



CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UniCEUB
FACULDADE DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – FASA
CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS
DISCIPLINA: MONOGRAFIA ACADÊMICA
ÁREA: AUDITORIA INTERNA
PROFESSOR ORIENTADOR: CARLOS ANTÔNIO DIAS CHAGAS

O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA NO ÂMBITO DAS EMPRESAS PRIVADAS

DENISE DO CARMO FELIX MENDONÇA
MATRÍCULA Nº 20151722

Brasília
2005

DENISE DO CARMO FELIX MENDONÇA

**O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA NO ÂMBITO DAS
EMPRESAS PRIVADAS**

Monografia apresentada como requisito para conclusão do curso de bacharelado em Ciências Contábeis do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB.

Professor Orientador: Carlos Antônio Dias Chagas.

**Brasília
2005**



CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UniCEUB
FACULDADE DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – FASA
CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS
SUPERVISÃO DE MONOGRAFIA ACADÊMICA

A Banca Examinadora verificou e avaliou a presente monografia. Após apresentação pelo acadêmico, os membros opinaram pela sua aprovação.

Brasília/DF,.....de junho de 2005.

MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA

Professor orientador: Carlos Antônio Dias Chagas

Professor convidado: Ardêmio João Brixner

Professor convidado: Eduardo César Pasa

A Deus, que me deu o dom da vida.

Aos meus pais Gedony e Neide (in memória), pelo amor, apoio e incentivo dedicado ao longo de suas vidas.

Ao meu esposo Edimar, aos meus filhos Ismael, Daniel e Thainá, pelo amor, apoio e compreensão nos momentos de ausência.

Ao meu professor orientador Carlos Antônio Dias Chagas pelas palavras de apoio e confiança.

Aos meus amigos de trabalho e colegas de faculdade, que me apoiaram e contribuíram para o meu sucesso.

Aos mestres, que repartiram comigo seus conhecimentos.

A todos vocês ofereço essa conquista.

Agradecimentos,

Ao meu esposo, que nas horas de cansaço me ajudava nas digitações deste trabalho.

Ao meu professor orientador Carlos Antônio Dias Chagas, pelas palavras de fé e confiança.

À Rita, por ter me dado apoio e incentivo nos momentos de dificuldades e desânimos.

À Maria Auxiliadora, por me ajudar a coordenar às idéias deste trabalho.

À Visão Contabilidade, juntamente com seus representantes Carlos e Paulo por ter me compreendido nos momentos de ausência.

A todos, o meu muito obrigado.

“O homem nunca sabe aquilo de que é capaz até que o tente fazer”.

Charles Dickens

RESUMO

Este trabalho apresenta resultado de pesquisa sobre a importância da auditoria interna no assessoramento da alta administração, comprovando essa importância através de estudo e sua aplicabilidade, descrevendo suas fases de evolução e desenvolvimento, características, funções, necessidades, objetivos, com exposição de fundamentos teóricos básicos, fornecendo ferramentas auxiliares na resposta às demandas de velocidade e competência nos processos de tomada de decisão na moderna gestão empresarial. Ao longo do trabalho, será apresentada uma visão mais ampla da auditoria interna, com enfoque na missão da organização de forma sistêmica. A realização da pesquisa bibliográfica permitiu a identificação do trabalho do auditor no processo de planejamento e controle das empresas privadas, permitindo uma maior interação interna e externa, visando o público alvo, fazendo da empresa uma organização percebida e reconhecida como um empreendimento de sucesso. A condução deste trabalho será feita por meio da combinação de pesquisa bibliográfica, estudos de periódicos, sítios da internet, legislação específica, leitura prévia do material coletado que tratam da missão, importância, objetivos, desafios e da adaptação dos recursos humanos para as mudanças que se façam necessárias, na organização empresarial. O estudo permitiu concluir que o papel do auditor no âmbito das empresas privadas não se restringe somente ao papel tradicional, capaz de revelar erros e falhas e até fraudes organizacionais, mas fundamentalmente para propor sugestões e soluções preventivas e educativas, antecipando fatos, visando à eficiência e eficácia dos controles internos da organização, além de traçar o novo perfil do auditor interno, mais competente, melhor qualificado profissionalmente, preocupado com o estudo continuado e atualização profissional constante.

Palavras-chave; importância da auditoria interna, missão da organização, empresas privadas.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA – Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Tema.....	11
1.2 Problematização.....	11
1.3 Objetivo geral.....	11
1.4 Objetivos específicos.....	11
1.5 Metodologia.....	12
2 AUDITORIA	13
2.1 Conceito de auditoria.....	13
2.2 Importância da auditoria.....	14
2.3 Classificação da auditoria.....	15
3 AUDITORIA INTERNA	17
3.1 Origem e evolução.....	17
3.1.1 Visão mundial da auditoria interna.....	17
3.1.2 A auditoria interna no Brasil.....	20
3.1.3 Visão e perspectivas para o futuro da auditoria interna.....	21
3.2 Definição de auditoria interna.....	24
3.3 Características da auditoria interna.....	26
3.4 Funções de auditoria interna.....	27
3.5 Classificação de auditoria interna.....	28
3.6 Missão de auditoria interna.....	31
3.7 Importância de auditoria interna.....	32
3.8 Necessidades de auditoria interna.....	33
3.9 Objetivo de auditoria interna.....	34

4 O POSICIONAMENTO HIERÁRQUICO DA AUDITORIA INTERNA NA EMPRESA.....	37
5 PERFIL E QUALIFICAÇÃO PROFISSIONAL DE AUDITORIA INTERNA..	42
6 A PRÁTICA DA AUDITORIA INTERNA.....	47
6.1 Normas de auditoria interna.....	47
6.2 Procedimentos de auditoria.....	50
6.3 Planejamento dos trabalhos.....	55
6.4 Execução dos trabalhos.....	59
6.5 Papéis de trabalho.....	62
6.6 Controle interno.....	63
6.7 Conclusão e relatórios.....	66
7 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	70
REFERÊNCIAS.....	72

1 INTRODUÇÃO

A pretensão deste trabalho é à busca de um aprimoramento profissional e uma visão mais ampla sobre esta área que vem ganhando espaço no campo empresarial.

O presente trabalho pretende apresentar, os fundamentos básicos da auditoria interna, analisando o embasamento conceitual em uma visão sistêmica, contribuindo para cumprir a missão da entidade como um todo.

A seguir, relata-se a origem e a evolução da auditoria interna, numa visão mundial e no Brasil.

Paralelamente a este contexto, apresenta-se a necessidade e o objetivo da auditoria interna para as empresas privadas.

Enfatiza-se, também, o posicionamento hierárquico e a qualificação dos profissionais de auditoria interna nas empresas privadas, destacando-se a auditoria interna como um pilar de assessoramento da alta administração nas empresas.

Estuda-se ainda a prática da auditoria interna, bem como o seguimento das normas e procedimentos aplicados às entidades.

É importante mencionar que essa pesquisa envolve assuntos relacionados às responsabilidades, às normas legais e principalmente sobre os conceitos de auditoria interna moderna, cujos profissionais precisam, além de conhecer sobre contabilidade, voltar atenção para outras áreas, tendo um adequado domínio de técnicas de administração, qualidade total, marketing, organizações e métodos, planejamento estratégico, informática, relações humanas, fluência verbal, de forma criativa e inovadora.

O tema exposto será desenvolvido por meio de uma abordagem teórica.

