

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

AUDITORIA INTERNA

ALAN MAGALHÃES

**FORTALEZA
1999**

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

352240

AUDITORIA INTERNA

ALAN MAGALHÃES

PROF. ORIENTADORA: MARIA DAS GRAÇAS ARRAIS ARAÚJO

**FORTALEZA
1999**

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

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

	MÉDIA
<hr/> ALAN MAGALHÃES Mat.: 9506489	<hr/> <u>7,4</u>
<hr/> MARIA DAS GRAÇAS ARRAIS ARAÚJO Professora Orientadora	<hr/> <u>10</u>
<hr/> CÉLIA MARIA BRAGA CARNEIRO Professora Convidada	<hr/> <u>7,1</u>
<hr/> OSÓRIO CAVALCANTE ARAÍJO Professor Convidado	<hr/> <u>7,4</u>

Monografia Aprovada em: ___ / ___ / ___

AGRADECIMENTOS

- A Deus, pela minha existência;
- Aos meus pais, pela força e pelo estímulo que sempre me deram;
- À professora Graça pelo auxílio prestado na execução desta monografia;
- A todas as pessoas que, de alguma forma, contribuíram para que esta monografia fosse concluída

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1 – AUDITORIA	
1.1 UM POUCO DE HISTÓRIA DA AUDITORIA	3
1.2 NOÇÕES GERAIS DE AUDITORIA	4
CAPÍTULO 2 – AUDITORIA INTERNA	
2.1 CONCEITO	8
2.2 OBJETIVOS DA AUDITORIA INTERNA	9
2.3 INDEPENDÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA	10
2.4 INTER-RELACIONAMENTO DA AUDITORIA INTERNA COM A EXTERNA	11
2.5 COMPARAÇÃO ENTRE A AUDITORIA INTERNA E A EXTERNA	12
CAPÍTULO 3 – NORMAS USUAIS DE AUDITORIA	
3.1 INTRODUÇÃO	13
3.2 NORMAS RELATIVAS À INDEPENDÊNCIA	14
3.3 NORMAS RELATIVAS À COMPETÊNCIA PROFISSIONAL	14
3.4 NORMAS RELATIVAS AO ÂMBITO DE TRABALHO	15
3.5 NORMAS RELATIVAS À EXECUÇÃO DO TRABALHO	16
3.6 NORMAS RELATIVAS À ADMINISTRAÇÃO DO DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA	16
3.7 PLANEJAMENTO GLOBAL DA AUDITORIA	18
CAPÍTULO 4 – O AUDITOR INTERNO	
4.1 FORMAÇÃO TÉCNICA DO AUDITOR	19
4.2 QUALIFICAÇÕES NECESSÁRIAS PARA UM BOM AUDITOR INTERNO	19
4.3 PLANO DE TREINAMENTO	22
4.4 CONTROLE DE QUALIDADE	24
CAPÍTULO 5 – O CONTROLE INTERNO	
5.1 INTRODUÇÃO	25
5.2 CONCEITO DE CONTROLE INTERNO	26
5.3 OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO	27
5.4 CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE INTERNO	28
5.5 A AUDITORIA INTERNA E O CONTROLE INTERNO	28
CAPÍTULO 6 – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	30
CAPÍTULO 7 – PAPÉIS DE TRABALHO DE AUDITORIA	
7.1 INTRODUÇÃO	35
7.2 OBJETIVOS	35

7.3 ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO PAPEL DE TRABALHO	36
7.4 TIPOS DE PAPÉIS DE TRABALHO	37
7.5 NATUREZA DOS PAPÉIS DE TRABALHO	38
7.6 REVISÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO	39
CAPÍTULO 8 – PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA	40
CAPÍTULO 9 – EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA	
9.1 INTRODUÇÃO	42
9.2 EXECUÇÃO DO TRABALHO DE CAMPO	42
9.3 PROGRAMA DE TRABALHO	42
9.4 DOCUMENTAÇÃO DO TRABALHO	43
9.5 TRABALHO DE CAMPO	43
9.6 FINALIZAÇÃO DO TRABALHO	44
CAPÍTULO 10 – RELATÓRIO DE AUDITORIA	
10.1 INTRODUÇÃO	45
10.2 FINALIDADE	45
10.3 CRITÉRIOS PARA ELABORAÇÃO DOS RELATÓRIOS	46
10.5 TÉCNICAS DE ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO	46
10.6 FORMAS DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA	47
CONCLUSÃO	48
ANEXOS	49
BIBLIOGRAFIA	52

RESUMO

Este trabalho trata da auditoria interna, que é um setor independente dentro de uma organização que avalia os outros setores diagnosticando falhas. A partir de suas análises, recomendações e comentários objetivos sobre as áreas examinadas é que a administração vai tomar decisões.

A Auditoria Interna é parte integrante do controle interno que compreende o conjunto coordenado de métodos e medidas adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

O auditor interno, para desempenhar as suas funções com mérito deve ser devidamente capacitado e estar em constante treinamento. A ele são atribuídas as funções de avaliar e acompanhar se os métodos adotados são aplicados e se o são de forma econômica e eficiente.

A auditoria tem um enfoque preventivo, isto é, procura detectar deficiências antes que estas comprometam o bom andamento da empresa, com isso, proporcionam aos administradores tomarem decisões em tempo hábil.

Finalmente, a Auditoria Interna se mostra como um instrumento indispensável a uma empresa que queira desenvolver uma estrutura sólida, com condições de crescer cada vez mais.

INTRODUÇÃO

Nos dias de hoje, em um mundo globalizado, as organizações têm que buscar otimizar os seus recursos para sobreviver no mercado competitivo em que nos encontramos.

Em uma organização que visa o seu desenvolvimento, toma-se indispensável a existência de um setor que esteja atento às oportunidades que surjam de melhorias, já que os vários setores que fazem parte de um todo, devem reunir esforços para alcançar melhores resultados.

As empresas estão expandindo cada vez mais suas atividades com abertura de novas filiais, diversificação da produção, contratação de novos funcionários, e com isso aumentam as apreensões dos administradores em relação ao controle e obtenção de informações relativos ao desempenho empresarial.

A partir da necessidade que os administradores tem de certificar-se de que tudo que acontece na empresa está de acordo com o que foi planejado, e da sua falta de tempo, tornou-se indispensável a existência da atividade de auditoria interna nas empresas.

Este trabalho foi dividido em dez capítulos, onde foram abordados os seguintes assuntos:

- 1- Noções gerais de auditoria, que compreende seu aspecto histórico, objeto e objetivo e os tipos de auditoria;
- 2- A auditoria interna, sua importância dentro da organização e seu relacionamento com a auditoria externa, onde uma auxilia a outra. É destacado também a importância da independência da auditoria interna;
- 3- Normas a serem seguidas pelo auditor para o bom desempenho do seu papel;
- 4- Características necessárias a um auditor interno competente e seu treinamento;
- 5- O controle interno com sua definição e como se insere no contexto da auditoria interna;
- 6- Os procedimentos utilizados pelo auditor no desenvolvimento do seu trabalho;
- 7- Os papéis de trabalho do auditor em seus aspectos fundamentais e a importância da revisão destes para a auditoria como um todo;
- 8- A importância de um planejamento prévio de tudo o que vai ser realizado;
- 9- A execução do trabalho de auditoria e a importância de um plano de ação detalhado para orientar o auditor;

10- Os relatórios de auditoria que representam a concretização de todo o trabalho do auditor; a sua finalidade; os critérios e as técnicas para a elaboração dos relatórios e as formas em que podem ser desenvolvidos.

Este trabalho deverá servir de pesquisa para aquelas pessoas que despertam interesse por este assunto, que considero muito importante para a contabilidade. Foi utilizada uma bibliografia bem completa procurando abordar os aspectos essenciais de uma auditoria interna.

CAPÍTULO 1 – AUDITORIA

1.1-UM POUCO DE HISTÓRIA DA AUDITORIA

A palavra Auditoria tem sua origem no latim, vem de "Audire", que significa ouvir. Segundo Aurélio Buarque de Holanda, Auditoria significa:

1. Cargo de auditor.
2. Lugar ou repartição onde o auditor exerce as suas funções.
3. Exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço; auditagem.

É difícil precisar quando começa a história da auditoria, pois toda a pessoa que possuía a função de verificar a legitimidade dos fatos econômicos-financeiros, prestando contas a um superior, pode ser considerada como auditor.

Os imperadores romanos nomeavam altos funcionários que eram encarregados de supervisionar as operações financeiras de seus administradores provinciais e lhes prestar contas verbalmente. Na França, no século III, os barões tinham que realizar leitura pública das contas de seus domínios, na presença de funcionários designados pela Coroa. Na Inglaterra, por ato do Parlamento, o rei Eduardo I dava direito aos barões de nomear seus prepostos. Ele próprio mandou verificar as contas do testamento de sua falecida esposa. A aprovação desses auditores é atestada em um documento que constitui um dos primeiros relatórios de auditoria, denominado "probatur sobre as contas".

No Brasil colonial, havia a figura do juiz colonial, "o olho do rei", que era destacado pela Coroa portuguesa para verificar o correto recolhimento dos tributos para o Tesouro, reprimindo e punindo fraudes.

O que pode-se notar, em todos esses casos, é que a preocupação desses dirigentes era com a fraude.

A Inglaterra, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi quem mais desenvolveu a auditoria, pois possuía grandes companhias de comércio e instituiu impostos sobre o lucro dessas empresas.

Mas o grande salto da auditoria ocorreu após a crise econômica americana de 1929. No início dos anos 30, é criado o famoso Comitê May, um grupo de trabalho instituído com a finalidade de estabelecer regras para as empresas que tivessem suas ações cotadas em bolsa, tornando obrigatória a Auditoria Contábil Independente nos demonstrativos financeiros dessas empresas.

Esses auditores independentes no desenrolar de suas atividades, necessitavam ter acesso a informações e documentos que levassem ao conhecimento mais profundo e análises das diferentes contas e transações. Para tanto, foram designados funcionários da própria empresa. Estava lançada a semente da Auditoria Interna, pois os mesmos, com o decorrer do tempo, foram aprendendo e dominando as técnicas de Auditoria e utilizando-as em trabalhos solicitados pela própria administração da empresa.

