, sem o que ele não terá possibilidades de preencher os requisitos indispensáveis ao trabalho de auditor”. (Fernandes, 1971, pág.25)

É de praxe que o dirigente do departamento de Auditoria Interna estabeleça critérios de avaliação de instrução formal e experiência, para que se preencha o cargo de auditor interno, fazendo menção ao âmbito de trabalho e ao grau de responsabilidade que será assumida.

Em geral, os trabalhos de Auditoria realizados pelo pessoal do departamento de Auditoria são de total responsabilidade do dirigente e como tal, deve efetuar uma supervisão adequada de qualquer trabalho realizado em sua gerência.

O processo de supervisão é contínuo, estendendo-se da fase de planejamento ao encerramento das atividades.

O nível de supervisão nos trabalhos a serem realizados vai depender das pessoas que irão executá-lo, ou melhor, de suas capacidades profissionais, bem como da dificuldade a ser encontrada no trabalho.

Conforme Attie (1992), “um programa sintético de supervisão consiste em:

- ✓ Instruir coerentemente os subordinados no início do serviço e aprovar o programa;
- ✓ Cuidar para que o programa seja cumprido, a menos que os desvios eventuais possam ser justificados e autorizados;
- ✓ Determinar se os papéis de trabalho de Auditoria fundamentam devidamente as descobertas, as conclusões e os relatórios de auditoria;
- ✓ Certificar-se de que os relatórios de Auditoria são exatos, objetivos, claros, concisos, construtivos e oportunos; e

- ✓ Verificar se os objetos de Auditoria foram alcançados.”

É da responsabilidade dos auditores internos não apenas a obediência às Normas de Auditoria, mas também ao Código de Ética Profissional do Contabilista e ao Código de Ética do Instituto dos Auditores Internos, que estabelece normas de conduta no desempenho de suas funções.

Dentre as principais exigências do Código de Ética do auditor interno, temos as que dizem respeito:

- ✓ à subordinação hierárquica dentro da empresa (o auditor interno deve prestar contas à administração e respeitar a ordem hierárquica dos setores que esteja revisando, dirigindo-se primeiramente aos chefes dos respectivos setores);
- ✓ ao modo de trabalho (o auditor pede e não exige a colaboração do setor sob revisão);
- ✓ à discrição (como o auditor interno tem acesso geral a documentos e informações sigilosas, deve manter sigilo absoluto, não podendo se servir dos detalhes para engrandecimento pessoal);
- ✓ à obediência a políticas e regulamentos internos (como pertence ao grupo administrativo, cabe ao auditor interno, mais do que ninguém, o conhecimento da empresa, sua atividade fim, seus regulamentos e normas, e ainda, sua hierarquia); e
- ✓ ao comportamento pessoal (o auditor interno deve ser eficiente e afável, saberá formular suas perguntas e fazer suas pesquisas com modos e sem exigências descabidas).

Normalmente é cobrado dos auditores internos conhecimento, capacidade e instrução que são essenciais para à realização dos trabalhos de auditoria interna.

No seu desenvolvimento profissional, deve o auditor interno se manter sempre atualizado, principalmente na área fiscal, e se manter informado sobre novos eventos, normas, procedimentos e técnicas de Auditoria Interna. O auditor interno deve participar de atividades de classe, de conferências, seminários e cursos, e ainda realizar treinamento da própria empresa, bem como participar de projetos de pesquisas.

Outro ponto importante a ser mencionado é o zelo profissional. O Código de Ética Profissional do Contabilista, assim destaca:

*“Art.2º São deveres do contabilista:*

*I – exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade (...).”*

O auditor interno deve demonstrar zelo no desempenho de suas tarefas. O zelo é próprio de auditores com bom senso, prudência e competência profissional.

Quando do emprego do zelo profissional, os auditores internos devem atentar para a possibilidade de deturpações, erros e omissões, ineficiência, desperdícios, ineficácia e conflitos de interesse intencionais. Devem também ser cuidadosos nas situações e atividades em que há maior probabilidade de acontecer irregularidades. Visto isso, devem localizar as possíveis irregularidades e deficiências, e então recomendar melhorias.

“O zelo profissional implica cuidado e competência razoáveis, não infalibilidade ou desempenho excepcionalmente bom. Não se exige do auditor zeloso que faça Auditorias pormenorizadas de todas as transações, mas que realize exames e verificações em grau e extensão razoáveis. Por esses motivos, o auditor interno não pode garantir com absoluta segurança que não haja irregularidades ou inobservância de normas ou princípios.” (Attie, 1992, pág.62-63)

Sempre que os auditores internos tiverem motivos, mesmo que mínimos para suspeitar de irregularidades intencionais, devem de imediato comunicar aos superiores sobre a situação. Posteriormente, devem fazer recomendações para investigação das irregularidades, e se possível, acompanhar o desenvolvimento dos fatos para certificar de que as providências foram cumpridas.

### **3.4. Normas relativas ao âmbito de trabalho do auditor interno.**

O âmbito do trabalho de Auditoria Interna abrange à especificação do trabalho de Auditoria a ser realizado.

Este trabalho de Auditoria Interna deverá incluir o exame e a avaliação da adequação e eficácia do sistema de controle interno da empresa e, em consequente, da qualidade do desempenho na realização desse trabalho.

A avaliação da adequação do sistema de controle interno é para determinar se o sistema adotado pela empresa fornece certeza razoável de que o plano de ações e metas da empresa são cumpridos eficiente e economicamente.

A avaliação da qualidade do desempenho nos assegura de que os objetivos foram cumpridos.

Segundo Attie (1992), “o âmbito do trabalho de Auditoria Interna precisa atingir os seguintes quesitos:

- ✓ Assegurar a fidedignidade e integridade da informação;
- ✓ Assegurar a observância de políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- ✓ Assegurar a proteção do ativo;
- ✓ Assegurar o uso econômico e eficiente dos recursos;
- ✓ Assegurar a consecução dos objetivos e metas estabelecidos para operações ou programas.”

### **3.5. Normas relativas à execução do trabalho do auditor interno.**

Em geral, um trabalho de Auditoria consiste em planejamento do exame, verificação e avaliação das informações, comunicação dos resultados e acompanhamento.

Ao realizar esse trabalho, o auditor interno sujeita-se a supervisão e aprovação.

Antes de realizar uma Auditoria, o auditor interno precisa planejá-la, realizando a documentação de todo seu estudo, que consiste em:

- ✓ Estabelecimento dos objetivos de Auditoria e do âmbito de 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;
- ✓ Elaboração do programa de Auditoria;
- ✓ Determinação de como, quando e a quem os resultados da Auditoria serão comunicados;
- ✓ Obtenção de aprovação para o plano de trabalho.” (Attie, 1992, pág.66-67)

Quanto ao processo de exame e avaliação das informações, conforme Attie (1992), “deve ser levado a cabo, tendo-se em mente os seguintes fatores:

- ✓ Devem-se colher informações sobre todas as questões relacionadas com os objetivos de Auditoria e com o âmbito de trabalho;

- ✓ A informação deve ser suficiente, fidedigna, relevante e útil, para fornecer base sólida para as descobertas e recomendações dos auditores. Informação suficiente quer dizer existência de dados factuais suficientes, adequados e convincentes, que levem a qualquer pessoa de bom senso e prudente às mesmas conclusões que o auditor. Informação fidedigna significa boa informação e a melhor que se pode obter usando os métodos apropriados de Auditoria. Informação relevante significa que a informação usada para fundamentar as descobertas e recomendações de auditoria atingem os objetivos estabelecidos para esta última. Informação útil significa que a informação obtida pelo auditor ajuda a organização a atingir suas metas e seus objetivos;
- ✓ Os procedimentos de Auditoria, assim como as técnicas e os procedimentos de amostragem empregados, devem ser escolhidos antecipadamente, e sua aplicação controlada pelo auditor interno;
- ✓ O processo de reunir, analisar, interpretar e documentar informações deve ser supervisionado, de modo que forneça segurança razoável de que a objetividade do auditor é mantida e de que se cumprem os objetivos de Auditoria;
- ✓ Os papéis de trabalho que documentam a Auditoria devem ser elaborados pelo auditor e revisados pela direção do departamento de Auditoria Interna. Esses papéis têm de registrar a informação obtida e as análises feitas, especificando as bases das descobertas e recomendações a serem feitas.”

Abordaremos estes assuntos detalhadamente em capítulos específicos.

Após a conclusão do exame, os auditores devem comunicar os resultados do trabalho em forma de relatórios. Esses relatórios devem ser claros, objetivos e construtivos, podendo conter recomendações de melhoria, e se já aplicadas, dar ciência do desempenho satisfatório ou não das medidas tomadas.

O auditor interno deve remeter os relatórios às pessoas responsáveis e discutir com a administração as conclusões e recomendações realizadas. Finalmente, todo esse trabalho deve ser acompanhado pelo auditor interno para certificar se foram tomadas todas as providências e alcançado os resultados esperados.

### **3.6. Normas relativas à administração do departamento de Auditoria Interna.**

A administração do departamento de Auditoria Interna é da responsabilidade do dirigente, devendo o mesmo assegurar-se de que o trabalho de Auditoria atinja seus objetivos, cumpra as responsabilidades atribuídas pela administração da empresa, empregue eficazmente os recursos do departamento de Auditoria, bem como assegure a conformidade dos trabalhos com as Normas de Exercício Profissional de Auditoria Interna.

Deve-se adotar uma política que defina as finalidade, autoridade e responsabilidade do departamento de Auditoria Interna, com a referida aprovação da administração da empresa, já que a Auditoria Interna é um dos departamentos que compõe a empresa e a ela deve obediência hierárquica.

A estrutura do departamento de Auditoria Interna vai depender do tamanho da empresa. Cabe ao dirigente declarar a descrição de funções de cada cargo e a delegar atribuições, determinando a autoridade e responsabilidade de cada componente dentro do departamento.

É mister que o dirigente do departamento de Auditoria desenvolva uma política de seleção criteriosa de pessoal para assegurar a qualidade nos trabalhos, e também, desenvolva um programa de educação continuada para manter seus auditores atualizados.

A seguir abordaremos esse assunto com maior profundidade, devido a sua importância.

## CAPÍTULO 4

### O DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA

#### **4.1. A Constituição.**

As modernas empresas estão cada vez mais optando em manter um conjunto de declarações de funções que estabelecem a autoridade e a responsabilidade nos cargos dos mais altos níveis dentro de uma organização, definindo a maneira pela qual cada área/setor passará a trabalhar em função destas determinações.

A partir dessas declarações, é estabelecida de forma piramidal em toda a organização, a maneira pela qual os executivos atendem aos propósitos, missão e autoridade de cada um das funções dentro da empresa.

A Auditoria encontra-se dentro dessas declarações e precisa de uma estrutura sólida e estável que lhe dê suporte ao funcionamento com objetividade e independência.

É necessário atentar, na constituição da Auditoria, para que lhe seja conferida a autoridade necessária ao desenvolvimento saudável da atividade, e também, evitar que lhes atribua responsabilidades que não a cabem.

Outro aspecto importante a ser apontado é a atribuição de matérias ao auditor, que não deve limitar-se apenas a aplicação da Contabilidade e Finanças. O auditor interno, por ter uma formação acadêmica e experiência em outros trabalhos profissionais, é capaz de revisar controles administrativos e gerenciais de qualquer atividade da empresa.