1.1 Tema

O papel da auditoria interna no âmbito das empresas privadas.

1.2 Problematização

A auditoria interna é importante no assessoramento da alta administração das empresas privadas?

1.3 Objetivo Geral

O objetivo geral é demonstrar a importância da auditoria interna no âmbito das empresas privadas.

1.4 Objetivos específicos

Os objetivos específicos são:

- q Analisar a evolução da auditoria interna no âmbito das empresas privadas;
- q Identificar os fundamentos teóricos da auditoria interna, que demonstra a importância no assessoramento da alta administração, como definição, finalidade, importância, classificação, característica, funções, missão, necessidade e objetivo na organização funcional das empresas privadas;

- q Demonstrar o perfil e qualificação profissional do auditor interno, bem como as práticas e procedimentos de auditoria interna que mais se ajustam às empresas privadas;

1.5 Metodologia

O tema exposto foi desenvolvido baseado em pesquisa bibliográfica, periódicos, sítios da internet, legislação específica, leitura prévia do material a ser utilizado que tratam sobre a missão da auditoria interna, sua importância, objetivos, desafios e adaptação dos recursos humanos às mudanças e consulta permanente com o orientador.

2 AUDITORIA

2.1 Conceito de auditoria

Há poucos autores que tratam profundamente acerca do tema proposto, dentre os quais, podem ser destacados: William Attiê, Antônio Lopes de Sá e Hilário Franco.

Segundo Attiê (1998, p. 26), a auditoria pode ser definida como uma “especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Esse doutrinador defende que a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial e emitir opinião sobre determinados dados.

Na concepção de Sá (1989, p. 60) a 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, apresentadas conclusões e críticas respectivas, através de pesquisas, interpretações, orientações e pareceres, valendo-se, para tanto, de todos os meios necessários.

Sá defende a auditoria como sendo uma técnica contábil já conhecida, que serve para verificar os limites do fim aziendal, apresentando conclusões críticas através de pesquisas e outros meios necessários, abrangendo os sistemas operacionais.

Para Franco (1992, p. 20), a auditoria consiste:

no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as

demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira uniforme.

Esse doutrinador defende a auditoria como sendo um exame de documentos, livros e registro, inspeções, obtenção de informações internas e externas que obedece às normas e os princípios de contabilidade, aplicados de maneira uniforme.

Conclui-se, que a auditoria pode ser mais abrangente em seu conceito. Se unir a especialização, técnica contábil, o exame de documentos e acrescentarmos um instrumento de avaliação para tomada de decisões, então podemos dizer que o conceito está mais abrangente e atingirá seu objetivo maior que é a missão da entidade como um todo.

Pode-se então dizer que “Auditoria” consiste na especialização, técnica, exame de documentos e instrumentos de avaliação contábil, utilizado para testar, verificar, controlar e analisar as demonstrações contábeis, com o objetivo de representar a situação real da entidade como um todo, servindo com eficiência e eficácia para tomada de decisões imediatas.

2.2 Importância da auditoria

A auditoria mostra sua importância valendo-se de normas e padrões de natureza técnica e ética claramente determinados, tornando-se assim, elemento fundamental no sistema de informações, medição de desempenho e prestação de contas da administração.

A auditoria não está para substituir a função da administração da empresa e, portanto, não deve prosperar o raciocínio de que se há uma estrutura forte não é

necessário o trabalho do auditor, ou ao contrário, se a empresa tem auditor porque sua estrutura é fraca. O administrador deve promover sua execução no sentido de colocar dados informativos e precisos à disposição dos usuários. A auditoria, por sua vez, procederá à avaliação sobre a posição patrimonial e das informações financeiras.

2.3 Classificação da auditoria

Attiê (1992, p. 34-35), classifica a auditoria em Externa ou Independente e Interna:

A **auditoria externa** é “aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de empregado com a entidade auditada, e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual”. (Franco 1992, p. 174).

Uma das características que distingue a auditoria externa é justamente o grau de independência que o auditor pode, e deve, manter em relação à entidade auditada.

No entendimento de Franco (1992, p. 175) a **auditoria interna** é:

aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente. 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.

O crescimento no volume de transações tornou-se um obstáculo econômico para o emprego exclusivo da auditoria externa na forma tradicional.

A existência da auditoria externa não elimina a necessidade da auditoria interna ou vice-versa. Cada uma delas dispõe de sua função e de diferentes

objetivos. Entretanto, um trabalho conjugado entre a auditoria interna e externa pode ser utilizado para se evitar a duplicidade de trabalho.

A auditoria externa vê a auditoria interna como um fortalecimento do controle interno e uma redução na extensão dos seus trabalhos, desde que esta seja atuante, independente e possua pessoal qualificado.

É recomendável que haja uma integração permanente entre as duas auditorias para que todas as áreas consideradas prioritárias sejam examinadas regularmente e com a extensão adequada.

Os auditores independentes devem manter com os auditores internos um processo contínuo de troca de informações, quer através de contatos verbais, quer através de relatórios e memorandos. Para tanto, deve haver combinação prévia quanto ao pleno acesso aos relatórios e papéis de trabalho, reciprocamente.

Após este breve comentário, será apresentadas no terceiro capítulo à auditoria interna, sua origem e evolução, definição, finalidade, importância, classificação, características, funções, sua missão, necessidade e objetivo.

Nos Capítulos quatro e cinco, serão abordados estudos sobre o posicionamento hierárquico da auditoria interna nas empresas e o perfil e qualificação profissional de auditoria interna.

E para finalizar o trabalho, no capítulo seis será estudado a prática da auditoria interna, incluindo suas normas e procedimentos de auditoria interna aplicados aos seus profissionais.

3 AUDITORIA INTERNA

3.1 Origem e evolução

3.1.1 Visão mundial da auditoria interna

O homem sempre se destacou pela capacidade criativa, travando uma batalha em busca de explicações lógicas para cada elemento existente na vida. Já sofreu muitos impactos nessa busca, que influíram nas mudanças que fizeram o homem evoluir. Essa evolução o fez sentir necessidades que passaram a ser satisfeitas pela troca de conquistas dentro de determinado grupo.

As mudanças que passou o ser humano, a partir da busca à satisfação de suas necessidades, originaram descobertas e, com elas, primitivos sistemas de informações. A prática do comércio levou-o a desenvolver mecanismos capazes de não somente “informar”, mas também “controlar”. Daí adveio a escrituração, que vem sendo adotada e aperfeiçoada dia após dia.

A “aplicação da auditoria” já era conhecida na longínqua civilização suméria. Na época, evidentemente, não existiam profissionais para a atividade. A denominação para quem a praticava, ou seja, o termo auditor, surgiu somente no século XII, na Inglaterra.

Mesmo com a simples e restrita função de examinar registros das transações administrativas, sabe-se que, na Idade Média, a auditoria possuía alguma estruturação. Havia associações com profissionais que, já em 1310, teriam sido contratados para uma auditoria nos Conselhos Londrinos.

No início, a única função da auditoria era examinar os registros contábeis, o que, com o passar de tempo, estaria um tanto ultrapassado. Foi, portanto, dessa forma bitolada, com idéias limitadas, que se originaram as atividades de auditoria.

Passaram-se alguns séculos sem que nenhuma evolução ocorresse. As associações profissionais que eram encarregadas de executar a função de auditoria trabalham nos caminhos abertos por colegas precursores. O trabalho era realizado sem inovações. Não evoluiu, mas foi de significativa importância para a origem da atividade.