As empresas notaram que poderiam reduzir seus gastos com auditoria externa, se utilizassem melhor esses funcionários, criando um serviço de conferência e revisão interna, contínua e permanente, a um custo mais reduzido. Os auditores externos, também ganharam com isso, pois puderam se dedicar exclusivamente ao seu principal objetivo que era o exame da situação econômico-financeira das empresas.

Posteriormente, nas grandes empresas de transporte ferroviário foi também criado um corpo de fiscais denominado "travelling auditors" (auditores viajantes), que tinham a função de visitar as estações ferroviárias e assegurar que todo o produto da venda de passagens e de fretes de carga, estava adequadamente arrecadado e contabilizado.

Após a fundação do The Institute of Internal Auditors, em Nova York, a auditoria interna passou a ser vista de maneira diferente. De um corpo de funcionários de linha, quase sempre subordinados a contabilidade, pouco a pouco, passaram a ter um enfoque de controle administrativo, cujo objetivo era avaliar a eficácia e a efetividade da aplicação dos controles internos. O seu campo de ação funcional, foi estendido para todas as áreas da empresa, e, para garantir sua total independência, passou a ter subordinação direta à alta administração da organização.

1.2-NOÇÕES GERAIS DE AUDITORIA

1.2.1-Conceito

Do ponto de vista científico técnico, a contabilidade tem a finalidade de demonstrar e fornecer informações sobre a estrutura e composição do patrimônio de uma empresa, assim como sobre as variações quantitativas e qualitativas. A auditoria se insere na contabilidade como a técnica usada pelo profissional para confirmar a verdade dos registros e informações contábeis utilizadas na gestão das empresas.

Segundo Hilário Franco (1989, p.20), "a auditoria compreende o exame de documentos, livros, registros, inspeções, e obtenção de informações e confirmações,

internos e externos, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes”.

1.1.2-Objeto da Auditoria

Constituem-se como objetos da auditoria o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, tais como registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, assim como a sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. A auditoria também pode utilizar como objeto de seu trabalho, fatos não registrados documentalmente, porém que tenham sido relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio administrado, cuja informação mereça confiança.

1.2.3-Objetivos da Auditoria

O objetivo principal da auditoria é fornecer credibilidade às demonstrações contábeis e às informações nelas contidas. Apesar da auditoria não voltar seus esforços especificamente para a descoberta de fraudes, erros ou irregularidades praticados pelos administradores ou funcionários, ela freqüentemente apura tais fatos através dos procedimentos que lhe são próprios.

No caso da auditoria externa, o seu objetivo é a emissão de um parecer sobre a adequação das demonstrações financeiras sobre o resultado das operações e as modificações na posição financeira de acordo com os princípios geralmente aceitos. Já para a auditoria interna, o seu objetivo nasce da necessidade de controlar as rotinas de trabalho que estão sendo executadas dentro da empresa e de verificar se os dados estão espelhando a realidade econômica e financeira da mesma.

1.2.4- Tipos de Auditoria

A auditoria se divide em três grupos distintos de atividade:

	Auditoria independente ou externa	Auditoria Interna	Auditoria da Fazenda
Sujeito	Profissional independente	Funcionário da empresa	Funcionário público
Vinculo com a empresa	Contrato de prestação de serviço	Contrato de trabalho	Força de Lei
Objetivo	Exame das demonstrações contábeis ou de alguma área específica ou procedimento predefinido como objeto de trabalho especial.	Exame dos controles internos e avaliação da eficiência e eficácia da gestão	Verificação da observância e cumprimento dos preceitos legais e vigentes para a apuração e recolhimento dos diversos tributos
Finalidade	Emitir parecer sobre as demonstrações contábeis	Promover melhorias nos controles operacionais e na gestão de recursos	Evitar a sonegação de tributos
Usuários do trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa	Poder público
Relatório principal	Parecer do auditor externo	Recomendações para melhoria dos controles internos e eficiência administrativa	Relatório de fiscalização ou auto de infração

Fonte: Auditoria Interna – Ana Cristina Silva 1998 p.07

- **AUDITORIA EXTERNA:** realizada por profissionais independentes contratados pela empresa que, depois de adequado exame e investigação nas suas contas, emitem parecer profissional no que diz respeito à fidedignidade das demonstrações contábeis,

ou seja, se estas representam adequadamente os resultados das operações e a situação patrimonial da empresa.

- **AUDITORIA INTERNA:** realizada por profissionais da própria empresa (auditores internos) que examinam os seus registros e fornecem informações à administração se o departamento de contabilidade está funcionando como deveria e que seus relatórios são corretos. A auditoria interna é subordinada somente à alta administração.
- **AUDITORIA DA FAZENDA:** a auditoria da fazenda é realizada segundo o interesse quanto aos tributos das respectivas competências, que compreendem a União, os Estados e os Municípios.

CAPÍTULO 2 – AUDITORIA INTERNA

2.1-Conceito

Por conta do crescimento da produção, do número de funcionários, da diversificação das atividades econômicas e da descentralização de suas funções, a tarefa de se controlar todos os eventos de uma empresa foi se tornando cada vez mais difícil com a falta de pessoal especializado. A auditoria interna surgiu então da necessidade da existência de pessoas para controlar todos os fatos que acontecem no dia a dia da empresa.

Logo, podemos conceituar a auditoria interna como “uma atividade necessária à organização, que além de assegurar aos seus usuários o controle administrativo, assessora a identificação de áreas problemáticas e sugere melhorias para o desenvolvimento de toda a empresa”. (William Attie, 1992, p.26).

A atividade da auditoria interna necessita de um suporte gerencial que seja proclamado na política da empresa de forma clara e possibilitando à auditoria acesso irrestrito a informações, exames regulares de verificação, apoio tempestivo à administração e sugestões de correções apropriadas.

Assim, 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.

De acordo com William Attie(1992, p.27), o suporte gerencial para a atividade de auditoria tem como finalidade dar sustentação à auditoria como atividade organizacional permitindo-lhe:



- Acesso irrestrito: a auditoria interna, como um todo, precisa ter amplo, livre e irrestrito acesso a todas as atividades da empresa, registros, propriedade e pessoal, segundo, obviamente, os procedimentos instituídos em cada uma das áreas;
- Exames regulares: organizações, através da empresa, precisam ser revisadas a intervalos apropriados de tempo, para determinar que elas efetivamente cumpram suas funções de planejamento, contabilização, custódia e controle, conforme as instruções recebidas e segundo as políticas e procedimentos instituídos, em

consonância aos objetivos definidos, e de acordo com os mais altos padrões de prática administrativa;

- **Reporte oportuno:** o resultado dos exames praticados pela auditoria, a opinião formada e as recomendações sugeridas precisam ser prontamente reportados ao pessoal que necessita ser informado, ou ao pessoal que precise tomar a ação corretiva e apropriada;
- **Correções apropriadas:** quaisquer planos ou ações tomados, para corrigir condições apontadas como deficientes, têm de ser avaliados quanto a sua efetividade e, se considerados inadequados, precisam ser discutidos até se alcançar a disposição satisfatória.

2.2-OBJETIVOS DA AUDITORIA INTERNA

De acordo com William Attie(1992, p.28), a auditoria interna por ser uma função independente de avaliação, criada dentro da empresa para examinar e avaliar suas atividades como um serviço a essa mesma organização, possui uma proposta de auxiliar os membros da administração a desempenhar com eficácia suas responsabilidades.

O objetivo básico da auditoria interna é então, o de assessorar a alta administração da empresa no desempenho de suas funções e responsabilidades e desenvolver adequadamente suas atribuições, proporcionando-lhe análises, recomendações e comentários objetivos, acerca das atividades examinadas, através dos seguintes exames:

- a) adequação e eficácia dos controles;
- b) integridade e confiabilidade das informações e registros;
- c) integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos e da sua efetiva utilização;
- d) eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização dos recursos, dos procedimentos e dos métodos para salvaguarda dos ativos e a comprovação de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos;
- e) compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos. (Revista Brasileira de Contabilidade, 1982)

2.3-A INDEPENDÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA

Por conta da auditoria interna fazer parte da empresa e receber suporte desta, fica impossível de atingir uma independência total e completa uma vez que esta implica também em independência financeira. No entanto, "a meta do auditor é achar o maior grau de independência dentro das limitações existentes no seu mundo real, independência esta que o protegerá de assumir compromissos em detrimento dos objetivos da auditoria". (Attie, 1992, p.30)

Segundo Hilário Franco, "o vínculo empregatício do auditor interno com a empresa deve ser meramente circunstancial, em virtude de seus serviços serem prestados exclusivamente para a empresa, em tempo integral". Suas funções, entretanto, devem ser exercidas com a mais absoluta independência, sem a interferência da administração, que apesar de ser superior hierarquicamente, deve sujeitar-se também ao seu controle e submeter ao seu exame todos os atos por ela praticados.

Alguns pré-requisitos terão que ser observados, para que se garanta a independência da auditoria interna:

- estar subordinada aos altos escalões da organização;
- não exercer autoridade direta sobre os membros da organização cujo trabalho revisa;
- não escriturar registros;
- o seu trabalho não deve isentar os demais membros da organização de suas responsabilidades;
- não solicitar favores a órgãos da empresa, empregados, fornecedores, clientes, etc.

2.4-INTER-RELACIONAMENTO DA AUDITORIA INTERNA COM A EXTERNA

De forma geral, o trabalho realizado pela auditoria interna é idêntico àquele executado pela auditoria externa. "Ambas utilizam as mesmas técnicas; ambas tem sua atenção voltada para o controle interno como ponto de partida para seu exame e buscam soluções e sugestões de melhorias para as deficiências encontradas e ambas modificam a extensão de seu trabalho de acordo com as suas observações e a eficiência do sistema de controle interno existente". (Attie. 1992 p.34)

Mesmo com essa semelhança de técnicas e procedimentos, a administração da empresa não deve confundir as funções da auditoria externa e a interna, temendo duplicidade de atuação e conseqüente duplicação de custos.