O conhecimento do auditor interno estende-se nas áreas contábeis, administrativas, econômicas, financeiras e controladoria, e ainda mais recentemente, na área fiscal, devido à acentuada utilização dos mais diversos impostos na vida das empresas.

Para se efetuar a constituição do departamento de Auditoria Interna é necessário que se defina anteriormente sua finalidade, autoridade e responsabilidades perante a empresa, para que a alta administração tenha conhecimento dos benefícios e resultados futuros que este órgão poderá consolidar.

#### **4.1.1. Finalidade.**

A fim de resguardar e salvaguardar seus interesses, a empresa constitui um setor de Auditoria Interna, para fornecer aos seus administradores dados importantes e controles, em todos os níveis, dos processos e atividades, as quais estão sob suas responsabilidades.

A empresa com vista no fortalecimento da base da Auditoria e permitindo que a mesma se desenvolva no mais alto grau de profissionalismo e aceitação, deve submetê-la a um nível de assessoria, alocando-a diretamente ao conselho administrativo ou à presidência.

#### **4.1.2. Autoridade.**

Como a Auditoria Interna tem função assessorial e não de linha, não exerce autoridade direta sobre os outros membros da organização, cujo trabalho revisa.

O auditor interno deve ter liberdade para revisar e avaliar as normas, os planos, procedimentos e registros, mas seu trabalho de modo algum isenta os demais membros da organização das responsabilidades que lhe foram designadas.

#### **4.1.3. Responsabilidade.**

A Auditoria Interna é responsável pelo desenvolvimento de suas atividades em toda a organização e empresas associadas, se tiver, em caráter permanente, e em todos os locais adaptáveis, executando análises das políticas, procedimentos, normas, registros, livros, sistemas para examinar a eficiência e os padrões de controle e atividades concernentes às empresas.

É indispensável que a Auditoria Interna determine às organizações, através das empresas associadas, que elas submetam-se a revisões em intervalos de tempo regulares, assegurando que se cumpram suas funções de planejamento, contabilização, custódia e controle, conforme recomendações e segundo as políticas e procedimentos instituídos.

Os trabalhos a serem realizados pela Auditoria devem ser relatados formalmente, comunicando-se os resultados dos exames, a opinião e as recomendações sugeridas aos responsáveis para que se efetuem as ações corretivas. Esses trabalhos serão planejados em

bases anuais e relatados trimestralmente ao conselho administrativo quanto ao cumprimento das ações corretivas e possíveis recomendações.

## 4.2. A estrutura da Auditoria Interna.

Dependendo do tamanho ou das circunstâncias de cada organização, a estrutura da Auditoria Interna pode variar em número de funcionários e em atividade a serem exercidas.

Em uma empresa de pequeno porte, a Auditoria Interna vai se limitar apenas a um indivíduo que exercerá as atividades de planejamento e execução.

Em empresas de médio porte, a Auditoria já ganha uma estrutura bem mais complexa, compondo-se de um gerente e um corpo de auditores internos que exercerão o controle das atividades da empresa.

Já nas empresas de grande porte, as chamadas organizações, onde encontramos complexos industriais e conglomerados financeiros, que possuem um elevado número de atividades, funcionários e de empresas associadas, exigindo-se deste modo, uma estrutura de Auditoria Interna bem mais abrangente, que reuna vários níveis, do diretor aos auxiliares.

Segundo Attie (1992), “a estrutura da Auditoria pode ser considerada, a título exemplificativo, de acordo com a seguinte divisão:

- ✓ **Diretor:** cargo destinado a dirigir toda a atividade da Auditoria, principalmente quando as divisões por especializações se tornem necessárias. Congrega as diversas superintendências de Auditoria e canaliza os esforços dos segmentos para atingir os objetivos propostos pela constituição da Auditoria Interna;
- ✓ **Superintendente:** cargo indicado a desenvolver completa programação de Auditoria na divisão de sua especialidade. Dirige os setores sob sua responsabilidade, obtendo das gerências o controle e eficiência dos trabalhos;
- ✓ **Gerente:** cargo indicado a divisão das tarefas de sua responsabilidade aos supervisores. Gerencia os trabalhos em andamento, administrando inclusive aqueles por realizar;
- ✓ **Supervisor:** função determinada a promover o acompanhamento das atividades exercidas pelos auditores de campo. Revisam os papéis de trabalho, assegurando a completa execução segundo o programa proposto;

- ✓ **Sênior:** atividade referente a conduzir os trabalhos de campo e supervisionar diretamente os assistentes e auxiliares alocados ao trabalho;
- ✓ **Assistente:** atividade destinada a conduzir pequenos trabalhos ou assistir àqueles de maior expressão;
- ✓ **Auxiliar:** atividade destinada a iniciantes da área de Auditoria e que serve de suporte a tarefas que não necessitem de técnicas ou julgamento em grande escala.”

#### **4.2.1. Descrição de funções.**

O aspecto de descrever a função é importante para dar conhecimento ao pessoal da Auditoria do horizonte de suas funções e responsabilidades. A Auditoria Interna deve funcionar com adequado *status* dentro da empresa, além de capacidade técnica para desempenhar sua função eficientemente.

A Auditoria Interna procura no mais alto grau de profissionalismo a execução de suas tarefas e somente os auditores mais capacitados a farão com sucesso. Deste modo, o trabalho da Auditoria precisa ser realizado por pessoas inteligentes, com iniciativa, com conhecimento e habilidades técnicas suficiente.

A descrição de função determina o propósito, a missão e a autoridade de cada um dos níveis hierárquicos da Auditoria. No entanto, o auditor não deve limitar-se a estes aspectos e sim desenvolver-se profissional e pessoalmente, e com isso adquirir maturidade para experiência no cargo, e posteriormente, assumir novos cargos e novas responsabilidades.

“À medida do possível, a descrição de função pode enfocar:

- a) Propósito do cargo indicando o motivo e finalidade que a função requer;
- b) Estrutura do cargo determinando os superiores hierárquicos e os subordinados que lhe reportem;
- c) Autoridade do cargo indicando a extensão e/ou limitação requerida pela função;
- d) Perfil do cargo relacionando os quesitos técnicos e pessoais imprescindíveis para a boa condução da função;
- e) Atribuições e responsabilidades descrevendo de forma abrangente as atividades pertinentes que cada cargo requer”. (Attie, 1992, pág.39)

O elemento técnico é predominante para ocupação do cargo, pois se obterá resultados mais eficientes. Mas não podemos deixar de enfatizar o elemento pessoal, já que na atividade da Auditoria ocorre o relacionamento com pessoas de diversos níveis e classes sociais.

#### **4.2.2. Delegação de atribuições.**

O departamento de Auditoria é estruturado com a finalidade de definir atribuições e responsabilidades de acordo com uma linha hierárquica definida.

Destarte, a execução dos trabalhos é delegada ao pessoal com menor nível técnico, sob ordens diretas e supervisão adequada. Do mesmo modo, ao diretor não é atribuído trabalhos de campo, e sim a tomada de decisões a nível de diretoria do departamento.

A de se entender que o pessoal assistente não tem experiência e maturidade profissional suficiente para decidir situações a nível de diretoria, e que por uma questão de senso, ao diretor é atribuída.

Organizacionalmente, o departamento de Auditoria somente deve comportar um diretor, entretanto esta função deve ser periodicamente ocupada por diferentes pessoas para dar a oportunidade a outros de ter uma visão de direção, bem como das atividades e responsabilidades que lhes são atribuídas. No entanto, para ocuparem cargos de chefia, os elementos do departamento devem estar aptos profissionalmente para riscos e desafios.

### **4.3. A administração do departamento de Auditoria Interna.**

A Auditoria Interna, como qualquer outra atividade dentro da empresa, é uma tarefa que envolve a parte operacional, ou seja, a condução dos trabalhos a serem realizados pelos auditores, e a parte administrativa.

Deve-se salientar da existência de pessoas e aspectos administrativos, em outras atividades burocráticas, que não se relacionam diretamente com a atividade principal da Auditoria, mas que de uma certa forma contribui ao bom funcionamento desta.

Cada área a ser auditada, é evidente ser diferente, devido ao número de pessoas, empresas, formas de trabalho, desejos dos administradores e a quem a Auditoria se vinculará oficialmente.

“A administração do departamento de Auditoria envolve a parte da organização, propriamente dita, do departamento quanto aos arquivos, sistemas de informações gerenciais e assuntos diversos e a parte de pessoal quanto ao recrutamento, seleção e desenvolvimento profissional. Estes aspectos são essenciais pela sua natureza e visam permitir que o departamento, em sua totalidade, flua de forma sistemática”. (Attie, 1992, pág.94)

#### **4.3.1. A organização do departamento de Auditoria Interna.**

Propõe-se que todo o departamento de Auditoria tenha uma organização semelhante aos demais setores da empresa, em que o dirigente busque implementar suas idéias e intenções e encontre ressonância no pessoal que o acompanha.

A organização da Auditoria, pelo comando de seu representante, procura alcançar nível de uniformidade de ações e procedimentos de seus auditores e também, procura não inibir a inovação dos mesmos.

O dirigente da Auditoria deve dirigir esforços para prevenir que seus auditores não tomem direções diferentes, devendo deste modo, estabelecer padrões para que se eleve o nível de qualidade e segurança nos trabalhos.

Dentre os principais tópicos componentes da organização do departamento de Auditoria, podemos destacar os seguintes:

- A Estrutura da Área de Auditoria.**

Essa estrutura deve ser variável de acordo com as características do trabalho e da empresa, mas deve-se atentar que essa estrutura é parte integrante de uma empresa e a ela deve fidelidade.

A estrutura da Auditoria poderá funcionar como um órgão de assessoria ou de linha, mas terá que respeitar a hierarquia existente na empresa, bem como ser dividida em departamentos, setores ou divisões, conforme metodologia aplicada em cada empresa.

A própria existência de uma estrutura de Auditoria ajuda ao pessoal que a compõe, a ter uma melhor visão e compreensão de cargos e autoridades. Em um grande departamento de Auditoria é necessário a existência de cargos que vão do auditor-auxiliar ao

auditor-gerente, e dentro dessa hierarquia é preciso ater-se a conduta e a técnica que se espera em cada cargo.

Em grandes organizações podem vir a existir mais de um departamento de Auditoria. O importante nesse caso é atentar para o bom relacionamento entre eles, através da integração ou até mesmo da realização de trabalhos em conjunto.

- **Sistemas de Arquivos.**

Para a atividade de Auditoria faz-se necessário, como em muitas outras, a manutenção de arquivos de diversos assuntos.

Uma das formas de trabalho do auditor é a utilização dos papéis de trabalho. Dependendo da importância desses papéis, que será definida pelo dirigente do departamento, terão como destino os arquivos temporários ou de forma permanente. O mesmo deve ser aplicado às correspondências diversas e aos relatórios emitidos.

Deve-se esclarecer a forma de manutenção e distribuição destes arquivos, através de uma política específica para que se evite a manutenção desnecessária ocupando espaço, e também, é preciso que se determine prazos para a conservação desses arquivos, verificando a validade dos mesmos e posterior eliminação.

- **Orçamentos.**

Faz-se necessário à atividade de Auditoria a existência de orçamentos a serem cumpridos baseados em ocorrências futuras de eventos previsíveis.

Quando a Auditoria é realizada em local distante, como em empresas filiadas, há a ocorrência de despesas de viagem, hospedagem, refeição, dentre outras.

Outro aspecto é da remuneração dos auditores internos, tratados como qualquer outro funcionário da empresa, tendo direito ao salário e possíveis contribuições de mérito, ou ainda, promoções.