Um fato histórico que muito contribuiu para o crescimento das mais variadas atividades do homem foi a Revolução Industrial, que também colaborou para a ampliação do aparato técnico utilizado na atividade da auditoria. Mesmo que de forma indireta, a Revolução Industrial imprimiu novas diretrizes às técnicas contábeis. Tal fato atingiu positivamente a auditoria, que sentiu a necessidade de se adaptar para se enquadrar a uma realidade nova.

Com a Revolução Industrial surgiram diversas novas empresas. Elas rapidamente cresceram e não mais podiam permanecer fechadas em grupos familiares. Houve um aumento crescente nas instalações fabris, que exigiam o desenvolvimento paralelo de pontos importantes dentro de uma organização, como a capacidade administrativa, as novas tecnologias, o aperfeiçoamento das rotinas internas e o controle de custos.

Com essas novas características inerentes às empresas, houve uma evolução nas funções de auditoria, passando da simples verificação, com o sentido de supervisão, para detectar problemas significativos, com a criatividade, já apresentando sugestões e/ou soluções.

Em 1845, pouco depois de a Contabilidade ter sido reconhecida nos domínios científicos, surge a obrigatoriedade da verificação anual dos balanços, que deveria ser realizada por “auditores”, conforme determinação do “Railway Companies Consolidation Act”. O fato trouxe o início da profissionalização dos auditores cujo berço foi à Inglaterra.

Paradoxalmente, a primeira associação fundada com o intuito de defender a integridade profissional do auditor nasceu na Escócia, em 1850. Esta associação, juntamente com algumas surgidas depois, na Inglaterra e demais países da Europa, em muito contribuiu para a moralização da auditoria. Somente os associados a tais entidades poderiam executar tarefas de auditoria.

Outro fato que também contribuiu para a evolução foi à ascendência do sistema capitalista. O sistema, que possui como característica a concorrência acirrada entre as empresas, provocou a necessidade de controles internos radicais, para que se alcançasse redução nos custos. Dessa forma, a empresa poderia apresentar no mercado um produto mais competitivo. A partir desse momento, a profissão de auditor tomou impulso.

A norma imposta às empresas pelo sistema capitalista fez com que técnicas de auditoria, que já haviam evoluído, buscassem maiores aprimoramentos, procurando satisfazer, da melhor maneira possível, as intenções de controle para a empresa, em conjunto com a necessidade de segurança para o aplicador que optou por investir na empresa.

Inicialmente foi percebida a necessidade de manter-se, no interior das próprias instituições, empregados “de confiança” para exercer as funções de “auditores”, que por pertencerem à própria estrutura institucional, foram intitulados de “internos”.

A responsabilidade dos “auditores” era basicamente de revisar e conferir valores e documentos, sendo a função uma extensão da dos auditores públicos.

Com o desenvolvimento da indústria e do comércio, ampliou-se as funções dos auditores internos transformando-se, de meros “conferentes e revisores”, em “olhos e ouvidos” da Administração, colaborando com a diretoria para um melhor desempenho administrativo geral, em todos os setores da entidade.

Apesar do reconhecimento da função do auditor interno não ser totalmente aceita no Brasil, este conceito esta se firmando cada vez mais, nas grandes organizações.

3.1.2 A auditoria interna no Brasil

A II Guerra Mundial foi o marco do surgimento das bases para a evolução da auditoria no Brasil. Muitas foram às empresas estrangeiras a se instalarem no país. Estas ficaram distantes da matriz e, portanto, com relativa dificuldade para uma eficiente supervisão. Nesse momento, a auditoria tornou-se imprescindível para o controle dos investimentos geograficamente distantes.

UHL e FERNANDES (1981, p. 15-21) dizem que a maioria das empresas importadora de capitais para o Brasil era de origem norte-americana e trouxeram consigo seus técnicos contábeis e diversos auditores. Esses profissionais despertaram a atenção dos brasileiros. Deu-se início à mudança de mentalidade de empresários e contabilistas brasileiros, uma vez que os auditores estrangeiros acabaram por se relacionarem de alguma forma com as empresas nacionais.

Esses profissionais vieram para o país a fim de prestarem os serviços, com o mesmo padrão de qualidade nas filiais das companhias internacionais. Naturalmente, a vinda dessas empresas acarretou um alto custo para quem operassem no Brasil.

Deste modo, o Brasil começou a incorporar uma tecnologia que não conhecia, coincidindo com a emergente indústria nacional que carecia, entre outros, de conhecimentos gerenciais.

O desenvolvimento da auditoria no país teve influências nas filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras, de financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais. O crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas, bem como a evolução do mercado de capitais foram importantes para o estabelecimento da auditoria no país, bem como a criação das normas promulgadas pelo Banco Central do Brasil, em 1972. A criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas, em 1976, completou o processo.

Segundo Attiê (1998, p. 29), a lei das Sociedades Anônimas determinou que as companhias abertas, além de observarem as normas expedidas pela CVM - Comissão de Valores Mobiliários, devem ser, obrigatoriamente, auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

3.1.3 Visão e perspectivas para o futuro da auditoria interna

A auditoria interna encontra-se em constante desafio pelo rápido desdobramento natural das empresas, pela intensidade das mudanças, pela

diversidade dos eventos, pelo desenvolvimento da tecnologia cada vez mais presente, pelas necessidades de suas organizações, pelas oportunidades que existem e pelo crescimento assegurado dessas oportunidades no futuro. Por consequência, o futuro será, seguramente, um tempo de avanço sem precedentes para as auditorias internas.

As tarefas executadas manualmente vão se tornando incompreensíveis nesta era tecnológica e, por consequência, tendem a ser gradativamente eliminadas. Dessa forma, é oportuno perceber que as auditorias internas devem fazer muito mais uso da atual tecnologia, procurando explorá-la para conseguir trabalhos profissionais mais avançados como um meio de solução não tradicional para os novos desafios.

A percepção do auditor a respeito das mudanças do ambiente nas empresas é boa, mas a auditoria interna precisa estar atenta e envolver-se cada vez mais nos eventos correntes e em novos produtos, serviços e tecnologias.

A auditoria interna, como um controle à disposição da administração, exige pessoal especializado, treinado e capacitado para desenvolver sua função com conhecimentos apurados da empresa e que milita em todos os seus setores. Além disso, exige que o auditor seja uma pessoa com visão suficiente para, com bom-senso, poder medir o que está à sua volta e o que virá no futuro.

O auditor interno nunca terá idéias criativas se não for intelectualmente ativo. A alta administração sabe reconhecer o valor daqueles auditores internos que executam a auditoria por amor à profissão e têm satisfação pessoal em contribuir para a realização de um bom trabalho. Precisam pensar segundo a perspectiva do homem de negócios, acima, portanto, do horizonte frio dos números e do quadro do

passado. A perspectiva deve ser para o futuro, afastando-se da rotina e posição de mero crítico do passado, das coisas já realizadas e dos resultados negativos.

Precisa colocar-se numa posição de ver os problemas de forma ampla e não se preocupar muito com detalhes insignificantes, ou seja, utilizar o seu tempo e o dos superiores com assuntos relevantes, dando maior ênfase a pontos significativos. Não deve valorizar as pequenas coisas e nem em demasia o passado.