A verdade é que a auditoria interna esta ligada aos detalhes das atividades existentes na empresa, relacionando-se de maneira intensa com cada função, área, departamento, setor e operação. Segundo William Attie(1992, p.34), a auditoria interna, por orientação da alta administração, tem de examinar cada ramificação, e os segmentos em períodos regulares de tempo, para observar a aderência às políticas, à legislação, à eficiência operacional e aos aspectos tradicionais de controle e salva guarda da empresa.

No caso da auditoria externa, as funções dos auditores são diferenciadas muito embora existam áreas similares como as de salvaguarda de ativos, precisão e confiabilidade dos livros da empresa. A função da auditoria externa é uma revisão global das atividades, conseqüentemente, de maneira menos detalhada.

A auditoria interna funciona para a auditoria externa como uma parte integrante do sistema de controle interno da organização e o bom funcionamento da primeira, reflete nos trabalhos da segunda tornando-os mais simplificados e eficazes.

Desse modo, a existência da auditoria externa não elimina a necessidade da auditoria e tampouco a recíproca é verdadeira. O ideal é que as duas trabalhem em conjunto, evitando a duplicidade de trabalhos, promovendo assim a redução de custos de ~~PROBAS~~ as partes.

2.5-COMPARAÇÃO ENTRE AUDITORIA INTERNA E AUDITORIA EXTERNA

AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
A auditoria é realizada por um funcionário da empresa	A auditoria é realizada através de contratação de um profissional independente
O objetivo principal é atender as necessidades da administração	O objetivo principal é atender as necessidades de Terceiros no que diz respeito à fidedignidade das informações financeiras.
A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para desenvolver aperfeiçoamento e para induzir ao cumprimento de políticas e normas, sem estar restrito aos assuntos financeiros.	A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras
O trabalho é subdividido em relação às áreas operacionais e as linhas de responsabilidade administrativa.	O trabalho é subdividido em relação às principais contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado.
O auditor diretamente se preocupa com a interceptação e prevenção de fraude.	O auditor incidentalmente se preocupa com a interceptação e prevenção de fraude, a não ser que haja possibilidade de substancialmente afetar as demonstrações financeiras.
O auditor deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho ele examina porém subordinando às necessidades e desejos da alta administração.	O auditor deve ser independente em relação à administração, de fato e de atitude mental.
A revisão das atividades da empresa é contínua	O exame das informações comprobatórias das demonstrações financeiras é periódica, geralmente anual.

CAPÍTULO 3- NORMAS USUAIS DE AUDITORIA

3.1-INTRODUÇÃO

Como atividade organizada e exclusiva de uma categoria profissional, a auditoria a exemplo de outras atividades, foi objeto de regulamentação por parte do órgão fiscalizador da profissão, de modo a normatizar sua prática, protegendo todos aqueles que, por um lado, são detentores dos requisitos legais necessários ao exercício da profissão e, por outro, são os usuários dos benefícios que tal exercício proporciona. (Revista do CRCRS, nº 56)

As normas usuais de auditoria tem por finalidade esclarecer o conhecimento do papel e as responsabilidades dos auditores internos a todos os interessados.

De acordo com William Attie(1992,p.56),“as normas de auditoria diferem dos procedimentos de auditoria, uma vez que os procedimentos se relacionam com os atos a serem praticados, enquanto as normas tratam das medidas de qualidade na execução desses atos e dos objetivos a serem alcançados através dos procedimentos. As normas de auditoria dizem respeito não apenas às qualidades do auditor, mas também à avaliação pessoal do exame efetuado”.

As normas de auditoria interna são inter-relacionadas e interdependentes, podendo ser aplicadas tanto na auditoria interna que atua nas instituições privadas como nas administrações que sofrem interferência do Estado. Da mesma forma, aplicam-se por igual à auditoria interna atuando nas diversas áreas da organização, sejam elas de informática, operacional, contábil, financeira, tributária ou outra qualquer e até em investigações de caráter especial.

Segundo a Resolução CFC nº 781, de 24 de março de 1995, que aprova as Normas Profissionais do Auditor Independente – NBCP1, estas estão relacionadas da seguinte forma:

- competência técnico profissional;
- autonomia profissional;
- responsabilidade do auditor interno na execução dos trabalhos;
- relacionamento com profissionais de outras áreas;
- sigilo;
- cooperação com auditor independente.

Outros organismos de classe, também criam suas normas. Estas foram elaboradas pelo Institute of Internal Auditor, INC, e de acordo com Attie, (1992, p.56), se subdividem em cinco itens referentes:

- independência;
- competência;
- âmbito de trabalho;
- execução de trabalho;
- administração do departamento.

3.2-NORMAS RELATIVAS À INDEPENDÊNCIA

*** Status na organização:**

Os auditores precisam contar com o apoio da alta administração e seus executivos, de modo que possam executar o seu trabalho livre de interferência e com a colaboração dos setores submetidos a exame. Dessa forma, a constituição da auditoria interna deve estabelecer a posição do dirigente da auditoria interna na organização, autorizar o acesso a todos os registros, e sobretudo definir o âmbito das atividades da auditoria interna.

*** Objetividade**

Caracteriza-se por uma unidade independente a ser mantida pelos auditores, durante a realização de seus trabalhos com a finalidade de evitar situações em que se pressinta tendenciosidade nos resultados de seu trabalho.

3.3-NORMAS RELATIVAS À COMPETÊNCIA PROFISSIONAL

A auditoria interna deve ser executada com zelo e competência profissional. É de responsabilidade do departamento de auditoria interna e do auditor interno, individualmente, de mostrar competência profissional. O departamento deve designar para executar o trabalho, indivíduos que possuam em conjunto a experiência e os conhecimentos técnicos para realiza-lo de forma a satisfazer os objetivos da auditoria.

Já o zelo profissional compreende a avaliação das normas operacionais e a verificação da aceitação e cumprimento dessas normas.

3.4-NORMAS RELATIVAS AO ÂMBITO DE TRABALHO

- ***Fidedignidade e integridade das informações:***

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

Além disso, devem verificar a adequação e eficácia dos sistemas de informações, e se necessário, certificar-se de que os relatórios e registros operacionais contêm informações exatas e úteis, assim como de que os controles sobre registros e relatórios são eficazes.

- ***Observância de políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos:***

Os auditores internos devem observar se os sistemas estabelecidos estão em observância com a política, planos, procedimentos, leis e regulamentos ou possam ter impacto significativo sobre as operações e relatórios, e determinar se a empresa está de acordo com as diretrizes.

- ***Proteção do ativo***

Devem ser analisados e examinados os meios usados para proteger o ativo contra diversos tipos de danos, tais como os decorrente de roubo, incêndio, atividade incorreta ou ilegal e exposição dos bens.

- ***Utilização dos recursos e proteção aos ativos de maneira econômica e eficiente***

Os auditores devem verificar se os recursos são empregados de maneira eficiente e econômica, examinando a possível existência de ativo ocioso ou sem proteção, bem como, se há trabalho improdutivo ou procedimentos que não se justificam pelos custos envolvidos.

- ***Consecução dos objetivos e metas para operações e programas***

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

3.5-NORMAS RELATIVAS A EXECUÇÃO DO TRABALHO

O trabalho de auditoria deve compreender planejamento do exame, verificação e avaliação das informações, comunicação dos resultados e acompanhamento. O auditor interno tem a responsabilidade de planejar e realizar o trabalho de auditoria, sujeito a supervisão e aprovação.

3.6-NORMAS RELATIVAS À ADMINISTRAÇÃO DO DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA

- ***Finalidade, autoridade e responsabilidade***

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

- ***Planejamento e programação***

O gerente da auditoria interna deve desenvolver planos para o departamento praticar com êxito as suas responsabilidades. Os objetivos da auditoria interna devem ser mensuráveis, possíveis de realização e capazes de serem alcançados através dos planos operacionais e dos orçamentos. Devem ser acompanhados, estabelecendo-se critérios de avaliação e prazos para a sua execução.

A programação do trabalho de auditoria deve compreender:

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

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

- data e resultado dos últimos exames;
- riscos financeiros;
- riscos e prejuízos potenciais;
- solicitações da administração;
- principais alterações nas operações, programas e sistemas contábeis;
- oportunidades de se conseguir benefícios operacionais;
- alteração no pessoal e na capacidade deste.

- ***Políticas e procedimentos***

O gerente de auditoria interna deve providenciar a distribuição de informativos acerca das políticas e procedimentos do departamento. A forma e o conteúdo desses procedimentos bem como as políticas devem ser adequados ao tamanho e à estrutura do departamento de auditoria e ao âmbito e complexidade do trabalho nele realizado.

- ***Administração e desenvolvimento de pessoal***

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

- descrições de cargo para cada nível de pessoal;
- seleção de profissionais competentes e qualificados;
- treinamento e oportunidade de educação contínua para todos os elementos do pessoal;
- orientação aos auditores internos a respeito de seu desempenho e desenvolvimento profissional.

- ***Garantia de qualidade***

O dirigente da auditoria interna deve estabelecer e manter um programa de garantia de qualidade para avaliar as operações de seu departamento. A finalidade desse programa é proporcionar relativa segurança de que o trabalho de auditoria é feito em conformidade com a normas vigentes, com a declaração de finalidade, autoridade e responsabilidade do departamento de auditoria interna e com outras normas de auditoria que se apliquem às circunstâncias.

3.7-PLANEJAMENTO GLOBAL DA AUDITORIA

O planejamento global tem por finalidade a identificação dos possíveis trabalhos de auditoria a serem executados. Desta forma, a definição dos trabalhos necessários de auditoria precisam considerar as características da empresa, suas operações, relevância e os riscos envolvidos. Essas características dizem respeito ao porte da empresa, se ela se constitui uma indústria ou uma empresa de atacado ou varejo, qual o tamanho do seu estoque, qual a quantidade de departamentos existentes, etc.