Ainda nas despesas do orçamento, existem aquelas relativas à administração e manutenção do departamento de Auditoria, como: possível expansão do corpo de auditores, de materiais de escritório, base física e ainda, a remodelação pelo uso de computadores e da maquinaria em geral.

### **4.3.2. O pessoal do departamento de Auditoria Interna.**

Para o bom desenvolvimento da atividade da Auditoria em uma empresa é necessário que os elementos que a componha tenham qualificação profissional.

O processo de desenvolvimento profissional dos elementos da Auditoria inicia-se com o recrutamento, seleção e admissão, e prossegue com um programa de educação continuada e treinamento formal e de campo.

Através do aperfeiçoamento e qualificação profissional, os trabalhos obterão alta qualidade além de admitir um sentimento de automotivação em todos os níveis hierárquicos.

A Auditoria vem sempre permitindo a evolução ascendente a todos seus elementos, estabelecendo meios de contribuição, em todos os níveis de auditores, para o desenvolvimento profissional desses e para a manutenção de um elenco de profissionais competentes.

Para que o auditor interno se desenvolva profissionalmente é necessário que o mesmo realize um treinamento prático através de experiências em atividades diferenciadas. Essas condições, o permite aumentar sua capacidade profissional, sua eficiência operacional e também, sua escalada a níveis hierárquicos superiores.

### **4.4. A seleção dos novos auditores.**

A área da Auditoria deve possuir uma regra de conduta que vise ao preenchimento de cargos disponíveis de forma sistemática.

O processo de seleção de pessoal torna possível a localização de candidatos que possuam as descrições necessárias para exercer o cargo de auditor, e posteriormente, através de um processo de treinamento e orientações, eles possam atuar com os padrões técnicos e profissional exigidos.

O processo seletivo é composto das seguintes etapas:

#### **a) A Necessidade de Selecionar.**

Para se construir um quadro de auditores de configuração superior, deve-se principalmente, procurar os padrões de excelência, pois a Auditoria Interna exige pessoal com adequado nível de inteligência, competência técnica e habilidade pessoal.

Por essa razão, quando se procede à seleção do pessoal, é necessário considerar os atributos relacionados às habilidades profissionais e pessoal.

Um dos atributos necessários à habilidade profissional é a educação escolar compatível. É imprescindível que o auditor interno possua o grau de bacharel, preferencialmente nos campos que digam respeito ao campo de atuação.

Os conhecimentos nas áreas contábeis, econômicas e administrativas são importantíssimas para se considerar como composto à habilidade profissional. Os cursos de extensão também são úteis como ferramenta para o aperfeiçoamento das qualidades profissionais.

A habilidade pessoal é parte fundamental do composto da Auditoria Interna, já que o auditor irá relacionar-se com pessoas de todos os níveis da empresa.

É recomendável que o auditor possua: *poder de adaptabilidade* para acomodar-se a qualquer mudança ambiental que encontrar nos seus variados trabalhos; *poder de compreensão e sensibilidade* no trato com as pessoas e buscando respostas para fatos ou questões embaraçosas e obter os esclarecimentos necessários ao seu trabalho; *poder de determinação* no trato com questões difíceis para se obter as respostas adequadas; *integridade; objetividade e responsabilidade*.

Além de todas essas qualidades acrescenta-se ainda, a habilidade de comunicação oral e escrita.

### b) Onde Selecionar.

Após conhecer quais as qualidades que um auditor deve possuir, é preciso procurá-los em boas fontes.

Primeiramente, destacaremos as universidades e faculdades, onde encontram-se pessoas com alta capacidade de motivação e que, através de um treinamento de longo prazo, estarão aptas a desenvolver um cargo na Auditoria.

Os auditores externos, já possuidores de conhecimentos e treinamentos voltado para a auditoria independente, podem ser atraídos à Auditoria Interna por uma oportunidade de ampliar os horizontes de conhecimento.

Os auditores internos de outras empresas que estejam disposto a conhecer outras formas de trabalho, outras pessoas e até mesmo outros métodos.

E finalmente, pode-se selecionar novos auditores através de publicações em jornais de grande circulação ou ainda, utiliza-se os serviços de empresas especializadas.

### c) Como Selecionar.

É necessário se estabelecer, em um processo seletivo, um critério a ser aplicado uniformemente a todos os candidatos, para que se possa através deles, identificar suas virtudes e deficiências.

Os procedimentos de seleção envolve revisão, entrevista e teste. O procedimento de revisão é utilizado para eliminar candidatos que não atendam a determinados quesitos básicos, como escolaridade, faixa salarial, impossibilidade de viagens, dentre outros.

A entrevista é um item que deve ser bem planejado e organizado. A entrevista deve ter dois pontos: de um lado, o entrevistador discute a respeito da natureza do trabalho, da empresa e das oportunidades; do outro lado, o entrevistado fala de si próprio.

As entrevistas devem ser registradas e ordenadas de forma que facilitem a comparação das qualidades e qualificações de diferentes candidatos para o mesmo cargo.

Não há um teste-padrão para se descobrir o candidato correto. Entretanto, atualmente utilizam-se muito testes psicológicos para revelar pontos importantes como inteligência, raciocínio lógico e potencialidade intelectual.

Habitualmente, estão sendo difundidos e utilizados testes que estão resultando em experiências positivas para quem os aplica. Estes testes são de: habilidade redacional, requerendo do candidato conhecimento ortográfico como utilização de linguagem, acentuação e pontuação adequada; habilidade redacional de relatórios de Auditoria, neste caso, já se apontando ao candidato uma situação de Auditoria e lhe pedindo que desenvolva um relatório; habilidade para organizar pensamentos, que exige do candidato a ordenação de uma série de afirmações sobre problemas de Auditoria sem uma ordem lógica; e habilidade para diferenciar um fato de uma conjectura, cabendo ao candidato distinguir a verdade da falsidade.

Após todo o processo de seleção vem a contratação, onde se optou pelos candidatos mais capacitados e os que se saíram melhor nas entrevistas e testes aplicados.

Em seguida, os candidatos são convocados a uma nova entrevista para o desenvolvimento do processo de documentação relativo às políticas da empresa e à legislação trabalhista que a regulamenta.

Nos primeiros dias de atividade do novo funcionário na empresa, provavelmente, irá ocorrer desconforto, dificuldades e incertezas. Torna-se necessário que alguém do departamento de Auditoria receba a tarefa de apresentar o novo auditor e guiá-lo às novas atribuições.

Faz-se necessário que o novo auditor seja esclarecido sobre as rotinas pessoais, e posteriormente, encaminhado ao local da Auditoria, de forma a despertar-lhe o sentimento de grupo e ser apresentado à equipe de trabalhos.

E finalmente, deverá ser apresentado ao novo auditor, cópias de manuais de Auditoria, instruções e ferramentas necessárias para que o mesmo possa se desenvolver no novo ambiente de trabalho.

#### **4.5. Educação continuada e treinamento.**

O principal objetivo da educação continuada e do treinamento é proporcionar desenvolvimento qualitativo a todos os elementos componentes da Auditoria, através de contribuições que lhe permitam o desenvolvimento pessoal, técnico e gerencial.

Entretanto, ocorre a necessidade de tempo e oportunidade para que toda a equipe técnico-profissional possa desenvolver-se, pois se trata da importância do progresso pessoal de cada membro, bem como da satisfação às exigências originadas pelo rápido crescimento da Auditoria. Dentro desse aspecto, também há a necessidade de se ter pessoas qualificadas dentro da empresa.

O treinamento dá a oportunidade e capacidade ao auditor interno de realizar seu trabalho com uma melhor qualidade e também, de realizar outros tipos de trabalhos ou funções.

“Embora o profissional, em seu próprio interesse, seja o responsável pelo seu progresso individual, a organização deve acrescentar todo o esforço possível para orientá-lo e promover seu desenvolvimento técnico. Como parte integrante de planejamento das atividades de um corpo de Auditoria Interna, é imprescindível um programa lógico e sistemático de desenvolvimento técnico, inclusive treinamento através de cursos, seminários, palestras, pesquisas, etc.” (Castro, 1987, pág.38)

Periodicamente, deve ser realizada reuniões individuais com cada elemento da equipe da Auditoria, planejando e documentando a educação de cada profissional, baseado nas necessidades individuais e profissionais.

Deste modo, é recomendável que se trace um plano de ação para subsidiar a linha de educação continuada a ser dado ao pessoal. Uma vez que exista uma pessoa responsável pelo treinamento, este torna-se mais viável e praticante.

“Como regra geral, para cada nível de auditor existente na organização deverá ser desencadeado treinamento contínuo que envolva as matérias e atividades que precisa conhecer. Este processo de educação e treinamento contínuo deve ser feito para cada departamento de Auditoria, de acordo com as características que lhe sejam particulares, de forma a atingir os objetivos para o quais foi montado.” (Attie, 1992, pág.113)

Atualmente, com as constantes mudanças de conjuntura, com o avanço tecnológico na comunidade e principalmente, pela diversidade de negócios praticados, torna-se mais evidente que o auditor deve estar em constante renovação e aprendizagem.

Dessa forma, a Auditoria Interna necessita manter-se atualizada na proporção das mudanças que a administração impõe à empresa, e desenvolver programas formais e contínuos de educação e treinamento de todo o pessoal.

As formas de treinamento e educação continuada irão variar de acordo com o departamento de Auditoria e da empresa, ou melhor, dos negócios por ela praticados.

Em seguida destacaremos algumas formas de treinamento e educação continuada normalmente utilizadas:

#### **A) Treinamento Formal.**

O departamento de Auditoria deve possuir uma relação de cursos e seminários que atendem às necessidades específicas de cada auditor.

Esses cursos e seminários podem ser realizados na própria empresa, sendo monitorado por auditores convidados ou até mesmo por auditores da própria empresa, que se destacam pela qualidade profissional, ou ainda podem ser realizados fora da empresa, em instituições profissionais de renome, como: os CRC's, CVM, Universidades, AUDIBRA, IBRACON, dentre outros.

#### **B) Treinamento Individual.**

É necessário que os auditores mantenham sua educação e treinamento formal durante toda sua carreira profissional.

Novas legislações e teorias surgem a todo momento, e deste modo, o auditor interno tem o dever de procurar o conhecimento destas para que sua empresa se mantenha forte, competitiva e atuante no mercado.

Vale também ao auditor ater-se à literatura profissional existente para obter fonte de base e pesquisa para a melhoria de sua postura e desempenho profissional.

### C) Treinamento através de Reuniões de Grupo de Auditores.

A finalidade destas reuniões é comunicar e/ou reforçar matérias de rotinas administrativas, para ensinar novas técnicas, para dissipar dúvidas e discutir assuntos técnicos, acontecimentos e novidades na profissão ou no departamento.

São reuniões sobre questões específicas de problemas administrativos e que devem ser discutidos para chegar a resultados satisfatórios.

Para que se obtenha os melhores resultados possíveis, essas reuniões devem ser programadas formalmente, determinando datas e horários antecipadamente e ainda, atribuir tempo hábil para se elaborar um projeto, através de estudos e pesquisa para descobrir a solução de determinados problemas.

### D) Treinamento através da Pesquisa.

“O departamento de Auditoria, como qualquer outro empreendimento, precisa fomentar a pesquisa em seu próprio campo, tanto para alargar sua própria visão, como para aumentar a capacidade do seu pessoal.” (Attie, 1992, pág.119)

Os projetos de pesquisa que podem ser atribuídos a um indivíduo ou a um grupo, pode ser original, como o desenvolvimento de novas técnicas, métodos e sistemas, ou ser constituídos de acumulação de informações produzidas pela Auditoria, para certificar se os meios até agora utilizados ainda são válidos.