Os auditores internos têm uma oportunidade real nas mãos para proporcionar análises e interpretações de dados e algoritmos essenciais sobre as informações gerenciais geradas ou sobre as demonstrações de resultados. Esta posse de fato analisados e o conhecimento técnico para explorar todas as possibilidades que os números apresentam fornecem a oportunidade ao auditor interno usar imaginação e iniciativa em explorar esses recursos. Ninguém na organização tem essa oportunidade: ou falta tempo, ou falta responsabilidade, ou falta conhecimento, e este é o ponto crucial da grande vantagem que leva o auditor interno.

A alta administração o apoiará se falar com absoluto conhecimento dos fatos, com tato na apresentação das idéias, com habilidade política em conduzir as questões polêmicas e com senso de persuasão. O trabalho do auditor não difere muito daquele trabalho do vendedor que tem de entrar em uma concorrência para vender o seu produto. A venda do produto do auditor deve ser bem esquematizada para não perder o seu efeito mercadológico, tal qual fazem as áreas de comercialização e marketing, entretanto sem artifícios promocionais, mas utilizando-se de senso de persuasão em bases sólidas e fundamentadas.

Todo auditor interno está apto a desenvolver trabalho propiciando retorno financeiro à empresa, participando mais ativamente do planejamento estratégico, dos programas de qualidades dos processos e do estabelecimento de modelos

decisórios, visando à organização como um todo. O executivo que não perceber que este fato corre o risco de ter o profissional emigrando para outra organização, ou quando ele for convocado para realizar trabalhos deste quilate, talvez seja tarde demais para a empresa.

A resposta para o futuro repousa na liberação dos sistemas tradicionais, na aceleração do uso de computadores e novas tecnologias, no controle de novas técnicas, no desenvolvimento e uso de metodologia mais avançada de análises, na ênfase consideravelmente intensificada de pesquisas, tanto a nível organizacional com o nível profissional.

3.2 Definição de auditoria interna

Há poucos autores que tratam acerca de Auditoria Interna tendo como destaque: William Attiê, Maria Goreth Miranda Almeida Paula e Kurt F. Schrader.

Attiê (1992, p. 29) ao conceituar a auditoria interna, apresenta o seguinte:

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

Esse doutrinador defende que a auditoria interna é uma ferramenta de trabalho que serve para assessorar a administração. É utilizada pelas empresas para saber se todos os procedimentos internos e políticos estão sendo seguidos em concordância com os critérios previamente definidos.

Enquanto que Goreth (1992, p. 32), defende a auditoria interna como sendo:

uma atividade de avaliação independente, que, atuando em parceria com administradores e especialistas, deverá avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle de toda a entidade, agindo proativamente, zelando pela observância às políticas traçadas e provocando melhorias, fornecendo subsídios aos proprietários e administradores para a tomada de decisões, visando ao cumprimento da missão da entidade.

Ela defende auditoria interna como sendo uma atividade de avaliação independente, atuando em parceria com os administradores, dentro de uma visão sistêmica. Serve para assessorar a administração, contribuindo de forma efetiva para o desempenho de suas atribuições e responsabilidades, visando cumprir a missão da entidade.

Já para Schrader (1982: p. 38), 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, cuja função é medir e avaliar a eficácia de outros controles.

Esse autor entende que a auditoria interna é uma tarefa que serve para avaliar a empresa de forma independente, no sentido de prestar um serviço à administração medindo e avaliando a eficácia de outros controles.

Apesar da relevância dos autores, a auditoria interna, pode ser definida como uma atividade desenvolvida dentro do contexto das empresas, sejam elas privadas, estatais ou públicas. Concordo com o conceito de Maria Goreth, pois é abrangente e visa a missão da organização como um todo.

Quando surgiu a auditoria interna se evoluiu de forma lenta e pouco conhecida entre as empresas.

Segundo Attiê (1992) e Goreth (1992), como particularidades da auditoria interna, destacam-se as seguintes:

- a) possui caráter permanente;
- b) é considerada como parte da administração;

c) atinge a empresa como um todo não deixando de objetivar sequer um componente da mesma.

A auditoria interna é uma atividade desenvolvida dentro do contexto das empresas, sejam elas empresas privadas, estatais ou públicas.

É uma especialização que se dedica a um exame mais profundo e constante, executada por profissionais ligados a empresa e que funciona como um instrumento da administração de controle, cuja função principal é avaliar a eficiência de outros controles.

3.3 Características da auditoria interna

Segundo UHL e FERNANDES (1981, p. 18), para que uma auditoria interna seja eficiente e atuante, deve apresentar as seguintes características:

1º) Independência - a independência é característica essencial para que os resultados sejam positivos num programa de auditoria interna. Havendo uma segregação entre a auditoria interna e os demais departamentos, e podendo esta se reportar diretamente a alta administração, contará com total liberdade de investigação, de seleção de suas atividades e de execução, ocorrendo assim um alto grau de independência. A auditoria interna é uma atividade profissional e seu principal propósito é fazer julgamentos profissionais, portanto necessitam do mais alto grau de imparcialidade, integridade e objetividade.

O auditor interno não pode estar subordinado àqueles cujo trabalho deve conferir. Também não deve efetuar tarefas que possa vir a examinar, tais como: elaborar lançamentos contábeis, pagar empregados. Tudo isso é observado

para manter a neutralidade e independência necessária a um bom trabalho de auditoria interna.

- 2º) Pessoal qualificado - para ser eficiente, a auditoria interna deve dispor de pessoal competente, com conhecimentos suficientes de contabilidade e das áreas de auditoria e utilizá-las adequadamente de acordo com os objetivos que se propôs atingir, em face das dificuldades e dos problemas encontrados durante seus trabalhos. Geralmente, o conhecimento do auditor resume-se às matérias contábeis, econômicas, financeiras, administrativas e de controle. Mas não pode esquecer-se que seus trabalhos envolvem todas as áreas da empresa. Portanto, deve buscar entendimento junto a todos os setores ou departamentos, para que tenha um embasamento firme no seu produto final.

Nos últimos anos, a auditoria tem aumentado seus horizontes ao desenvolver aspectos da área fiscal, devido à vasta legislação e diversificação dos impostos, e à área de sistemas computadorizados, tendo em vista sua acentuada utilização nos processamentos contábeis e de controle.

3.4 Funções de auditoria interna

De acordo com Attiê (1992), as funções básicas da moderna auditoria interna podem ser assim sintetizadas:

- 1º) avaliação de políticas: compreendendo todas as diretrizes, normas, metas, orçamentos e objetivos da empresa;

- 2º) avaliação da organização: compreendendo a própria estrutura, grau de delegações, controle interno e, para a consecução das metas, dos orçamentos e dos objetivos;
- 3º) avaliação dos registros e informações: os demonstrativos contábeis, financeiros e relatórios administrativos e de gestão devem ser adequados e constantemente apresentados aos responsáveis e/ou interessados;
- 4º) testes de auditoria: em níveis e quantidades suficientes que asseguram a exatidão, adequação, desempenho, eficiência e completabilidade tanto das diretrizes e planos como das operações e transações;
- 5º) assessoramento: simplificação dos procedimentos e, portanto, otimização de custos. Melhoria na execução e aumento da eficiência das áreas.