Segundo William Attie – (1992, p.81): “a atividade de auditoria requer o direcionamento de seus trabalhos considerando as peculiaridades que cada empresa possui. O encaminhamento da auditoria deve ser realizado em função daquelas operações principais e de maior risco consoante ao universo da própria empresa”.

Para as empresas em que haja grande volume de complexidade operacional, o estudo e avaliação dos controles internos devem concentrar-se nas operações e atividades específicas que forneçam risco. Já para empresas de pequeno volume operacional ou de menores riscos, o direcionamento dos trabalhos pode ser encaminhado para auditoria integral ou parcial das demonstrações contábeis, conjugada a um estudo simples de avaliação do controle interno.

O aspecto mais importante do planejamento é a definição da estratégia de auditoria a ser seguida. “A estratégia irá determinar e documentar a natureza dos testes a serem aplicados, as principais transações e contas que serão analisadas, à época de execução dos procedimentos, o tempo a ser despendido, os diversos níveis de auditores que participarão do trabalho, os relatórios a serem emitidos”. (CRC-SP, 1992,p.21).

Um possível encaminhamento para execução do planejamento global pode ser identificado com a observância dos seguintes fatores:

- Definição dos tipos de trabalho a serem empregados pela auditoria interna;
- Obtenção de dados históricos sobre a empresa;
- Identificação dos trabalhos de auditoria aplicáveis à empresa;
- Estabelecimento das prioridades do trabalho;
- Determinação da frequência dos trabalhos de auditoria.

CAPÍTULO 4- O AUDITOR INTERNO

4.1-FORMAÇÃO TÉCNICA DO AUDITOR

As normas usuais de auditoria relativa à competência profissional determina que os auditores internos devem possuir conhecimento, capacidade e instrução essenciais à realização dos exames de auditoria interna.

Dependendo do grau de escala hierárquica em que se encontre, o auditor interno precisa conhecer em maior profundidade determinados itens e especializações.

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 sistema de processamento eletrônico de dados.

Como se pode notar, o composto técnico necessário ao auditor reúne uma gama imensa de conhecimentos.

4.2-QUALIFICAÇÕES NECESSÁRIAS PARA UM BOM AUDITOR INTERNO

4.2.1-AUTO-ANÁLISE:

O auditor tem como função principal criticar o trabalho alheio. Para ser justo com os outros ele deve sempre se submeter à autocrítica. É muito fácil criticar algo que já foi feito, porém, quando o auditor estava decidindo qual alternativa escolher, possivelmente ele escolheu a melhor que lhe pareceu no momento, embora posteriormente ela tenha se revelado inadequada.

4.2.2-IMPARCIALIDADE:

Ao reportar um ponto, o auditor deve fazê-lo com razão e não com o coração, isto é, deve ser imparcial, evitando que sentimentos ou outras influências possam exagerar a realidade dos fatos.

4.2.3-SIGILO PROFISSIONAL

Assuntos de natureza confidencial devem ser discutidos somente com pessoas autorizadas, em momentos e locais adequados.

O sigilo é uma das armas mais importantes que o auditor conta para obter êxito na execução de seu trabalho. Nada daquilo que chega ao conhecimento do auditor, por força de seu trabalho, pode, jamais, ser invocado em seu proveito ou benefício próprio. A base de todo serviço profissional é a confiança. Essa base é irrevogavelmente destruída onde a confiança é violada.

4.2.4-BOM SENSO PARA REVISÃO/SUGESTÃO DE UM PONTO

O bom senso repousa em princípios, tais como:

- tolerância dentro do que é justo;
- abandono de detalhes que não prejudiquem o todo;
- serenidade e equilíbrio a julgar;
- atitude que o leve a ver as virtudes antes dos erros.

4.2.5-AUTOCONFIANÇA

A autoconfiança é geradora de posturas positivas. O auditor interno que não se sinta seguro quanto à sua cultura, inteligência e experiência, não tem condições de realizar um bom trabalho.

Portanto, o auditor, ao sentir alguma insegurança deve se auto-analisar para descobrir qual é o motivo do problema, e em seguida procurar a solução.

4.2.6-SENTIDO OBJETIVO

Tendo em vista que o trabalho do auditor é essencialmente analítico, pode acontecer dele se perder nos detalhes. Para tanto, o auditor deve se adestrar para ser objetivo. O excesso de minúcias, normalmente, prejudica o trabalho.

Uma forma de minimizar o problema, é dividi-lo em tantas partes quantas forem necessárias a fim de evitar a dispersão.

O senso de objetividade caracteriza-se por fazer com que a mente não se afaste do objetivo ao qual o auditor se propôs.

4.2.7-PERSPICÁCIA NOS EXAMES

Outra característica necessária ao auditor é a perspicácia. Não bastam o preparo técnico e a cultura se lhe faltar a perspicácia.

A capacidade de “penetração”, de “sagacidade” nada mais é que a soma da experiência, humildade, curiosidade, e motivação voltados para um objetivo.

A perspicácia não deve ser confundida com a desconfiança que é péssima companheira por levar o auditor a praticar sérias injustiças.

4.2.8-PERSISTÊNCIA

Nem sempre o trabalho do auditor produz resultados imediatos. A persistência em seguir um objetivo, mais cedo ou mais tarde, conduzirá o auditor a um resultado satisfatório. Insistir, sem desrespeitar os demais, é uma medida eficiente. O volume dos trabalhos, a complexidade dos exames, os insucessos, nada disto deve abalar a sua persistência.

4.2.9-CARÁTER

Se alguma outra profissão permite ao profissional ter deficiências no caráter, a auditoria não permite.

O caráter, como tem raízes na personalidade do indivíduo, não pode ser mudado. Ao decidir ser auditor, é muito importante que o indivíduo se certifique de que seu caráter seja perfeito.

Enquanto se pode obter um desempenho profissional cada vez mais eficiente, através do treinamento adequado, é praticamente impossível modificar o caráter de um indivíduo.

A repulsa à crítica, a crença na infalibilidade do próprio julgamento, a excessiva benevolência consigo mesmo, a superficialidade, o desânimo perante as tarefas mais árduas, as conclusões precipitadas, são algumas das deficiências pessoais incompatíveis com o adequado exercício da profissão de auditor.

4.2.10-SUSPEITA SOBRE CONDUTA ALHEIA

Algumas vezes, o auditor, no curso de seu trabalho, é levado a concluir pela existência de ocorrências irregulares que, não obstante o esforço despendido, não chegam a se concretizar em prova material. O auditor não deve inserir em seu relatório

observações relativas a fatos sobre os quais não estejam documentalmente qualificado para responder. Por outro lado, o trabalho não será perdido, pois fará parte de um "dossiê" ao qual se poderá, no futuro, adicionar outros elementos que surgirem, de forma a se esclarecer o caso.

Suspeitas sobre a conduta de alguém, sem os indispensáveis elementos comprobatórios, jamais deverão ser levantadas. Mesmo que se possua todas as provas, o auditor deve tratar do assunto com comedimento e ponderação.

O auditor jamais deve se valer de tais circunstâncias para se promover.

4.2.11-INFORMAÇÃO QUALIFICADA

O auditor deve fundamentar o seu trabalho com a técnica profissional, adquirida através de escolaridade apropriada e conhecimento baseado na experiência do trabalho. O trabalho desenvolvido segundo este padrão é mais valioso que a inserção de tópicos sensacionalistas obtidos através de denúncias, promessas ou "tapinhas nas costas".

4.2.12-ESPÍRITO DE INDEPENDÊNCIA

O fato do auditor interno está subordinado à cúpula hierárquica da organização não lhe tira a necessária independência, uma vez que esta é mais um estado de espírito que um questão de separação organizacional.

4.2.13-CONHECIMENTO

O profissional deve sempre está disposto a aumentar o seu conhecimento das coisas.

O auditor deve possuir o maior nível de conhecimento possível em ramos tais como: administração geral, organização de empresas, contabilidade, economia, direito constitucional, direito comercial, direito tributário, direito trabalhista, finanças, técnicas comerciais e relações humanas. Todavia, todo este acervo só terá expressão se for acompanhado da experiência que só a prática pode fornecer.

4.3-PLANO DE TREINAMENTO

A auditoria interna não é estática. As atividades em geral, objetos do exame do auditor, se desenvolvem e modificam, exigindo que as técnicas de auditoria e seus profissionais acompanhem essa transformação. Por isso existe um plano de treinamento

e aperfeiçoamento profissional para suprir as necessidades impostas pela dinâmica do mercado. Este é apresentado a seguir:

4.3.1-Treinamento Inicial:

Quando da admissão de auditores, o supervisor deve dar um treinamento inicial básico, em cerca de 80 horas, de acordo com um programa especialmente preparado para este fim.

4.3.2-Treinamento Contínuo:

Os auditores podem aprimorar suas técnicas através de:

- Material de leitura

Os supervisores devem selecionar, dentre as publicações que recebem para leitura, o material de interesse de seus auditores, providenciando cópias para distribuição entre os mesmos.

O material necessário para leitura deve estar disponível na biblioteca da auditoria.

- Treinamento através da execução de trabalhos

Com o desenvolvimento dos trabalhos e na medida do surgimento das dificuldades, cada elemento deve buscar os esclarecimentos necessários junto à respectiva chefia.

Na revisão dos papéis de trabalho, o revisor deve determinar as necessidades de treinamento para seus auditores e orientá-los para a consecução desse objetivo.

- Treinamento através de reuniões periódicas

A cargo do "Comitê de Treinamento", são organizadas periodicamente reuniões de treinamento, nas quais participam todos os elementos da auditoria e debatem-se assuntos de interesse geral.

- Treinamento através de cursos externos

Para o seu desenvolvimento e para aperfeiçoamento dos trabalhos executados, os auditores poderão valer-se de cursos externos subsidiados pela empresa, desde que correspondam às suas especialidades e sejam aprovados pelo gerente da auditoria e pelos órgãos competentes da empresa.

- Treinamento não dirigido

As horas disponíveis no escritório, em que o auditor não está designado a serviços específicos, devem ser utilizadas em leituras, pesquisas, consultas à biblioteca, etc.