## 4.6. Formação técnica do auditor.

De acordo com as Normas Usuais de Auditoria relativo à competência profissional abordado no capítulo anterior, é necessário aos auditores internos conhecimento, capacidade e instrução para realizar os exames de Auditoria Interna.

“Genericamente, as normas usuais indicam que o auditor deve ter:

- ✓ Capacidade para aplicação das normas, procedimentos e técnicas na execução das Auditorias Internas;
- ✓ Capacidade na área de princípios e técnicas contábeis quando trabalhem com registros e relatórios financeiros;
- ✓ Conhecimento dos princípios de administração, para reconhecer e avaliar a relevância e a significação dos eventuais desvios em relação às boas práticas empresariais;

- ✓ Conhecimento dos fundamentos de contabilidade, economia, direito comercial, impostos, finanças, métodos quantitativos e sistemas de processamento eletrônico de dados.” (Attie, 1992, pág120)

Podemos notar que o auditor interno é um profissional possuidor de grande conhecimento. Entretanto, não há uma receita única para o componente técnico do auditor. Existem cuidados básicos imprescindíveis para se obter, dentro de um contexto geral, a estruturação básica do auditor. A seguir serão relacionados quatro itens de fundamental importância para o conhecimento de qualquer auditor interno: conhecimento contábil, conhecimento de administração, conhecimento de impostos e conhecimento de PED – Processamento Eletrônico de Dados.

#### **A) Conhecimento Contábil.**

Segundo Franco & Marra (1995), “o auditor deve ser profundo conhecedor da matéria fundamental de sua profissão, que é a Contabilidade, destacando-se:

- a) Princípios gerais de Contabilidade, que compreendem:
  - ◆ princípios fundamentais da ciência contábil;
  - ◆ preceitos secundários (convenções contábeis);
  - ◆ normas disciplinadoras de escrituração;
  - ◆ normas disciplinadoras da elaboração de balanços.
- b) Sistemas Contábeis;
- c) Técnicas Contábeis (Auditoria e Análise de Balanços);
- d) Planificação e Organização Contábil.”

#### **B) Conhecimento de Administração.**

O auditor deve possuir um conhecimento abrangente em conceitos administrativos, pois a ele cabe revisar e aprovar os conceitos adotados por toda a empresa. Esses conhecimentos levam o auditor a ter a capacidade de resolver situações que possam ocorrer, a reconhecer eventuais desvios relevantes e a efetuar pesquisas indispensáveis para se chegar a conclusões viáveis.

“Em um sistema de controle interno os conhecimentos de administração podem-se prender a como as informações fluem por toda a organização e principalmente pelos departamentos e setores que precisam ser comunicados; o tempo de informação e a forma pela qual são dadas ao conhecimento, como e quem controlará os aspectos ainda não solucionados,

são, entre outros, itens de suma importância para o auditor com atribuições que exijam conhecimento de administração.” (Attie, 1992, pág.123)

### C) Conhecimento de Impostos.

Em decorrência da grande quantidade existente de impostos e da importância deles para a vida da empresa, levaram o auditor a buscar conhecimentos acerca dessa matéria.

De acordo com as atividades e o tipo de empresa (comercial, industrial, financeira, prestadora de serviço, etc.), nela será incidido diferentes impostos, que através de um planejamento tributário permitirá um melhor controle desses, evitando assim o prejuízo fiscal.

Dentre alguns impostos incidentes na maioria das empresas podemos encontrar: Imposto sobre a Renda, Imposto Sobre Circulação de Mercadorias, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Serviços, além de taxas, recolhimentos compulsórios, etc.

Face aos benefícios fiscais que o Governo oferece em determinadas regiões e para evitar desperdícios com multas, cabe ao auditor auxiliar à empresa no melhor desempenho frente à legislação fiscal e ao Governo.

### D) Conhecimento de PED.

É verdade que nos últimos anos com a evolução tecnológica, o PED (Processo Eletrônico de Dados) passou a ser de fundamental importância para a empresa (em termos de controle e organização) e consequentemente para o auditor interno.

O PED está cada vez mais presente na empresa, fazendo com que setores, áreas e atividades sejam por ele auxiliadas e controladas. Nessa situação é indispensável que a empresa tenha profissionais que além de possuir características do auditor convencional, possua conhecimento técnicos na área de processamento de dados.

“O trabalho de Auditoria, mesmo na área de processamento de dados, está com sua preocupação voltada para a adequação do sistema de controles internos, quer sejam estes computadorizados ou não. Por outro lado, a administração da empresa necessita de que alguém lhes diga que as informações recebidas dos computadores são confiáveis e obtidas de acordo com critérios adequados, planejados de forma econômica e salvaguardados os direitos da própria empresa.” (Attie, 1992, pág.126)

## CAPÍTULO 5

### TÉCNICAS DE AUDITORIA

#### **5.1. Controle interno e sua avaliação.**

Ao longo desse trabalho se comentou muito que a base do trabalho do auditor deverá estar fundamentada na avaliação do sistema de controle interno da empresa, bem como estudos e avaliação sobre estes controles internos deverão determinar a extensão dos testes aos quais se restringirão os procedimentos de Auditoria.

Mas enfim, o que seria controle interno?

A exposição de Normas de Auditoria nº 1 traduzida pelo Instituto Brasileiro de Contadores do SAS – Statement on Auditing Procedures nº 1, do AICPA (American Institute of Certified Public Accountant), traz a seguinte definição:

“O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.”

#### **5.1.1. Objetivos do controle interno.**

O principal objetivo do controle interno é a eficiência e segurança no funcionamento dos mecanismos contábeis e administrativos da empresa, englobando todas as iniciativas e medidas tomadas pela administração, devendo atingir o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas utilizadas pela empresa.

Dentre as principais finalidades do controle interno, encontramos:

- a) Proteção ao patrimônio;
- b) Promover a eficiência operacional;
- c) Encorajar a administração para tomar decisões sobre políticas de expansão de seus negócios;
- d) Apresentar dados contábeis dentro dos prazos, eficientes e fidedignos;

- e) Garantir para realização de Auditoria e fiscalização interna e externa.

### **5.1.2. Importância do controle interno.**

A importância do controle interno se dá no momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de um sistema de controles que garanta a fluidez de suas operações e informações.

Essas informações simples irão gerar resultados complexos que permitirão aos gestores tomar as decisões adequadas, daí a importância da confiabilidade nos resultados gerados pelo controle interno.

A Contabilidade, como instrumento de grande importância na empresa, também deve estar apoiada em um eficiente sistema de controle interno, já que não é possível se confiar somente nas informações contidas nos seus relatórios. Dados contábeis distorcidos podem levar a conclusões erradas e danosas para a empresa.

Muitas empresas ainda têm o pensamento que basta possuir empregados de confiança, que deste modo estão livres de fraudes e irregularidades. É evidente que se torna indispensável, nos dias de hoje ter funcionários confiáveis, mas esta margem de segurança pode dar lugar a toda espécie de fraudes. Além disso, quando não existem procedimentos adequados de controles internos, são freqüentes os erros involuntários e os desperdícios.

### **5.1.3. Características de um controle interno.**

À medida que a empresa expande suas atividades alcança, mais cedo ou mais tarde, um ponto crítico em que o administrador não consegue acompanhar diariamente todas a tarefas dos funcionários.

A partir do momento que a empresa atinge proporções maiores, a administração atual perde cada vez mais a capacidade do contato e supervisão física direta sobre muitos assuntos.

Um sistema de controle interno se prolonga àqueles assuntos que se relacionam diretamente com a Contabilidade e Finanças. Engloba atividades em outras áreas, tais como: funcionamento de unidades hospitalares, que são de natureza técnica e emprego de controles de qualidade através de um sistema de inspeção permanente ou periódica.

“Um sistema de controle interno bem desenvolvido pode incluir o controle orçamentário, custo-padrão, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento do pessoal e, inclusive, Auditoria Interna.” (Attie, 1992, pág.201)

As características de um bom controle interno são as seguintes:

- a) Plano de organização que proporcione segregação de funções apropriada das responsabilidades funcionais;
- b) Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controles eficientes sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- c) Observação de práticas salutares no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e
- d) Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional para a execução de suas atribuições.

Em sentido amplo, o controle interno inclui controles peculiares a Contabilidade e a Administração, como segue:

- a) Controles Contábeis e
- b) Controles Administrativos.

Os controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionado, principalmente, com a salvaguarda do patrimônio e com a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente, incluem os seguintes controles contábeis: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores.

Os controles administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à adesão a política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com freqüência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

#### **5.1.4. Estudo do Controle Interno.**

O controle interno tem grande influência, no ponto de vista da Auditoria, já que é o ponto de partida dos trabalhos a serem realizados pelo auditor.

Cabe ao auditor o estudo e a avaliação do sistema de controle interno como base de determinação da extensão da Auditoria, bem como para fornecer-lhe o conhecimento geral sobre a empresa, quer nos ciclos ou áreas em exame, quer na empresa como um todo.

Todo trabalho de Auditoria se inicia com o conhecimento do controle interno, devendo deste modo, o auditor identificar os ciclos ou áreas operacionais de maior risco e relevância na atividade global da empresa para voltar sua atenção, em especial, ao estudo e avaliação do controle interno existente.

Cada empresa possui seus objetivos operacionais específicos de acordo com suas atividades, e se utiliza de procedimentos de controle interno distintos em função de seus negócios, volumes e riscos envolvidos. E a partir desses riscos que decorrem da atividade operacional da empresa, que o auditor determinará os ciclos operacionais ou áreas de interesse a serem examinadas pela Auditoria Interna.

Cada área ou ciclo operacional será estudado de forma ordenada e dirigida para se obter conhecimento abrangente possível a permitir formar uma opinião sobre a efetividade e adequação do controle interno, bem como assegurar a confiabilidade dos dados contábeis.

Para a execução do estudo do controle interno, o auditor deve escolher uma metodologia a ser aplicada com a finalidade de alcançar os resultados previstos. Essa metodologia deve considerar o tempo disponível para execução da Auditoria, a segurança dos saldos obtidos e que o trabalho realizado atinja os objetivos desejados.

“A metodologia de trabalho voltada para o estudo e avaliação dos controles internos visa atender a essas considerações, e está assim distribuída:

- ✓ Documentação do controle interno;
- ✓ Avaliação do controle interno;
- ✓ Resultado da avaliação do controle interno; e
- ✓ Testes de procedimentos.” (Attie, 1992, pág.225-226)

A documentação é um elemento importante na execução da Auditoria, que envolve a obtenção de conhecimento, registro do controle identificado e revisão do registro efetuado. A documentação do controle interno se dá através do uso de papéis de trabalho.

O conhecimento compreende a parte inicial do estudo e avaliação do controle interno, onde o auditor irá familiarizar-se com os aspectos administrativos e contábeis.

O registro dos procedimentos de controle interno se dá pela utilização de questionários (narrativos ou do tipo sim/não) aplicados aos funcionários da empresa, e através da utilização de fluxogramas, que permite a visualização gráfica dos ciclos operacionais, e consequentemente, a identificação de deficiências.

Após realizada a documentação do controle interno, o auditor deve executar a avaliação do controle documentado, para determinar a existência de controles necessários e qual o grau de confiança a ser depositado nestes.