3.5 Classificação de auditoria interna

Segundo Lawrence (1973), o departamento de auditoria interna, dentro da evolução normal de suas atividades, tem sido exigido a se estruturar de modo a subdividir suas atribuições, criando áreas específicas de atuação, ou seja, auditorias de especialização. Visando adequar-se a essas novas necessidades, que sucintamente poderiam classificar-se em:

- a) Auditoria Contábil - Objetiva assegurar a autenticidade das demonstrações financeiras da empresa, através da avaliação dos procedimentos e controles contábeis, de conformidade com princípios contábeis geralmente aceitos.
- b) Auditoria Operacional - Diligência por melhorar a eficiência dos sistemas operacionais, bem como minimizar custos, através da avaliação quanto ao

cumprimento dos objetivos traçados pela direção da empresa e verificação dos controles e procedimentos aplicados, ou ainda é aquela que tem por objetivo específico a melhoria das operações que estão sendo examinadas.

A auditoria operacional pode ser considerada como um avanço, um passo à frente no campo da auditoria interna, tendo se desenvolvido ao longo dos anos, paralelamente à auditoria contábil e financeira.

É neste tipo de auditoria que são verificados todos os tipos de operações, etapa por etapa, do começo até o fim, seguindo todas as fases em cada departamento ou setor, examinando o seu funcionamento, o uso dos recursos humanos e físicos, criticando, emitindo parecer, avaliando as fases, sugerindo soluções para as possíveis dificuldades ou para melhorar o sistema e colaborar para uma eficiente administração.

- c) Auditoria Fiscal: Propõe-se averiguar se os controles internos são eficientes para assegurar um bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte, buscando o procedimento ideal na aplicação da legislação fiscal.
- d) Auditoria Gestional - Atua de modo que o fator sistêmico assuma importância preponderante, ficando a avaliação concentrada nos resultados obtidos em cada sistema. Nessa linha de atuação, a ação da auditoria de gestão tem como enfoque precípua às análises sobre fatores como custo / benefício e processo decisório dos administradores.
- e) Auditoria de Sistemas - Convencionada como “auditoria através de computador”, sua sistemática vem sendo orientada para avaliar a amplitude do controle interno contido no sistema de processamento eletrônico de dados, verificar o grau de segurança quanto a completabilidade, confidencialidade e registro dos dados processados, bem como assegurar a integridade física dos equipamentos.

f) Auditoria Analítica - A auditoria analítica consiste na revisão detalhada dos sistemas contábeis e operacionais, através da descrição narrativa, ou utilizando a técnica do fluxograma. O objetivo principal da auditoria analítica é avaliar a fidedignidade do sistema contábil que pode ser de duas formas: examinando todos os documentos ou registros por ele produzidos; analisando a estrutura e projeto do próprio sistema contábil.

A auditoria analítica proporciona ao auditor interno conhecimento suficiente do funcionamento da entidade para que possa oferecer recomendações oportunas, com o objetivo de fortalecer o sistema de controle interno, de aumentar a eficiência do sistema contábil e de melhorar o planejamento financeiro e operacional.

g) Auditoria Administrativa - Tem por finalidade investigar, observar, analisar e verificar a capacidade e eficiência administrativa dos dirigentes em nível de gerente, chefe de departamento, encarregado de setor, responsável por serviço, enfim todo aquele que por força de obrigações e responsabilidades funcionais deve dar fiel cumprimento às normas emanadas da alta administração.

h) Outras Auditorias - São todos os demais tipos de auditorias, que atendem às particularidades das empresas, como por exemplo, auditoria técnica, onde existam grandes obras; auditoria da qualidade industrial, onde haja necessidade de avaliar o conjunto geral das atividades, a fim de preservar o sistema de qualidade, impedindo a degradação desta.

Nota-se que a auditoria interna, dita “moderna”, evoluiu consideravelmente daquelas duas atividades básicas (finanças e administração), fundindo-as e explorando outras atividades paralelas, assumindo evidente progresso profissional. Essa crescente profissionalização da carreira do auditor interno, a par da grande

necessidade de se manter controles internos adequados e de assegurar independência de julgamento, fez com que a moderna auditoria interna se tornasse um órgão de apoio e assessoria, não só da alta administração, como das diretorias executivas e gerenciais de departamentos.

3.6 Missão de auditoria interna

Segundo Maria Goreth (1992, p. 37-38), partindo de várias entidades pesquisadas, a missão da auditoria interna é:

assessorar a administração, por meio de exames adequados e eficazes dos controles internos da entidade; verificando a integridade e confiabilidade dos sistemas; constatando a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos; garantia da eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e utilização dos recursos, salvaguarda e análise da exatidão dos ativos e passivos, objetivos, planos e meios de execução estabelecidos com compatibilidade das operações e programas; assessorar a ação de todos os níveis da administração e de sua equipe de trabalho, contribuindo de forma efetiva para o desempenho de suas atribuições e responsabilidades, visando cumprir a missão da entidade; agregar valor aos produtos oferecidos pela entidade; comprovar aos acionistas o grau de confiabilidade do gerenciamento e condução do negócio por parte dos responsáveis pela entidade.

A ação da auditoria interna deve subsidiar o gestor no estabelecimento de uma estratégia interna que venha a melhor posicionar a entidade externamente, visando a identificação de erros e desvios, revisão do controle interno por parte do auditor, exame e avaliação do planejamento, sistema de organização e de gerenciamento das atividades, confrontamento do que foi realizado com o planejamento pelo gestor induzindo a um maior controle de sua área de trabalho.

Assim, a empresa só poderá cumprir sua missão se puder satisfazer as necessidades da organização como um todo, obtendo resultados atrativos para o investidor.

3.7 Importância de auditoria interna

Na concepção de Goreth (1992, p. 41), a auditoria interna reafirma sua importância se:

como parte integrante do sistema global de controle, assistir a alta administração por meio de informações que permitam um visão do que se passa na entidade e de recomendações, visando corrigir eventuais desvios ou redirecionar a ação empresarial, quando convier, com a tempestividade necessária.

São muitas as razões que configuram a importância da auditoria interna, principalmente quando o sistema é abrangido como um todo, preservando as entidades contra fraudes e erros.

Para isso, é necessário e fundamental que a auditoria interna tenha sua independência preservada para atender as características das entidades que estejam em fase de mudança.

Já Attiê (1992, p. 26) defende a importância da auditoria interna:

como sendo o momento em que a administração passa a necessitar de alguém que lhes afirme que os controles e as rotinas de trabalho estão sendo habitualmente executados e que os dados contábeis, com efetividade, merecem confiança.

Nesse sentido, entende-se como sendo uma atividade necessária à organização e desenvolve-se a fim de seguir a gerência, concedendo-lhe alternativas, como ferramenta de trabalho, de controle, assessoria e administração.

Apesar da relevância dada pelos autores, a importância da auditoria interna para as empresas privadas, torna-se mais abrangente por estar ligada diretamente à diretoria e ser vista como os olhos da mesma em todos os setores.

A auditoria interna busca orientar os administradores nas tomadas de decisões, visando a eficiência e eficácia dos controles internos da organização.

Através da verificação das rotinas e procedimentos internos, a auditoria interna deixa de ser um instrumento utilizado apenas nas evidências de fraudes e erros e passa a ter uma ação preventiva de forma a otimizar as rotinas operacionais dos processos dentro da empresa.

O auditor deve desempenhar suas atividades com uma visão sistêmica, antecipando os fatos, de modo que sua opinião seja de fundamental importância para a gestão eficaz dos negócios.

Dentro deste aspecto, faz-se necessário uma melhor divulgação do trabalho desenvolvido pela auditoria interna e uma conscientização dos empresários sobre a necessidade desse trabalho dentro da organização.