Fora do expediente normal, dependendo da iniciativa de cada auditor, a auditoria interna através do Comitê de Treinamento, coloca-se à disposição para as orientações que se fizerem necessárias.

4.3.3-Comitê de Treinamento

O Comitê de Treinamento é constituído pelo gerente de auditoria e pelos supervisores de auditoria.

O Comitê tratará de elaborar a programação de treinamento e deliberar sobre o assunto.

4.4-CONTROLE DE QUALIDADE

USFEAC

Os auditores externos, anualmente, fazem uma avaliação da auditoria interna, nos seguintes aspectos:

- o alcance da auditoria interna;
- a sua confiabilidade e independência;
- a sua organização e administração;
- o seu planejamento;
- os seus programas;
- os seus papéis de trabalho;
- os seus procedimentos;
- os seus métodos de trabalho;
- os seus resultados obtidos e seus relatórios;
- os seus funcionários.

CAPÍTULO 5 – O CONTROLE INTERNO

5.1-INTRODUÇÃO

Desde que se pensou em organização como um meio científico ou técnico de dirigir, a função controle nos aparece como um exigência lógica.

A pequena organização, dirigida pessoalmente por seu proprietário, tem seu sistema normativo de procedimentos estabelecido por seu empresário, o qual se empenha em verificar se suas determinações são seguidas, se o que ele estabelece é cumprido, e se os seus valores estão convenientemente protegidos. A sua confiança fica limitada ao que ele pode observar e verificar. Uma decisão sua poderá ser modificada à última hora, pois ele observa e verifica sua pouca adequidade; o íntimo contato com os problemas de sua organização lhe dá a informação instantaneamente.

Quando a organização evolui e atinge determinado porte, por mais que o empresário tente controlar os procedimentos por ele estabelecido, a eficácia de sua empresa estará comprometida. A medida que a organização se expande, as possibilidades de perda de valores ou de baixa produtividade aumentam, as operações da empresa diversificam-se, os seus campos de atuação com administrações próprias vão se deslocando para outros locais, enfim não há mais possibilidades de um homem só ou até mesmo um pequeno grupo de pessoas deter o controle de um complexo organizacional garantindo total proteção contra os desvios das diretrizes estabelecidas e de perdas patrimoniais.

No momento em que o administrador sente que não tem condições de manter estreitos contatos com todos os negócios e conhecer detalhes de todas as operações de sua empresa, surge a necessidade de definição de controles que possam garantir, que mesmo sem a presença do dono da empresa, possa ser verificado que a organização se realiza de acordo com sua política e planejamento.

A expressão "CONTROLE INTERNO" passou a ser utilizada como um meio de distinguir os controles originados dentro ou pela organização, daqueles de origem externa, como é o caso dos controles impostos pela legislação.

5.2-CONCEITO DE CONTROLE INTERNO:

Na leitura dos vários conceitos dados por vários autores que se ocuparam do assunto, nota-se que não existe uma unidade de pensamento sobre o que se deve entender por CONTROLE INTERNO.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, afirma que o significado de Controle Interno é:

"O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas executivas prescritas."

A Instrução Normativa n.º 16, de 20.12.91, do Departamento de Tesouro Nacional, conceitua Controle Interno como sendo:

"O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público."

A Instrução SEST n.º 02, de 05.10.86, estabelece como orientação específica, as "NORMAS PARA O EXERCÍCIO PROFISSIONAL DA AUDITORIA INTERNA", estabelecidas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil, que define Controle Interno como:

"Qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar com razoável certeza essa realização."

Como podemos ver o conceito é bastante abrangente. O que se verifica, de imediato, é que o Controle Interno refere-se não apenas aos aspectos diretamente relacionados às funções de contabilidade e finanças, mas sim a todos os aspectos das operações de uma empresa.

Com a finalidade de entendermos o que significa CONTROLE INTERNO, adotaremos a descrição contida no livro Auditoria Interna, de William Attie(1992, p.197), relativa a definição pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, já descrita anteriormente:

"O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração."

5.3-OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO:

Os problemas de Controle Interno encontram-se, na empresa moderna, em todos os seus segmentos: vendas, fabricação, desenvolvimento, compras, tesouraria, etc. O exercício de um adequado controle sobre cada uma dessas áreas assume fundamental importância para que se atinjam os resultados mais favoráveis com menores desperdícios.

É impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de suas operações e informações propostas. Por analogia, toda empresa possui controles internos. A diferença básica é que estes podem ser adequados ou não.

A função de contabilidade como instrumento de controle administrativo é hoje unanimemente reconhecida. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um Controle Interno eficiente e, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas em seus relatórios. Informações contábeis distorcidas podem levar à conclusões erradas e danosas para a empresa.

Assim, o Controle Interno tem quatro objetivos básicos:

- a salvaguarda dos interesses da empresa: refere-se a proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devido a irregularidades;
- a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais: compreende a geração de informações adequadas e oportunas necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados na empresa;
- estímulo à eficiência operacional: determina prover os meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme.
- aderência às políticas existentes: assegurar que os desejos da administração, definidos através de sua políticas, e indicados por meio de seus procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal.

5.4-CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE INTERNO:

Um controle interno adequado é aquele estruturado pela administração que possa propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade.

Razoável margem de garantia pode ser entendido como medidas de efetividade e a custos razoáveis, estabelecidas para evitar desvios ou restringi-los a um nível tolerável.

Isso significa que erros e procedimentos ilegais ou fraudulentos serão evitados e, na sua ocorrência, serão detectados e corrigidos dentro de curto prazo, pelos funcionários, como parte de suas funções habituais.

Medidas de efetividade e de custos razoáveis são a decorrência do conceito de comparar o valor do risco ou da perda potencial contra o custo do controle respectivo.

Controles eficientes permitem cumprir os objetivos de maneira correta e tempestiva com a mínima utilização de recursos.



5.5-A AUDITORIA INTERNA E O CONTROLE INTERNO

A auditoria interna pode ser conceituada como um elemento de controle, que tem como um de seus objetivos a avaliação dos controles internos.

As normas usuais de auditoria relativas ao âmbito de trabalho asseguram que a auditoria interna deve proceder ao exame e avaliação da adequação e eficácia do sistema de controle interno e da qualidade do desempenho na realização do trabalho.

A finalidade da revisão da adequação do sistema de controle interno é determinar se ele estabelece certeza razoável de que os objetivos da organização são cumpridos de maneira eficiente e econômica. A finalidade da revisão é para determinar a eficácia e assegurar que o sistema de controle interno funciona como deve.

Pelo exposto vemos que o auditor interno tem a sua ótica voltada para o que o controle interno representa à organização, de forma a possibilitar o desenvolvimento harmônico, seguro e adequado de todas as ações e permitir o reflexo aos setores e pessoal interessado nas informações. Para que isso aconteça, o auditor interno deve executar as seguintes funções dentre outras:

- revistar e avaliar a eficiência, a adequação e a aplicação dos controles contábeis, financeiros e operacionais;

- verificar se estão sendo cumpridas, corretamente, as políticas, os procedimentos e os planos estabelecidos;
- examinar o grau de confiabilidade das informações contábeis e outras obtidas dentro da organização; e
- avaliar a qualidade de desempenho das tarefas delegadas.

CAPÍTULO 6- PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

6.1-INTRODUÇÃO

Como em qualquer outra função, o desempenho da atividade de auditoria requer a utilização de ferramentas de trabalho que possibilitem o seu desenvolvimento. Para formar a sua opinião, o auditor necessita de evidências, fatos, informações e utiliza-se de procedimentos próprios de sua atividade para atestar a validade de qualquer afirmação.

Aplicação dos procedimentos de auditoria deve estar atrelada ao objetivo que se quer atingir, ou seja, a meta a ser alcançada pelo auditor. Assim, os procedimentos são os caminhos que levam à consecução do objetivo.

Um fator de extrema relevância que deve ser observado pelo auditor, é a oportunidade com que se aplicam os procedimentos de auditoria, já que podem proporcionar maior ou menor benefício dependendo de ser posto em prática ou não no momento oportuno.

Os procedimentos de auditoria são:

1- Exame Físico: O exame físico é a verificação *in loco* que deverá proporcionar ao auditor a informação quanto à existência física do objeto. O exame físico deve atentar para os seguintes pontos:

- quantidade: a minuciosa apuração das quantidades reais existentes fisicamente;
- existência física: comprovação através de constatação visual de que o item examinado existe realmente;
- identificação: comprovação através de constatação visual do item específico a ser examinado;
- autenticidade: verificar se o item examinado é fidedigno;
- qualidade: exame visual de que o objeto examinado permanece em uso ou não está deteriorado.

Alguns procedimentos de auditoria de exame físico são:

- contagem de caixa;
- contagem de estoques;
- contagem de investimentos;
- contagem de ativo imobilizado;
- contagem de duplicata a receber e a pagar.

2- **Confirmação:** consiste na obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas fidedignas, habilitadas e independentes à empresa.

Existem dois tipos de confirmação que podem ser utilizadas pela auditoria; o positivo que é utilizado quando se faz necessária a resposta da pessoa de quem se quer uma informação formal e o negativo que é utilizado quando a resposta for necessária em caso de discordância da pessoa de quem se quer obter a confirmação, ou seja, na falta de confirmação, o auditor entende que a pessoa a quem se pediu informação concorda com os valores colocados no pedido de confirmação.

Pode-se citar como procedimentos de auditoria de confirmação:

- confirmação de contas a receber;
- confirmação de advogados;
- confirmação de empréstimos;
- confirmação de bancos conta movimento;
- confirmação de estoques em poder de terceiros.

3- Exame dos documentos originais

Este é um procedimento de auditoria voltado para o exame de documento que comprovem transações comerciais ou de controle.

No caso das transações comerciais, que compreendem o repasse de propriedade de bens ou serviços prestados, o exame dos documentos originais acompanha e atesta a idoneidade de sua realização deixando o auditor informado em relação à ocorrências contábeis, fiscais e legais relativas à transação.