Esta avaliação é realizada por meio de aplicação dos objetivos de controle interno (envolvendo os controles contábeis e administrativos). Geralmente, desenvolve-se questionários que ajudam na avaliação global do sistema ou do ciclo em estudo. Esses questionários de avaliação dos controles são realizados após a etapa de revisão e dependerá muito da experiência profissional do auditor.

Com os questionários em mãos, o auditor formulará sua opinião global quanto à eficiência ou ineficiência dos controles internos, e posteriormente, determinará a confiabilidade a ser depositada nesses controles e estabelecerá os procedimentos a serem aplicados.

Os resultados que a avaliação do controle interno podem apresentar são as seguintes:

- ✓ O sistema de controle interno é adequado;
- ✓ O sistema de controle interno é adequado, podendo, entretanto, ser aprimorado;
- ✓ O sistema de controle interno é adequado, existindo, porém, fraquezas que deterioram e podem vir a comprometer o sistema como um todo;
- ✓ O sistema de controle interno é inadequado, pois não atende aos princípios básicos vitais para a obtenção de um sistema de controle interno mínimo;

Em qualquer um desses resultados, o auditor deve avaliar as possíveis consequências e destacar as recomendações para que se obtenha melhores resultados futuros.

## **5.2. Procedimentos de Auditoria.**

De forma geral, a Auditoria é uma atividade que consiste em obter “provas” mediante a utilização de técnicas ou procedimentos específicos, a fim de verificar se o item existe, mensura-o, avalia-o e, em seguida, certificar-se foi corretamente registrado. Se não o foi, providenciará as possíveis correções.

A aplicação dos procedimentos de Auditoria precisa estar ligado diretamente ao objetivo que se quer atingir. O objetivo é a meta a ser alcançada e os procedimentos é o meio que levam à consecução do objetivo.

“Procedimentos de Auditoria são o conjunto de investigações técnicas que permitem ao auditor formar uma opinião (...); cabe ao auditor aplicar os procedimentos de Auditoria adequados para cada caso, na extensão e profundidade necessárias, até a obtenção de provas materiais ou informações persuasivas que comprovem satisfatoriamente o fato investigado.” (Motta, 1992, pág.24)

“A opinião formada pelo auditor precisa estar, inquestionavelmente, apoiada em bases sólidas, alicerçadas em fatos comprovados, evidências factuais e informações irrefutáveis.” (Attie, 1992, pág.170-171)

Dependendo da complexidade e do volume de operações realizadas pelas empresas, os procedimentos de Auditoria deverão ser aplicados por meio de provas seletivas, testes e amostragem. Cabe estritamente ao auditor, baseado nos fatos e elementos que disponha, determinar o número e a profundidade de operações e/ou atividades a serem examinadas, de forma que se obtenham resultados satisfatórios e que traduzam a realidade.

Cada procedimento de Auditoria deve ser aplicado em momento oportuno para que se obtenha visão ampla e periférica de todos os detalhes da atividade examinada; isto se chama oportunidade do procedimento.

“Existem inúmeros procedimentos de Auditoria estabelecidos pela técnica e consagrados pela experiência, cuja aplicação, em cada caso, se condiciona aos objetivos e à natureza do exame e às circunstâncias prevalecentes (...). R. K. Mautz no seu livro *Fundamentos of Auditing*, 1964, John Wiley & Sons, enumera dez técnicas aplicáveis a qualquer trabalho de Auditoria para a obtenção das provas necessárias nas circunstâncias.” (Motta, 1992, pág.27)

## 1. Exame Físico.

O auditor estabelece o contato visual com o bem, constatando sua existência real na empresa. O exame físico deve conter as seguintes características:

- a) Quantidade: apuração da quantidade real existente;
- b) Existência física: constatação visual da real existência do objeto/bem;
- c) Identificação: comprovação visual do item específico a ser examinado;
- d) Autenticidade: se o objeto examinado é fidedigno;
- e) Qualidade: exame visual para verificar se o objeto está em uso, ou deteriorado.

## **2. Confirmação.**

“A informação obtida de fonte externa oferece ao auditor maior grau de confiança do que a verificação efetuada na própria empresa.Por esse motivo, a confirmação externa, conhecida como ‘circularização’, é empregada em todas situações em que for aplicável.Consiste em fazer com que o cliente expeça cartas dirigidas a empresa ou a pessoa com as quais mantém relações de negócios, solicitando que confirmem, em carta dirigida diretamente ao auditor, qual a situação desses negócios, em data determinada.” (Franco & Marra, 1995, pág.226)

As cartas são escritas e assinadas pela empresa, mas as respostas devem ser enviadas diretamente para o auditor.Com as cartas em mãos, o auditor deve confrontá-las, e se for o caso, conciliá-las com o registro da empresa.

O resultado desse confronto dá ao auditor condições para mensurar o grau de correlação dos registros da empresa.

## **3. Exame de Documentos Originais.**

Essa é uma técnica de Auditoria de que o auditor se utiliza para examinar a comprovação documental das transações.Uma transação quase sempre se origina de um documento.Este exame consiste basicamente em verificar a legitimidade do documento e da transação que o originou.

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

- a) Autenticidade: poder de discernimento para verificar se a documentação examinada é fidedigna e merece fé;
  - b) Normalidade: determinação de que a transação realizada é adequada em função da atividade da empresa;
  - c) Aprovação: verificação de que a transação e a documentação-suporte foram efetivamente aprovadas por pessoas em níveis adequados e responsáveis;
  - d) Registro: comprovação de que o registro das operações é adequado em função da documentação examinada e de que está refletindo contabilmente em contas apropriadas.”
- (Attie, 1992, pág.176)

#### **4. Conferência de Cálculos.**

É a técnica voltada para a constatação da adequação das operações aritméticas. Embora pareça simples e óbvio, é preciso lembrar que o erro ou a má fé pode sempre estar presente.

“O auditor não deve confiar em somas e cálculos que lhe apresentem (...). Existem algumas formas mecânicas ou não, de colocar um total errado sob parcelas corretas. Cabe ao auditor conferir, com a profundidade que seu bom senso e acuidade recomendarem, somas e cálculos constantes de livros e papéis que lhe apresentarem.” (Franco & Marra, 1995, pág.237)

Essa técnica é amplamente utilizada, devido a quase totalidade das operações dentro da empresa dependerem deste procedimento contábil. Desta forma, não se deve subestimá-lo, pois ele pode revelar situações em que erros possam ter sido cometidos e que levaram distorções aos resultados.

#### **5. Exame de Escrituração.**

É a técnica utilizada para constatar a veracidade das informações contábeis. É usada para levantamento de análises, composição de saldos, conciliações, etc.

A composição de saldos indica ao auditor a formação ordenada de uma conta contábil em sua totalidade. A análise decompõe a conta para certificar suas origens e a conciliação de saldos apura um saldo comum propiciado por diferenças existentes entre duas ou mais fontes de informações.

#### **6. Investigação Minuciosa.**

É o exame em profundidade da matéria auditada, podendo ser um documento, uma análise ou uma informação obtida. O objetivo dessa técnica é certificar que o objeto auditado, no momento, é realmente fidedigno, devendo deste modo o auditor ter conhecimento suficiente para detectar anomalias.

#### **7. Inquérito.**

Esse exame consiste na formulação de questionários para obtenção de informações sobre o sistema de controle interno e outras atividades ou tarefas executadas na empresa.

Geralmente, o processo de inquérito consiste em entrevistas ou conversações sem compromisso. O principal objetivo desse procedimento é obter as informações necessárias para o bom andamento da Auditoria.

### **8. Exame dos Registros Auxiliares.**

O exame de livros auxiliares dá suporte para a autenticidade dos registros principais. Desta forma, o auditor ao analisar os registros auxiliares, o deve realizar com atenção voltada para a autenticidade e os vícios que poderão constar.

Deve-se atentar se os livros auxiliares vinham sendo escriturados com regularidade e não ter sido preparado de má fé, com a única finalidade de dar sustentação a saldos incorretos. Estes livros e/ou registros auxiliares são importantíssimos ao auditor, quando escriturados corretamente e confrontados com a escrituração contábil, permitindo dessa forma, julgar a regularidade de alguns saldos.

### **9. Correlação.**

Esta técnica consiste em certificar o relacionamento harmônico do sistema contábil de partidas dobradas.

“Durante os trabalhos realizados pelo auditor, certamente executará serviços que terão relações com outras áreas do balanço ou do resultado do exercício. À medida que for observado o relacionamento entre estas, o auditor estará efetuando a correlação das informações obtidas.” (Attie, 1992, pág.181)

### **10. Observação.**

É um procedimento de extrema importância na execução da atividade de Auditoria e que, através dele, podem ser descobertos erros, falhas e deficiências na execução de operações.

Este procedimento depende muito da experiência, senso crítico e conhecimento do auditor, que o possibilitará a visualizar os menores problemas possíveis.

### 5.3. Papéis de Trabalho.

Os papéis de trabalho constituem um conjunto de documentos que contêm as provas e evidências do trabalho realizado pelo auditor. A principal finalidade dos papéis de trabalho é servir de sustentáculo para formação de opinião acerca do item examinado.

Eles constituem o testemunho do trabalho executado pelo auditor, a forma pelo qual foi realizado esse trabalho, e registram e documentam as conclusões a que o auditor chegou.

O Conselho Federal de Contabilidade, pela Resolução nº 820/97, que aprovou as Normas de Auditoria, define papéis de trabalho assim:

“Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligadas pelo auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por meios que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo.”

Desta forma, os papéis de trabalho devem espelhar fielmente o que está escrito nos livros da empresa e demonstram a correção dessa escrituração e o grau de confiabilidade que ela merece, assim como até que ponto podem ser aceitos os controles internos da empresa.

“Em resumo, papéis de trabalho incluem todas a evidências obtidas pelo auditor para: mostrar o trabalho feito, os métodos e procedimentos seguidos e as conclusões a que se chegou. Assim tem o auditor a base para as conclusões que apresentará em relatórios, evidências da extensão de seus exames e prova de cuidado profissional aplicado em suas investigações.” (Motta, 1992, pág.53)

A divisão dos papéis de trabalho pode se dar quanto ao tipo e quanto à natureza.

Existem inúmeros tipos e variedades de papéis de trabalho, que podem ser agrupados em certas categorias gerais, como:

- ✓ Balancetes de contas;
- ✓ Programa de Auditoria;
- ✓ Análise de saldos do razão;
- ✓ Ajustes de Auditoria;
- ✓ Relações, análises e folhas de cálculos;

- ✓ Extratos de reuniões, questionários, súmulas de contratos, correspondências e outros papéis descritivos.

Os papéis de trabalho podem ser de natureza corrente ou permanente. Os correntes ou em curso, são aqueles papéis que, de forma geral, contêm todos os dados, informações, documentos e exames praticados pelo auditor e que são de utilidade apenas para um exercício social, ou seja, aquele no qual é feito.

Já os permanentes não possuem caráter temporário, eles contêm assuntos importantes de interesse permanente e que podem ser utilizados em bases recorrentes, ou seja, em mais de um exercício social. Dentre os mais comuns papéis de natureza permanente, encontramos: estatuto ou contrato social, contratos de assistência técnica, contratos bancários, manuais de procedimentos internos e legislações específicas aplicáveis à empresa.

Para a elaboração dos papéis de trabalho deve-se seguir um padrão científico e claro, tendo o auditor em mente que seu trabalho deve apresentar condições de ser examinado e compreendido por outros auditores, sem precisar de explicações verbais ou escritas, e se não alcançar esse objetivo, não estará corretamente elaborado.