3.8 Necessidade de auditoria interna

Uma das premissas deste trabalho é informar o quanto à auditoria interna é necessária para as organizações empresariais.

Entretanto, algumas correntes entendem que só será necessária e eficiente se puderem contribuir para a superação de tantos desafios. Nesse sentido, adotaremos a posição de Goreth (1992, p. 43) que constatou por ocasião de suas pesquisas que a auditoria interna é necessária para a entidade:

para garantir que os procedimentos internos e as rotinas de trabalho sejam executados de forma a entender aos objetivos da entidade e às diretrizes da alta administração; porque atesta a integridade e fidedignidade dos dados contábeis e das informações gerenciais, que irão subsidiar as tomadas de decisão dos dirigentes; por salvaguardar os valores da entidade; porque, mesmo com todos os controles perfeitos, ainda existiriam pessoas em seus quadros funcionais sujeitas às naturais fraquezas humanas, para as quais não existem controles; por permitir a análise dos dados com isenção e independência; a auditoria interna será considerada necessária se puder contribuir para a superação de tantos desafios, tratando e comunicando dados de acordo com o modelo decisório do gestor.

3.9 Objetivo de auditoria interna

Para Goreth (1992, p. 45), a auditoria interna, quando surgiu, possuía o objetivo de auxiliar os administradores nos controles do cumprimento de normas contábeis e rotinas internas.

Dessa forma, a função tomou perfil de um controle incumbido de avaliar a eficiência e eficácia dos demais. Essa avaliação deveria ser completa e geral para todas as áreas, já que a auditoria interna é órgão da administração e, portanto, com neutralidade e autonomia em relação a qualquer outro setor.

Nesta década, a auditoria interna encontra-se bastante evoluída e, longe de representar um luxo, é considerada uma necessidade, de forma especial para a empresa de maior porte. Com diretrizes previamente traçadas, a auditoria interna busca, cada vez mais, atender satisfatoriamente a realização dos mais variados tipos de empresas. Dentro da grande empresa, ela tem o objetivo de ser os “olhos e ouvidos” da administração, só assim esta alcançará força atuante nos controles internos até o nível operacional e agindo dessa maneira facilitará o adequado desempenho das obrigações administrativas.

Assim, pode-se dizer que o objetivo geral do trabalho de auditoria interna consiste em prestar assistência a todos os membros da administração, no sentido de levar a um cumprimento eficiente de suas responsabilidades, proporcionando-lhes análises, avaliações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas, participando do desempenho/resultado da entidade, evidenciando oportunidades internas e externas, procurando soluções para os problemas identificados e agregando valor ao produto.

Conforme Goreth (1992), dentre os objetivos mais significativos da auditoria interna pode-se citar os a seguir descritos:

- 1º) assessorar a administração, por meio de geração de informações para fins da tomada de decisão nos seus diversos níveis, voltando-se para o exame e avaliação dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas, concorrendo para o integral atendimento dos objetivos empresariais;
- 2º) certificar se foram atingidos os objetivos operacionais e dos negócios e se os meios utilizados, foram adequados e eficientes, em relação aos custos envolvidos, prazos estabelecidos e benefícios obtidos;
- 3º) salvaguardar os ativos de possíveis prejuízos, decorrentes de fraudes ou erros involuntários e assegura a exatidão dos ativos e passivos;
- 4º) assegurar, constantemente, a validade e integridade dos dados contábeis que deverão ser utilizados pela gerência para tomada de decisões, observando às políticas, planos, procedimentos, leis;
- 5º) promover a eficiência operacional da empresa dentro de normas e rotinas pré-estabelecidas;
- 6º) desenvolver controles que possibilitem informar à direção os riscos que podem influir no resultado da empresa;

7º) evidenciar oportunidades a serem exploradas.

Quando todo esse trabalho, levado à diretoria, culminar num melhor desempenho administrativo em todos os setores da empresa, pode-se dizer que o objetivo maior foi efetivamente alcançado, tanto pela organização quanto pela auditoria interna.

Já na concepção Attiê (1992, p. 29), pode-se dizer que a auditoria interna tem por objetivo:

examinar a integridade e fidelidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicares 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 econômica; 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.

Dentre os objetivos apresentados, concordo com o de Goreth, por entender ser esse um objetivo mais abrangente que a do Attiê.

4 O POSICIONAMENTO HIERÁRQUICO DA AUDITORIA INTERNA NA EMPRESA

Para que a auditoria interna obtenha resultados positivos é fundamental sua independência dentro da empresa.

Segundo Goreth (1992, p. 34-35), a Auditoria Interna deve:

estar despojada da influência de qualquer sistema ou pessoa que estabeleça limites à sua atuação crítica e à divulgação, junto à alta administração e/ou aos acionistas, das conclusões obtidas no decorrer de seu trabalho. A independência da Auditoria Interna está diretamente ligada à forma como é preenchido o cargo de chefe da Auditoria Interna e a sua vinculação dentro da estrutura hierárquica da entidade.

Como o auditor interno é empregado da empresa auditada, poderia ser visto pelos demais profissionais no mesmo nível hierárquico. Para determinar uma diferenciação e proporcionar independência, os serviços de auditoria interna devem estar subordinados somente aos mais altos escalões da organização.

Segundo Goreth (1992, p. 37), no presente, a auditoria interna é uma atividade totalmente voltada para a missão de gerenciamento e assessoramento, mais do que qualquer outra, agregando valor às empresas. Os profissionais estão voltados para aspectos financeiros e de controles internos, pois é preciso, com a atual economia, devolver às empresas os custos da remuneração desses profissionais, promovendo reduções de custos, aumentando receitas, evitando contingências fiscais e perdas financeiras, subsidiando os administradores na tomada de decisão.

Assim sendo, o auditor torna-se assessor de diretoria atuando como um centro de lucro e apagando a imagem de centro de custo. É necessário mudar a mentalidade desde já, para que os iniciantes sejam preparados dentro dos novos conceitos de auditoria moderna, eficaz e auto-remunerativa.

Aos poucos, algumas auditorias internas vêm galgando, com muito esforço e dedicação, um posto merecidamente colocado ao lado da presidência, atuando diretamente sob sua solicitação, em trabalhos com notável marca de assessoria e/ou consultoria.

Já, para Attiê (1992, p. 30):

a independência total e completa é impalpável, uma vez que implica em liberdade de toda e qualquer dependência, incluindo a de pendência financeira. Conseqüentemente, a auditoria interna, sendo parte da empresa e recebendo suporte desta, necessita abrir mão de alguma independência. A meta do auditor, por conseguinte, 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.

O auditor interno não exerce autoridade direta sobre os funcionários cujo trabalho ele revisa. Ele tem que ter liberdade de revisar e avaliar as políticas, planos, procedimentos e registros. Porém, essas revisões ou avaliações de forma alguma isentam as outras pessoas das responsabilidades a elas atribuídas pelas organizações.

As empresas modernas, cada vez mais, se convencem da importância de um serviço de auditoria interna. Quanto maior a organização, tanto mais se acentua a necessidade de implantar trabalhos desta natureza.

Segundo Attiê (1992, p. 29), a auditoria interna é uma atividade em franco desenvolvimento e de grande importância para a administração de uma companhia. Tanto isto é verdade que a existência de uma auditoria interna eficiente e atuante é considerada como ponto forte para efeito de controle interno, e serve à administração como meio de identificação se os procedimentos internos, as políticas definidas pela empresa, os sistemas contábeis e de controle interno estão sendo efetivamente seguidos, se todas as transações realizadas estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente definidos.