Ao realizar o exame de documentos originais, o auditor deve sempre estar atento a:

- autenticidade: verificar se a documentação examinada é fidedigna e merece fé;
- normalidade: verificar se a transação está de acordo com a atividade da empresa;
- aprovação: analisar se a transação e a documentação suporte foram efetivamente aprovado pelas pessoas responsáveis;
- registro: verificar se o registro das operações é adequado em função da documentação examinada e de que está refletida contabilmente em contas apropriadas.

Estes são alguns exemplos de procedimentos de auditoria de exame dos documentos originais:

- documentação de aquisição de matéria-prima;

- documentação de aquisição de itens do imobilizado;
- documentação de vendas realizadas;
- documentação de serviços adquiridos ou vendidos;
- documentação de requisição de matéria-prima à produção;
- documentação de apontamento de mão-de-obra direta;
- documentação de contratos e empréstimos obtidos.

4- Conferência de cálculos

Este procedimento é voltado para a constatação da adequação das operações aritméticas. Apesar de simples, esta técnica nunca deve ser subestimada, já que pode revelar situações em que erros possam ter sido cometidos e que levaram conseqüentemente a distorções nas demonstrações financeiras.

Estes são exemplos de procedimentos de auditoria de conferência de cálculos:

- cálculo da listagem de estoques;
- soma do razão auxiliar de clientes e fornecedores;
- soma do diário auxiliar de clientes e fornecedores;
- cálculo da equivalência patrimonial sobre os investimentos;
- cálculo dos dividendos a distribuir aos acionistas;
- cálculo da depreciação dos bens do imobilizado;
- cálculo da variação cambial sobre empréstimos;
- cálculo dos juros a receber e a pagar.

5- Exame da escrituração

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

Estes são exemplos de procedimentos de auditoria de exame de escrituração:

- análise de contas a receber diversas;
- composição do saldo de importação em trânsito;
- análise de despesas de viagens;
- conciliação bancária.

6- Investigação minuciosa

É o procedimento que visa o exame profundo da matéria auditada. Para a utilização desta técnica, o auditor deve ter um substancial conhecimento da matéria auditada para detectar a existência de quaisquer anomalias. A investigação minuciosa deve ser utilizada em tudo que o auditor examinar.

São exemplos de procedimentos de auditoria de investigação minuciosa:

- exame minucioso da razoabilidade da provisão para devedores duvidosos;
- exame detalhado do relatório de despesas de viagem;
- exame detalhado da documentação de compras e vendas;
- exame minucioso da conta de manutenção e reparos;
- exame minucioso dos pagamentos realizados.

7- Inquérito

É um procedimento de grande valia para o trabalho do auditor desde que corretamente aplicado.

O inquérito consiste na formulação de perguntas para obtenção de respostas relativas à matéria auditada. Este pode ser aplicado através de declarações formais, conversações formais ou sem compromisso.

Exemplos de procedimento de auditoria de inquérito:

- inquérito acerca do aumento das vendas no período;
- inquérito sobre a posição dos investimentos;
- inquérito sobre a existência de materiais de movimentação morosa ou obsoletos;
- inquérito sobre os controles internos existentes.

8- Exame dos registros auxiliares

Essa técnica revela a autenticidade dos registros principais examinados e deve sempre ser usada em conjunto com outras técnicas que possam comprovar a fidedignidade desses registros. Os registros auxiliares são mantidos para efeito de controle interno que muitas vezes se constituem no detalhamento dos registros principais.

Estes são alguns exemplos de procedimentos de auditoria de exame dos registros auxiliares:

- exame do registro auxiliar de contas a receber e a pagar;
- exame do registro auxiliar de vendas;
- exame do registro auxiliar do imobilizado;
- exame do registro auxiliar de estoques.

9- Correlação das informações obtidas

É a técnica que verifica a harmonização do sistema contábil de partidas dobradas, verifica a contra-partida de um débito ou de um crédito.

São exemplos de procedimento de auditoria de correlação das informações obtidas:

- recebimento de duplicatas a receber, que afetam o disponível e contas a receber;
- pagamentos a fornecedores, que afetam contas a pagar e o disponível;
- constituição da provisão para devedores duvidosos, que afeta o resultado e as contas a receber.

10- Observação

Esta é uma técnica indispensável à auditoria e que depende muito da experiência e perspicácia do auditor. Este procedimento pode revelar erros, problemas ou deficiências nas diversas áreas da empresa.

Exemplos de procedimentos de auditoria de observação:

- observação de despesas consideradas como disponível;
- observação quanto à obediência aos princípios de contabilidade;
- observação quanto à correta classificação contábil;
- observação de passivos não registrados.

CAPÍTULO 7 – PAPÉIS DE TRABALHO DE AUDITORIA

7.1-INTRODUÇÃO

Uma das normas de auditoria geralmente aceitas estabelece que o auditor deve colher elementos comprobatórios suficientes a fim de apoiar o seu parecer sobre as Demonstrações Financeiras (Balanço Patrimonial, Demonstração do resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido ou demonstrações de Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos e as Notas Explicativas) examinadas. Com a finalidade de atender a essa norma, os auditores elaboram papéis de trabalho.

Os papéis de trabalho formam o conjunto de formulários e documentos que contém as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante o seu exame, assim como as provas e descrições dessas realizações, e estes constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento da sua opinião.

Os papéis de trabalho, apesar de procederem de documentos originais de propriedade da empresa ou de informações obtidas diretamente da área em exame, são de propriedade exclusiva do auditor e de natureza confidencial, pois revelam informações obtidas que não podem, em hipótese alguma, ser utilizado em benefício próprio ou de outrem.

7.2-OBJETIVOS

Os principais objetivos dos papéis de trabalho de auditoria são os seguintes:

- atender às normas de auditoria geralmente aceitas;
- acumular as provas necessárias para suportar o parecer do auditor;
- auxiliar o autor durante a execução do seu trabalho;
- facilitar a revisão por parte do auditor responsável, a fim dele se assegurar de que o serviço foi efetuado de forma correta;
- servir como base para avaliação dos auditores;
- ajudar no trabalho da próxima auditoria;

- representar na justiça as evidências do trabalho executado (no caso de ser movida uma ação contra o auditor).

7.3-ASPECTOS FUNDAMENTAIS DOS PAPÉIS DE TRABALHO



Os papéis de trabalho relatam todo o exame executados pelo auditor propiciando um registro escrito das informações obtidas e o julgamento profissional por ele adotado. Assim, os papéis de trabalho, em última análise, espelham as características dos auditores que os elaboraram, ou seja, graus de conhecimento de contabilidade, auditoria e impostos, bom senso, imaginação, capacidade de nitidez, clareza e organização, boa redação, etc.

Dentre os aspectos fundamentais dos papéis de trabalho, podem-se destacar os seguintes:

1. **Completabilidade:** os papéis de trabalho necessitam ser completos por si sós, relatando começo, meio e fim do trabalho praticado;
2. **Objetividade:** os papéis de trabalho necessitam ser objetivos e demonstrar os caminhos seguidos pelo auditor para formar suas opiniões. Cumpre destacar que ser objetivo não significa ser por demais suscinto, mas registrar a quantidade e a qualidade certa.
3. **Concisão:** os papéis precisam ser concisos de forma que todos entendam sem ser necessária a presença de quem os preparou determinando assim a clareza e auto-suficiência destes.
4. **Lógica:** Os papéis de trabalho devem ser elaborados segundo um raciocínio lógico, apresentando seqüência natural dos fatos e o objetivo a ser atingido. É preciso portanto, formular um programa lógico de condução do trabalho, vencendo os obstáculos para o atendimento do objetivo proposto para a tarefa.
5. Aos papéis de trabalho, é necessário esmero na sua preparação, eliminando-se todas e quaisquer imperfeições e incorreções.

7.4-TIPOS DE PAPÉIS DE TRABALHO

São os seguintes os tipos de papéis de trabalho utilizados pelo auditor:

1. Programa de auditoria

Geralmente as firmas de auditoria preparam programas-padrões, a serem preenchidos pelos auditores.

O programa de auditoria é dividido basicamente em três partes, que são as seguintes:

- listagem dos procedimentos de auditoria;
- espaço para o auditor assinar ou rubricar, para que seja evidenciado que o serviço foi feito e quem o fez;
- espaço para comentários, observações, referências, etc.

Os principais objetivos dos programas de auditoria são:

- estabelecer por escrito a política da firma de auditoria;
- padronizar os procedimentos de auditoria dos profissionais de uma mesma organização;
- evitar que sejam omitidos procedimentos importantes de auditoria;
- melhorar a qualidade dos serviços de auditoria.

2. Papéis elaborados pelo auditor

Representam os papéis de trabalho que o auditor apresenta à medida que vai analisando as diversas contas do razão geral da contabilidade, com o objetivo de ter um registro de serviço executado. Os auditores utilizam folhas quadriculadas de 6, 12 e 16 colunas. Também são utilizadas folhas de blocos para redigir explicações mais longas ou memorandos.

3. Outros papéis de trabalho

Os outros papéis de trabalho compreendem:

- cartas de confirmação de terceiros:
- contas correntes bancárias;
- aplicações financeiras;
- contas a receber;
- estoques, investimentos e imobilizados em poder de terceiros;

- seguros;
 - fornecedores a pagar;
 - empréstimos a pagar;
 - advogados
-
- cópias de documentos importantes:
 - estatuto social;
 - contratos;
 - manuais de procedimentos internos;
 - carta de representação da administração.

7.5-NATUREZA DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Os papéis de trabalho podem ser de natureza corrente ou permanente. Os correntes são utilizados em apenas um exercício social, já os permanentes são utilizados em mais de um exercício social.

São exemplos de papéis de trabalho correntes:

- Caixa e Bancos;
- Contas a Receber;
- Estoques;
- Aplicações Financeiras;
- Investimentos;
- Imobilizado;
- Diferido;
- Contas a Pagar;
- Imposto de Renda;
- Resultado de Exercícios Futuros;
- Patrimônio Líquido;
- Receitas e Despesas;
- Revisão Analítica;
- Demonstrações Financeiras;
- Questionário de Controle Interno.