Franco & Marra (1995), descreve algumas regras básicas e de caráter geral que devem ser observadas para alcançar bons resultados:

- a) Os papéis de trabalho devem evidenciar a obediência às normas de Auditoria geralmente adotados;
- b) As conclusões do exame de cada conta ou área guardarão conformidade com os Princípios Fundamentais da Contabilidade;
- c) Os procedimentos de Auditoria adotados ficarão evidenciados na sua extensão e profundidade;
- d) Devem incluir todos os dados e informações pertinentes, excluindo os irrelevantes;
- e) Devem ser limpos, claros e corretos, sem erros de natureza matemática;
- f) Devem conter todos os elementos e informações que amparem o que se mencionar no parecer e nos relatórios;
- g) Devem conter todas as informações que possam ser úteis ou necessárias no futuro;
- h) Devem incluir os dados para fácil identificação da data em que foram elaborados, quem foi o encarregado e quem fez a revisão, assim como terão título e código que esclareçam a natureza do exame;
- i) Levar em conta que as recomendações para a próxima Auditoria são mais importantes do que os comentários sobre as ocorrências do exercício anterior.

- j) Na data do término da Auditoria os papéis de trabalho devem estar prontos e em condições de serem arquivados.

# CAPÍTULO 6

## O PROCESSO DE AUDITORIA

### 6.1. Introdução.

De acordo com as Normas relativas à execução do trabalho do auditor interno (já analisado no 3º Capítulo), o processo de Auditoria consiste num ciclo de atividades a serem realizadas pelo auditor para se alcançar o objetivo primordial da Auditoria, que é a emissão de opinião ilibada e impoluta sobre os sistemas operacionais e contábil da empresa (sistema de controle interno).

O processo de Auditoria abrange desde a fase inicial, quando da obtenção de conhecimentos da empresa, até a emissão de um relatório contendo todo o resultado da Auditoria, suas conclusões e recomendações.

Esse processo está dividido em três etapas:

- ✓ O planejamento das atividades;
- ✓ A execução da Auditoria, propriamente dita; e
- ✓ A emissão de relatórios contendo as conclusões e o resultado do trabalho realizado pelo auditor.

Neste capítulo abordaremos a execução da Auditoria em si, avaliando cada etapa do processo e discriminando detalhadamente as tarefas a serem efetuadas pelo departamento de Auditoria e/ou auditor interno.

### 6.2. Planejamento da Auditoria.

Como em qualquer outra atividade séria e que mereça credibilidade, a Auditoria necessita de um planejamento que lhe dê base ordenada, realística e sistemática para o bom andamento das atividades em vista de alcançar seus objetivos.

“Planejar significa estabelecer metas para que o serviço de Auditoria seja de excelente qualidade e a um menor custo possível.” (Almeida, 1990, pág.92)

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

É recomendável planejar o exame de Auditoria completamente, antes de iniciar qualquer trabalho.

“Não se deve iniciar o trabalho efetivo enquanto o responsável pela Auditoria não tiver examinado o planejamento, pois sua experiência é particularmente útil nesta etapa para se alcançar o equilíbrio, a ênfase adequada e de se ter melhor rendimento do pessoal designado.” (Attie, 1992, pág.162)

Consoante Attie (1992), “os objetivos do planejamento do trabalho de auditoria são:

- ✓ Permitir a realização de exame adequado e eficiente, que facilite a consecução dos objetivos do auditor dentro de um espaço de tempo;
- ✓ 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; e
- ✓ Evitar a sobrecarga de trabalho.

Ao realizar o planejamento do trabalho de Auditoria com o fim de alcançar os objetivos mencionados acima, podemos identificar duas fases distintas. Na primeira ocorre o planejamento prévio dos trabalhos, em que se descreve os contornos genéricos do exame, define-se o tipo de trabalho, fixa-se a previsão de hora e o prazo para encerramento e a divisão das tarefas entre os elementos do departamento de Auditoria.

Na segunda ocorre o planejamento do trabalho propriamente dito. Nesta fase as pessoas já designadas planejam detalhadamente a utilização das horas e os programas de Auditoria, baseados em uma análise mais aprofundada da situação.

Para se realizar um bom e eficiente planejamento de Auditoria deve-se atentar para 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.

O conhecimento prévio das atividades 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.

É recomendável ao auditor interno no auxílio ao conhecimento prévio das atividades: pesquisar em organogramas, fluxogramas e manuais de procedimentos administrativos da empresa; avaliar a qualidade do sistema de contabilidade e informações; e certificar a adoção dos princípios e métodos de contabilidade.

A pesquisa de fontes alternativas tem como base a determinação da existência de possíveis subsídios que auxiliem o bom andamento do trabalho.

Como parte integrante de um bom planejamento, a definição do trabalho torna-se imprescindível para levar a tarefa ao êxito. Visa identificar o serviço de Auditoria a ser realizado.

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

O orçamento de horas é outro ponto do planejamento de fundamental importância, já que visa o controle do andamento do trabalho. É de se notar que o orçamento de horas não passa de uma estimativa de tempo a ser despendido em um serviço, em condições normais. Todavia, caso o auditor disponha de conhecimentos suficientes e vislumbre a anormalidade, é de suma importância que esse fato seja considerado para efeito de orçamento de horas.

O período de execução é a indicação de quando o trabalho será realizado. O período de execução dos trabalhos deve satisfazer tanto a parte do auditor quanto a da área auditada, pois essas áreas muitas vezes dispõem de picos significativos que poderão ocasionar o mau atendimento por parte do pessoal.

A programação da execução do trabalho deve ser sempre comunicada, ajustando-se períodos com antecedência e possibilidades de alterações.

Um bom planejamento deve determinar o pessoal a ser envolvido no trabalho, visto que possibilita a definição da experiência do pessoal que será utilizado em conjunto com a complexidade do trabalho a ser realizado. Torna-se imprescindível que todo o pessoal em Auditoria seja treinado e capacitado profissionalmente para produzir o esperado tecnicamente.

O plano de Auditoria tem por finalidade formalizar as atividades a serem executadas pelo auditores, visando orientar o trabalho e sua eficiência. O uso do plano de Auditoria auxilia na comunicação dos objetivos a todo o pessoal envolvido no trabalho, de forma a uniformizar o raciocínio, endereçando-os ao caminho a ser percorrido e não permitindo desvios inconseqüentes e desastrosos.

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

### **6.3. Execução da Auditoria.**

A execução do trabalho de Auditoria é a parte mais complexa e abrangente, envolvendo todos os conhecimentos técnicos e administrativos do auditor.

Vão ser colocados à prova nesta fase os conhecimentos técnicos do auditor, pois à medida que as atividades se desenrolam e começam a encontrar problemas dos mais variados aspectos, estes só serão detectados pelos auditores se dispuserem de uma bagagem de conhecimento suficiente.

“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.” (Attie, 1992, pág.255)

Em muitas situações a aplicação somente do conhecimento do auditor não é satisfatório para a identificação completa das consequências de alguma deficiência constatada. Neste caso, deve o auditor utilizar-se de sua experiência, imaginação e criatividade para finalmente afirmar com segurança ao administrador que a deficiência realmente existe e quais as suas consequências, demonstrando dessa forma conhecimento de causa.

#### **6.3.1. Trabalho de campo**

“O trabalho de campo é a reunião de todos os esforços do auditor em acumular, classificar e avaliar as informações de modo a possibilitar o desenvolvimento de uma opinião da Auditoria e a formular recomendações para melhoramento.” (Castro, 1987, pág.43)

Simplificando a definição acima, a fase do trabalho de campo considera a efeito o trabalho antecipadamente planejado, em obediência às Normas Usuais de Auditoria e à aplicação dos procedimentos para obter os resultados delineados.

Durante a realização do trabalho de campo, há a necessidade de planejar as disponibilidades existente, reunião, treinamento, espaço de pessoal, etc. Faz-se necessário também ao auditor durante esta etapa realizar os seguintes questionamentos:

- ✓ Qual é o trabalho?
- ✓ Quem o executa?
- ✓ Por que é feito?
- ✓ Como é feito?

Deste modo, o auditor obterá informações úteis para a busca de soluções. Esta fase compreende o conhecimento e a documentação, em papéis de trabalho, dos procedimentos definidos e o contato direto e pessoal com as áreas e seus responsáveis.

### **6.3.2. Programa de Auditoria.**

O programa de Auditoria é um roteiro detalhado, bem organizado, servindo para orientar o auditor na execução do exame. “O programa de trabalho procura encorajar o processo ordenado do serviço e fornecer registro formal do que se pretende executar para chegar ao objetivo final; além disso, contribui para adequada supervisão do pessoal; visa, também, controlar o tempo e evidenciar o trabalho realizado.” (Attie, 1992, pág.257)

O auditor tem toda a flexibilidade durante a execução do trabalho para efetuar modificações no programa, de acordo com as circunstâncias, de modo a expressar seu convencimento na conclusão do trabalho por ocasião da apresentação do relatório.

Os programas de Auditoria devem apresentar-se de forma lógica e objetiva com o fim de possibilitar ao auditor eficiente desenvolvimento dos trabalhos de campo.

A elaboração dos programas deve obedecer uma forma ordenada, de modo a permitir rápida identificação e avaliação da tarefa a ser executada. Quando da preparação dos programas devemos atentar para os seguintes aspectos:

#### **a) Familiarização.**

Visando contemplar uma abordagem geral acerca da tarefa. Abrange:

- ✓ Conhecimento das normas gerais, controles e procedimentos da atividade examinada;

- ✓ Revisão de trabalhos e relatórios anteriores;
- ✓ Análise da evolução das atividades; e
- ✓ Síntese genérica de controles e procedimentos.

**b) Seleção dos testes.**

Após reconhecimento da atividade em exame, o auditor deve decidir sobre a extensão dos testes a serem aplicados e selecionar os itens a serem analisados especificamente.

**c) Formalização dos itens selecionados.**

Os itens selecionados devem constar em papéis de trabalho de modo claro e ordenado para facilitar a execução dos testes e sua revisão.

**d) Estabelecimento de testes e procedimentos específicos.**

Nesta etapa de preparação do programa devem ser anotados, de forma ordenada, os procedimentos que serão executados nos itens selecionados.

**e) Conclusão.**

Este programa tem a finalidade de dirigir o auditor interno a:

- ✓ Efetuar comentários sobre o trabalho realizado;
- ✓ Destacar os pontos levantados, elaborando comentários;
- ✓ Concluir sobre os resultados do trabalho realizado;
- ✓ Evidenciar a revisão e atualização do programa.

**f) Abordagem geral.**

De acordo com as circunstâncias, o programa pode apresentar:

- ✓ Estimativa de horas;
- ✓ Indicação do papel de trabalho;
- ✓ Indicação de executar da tarefa;
- ✓ Tempo despendido na tarefa, passo a passo.

### **6.3.3. Documentação do trabalho.**

Entende-se como documentação do trabalho, a transcrição das informações, dos apontamentos e das provas realizadas e obtidas nas áreas em exame, para os papéis de trabalho, que servem de base para a fundamentação da opinião do auditor.

Entretanto, antes do auditor interno efetuar a transcrição destas informações para os papéis de trabalho é recomendável que ele revise todos os aspectos relativos à obtenção,

confirmação e avaliação destas informações, para evitar informações desnecessárias, inúteis e inconseqüentes, que resultem em aumento de custo e serviço inadequadamente.