A auditoria interna pode ainda, auxiliar a administração na melhoria de seus negócios, identificando erros e problemas e sugerindo meios para evitá-los.

Embora não se tenha atingido totalmente um estágio de reconhecimento da função de “auditor interno”, cada vez mais, se está firmando o conceito de que auditores internos, além de facilitar a tarefa dos auditores externos, são indispensáveis à organização de certo porte.

A auditoria vista só pelo ângulo do passado, apresenta os auditores com uma imagem desagradável perante os auditados, que pensam ser a auditoria uma forma de averiguar erros, para depois denunciá-los à administração. Esta visão ultrapassada não vai deixar de existir, se os auditores internos não procurarem mudar o enfoque. Para tanto, devem procurar participar mais dos problemas e das preocupações das áreas auditadas, fazendo visitas constantes e comunicando-se com a alta administração, procurando-a para oferecer ajuda nos novos projetos, nos novos negócios, sempre com vista para o futuro. As metas estão à frente e não no passado.

A auditoria do passado, arraigada às concepções então dominantes, talvez não tenha percebido que seu campo de atuação era muito mais vasto do que se apresentava.

Segundo Attiê (1992, p. 28-29) , a auditoria interna, para se desenvolver e apresentar os resultados propostos, deverá contar com o suporte gerencial, sendo-lhe permitido:

1º) acesso irrestrito - a auditoria interna, como um todo, precisa ter amplo, livre e irrestrito acesso a todas as atividades da empresa, registros, propriedades e pessoal, segundo, obviamente, os procedimentos instituídos em cada uma das áreas. Desta maneira, a auditoria interna desenvolverá suas atividades sem

- limitações, dirigindo-se aos locais e aspectos que mereçam maiores exames devido aos riscos eminentes que eles representam;
- 2º) exames regulares - a empresa e sua estrutura organizacional precisam ser revisadas a intervalos apropriados de tempo, para determinar se, efetivamente, cumpre suas funções de planejamento, contabilização e controle, conforme instruções recebidas e segundo as políticas e procedimentos instituídos, em consonância aos objetivos e de acordo com os mais altos padrões de prática administrativa;
- 3º) reporte oportuno - a prática da auditoria deve permitir que os exames realizados sejam levados ao conhecimento do pessoal interessado e habilitados a receber tais informações quanto às atividades executadas. Preferencialmente, a comunicação da auditoria deve ser formalizada, documentando os fatos aos interessados, de maneira adequada e tempestiva, para que tomem conhecimento e permitam a ação corretiva apropriada;
- 4º) correção apropriada - 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.

A auditoria mostra sua importância valendo-se de normas e padrões de natureza técnica e ética claramente determinados, tornando-se assim, elemento fundamental no sistema de informações, medição de desempenho e prestação de contas da administração.

A partir do momento em que a auditoria interna demonstra capacidade para discutir aspectos do ponto de vista gerencial, a administração começa a sentir os reflexos em seu trabalho, nas observações e constatações de problemas e seus

possíveis efeitos sobre a administração. Assim sendo, ela será vista como uma área diferenciada.

Uma auditoria interna pode funcionar a partir de uma pessoa, até chegar a uma estrutura complexa, com diversos graus de qualificação técnica.

Segundo Attiê (1992, p. 40-49), vários são os modelos utilizados, mas normalmente é adotada uma estrutura de equipe de auditores internos com os seguintes cargos:

- gerente ou Chefe de Departamento - ao qual cabe a tarefa de coordenação e supervisão geral e reporta as atividades da área para a alta administração;
- supervisor - realiza a coordenação mais específica do programa de trabalho, desde o planejamento até a orientação e revisão dos relatórios decorrentes dos trabalhos;
- sênior - cabe coordenar, revisar, alterar, orientar e supervisionar a execução dos trabalhos de campo, preparando memorandos e relatórios, e auxilia o supervisor nas tarefas de coordenação geral das equipes;
- semi-Sênior, Assistente, Júnior e Trainee - todos estes níveis são de execução efetiva dos trabalhos de campo, variando sua atribuição de acordo com a experiência e divisão de tarefas estabelecidas pelos níveis superiores.

5 PERFIL E QUALIFICAÇÃO PROFISSIONAL DE AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna, nos dias de hoje vem se desenvolvendo de maneira muito significativa. Basta dizer que existem unidades de auditoria em praticamente todas as grandes e médias organizações. A função do auditor interno é “fazer aquilo que a direção gostaria de fazer se tivesse tempo para tanto e soubesse como fazê-lo”. Sawyer (1987, p. 5)

Segundo Goreth (1992, p. 47-53), conhecida a função, exige-se do candidato a auditor os requisitos mínimos referentes ao nível de escolaridade e experiência profissional. De acordo com a graduação necessária, o candidato deve ter concluído o curso secundário e estar cursando ou ter concluído o curso de nível superior. É primordial que este curso se relacione ao campo empresarial, como ciências contábeis, econômicas, atuariais e administração de empresas. Entretanto, desde que o candidato possua nível mínimo de escolaridade necessário, pode suprir o conhecimento especializando-se através de experiências práticas e de suas aptidões, mediante os programas internos de treinamento da auditoria.

O auditor interno enfrenta, hoje, dois desafios: em primeiro lugar, a necessidade de uma universalidade com caráter multidisciplinar no trabalho, buscando ferramentas em outras áreas do conhecimento, utilizando técnicas sofisticadas para garantir sustentação lógica ao seu julgamento e prestar um trabalho útil à sua organização.

O segundo desafio é a formação tecnicista ou a especialização em áreas bem demarcadas, principalmente tratando-se de trabalho em grandes organizações. O profissional não tem condições de absorver todos os conhecimentos necessários

para desenvolver adequadamente um trabalho e emitir um julgamento sobre o resultado.

O auditor interno enfraquece o seu potencial de prestação de serviços à administração, na medida em que suas técnicas não acompanham o desenvolvimento da organização da qual faz parte.

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 acompanhem essa transformação.

Embora o profissional, em seu próprio interesse, seja o responsável pelo seu progresso individual, a organização deve apresentar todo o esforço possível para orientá-lo e promover seu desenvolvimento técnico.

As empresas devem proporcionar condições de desenvolvimento, que poderiam ser assim enumeradas:

- treinamento mínimo através de cursos intensivos e aprofundados no âmbito técnico;
- pesquisa no campo técnico, a fim de atualizar os conhecimentos e desenvolver tecnologia compatível com as exigências;
- bibliotecas técnicas de alto nível;
- orientação aos auditores internos também para atividades didáticas.

O treinamento é essencial em qualquer atividade. Para os auditores internos ele representa uma necessidade primordial, em razão da própria, formação escolar deficiente e dada à universalidade de conhecimentos que eles são obrigados a acumular ao longo da carreira.

Basicamente, os fatores determinantes do treinamento para o auditor interno compreendem a ampliação dos horizontes da auditoria, abrangendo especialidades, o sistema de ensino oficial inadequado e o plano de formação de auditores.