São exemplos de papéis de trabalho permanentes:

- Estatuto Social ou Contrato Social;
- Cópias de contratos bancários de financiamentos a longo prazo;
- Cartões de assinaturas e rubricas das pessoas responsáveis pela aprovação das transações;
- Manuais de procedimentos internos;
- Cópias de atas de reuniões;
- Legislação de atas de reuniões;
- Legislações específicas aplicáveis à empresa auditada.

7.6-REVISÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

A revisão dos papéis de trabalho tem como objetivo garantir que o serviço foi executado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas.

Uma equipe de auditoria é composta geralmente de auditores-assistentes, semi-seniores, sênior, gerente e sócio. O auditor-assistente tem de 0 a 2 anos de experiência, o semi-sênior de 2 a 4 anos, o sênior de 4 a 8 anos, o gerente de 8 a 12 anos e o sócio acima de 12 anos.

A revisão dos papéis de trabalho é efetuada em três fases, sendo a primeira pelo sênior, a segunda pelo gerente e a terceira pelo sócio. A primeira e a segunda são de caráter mais detalhista, abrangendo cada papel de trabalho, enquanto a terceira é feita de forma mais genérica.

Os papéis de trabalho devem ter a rubrica de quem os preparou e de quem os revisou. A revisão deve ser feita no escritório do cliente, à medida que as áreas são completadas e antes da emissão do parecer. Se os papéis de trabalho não estão adequados ou foram omitidos procedimentos importantes de auditoria, o revisor deve tomar notas em folhas à parte. Essas folhas sevem como um guia de complementação do trabalho de auditoria.

Vale ressaltar que a revisão dos papéis de trabalho é um importante instrumento para treinamento e avaliação de auditores.

CAPÍTULO 8 - PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA

Um órgão de auditoria interna possui uma variedade e uma complexidade muito grande dos trabalhos a serem executados. Por conta disso, um planejamento de suas ações se torna indispensável para que a auditoria não corra o risco de perder a perspectiva de sua missão e de dar a devida cobertura a áreas prioritárias.

Embora em alguns casos, o planejamento não seja explícito e formal, sempre existirá, pelo menos na mente da pessoa que deve executar um trabalho relativamente complexo.

Na auditoria, o planejamento consiste na determinação antecipada de quais procedimentos serão utilizados, onde e em qual nível de complexidade será aplicado, bem como a distribuição desses procedimentos no tempo e a determinação de quem executará os trabalhos.

Planejamento é então, o trabalho de preparação para um serviço, possuindo objetivos definidos, segundo roteiros, métodos, planos e programas a serem observados por etapas.

De acordo com William Attie (1992, p.247), são os seguintes os objetivos do planejamento do trabalho de auditoria:

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

O planejamento se divide em duas fases. Na primeira, são determinados os traços genéricos do exame como tipo de trabalho, fixação da previsão de horas e o prazo para encerramento e distribuição das tarefas entre os elementos da auditoria. Na segunda fase, as pessoas designadas para seus determinados trabalhos planejam em detalhes, a utilização das horas e dos programas de auditoria.

Para que o planejamento de auditoria proporcione um trabalho adequado e conduza o auditor para a obtenção do objetivo predeterminado, este deve envolver as seguintes considerações:

- 1- conhecimento prévio das atividades: possibilita uma visão antecipada das operações a serem observadas.

- 2- pesquisa de fontes alternativas: verifica a existência de possíveis subsídios e materiais existentes que auxiliem o bom andamento do trabalho e identifica o serviço de auditoria a ser realizado, “uma vez que não se pretende através de um único trabalho específico, cobrir todas as possíveis alternativas”(William Attie, 1992, p.251) . Para isso, deve existir um prévio planejamento global da empresa que especifique todos os possíveis trabalhos de auditoria que necessitam ser praticados.
- 3- assistência e colaboração da área auditada: permite que o auditor se concentre somente em auditar e não perca tempo em outras tarefas que possam ser praticadas pela própria área em análise, aprimorando assim a qualidade do seu trabalho e reduzindo o tempo gasto de auditoria;
- 4- orçamento de horas: visa o controle do trabalho mas fica evidente que o orçamento de horas é apenas uma estimativa, podendo ser usado como base o orçamento de um trabalho anterior;
- 5- período de execução: define quando se iniciam e quando terminam os trabalhos relativos à auditoria. Esse período de execução deve satisfazer preferencialmente as duas partes, auditor e área auditada, já que várias empresas possuem picos significativos de produção e trabalho, que poderão resultar em um mal atendimento por parte do pessoal.
- 6- pessoal envolvido: a determinação do pessoal envolvido no trabalho possibilita definir a experiência do pessoal que será utilizado de acordo com a complexidade do trabalho a ser realizado.

CAPÍTULO 9 - EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

9.1-INTRODUÇÃO

Trata-se da parte mais abrangente e complexa do trabalho do auditor pois envolve todos os seus conhecimentos técnicos e administrativos no sentido de acumular, classificar e avaliar as informações de modo a possibilitar o desenvolvimento de uma opinião da auditoria e a formular recomendações para melhoramentos.

Não há um padrão rígido de comportamento a seguir pelo auditor para se detectar a causa que gera certo efeito indesejável (deficiências). Contudo, a mente aberta e a visão panorâmica do problema auxiliam a encontrar o melhor caminho para sanar certos pontos fracos.

A avaliação do auditor se baseia em confrontos de padrões, mas o fato dos padrões terem sido determinados e aprovados não os torna imutáveis pois estão sujeitos ao obsolescimento, a interesses próprios e a outros fatores. Assim os próprios padrões atuais da empresa também devem ser objeto de análise dos auditores internos.



9.2-EXECUÇÃO DO TRABALHO DE CAMPO

Consiste em por em prática o trabalho previamente planejado obedecendo às normas usuais de auditoria para a obtenção dos objetivos traçados.

Para que a execução do trabalho de campo seja realizada de forma satisfatória, o auditor tem que ter feito um planejamento inicial adequado.

De acordo com Willian Attie(1992, p. 256), "a fase de execução do trabalho de campo compreende o conhecimento e a documentação, em papéis de trabalho, dos procedimentos definidos e o contato direto e pessoal com as áreas e os responsáveis".

9.3-PROGRAMA DE TRABALHO

O programa de trabalho é um plano de ação detalhado para orientar o auditor na execução do exame.

O programa de trabalho conduz o auditor à execução de seus trabalhos de uma forma ordenada além de fornecer registro formal do que se pretende executar para chegar ao objetivo final. É a partir dele também que o auditor realiza uma supervisão pessoal, controlando o tempo destinado a cada tarefa e evidenciando o trabalho realizado.

Na preparação dos programas de trabalho, o auditor deve contemplar, dentre outros, os seguintes aspectos:

- 1- Familiarização- visa contemplar uma abordagem geral acerca da tarefa:
 - Conhecimento das normas gerais, controles e procedimentos da atividade objeto em exame;
 - Revisão de trabalhos e relatórios anteriores;
 - Análise da evolução das atividades com o objetivo de dar maior ou menor ênfase em determinados procedimentos;
- 2- Seleção dos testes- após a tomada de conhecimento e familiarização, o auditor deverá decidir sobre a extensão dos testes.
- 3- Estabelecimento dos testes e procedimentos específicos: nesta fase devem ser anotados os procedimentos a serem executados em relação aos itens selecionados.
- 4- Conclusão- a conclusão do programa deve induzir o auditor a:
 - Efetuar comentários sobre o trabalho feito;
 - Destacar os pontos de auditoria levantados, elaborando recomendações específicas;
 - Concluir sobre os resultados do trabalho feito;
 - Evidenciar a revisão e atualização do programa.
- 5- Abordagem geral- de acordo com as circunstâncias o programa pode conter:
 - Estimativa de horas;
 - Indicação do papel de trabalho que suporta o exame;
 - Indicação do executor da tarefa;
 - Tempo despendido na tarefa, passo a passo.

9.4-DOCUMENTAÇÃO DO TRABALHO

Após ter utilizado todas as técnicas possíveis para concluir a respeito da matéria em exame, o auditor transfere para os papéis de trabalho as informações, apontamentos, provas e descrições dos serviços executados.

9.5-TRABALHO DE CAMPO

Na execução do trabalho de campo, o auditor tem por objetivo analisar tudo aquilo que foi planejado anteriormente sem deixar passar nada. Para realizar essa fase de seu trabalho com presteza, o auditor deve atentar para:

- 1- Observação: onde o auditor faz o seu exame visual e compara com padrões pre-estabelecidos;
- 2- Questionamentos: questões orais normalmente são as mais comuns apesar de serem difíceis de se fazer;

- 3- **Análise:** exame detalhado com o intuito de descobrir qualidades, causas, defeitos e possibilidades.
- 4- **Verificação:** tem o intuito de atestar a verdade, precisão ou validade do objeto em exame.
- 5- **Investigação:** tentativa de descobrir fatos e estabelecer a verdade.

Ao longo da execução desse trabalho, se faz necessário um controle, ou seja, a manutenção de um sistema de acompanhamento permanente do trabalho realizado e a realizar. A manutenção desse controle de execução possibilita o encerramento dos trabalhos no tempo previsto

No trabalho de campo, a constatação e observação de problemas são fundamentais para a adequada execução da auditoria. Para auxiliar na determinação de possíveis problemas, o auditor precisa ter em mente os seguintes aspectos:

- a) Conhecimento antecipado da operação em exame;
- b) Revisão permanente dos papéis de trabalho e dúvidas dos assistentes alocados ao trabalho;
- c) Recomendação adequada de melhorias no sistema de controle interno.

9.6-FINALIZAÇÃO DO TRABALHO

Compreende o encerramento do trabalho previamente planejado, de acordo com objetivos definidos e que compreende o fechamento dos papéis de trabalho e a emissão do relatório de auditoria.