“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.” (Attie, 1992, pág.260)

Conforme ficou esclarecido anteriormente, a Auditoria Interna é um controle administrativo, cuja função é medir e avaliar a eficiência dos outros controles. Desse modo, o auditor interno focalizará a atividade, o objeto de seu exame, de forma:

- ✓ Determinar seu tamanho, extensão ou qualquer outro atributo, em termos de unidades mensuráveis;
- ✓ Comparar os resultados com os padrões aceitáveis ou estabelecidos.

Assim, o trabalho de campo compõe-se essencialmente de medição e avaliação.

Quando o auditor comprehende inteiramente o conceito de medição, ele examinará com sucesso qualquer operação da empresa. Ao auditor não cabe tão somente observar um processo e decidir se ele é bom ou ruim, e sim olhar o fato em termos de unidades de medida e padrão.

As unidades de medidas são os elementos quantificáveis – dias, graus, máquinas, pessoas, valores – que se aplicam nas operações e que através das quais podem ser objetivamente aferidos. Os padrões são aquelas qualidades de aceitabilidade com as quais as coisas medidas serão comparadas. Os padrões podem ser localizados em manuais, diretrizes, práticas comerciais, princípios salutares, princípios contábeis geralmente aceitos, contratos, dentre outros.

“O fato dos padrões terem sido determinados e aprovados não os tornaram sagrados. Os padrões estão sujeitos ao absoletismo, interesse particulares, etc. Portanto, devem ser eles próprios objeto de avaliação do auditor.” (Castro, 1987, pág.43)

Para que a medição possa ser utilizado, faz-se necessário ao auditor adquirir conhecimentos aprofundados do objeto em exame, através de observações, questionários, análises, verificações e investigação.

Após a medição, o auditor deve avaliar o resultado e determinar sua opinião e possíveis recomendações pela avaliação dos dados produzidos por suas medições. “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, afetividade 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.” (Attie, 1992, pág.264)

A avaliação consiste em julgamento profissional que o auditor deve ter durante toda a execução do trabalho de Auditoria. Nas fases iniciais do exame, o auditor avalia o risco de eliminar alguma atividade de seu exame. No programa de Auditoria há a necessidade de testes detalhados ou de pesquisa. Nos procedimentos de amostragem, avalia o grau de confiança que acredita necessitar.

Finalmente, a avaliação antecede o julgamento, que por sua vez, torna-se possível uma opinião baseada em critérios e padrões, sedimentando o trabalho do auditor interno sob todos os ângulos.

#### **6.3.4. Supervisão e treinamento ao pessoal de campo.**

Regra geral, segundo as Normas Usuais de Auditoria, indicam-se que todo o trabalho de Auditoria – planejamento, execução e finalização – seja exercido com zelo e cuidado.

Todo o trabalho de Auditoria deve ser adequadamente supervisionado, principalmente na fase do trabalho de campo. Faz-se necessário a supervisão e treinamento do pessoal de campo responsável por grande parte da execução do trabalho. Neste caso, é totalmente compreensível que pessoal de menor conhecimento e experiência profissional necessite de um maior auxílio. Isto não quer dizer que o resto do pessoal, com alta capacidade técnica, não precise ser supervisionado e treinado.

A supervisão e o treinamento consiste em acompanhamento permanente dos serviços em execução, revisão periódica dos papéis de trabalho, encaminhamento dos serviços, bem como discussão e pesquisa de dúvidas do pessoal e leitura de material técnico. A supervisão é uma fase muito importante no processo de auditoria, pois além de certificar de que o trabalho tem a qualidade necessário e está em concordância com as normas e políticas de Auditoria, ela tem efeito direto sobre o treinamento e desenvolvimento profissional e pessoal dos supervisionados.

“Uma vez que se tenha planejado e iniciado o trabalho, há necessidade de acompanhar-se o desenvolvimento, incluindo-se nesse acompanhamento e controle a boa supervisão dos colaboradores, se houver.” (Attie, 1992, pág.265)

Concluída a revisão, deve-se discutir o trabalho com quem o fez, mostrando-lhe os erros ou eventuais deficiências e explicando-lhe como evitá-los futuramente.

As pessoas da Auditoria, responsáveis pela supervisão de outras, devem promover o treinamento destas sempre que possível. O treinamento no trabalho implica, além de transmitir conhecimento e ensinar atitudes e qualidades de discernimento, torna também possível o rodízio de incumbências e intercâmbio com a finalidade de aumentar-lhe a experiência profissional.

### **6.3.5. Constatação e observação de problemas.**

A constatação e observação prévia de problemas são de fundamental importância para a adequação na execução da Auditoria. É imprescindível ao auditor o desenvolvimento do seu poder de observação e argúcia no sentido de auxiliá-lo na identificação de problemas que possam ocorrer no trabalho em andamento. A solução prévia desses problemas tanto é benéfico para a área em exame quanto para o desenvolvimento profissional do auditor.

“O auditor precisa ter em mente os seguintes aspectos que podem auxiliar na determinação de possíveis problemas:

- a) Conhecimento antecipado da operação em exame e pensamento profissional e adequado sobre todos os possíveis aspectos decorrentes do objeto em exame (...);
- b) Revisão pronta e permanente de papéis de trabalho e dúvidas dos assistentes alocados ao trabalho (...);
- c) Fundamentação adequada e imediata de quaisquer lançamento de ajustes ou problemas observados (...);
- d) Recomendações inteligentes de melhoria do sistema de controle interno (...);
- e) Tudo que possa resultar em redução de custos para a empresa ou área em exame e evitar possíveis contingências.” (Attie, 1992, pág.267-268)

### **6.3.6. Discussão prévia com os interessados.**

Antes da emissão do relatório de Auditoria, deve-se realizar uma discussão de todos os aspectos que mereçam atenção por parte da atividade auditada.

Desta forma, faz-se necessário alertar previamente o pessoal responsável envolvido para que ocorra a troca de informações entre o auditor e o auditado, de forma a não surpreender o pessoal com problemas que poderiam ter sido resolvidos tempestivamente.

### **6.3.7. Finalização do trabalho.**

Esta é a fase de encerramento dos trabalhos, onde já tenham sido aplicados os procedimentos de Auditoria, com vistas nos objetivos traçados e em obediência às Normas Usuais de Auditoria, e esperando-se o alcance dos objetivos propostos.

Em verdade, a finalidade do trabalho consiste no acabamento final de um produto que até então se encontrava em processo.

A finalização do trabalho envolve dois aspectos básicos: o fechamento dos papéis de trabalho e a emissão do relatório de Auditoria.

O fechamento dos papéis de trabalho tem grande importância para a Auditoria, pois neles estão contidos a documentação de todo o trabalho realizado e através deles se fundamenta a opinião do auditor sobre o trabalho. O fechamento consiste :

- ✓ Na revisão final do conteúdo de cada papel de trabalho;
- ✓ No confronto final entre o trabalho planejado e o realizado;
- ✓ No fechamento das horas despendidas no trabalho confrontando com as orçadas;
- ✓ Na arrumação dos papéis de acordo com a codificação e arquivamento em pastas; e
- ✓ Na avaliação do pessoal envolvido na Auditoria.

Após a discussão prévia com os interessados e fechamento dos papéis de trabalho, faz-se necessário a emissão do relatório de Auditoria, o qual é objeto do próximo item desse capítulo.

Geralmente, a redação do relatório deve ser criteriosa e revestida de característica fundamental de Auditoria, devendo ser apresentada previamente aos interessados, através de reunião formal e subsequente emissão a quem de direito.

## 6.4. Relatório de Auditoria.

O relatório de Auditoria é o meio de comunicar à administração o resultado do trabalho do auditor. Trata-se do produto final e por isso deve ser cuidadosamente imaginado, planejado e escrito, de modo a chamar e manter a atenção das pessoas a quem estão dirigidas.

O relatório de Auditoria é uma oportunidade do auditor 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 necessitam de melhorias.” (Attie, 1992, pág.271)

Entretanto, a administração deve e precisa ler o relatório. Para que a comunicação seja efetiva, os canais devem ser claros e os meios devem ser diretos e de fácil compreensão. O relatório é o meio de comunicação do auditor interno com a alta administração, portanto o auditor 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 ao entendimento a necessidade da tomada de ação, e as consequências, se esta não for tomada.

A partir desse momento a administração poderá começar a apreciar a significância do produto da Auditoria e com isso, aprender a aceitar a precisão, a objetividade e o bom-senso do auditor e, então, transformar os relatórios de Auditoria em necessidade.

### 6.4.1. O processo de elaboração do relatório de Auditoria.

Ao elaborar um relatório, ao auditor interno tem o objetivo de transmitir uma mensagem àqueles que desejam lê-lo. Deste modo, o auditor 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.

Geralmente, o relatório de Auditoria está relacionado com uma das três espécies de informações:

- a) Tratar da natureza do exame sobre o qual se baseia;
- b) Oferecer sugestões para a melhoria do sistema de controle interno; e

- c) Explicar a importância dos fatos ou valores observados durante o curso do trabalho.

Vale ressaltar que todas essas informações são de natureza técnica, tornando impossível explicá-las de forma tão simples que alguém sem conhecimentos de negócios pudesse compreendê-las integralmente.

Dessa forma, ao redigir o relatório a auditor deve pressupor que seus leitores tenham o mínimo de conhecimento possível de negócios, operações comerciais, Demonstrações Financeiras e, especialmente, do assunto em discussão.

“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 e opiniões.” (Attie, 1992, pág.272)

O uso das expressões “em nossa opinião”, “portanto, recomendamos”, “sugerimos” dentre outras semelhantes, são essenciais e úteis para indicar que o auditor está opinando sobre determinado item do relatório.

Ao findar o trabalho de campo, o auditor deve iniciar a elaboração do relatório, residindo, a partir de então, o problema de como transmitir tais fatos e informações. Geralmente, estes problemas são solucionados pela pesquisa de relatórios anteriores e definição de um projeto de elaboração do atual relatório.

Após concluído o projeto de relatório vem a parte mais árdua, que é torná-lo realidade, ou seja, 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.

Cuidados devem ser observados na elaboração do relatório para que alcancem resultados satisfatórios. Dentre os itens que merecem atenção na elaboração do relatório, podemos destacar esses três: o rascunho, a linguagem e o título.

Todo início de relatório é difícil, devido ao fato de não ter total conhecimento do que se vai compor. Todavia, mediante o processo de rascunho, o relatório começa a ser produzido para ser posteriormente transformado e melhorado.

A linguagem do relatório precisa ser clara, objetiva e simples para facilitar o entendimento de todos que com ele possam ter contato. O uso de sentenças curtas, palavras comuns, emprego de lógica e a não-omissão de detalhes importantes facilitam a compreensão do relatório.

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

É importantíssimo se verificar o controle de qualidade do relatório de Auditoria.O relatório precisa estar bem embalado no mais alto grau de exatidão e adequação.

Inicialmente, deve-se elaborar uma primeira edição do relatório e, em seguida, efetuar a revisão deste, de modo detalhado por alguém com alto grau de experiência.Essa revisão procura colocar os dados de tal forma que seja assegurado o cumprimento de políticas.

Há alguns cuidados que devem ser destacados para um adequado controle de qualidade, dentre eles: a aparência, o cumprimento, a revisão da escrita e a revisão de dados.

Após verificarmos detalhadamente os aspectos citados acima, enfim finalizaremos o relatório de Auditoria.