O fechamento dos papéis de trabalho, em geral, compreende os seguintes itens:

- Revisão final do conteúdo de cada um;
- Confronto final entre o trabalho realizado e o planejado;
- Referenciação entre os papéis de trabalho;
- Arrumação seqüencial dos papéis de trabalho e a sua inclusão nas pastas de auditoria, que poderá ser utilizado em futuros trabalhos;
- Avaliação do pessoal envolvido no trabalho.

Depois de discutidas com os interessados as constatações e observações decorrentes do trabalho, se torna necessário a emissão do Relatório de Auditoria.

CAPÍTULO 10- RELATÓRIO DE AUDITORIA

10.1-INTRODUÇÃO

O relatório de auditoria é o meio do auditor comunicar à administração a conclusão do seu trabalho. É o produto final de seus esforços e por isso deve ser cuidadosamente planejado e escrito de forma a mostrar à administração o que tem a oferecer para a melhoria da empresa.

O relatório reflete as observações e a opinião do auditor e por isso torna-se de suma importância para a administração. Suas conclusões devem ser objetivas e imparciais de modo a tranquilizar o administrador sobre o bom funcionamento das atividades, e suas recomendações podem alertar sobre matérias que necessitem de melhorias.

A partir de um relatório persuasivo, objetivo e que traduza a sua técnica de analisar a empresa em material acessível ao entendimento da administração, apontando a necessidade da tomada de ação corretiva e as conseqüências se esta não for tomada, o setor de auditoria interna pode passar a ser visto com bons olhos pelos altos escalões da empresa.

10.2-FINALIDADE

Os relatórios de auditoria possuem a finalidade de apresentar os trabalhos realizados durante a auditoria. Para atingir seu objetivo como fonte de informação sobre o estado patrimonial e os resultados da auditoria, o relatório deve ser redigido de forma bastante clara, concisa, objetiva e imparcial, bem como livre de qualquer tipo de erro de redação que possa macular o bom conceito do profissional que o emite.

O relatório deve ser fiel e completo, ou seja, deve relatar com fidelidade os trabalhos executados e os diversos fatos observados, tomando o necessário cuidado para não omitir de maneira alguma os fatos relevantes, cuja omissão possa trazer prejuízos a empresa e pelos quais o auditor possa vir a ser responsabilizado.

São de fundamentais importância para a administração e para o conceito do trabalho do auditor, as sugestões e recomendações de mudança nas áreas e setores que estiveram sujeitas à sua análise.

10.3-CRITÉRIOS PARA ELABORAÇÃO DOS RELATÓRIOS

Para o bom entendimento do administrador, a quem é dirigido, o relatório de auditoria deve obedecer a alguns critérios de modo a uniformizar e a canalizar os objetivos já que existem diferentes formas de relatórios.

Os relatórios de auditoria devem obedecer aos critérios de precisão, concisão, clareza e oportunidade.

1. Precisão

O relatório deve ser completo e totalmente baseado em fatos. Toda afirmação ou referência deve estar baseada em sólidas evidências. Todo o relatório deve emanar segurança afim de desenvolver a reputação de confiabilidade de tal modo que qualquer assunto comentado pelo auditor não seja objeto de crítica ou desconfiança.

2. Concisão

Tudo o que for supérfluo, deve ser eliminado do relatório. Isso não significa dizer que o relatório deva ser curto, porque a matéria abordada pode exigir uma longa explanação. Esta atitude poupa tempo dos que vão ler e evidencia mais facilmente as medidas a serem tomadas.

3. Clareza

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

Alguns aspectos podem dificultar a clareza do relatório como ausência de clareza na mente do próprio auditor, uma redação difícil e cansativa, relatórios mal estruturados, observações relatadas impropriamente, etc.

4. Oportunidade

As informações contidas no relatório devem ser expostas à administração em tempo hábil, já que este documento é visto como uma chamada de atenção para a ação.

O relatório deve chegar a tempo às mãos de quem pode tomar as providências necessárias, caso contrário, perderá a sua oportunidade e a sua utilidade.

10.5-TÉCNICAS DE ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO

Em seu livro "AUDITORIA – UM CURSO MODERNO E COMPLETO", Marcelo C. de Almeida cita algumas técnicas de estruturação de relatórios de auditoria como podemos ver:

"A capa do relatório deve ter cor e layout não extravagantes, ou seja, a apresentação da capa deve ser bem discreta.

- **Índice**

O índice faz com que o leitor se localize no relatório, pois no índice devem constar os tópicos que foram abordados, suas posições nas páginas bem como a sua seqüência lógica.

- **Introdução**

O auditor abordará na introdução

1. Nome do cliente auditado;
2. O tempo em que foi realizado a auditoria bem como o sumário das áreas auditadas, indicando as razões para o exame;
3. A extensão dos exames, especificando as áreas ou setores que foram cobertos pela auditoria;
4. Que os trabalhos foram realizados de acordo com as normas vigentes de auditoria e que o mesmo possa não revelar todos os problemas ou soluções possíveis da empresa.

- **Comentários e sugestões**

Devem ser expostos no relatório de forma ordenada pelo grau de importância do assunto ou de acordo com outro critério mais conveniente.

Procurando facilitar o entendimento do leitor, os auditores subdividem cada item do relatório em três parágrafos:

- 1- Os procedimentos utilizados atualmente;
- 2- Causas e conseqüências e
- 3- Recomendações do auditor.

10.6-FORMAS DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA

Embora não haja um padrão universal que determine a forma e o formato que o relatório de auditoria deva possuir, convém ao auditor responsável empregar uma forma de relatório que mais se adeque às suas necessidades e às dos administradores, formatando-o de maneira consistente e apropriada às circunstâncias.

O tipo ou formato do relatório também depende muito do assunto que se está relatando ou da própria natureza do trabalho executado, podendo ser formal ou informal, preliminar ou sumário, final ou em andamento, escrito ou oral, financeiro ou operacional.

CONCLUSÃO

Ao finalizar o trabalho, concluímos que a Auditoria Interna caracteriza-se como uma atividade de fundamental importância para o desenvolvimento harmônico de uma empresa e essa importância implica em uma complexidade considerável dos trabalhos exercidos pelo profissional da auditoria. Desse modo, o auditor deve desempenhar o seu trabalho com o máximo de profissionalismo de modo que fique claro que a sua função na empresa não é procurar irregularidades punir responsáveis, mas sim, de uma maneira racional, fazer um estudo dos setores da empresa que apresentam deficiências e indicar soluções para que estas falhas não incorram em prejuízos para a empresa.

A Auditoria Interna, tem como meta assessorar a administração no sentido de que esta melhore seu desempenho com relação às suas atribuições antecipando-lhes prováveis acontecimentos indesejáveis.

Assim, "a empresa que tiver uma visão correta do significado da atuação do auditor, é que estará em condições de usufruir do benefício de seu trabalho" (Auditoria Interna – Ana Cristina Malagueta e Silva p. 44)

ANEXO I**HORAS ESTIMADAS DE PESSOAL DE CAMPO**

ÁREAS	HORAS
PLANEJAMENTO	15
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E O RELATÓRIO	30
AJUSTES, ELIMINAÇÕES E RECLASSIFICAÇÕES	5
SUPERVISÃO	10
EVENTOS SUBSEQÜENTES	5
ADVOGADOS	5
CAIXA DA GERÊNCIA	5
ATAS	10
CONTROLE INTERNO	30
TESTE DE TRANSAÇÃO	30
CONTROLE DE HORAS	5
CAIXA E BANCOS	15
CONTAS A RECEBER	15
ESTOQUES	25
DESPESAS ANTECIPADAS	5
INVESTIMENTOS	15
IMOBILIZADO	20
DIFERIDO	5
FORNACEDORES E OUTRAS OBRIGAÇÕES	15
EMPRÉSTIMOS	15
RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS	10
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	10
REVISÃO ANALÍTICA	20
TOTAL	320

ANEXO II

CLIENTE:

ENDEREÇO:

ÍNDICE DO QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS (PREENCHER)											
REF.	SEÇÃO DO QUESTIONÁRIO	EXERCÍCIO FINDO EM / /						EXERCÍCIO FINDO EM / /			
		VISITA	EXECUTADO POR:	REVISADO POR:	VISITA	EXECUTADO POR:	REVISADO POR:				
T-1	GERAL										
T-2	CAIXA-RECEBIMENTOS										
T-3	CAIXA-PAGAMENTOS										
T-4	FUNDOS DE CAIXA										
T-5	RECONCILIAÇÕES BANC.										
T-6	VENDAS E CLIENTES										
T-7	CRÉDITOS DIVERSOS										
T-8	COMPRAS E FORNEC.										
T-9	OBRIGAÇÕES DIVERSAS										
T-10	PRODUÇÃO, CUSTOS, EST.										
T-11	IMOBILIZADO										
T-12	INVESTIMENTOS										
T-13	DIFERIDO										
T-14	RES. EXERC. FUTUROS										
T-15	CAPITAL E RESERVAS										
T-16	FOLHAS DE PAGAMENTO										

Quando uma seção não for examinada, indicar com "N/A" e explicar o porquê.

BIBLIOGRAFIA

- **ALMEIDA**, Marcelo Calvacanti. *Auditoria Um Curso Moderno e Completo*. São Paulo, Editora Saraiva, 3ª edição, 1988.
- **ATTIE**, William. *Auditoria Interna*. São Paulo, Editora Atlas, 1ª edição, 1992
- **CARDOZO**, Júlio Sérgio S. *Relatórios e Pareceres de Auditoria*. São Paulo, Editora Atlas, 1ª edição, 1987.
- **CRC-SP**. *Curso Básico de Auditoria – Normas e Procedimentos*. São Paulo, Editora Atlas, 1992.
- **FRANCO**, Hilário.; **MARRA**, Ernesto. *Auditoria Contábil*, São Paulo. Editora Atlas 2ª edição, 1995.
- **MOTTA**, João Maurício. *Auditoria – Princípios e Técnicas*, São Paulo. Editora Atlas, 1988.
- **SÁ**, Lopes de. *Curso de Auditoria*. São Paulo, Editora Atlas, 1960.
- **SANTI**, Paulo Adolpho. *Introdução à Auditoria*, São Paulo. Editora Atlas, 1ª edição