“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 relatório estabelecido pelo departamento de Auditoria.” (Attie, 1992, pág.277)

#### **6.4.2. Critérios para relatórios de Auditoria.**

Existem normas ou critérios nos quais os relatórios devem obedecer para o seu melhor entendimento por parte da administração.Esses critérios são:

- a) Precisão – os fatos reportados devem ser verificados com o máximo de critérios e minúcia para evitar comentários errôneos que abalem a confiança no trabalho de auditor e podem ridicularizá-lo;
- b) Concisão – deve ser dito o necessário e suficiente, primeiramente para que os leitores percebam exatamente o que se quer relatar para que seja poupado tempo precioso dos que vão ler, e para que as medidas a serem tomadas estejam mais facilmente compreendidas e levadas a termo; e
- c) Oportunidade – muitas informações perdem o seu valor à medida que passa o tempo.Se o relatório não chegar a tempo às mãos de quem pode tomar as providências necessárias, perderá sua oportunidade.

### **6.4.3. Conteúdo do relatório de Auditoria.**

Quando o relatório de Auditoria é objetivo e completo, fornece aos níveis adequados da administração todos os fatos pertinentes e significativos de que necessitam.

As normas profissionais que tratam do conteúdo dos relatórios, exigem que os auditores redijam de maneira mais concisa e inteligente possível, sem deixar, porém, de apresentar, objetivo e integralmente, o escopo da Auditoria e o que o auditor tiver descoberto, suas conclusões e recomendações.

“Geralmente os relatórios apresentam os seguintes elementos em sua estrutura:

- a) Introdução ou cabeçalho;
- b) Sumário das áreas auditadas, indicando as razões para o exame;
- c) Extensão dos exames, especificando as áreas ou setores;
- d) Resultado dos exames, indicando as revelações favoráveis ou desfavoráveis;
- e) Conclusões, com a opinião clara e concisa do auditor, respaldada em fatos e provas; e
- f) Recomendações ou sugestões, para correção ou melhoria das falhas encontradas.” (Castro, 1987, pág.45)

### **6.4.4. Formas de relatórios de Auditoria.**

Não existe um padrão global que determine o tipo e o formato que o relatório de Auditoria deve possuir. O tipo e o formato vai depender muito do assunto que se está relatando, ou da própria natureza do trabalho executado.

“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.” (Attie, 1992, pág.289)

Os tipos e formas mais utilizados de relatórios são: de forma longa, de forma breve, síntese de relatório e relatório progressivo.

- a) Relatório de forma longa: precisa necessariamente incluir todas as informações adequadas e pertinentes ao seu bom entendimento. O auditor deverá fazer comentários sobre procedimento e medidas tomadas em seu

- exame e explicações sobre informações e fatos, procurando torná-lo claros para o leitor;
- b) Relatório de forma breve: utilizado quando o exame não revela aspectos fundamentais que devam ser divulgados a terceiros. Subentende-se que os itens não relatados são satisfatórios;
  - c) Síntese de relatório: esclarece de forma resumida os principais aspectos contidos no relatório (extenso e altamente detalhado), assume importância e significado e é uma forma eficaz de esclarecer os resultados da Auditoria;
  - d) Relatório progressivo: torna-se útil quando os trabalhos de Auditoria demandam muito tempo. Em trabalhos muito longos, os relatórios progressivos fornecem visão ampla acerca do andamento e encaminhamento das tarefas;

#### **6.4.5. Conclusões.**

O auditor interno deve concluir o relatório emitindo opinião conclusiva sobre o trabalho realizado, assumindo o relatório a incumbência de dizer, a quem de direito, em que consistiu a tarefa de Auditoria.

O trabalho pode ter sido concluído de acordo com os objetivos esperados, não revelando anomalias durante o processo de execução. Pode também o trabalho indicar observações constatadas pelo auditor, precisando neste caso levar ao conhecimento da administração para a tomada de decisões e providências

“O trabalho promovido pelo auditor é dirigido em função do entendimento de um objetivo e não de descobertas de ineficiências, 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.” (Attie, 1992, pág.292-293)

Quando do acontecimento dessas possíveis fraudes ou deficiências, o auditor deve tomar uma posição que assegure o não prejuízo do trabalho da Auditoria, informando à administração para que possa tomar providências no intuito de solucionar os problemas existentes.

“O último item do relatório deve ser dedicado às recomendações e sugestões, objetivando corrigir as falhas constatadas, ou para melhoria dos controles internos, ou mesmo sugerindo a criação de rotinas, ou a extinção de sistemas obsoletos ou inadequados, e

recomendando técnicas que permitem melhorar a eficiência administrativa.” (Castro, 1987, pág.45)

A Auditoria Interna tem a incumbência de acompanhar a solução dos aspectos abordados no relatório, estipulando prazos para as respostas desses aspectos que necessitem de um retorno e a forma de como deve atuar para a eliminação das falhas.

Ao receber a resposta ao relatório de Auditoria, deve esta ser prontamente analisada e, como necessário, discutir com os responsáveis a resposta quanto às divergências observadas e ao não atendimento às fórmulas sugeridas pela Auditoria.

O relatório do auditor é a coroação do trabalho efetuado durante a auditagem, no entanto, o trabalho do auditor interno vai além do relatório, devendo o auditor sugerir providências para a solução de problemas e acompanhar esse processo, sempre com o conhecimento e aval da administração, tornando-se um processo complexo e periódico, de alta qualidade técnica e imprescindível para a preservação da integridade das empresas.

## **CONCLUSÃO**

Diante do exposto nessa monografia, podemos perceber a importância da atividade de Auditoria Interna para as empresas, destacando-se no auxílio à administração assegurando a eficácia de seus controles internos, permitindo dessa forma se obter segurança nos dados transmitidos e consequentemente na decisão a ser tomada.

Notamos que a Auditoria Interna passou por um processo longo de transformação e especialização para poder chegar às formas atuais.

No passado ela era utilizada com aspectos policiais a fim de se descobrir fraudes e apropriações indébitas dos funcionários e posterior punição dos culpados. Hoje não se pratica mais a Auditoria Interna com essas atitudes detetivescas e sim com sua função original de avaliar controles administrativos e contribuir para a melhoria e desenvolvimento organizacional da empresa.

Durante esse grande passo dado para o desenvolvimento da Auditoria Interna, ocorreu a contratação de pessoal qualificado, de novas formas de trabalho, de novas técnicas e de normas reguladoras, modificando seu objetivo perante às empresas e se tornando uma atividade altamente respeitável e de prestígio dentro do meio empresarial.

Entretanto, mesmo com o grande desenvolvimento atingido desde seu surgimento até os dias de hoje, a Auditoria Interna ainda possui uma postura conservadora. A evolução adquirida não é garantia de sucesso no futuro, pois esta função necessita de avanços, de ajustes e melhorias, passando a ter uma postura mais arrojada.

As modificações estão ocorrendo com uma rapidez impressionante e a Auditoria Interna, como qualquer atividade de importância relevante, deve acompanhar esse desenvolvimento.

A missão futura da Auditoria Interna será a mesma da missão atual, a diferença entre o passado e o futuro está na característica do auditor de percepção das necessidades das organizações e na avaliação dos riscos e prioridades que estabelecem.

A postura e a habilidade do auditor devem ser gradativamente reavaliadas com vistas no futuro. Sua motivação torna-se elemento essencial para possibilitar essa mudança comportamental que permite a inovação, a descoberta de novas técnicas e formas de abordagem dos trabalhos de Auditoria.

A resposta para o futuro promissor dessa atividade também deve-se basear na libertação dos sistemas tradicionais, na aceleração do uso de computadores e novas tecnologias, no controle de novas técnicas e no desenvolvimento e uso de metodologia avançada de análise de risco, tanto a nível organizacional como a nível profissional (pessoal).

O sucesso da Auditoria Interna hoje e no futuro repousa na sensibilidade de seus profissionais em prever mudanças e, através das oportunidades, continuar seu processo evolutivo.

Esperamos com este estudo, contribuir para o debate do tema, gerando uma reflexão sobre o novo papel do auditor interno num mercado empresarial em contínua evolução.

Propõe-se que os Auditores Internos unam-se em prol do reconhecimento e engrandecimento da profissão, através da realização de encontros, congressos, seminários e debates para a divulgação de suas atividades e para que a Auditoria Interna se desenvolva gradativamente ao crescimento empresarial e em função do que o futuro lhe aguarda.

## BIBLIOGRAFIA

- ALBUQUERQUE, J. Celso Veloso de. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Editora Rumo Gráfica, 1977.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um curso moderno e completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 1990.
- ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Editora Atlas, 1992.
- \_\_\_\_\_. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. São Paulo: Editora Atlas, 1992.
- BENITES, Wanderley Ferreira. Auditoria Interna: seu significado e importância em banco comercial estadual In **Revista Brasileira de Contabilidade**. N° 69, pág.11-14, abril/junho, 1989.
- BRASIL, Resolução n.803, de 10 de outubro de 1996, do CFC. Aprova o **Código de Ética Profissional do Contabilista**. Brasília, 10 out. 1996.
- CARDOSO, Júlio Sérgio S. Normas de Auditoria In **Revista Brasileira de Contabilidade**. N° 60, pág.30-34, janeiro/março, 1987.
- CASTRO, Jair Brelaz de. A Auditoria Interna e as Entidades Públicas e Privadas In **Revista Brasileira de Contabilidade**. N° 60, pág.35-45, janeiro/março, 1987.
- CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. São Paulo: Editora Atlas, 1997.
- DRUMMOND, Maria Helena Ferreira. Ciências Contábeis; da Arte à Ciência: 8.000 anos de história In **Revista Brasileira de Contabilidade**. N° 93, pág.73-78, maio/junho, 1995.
- FERNANDES, João Teodorico F. S. et al. **Auditoria Interna – Instituto dos Auditores Internos (OIO)**. São Paulo: Editora Atlas, 1981.
- FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Editora Atlas, 1995.

- INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. **Princípios Contábeis, Normas e Procedimentos de Auditoria.** São Paulo: Editora Atlas, 1988.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna.** São Paulo: Editora Câmara Brasileira do Livro, 1992.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Fipecafi).** São Paulo: Editora Atlas, 1995.
- JULIANO, Atair et al. **Curso Básico de Auditoria: normas e procedimentos (Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo).** São Paulo: Editora Atlas, 1989.
- MAUTZ, Robert Kuhn. **Princípios de Auditoria.** São Paulo: Editora Atlas, 1987.
- MONTEIRO, Samuel. **Auditoria Contábil: Teoria e prática.** São Paulo: Editora Sugestões Literárias, 1976.
- MOTTA, João Maurício. **Auditoria: Princípios e Técnicas.** São Paulo: Editora Atlas, 1992.
- MULA, Irineu de. Auditoria: Responsabilidade profissional e ética In **Revista Brasileira de Contabilidade.** N° 88, pág.26-31, outubro, 1994.
- NASI, Antônio Carlos. Os Serviços prestados pelo Auditor Independente como instrumento para uma gestão eficaz In **Revista Brasileira de Contabilidade.** N°105, pág.3-9, julho, 1997.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez. Auditoria de Demonstrações Contábeis: normas e procedimentos. São Paulo: Editora Atlas, 1995.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Auditoria Interna.** São Paulo: Editora Atlas, 1973.  
\_\_\_\_\_. **Curso de Auditoria.** São Paulo: Editora Atlas, 1993.
- SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução à Auditoria.** São Paulo: Editora Altas, 1988.
- WADDELL, Harold Ryne. **Manual de Auditoria.** São Paulo: Editora Atlas, 1982.