De acordo com UHL (1982, p. 47-48), um plano de treinamento para auditores internos poderia ser concretizado de três formas:

- a) treinamento formal - é o tipo de treinamento efetuado mediante cursos e seminários realizados a nível interno ou externo;
- b) treinamento contínuo - é o tipo de treinamento inserido no cotidiano dos trabalhos, de forma que, através destes, aproveita-se ao máximo a possibilidade de intercâmbio de experiências e esclarecimentos.
- c) treinamento mínimo - é uma abordagem geral que envolve assuntos que devem ser do conhecimento do auditor, tais como: contabilidade, economia e finanças, administração de empresas, matemática e estatística, marketing, processamento de dados, legislação comercial e fiscal, lei das Sociedades Anônimas, mercado de capitais, legislação trabalhista e previdenciária e outros.

Já para Attiê (1992, p. 115-119), o treinamento precisa manter-se atualizado na proporção das mudanças em que a administração impõe à empresa.

Algumas das formas de treinamentos comumente utilizadas podem ser:

- 1 – treinamento formal – o departamento de auditoria deve possuir uma relação de cursos e seminários disponíveis que precisam ser transmitidos ao pessoal.
- 2 – treinamento individual – todo profissional necessita continuar sua educação e treinamento formal durante praticamente todo o período de sua profissão.
- 3 – treinamento através de reunião de grupo de auditores – as reuniões podem ser usadas para comunicar ou reforçar matérias de rotinas administrativas, para ensinar

novas técnicas, para dissipar dúvidas, para discutir assuntos técnicos, acontecimentos e novidades na profissão, no departamento, e assim por diante.

4 – treinamento através de pesquisa – na pesquisa, a pessoa obtém conhecimento mais amplo a respeito do que executou, o resultado do seu trabalho transcende o grau numérico obtido na sala de aula e fornece um produto algumas vezes único.

A auditoria contribuiu muito para a elevação do prestígio dos contadores. Hoje, a sociedade confere aos auditores status conquistado com muito sacrifício e trabalho árduo, para sedimentar o conceito de que os auditores representam a elite do conhecimento contábil, isto é, profissionais dotados de elevado conhecimento técnico, treinamento permanente e comportamento irrepreensível.

O auditor interno, no desempenho de suas funções, deverá sempre se comportar dentro de um código de ética dos mais rígidos, pois só assim conseguirá dar apoio significativo à alta administração.

Segundo o resultado da pesquisa realizada por Goreth (1992, p. 51), em várias entidades pesquisadas, quanto aos conhecimentos necessários ao exercício da profissão de auditor interno, formação acadêmica, seu treinamento e a forma como ele se mantém atualizado está demonstrado resumidamente no quadro abaixo:

Tabela 5.1 - Resultado da Pesquisa em entidades pesquisadas

Conhecimentos necessários	Formação Acadêmica	Treinamento	Publicações Especializadas
Conhecimento atual e global da entidade	Economia, contabilidade, Administração, Outros	Curso superior	
Missão/Objetivos/Atividades empresariais			
Contabilidade	Contabilidade	Práticas contábeis Análise de balanço	Revista da Associação dos contadores

Conhecimentos necessários	Formação Acadêmica	Treinamento	Publicações Especializadas
Área a ser auditada	Contabilidade Economia Administração Outros	Curso superior	
Mercado financeiro	Economia Contabilidade Administração	Matemática financeira Curso superior	Gazeta Mercantil Conjuntura Econômica
Informática	Processamento de dados	Informática	Data Processing Revista de Informática Clipping de Informática Jornal Eletrônico
Direito Legislação (federal, estadual e municipal) Impostos	Direito Contabilidade	Leg. Fiscal e social Leg. Contratos e licitações	IOB Mapa Fiscal Diário Oficial MNI
Com. Verbal e escrita Português		Técnicas de redação Português	
País (Brasil)			Gazeta Mercantil
Economia	Economia		Gazeta Mercantil Conjuntura Econômica
Finanças	Matemática Economia	Matemática Financeira	Gazeta Mercantil
Todos os ramos do saber	Medicina	Idiomas, principalmente inglês e espanhol	
Técnica de Auditoria	Contabilidade	Avaliação de riscos Técnicas de entrevistas Técnicas de Auditoria Auditoria em amb. informatizado Aud. Fisco-tributária Análise de Op. De crédito Aud. Operacional Aud. Gestional Aud. analítica	Report Revistas das Associações dos Auditores Internacional Audit Alert
Administração Técnicas gerenciais O & M Análise de processo Controles Internos Assuntos relativos Gestão Negócios	Administração Contabilidade Marketing O & M	Avaliação de Riscos Qualidade total Gestão Corporativa Consultoria Gerência de Projetos Processos de negócios Controles internos Recursos humanos Área de negócio	Gazeta Mercantil Exame Ver. Assoc. dos Administradores Harvard Business Review Fortune

Fonte: Goreth (1992, p. 51).

6 A PRÁTICA DA AUDITORIA INTERNA

6.1 Normas de auditoria

Em todas as profissões, são estabelecidos padrões técnicos a serem seguidos por seus profissionais. Na auditoria interna, não é diferente, pois foram estabelecidos normas e procedimentos de auditoria a serem seguidos por seus profissionais.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2003, p.68), a estrutura das Normas de auditoria interna subdivide-se em Normas Profissionais do Auditor Interno e Normas Técnicas de Auditoria Interna:

6.1.1 Normas profissionais do auditor interno

Essas normas tratam exclusivamente da pessoa do auditor interno.

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC P 3 (2003, p. 71), as Normas Profissionais estabelecem:

as condições de competência técnico-profissional, de independência e responsabilidade na execução de trabalhos, da guarda de documentação e sigilo, de cooperação com o auditor independente e utilização de trabalho de especialistas.

De acordo com a NBC P 3 (2003, p.110), as normas profissionais do auditor interno devem ser relacionadas da seguinte forma:

6.1.2 competência técnico-profissional - o auditor interno, deve manter-se sempre atualizado nas Normas Brasileira de Contabilidade, na legislação vigente e ter técnicas contábeis em especial na área de auditoria;

6.1.3 autonomia profissional – o auditor interno tem que ter sua autonomia profissional preservada;

6.1.4 responsabilidade na execução dos trabalhos – com relação à execução do trabalho, o auditor interno deve ter cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos, deve ter sua responsabilidade limitada à sua área de atuação;

6.1.5 relacionamento com profissionais de outras áreas e sigilo – o auditor fará divisão das tarefas segundo a habilitação técnica e legal de seus participantes e o sigilo das informações obtidas durante e depois de terminado o seu trabalho deve ser mantido continuamente;

6.1.6 cooperação com o auditor independente – o auditor interno deve disponibilizar os seus papéis de trabalho ao auditor independente quando necessário.

6.1.7 Normas Técnicas da Auditoria Interna

Essas normas estruturadas pelo Conselho Federal de Contabilidade tratam da importância do campo de execução do exercício profissional contábil em especial dos procedimentos da auditoria interna.

Conforme a NBC T 12 (2003, p. 73), as Normas Técnica de Auditoria Interna estabelecem:

os conceitos, as regras gerais de execução dos trabalhos e de emissão de relatórios, na auditoria interna entendida como o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos, contábeis e administrativos da Entidade, inclusive quanto às informações físicas geradas.

Os procedimentos da auditoria interna, segundo a NBC T 12 (2003, p. 261), “são exames, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter provas suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações”.

- Testes de observância – visam verificar se os controles internos estabelecidos pela administração estão realmente sendo cumpridos.

- Testes substantivos – buscam evidências quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados e sistema de informação produzida pela Entidade.

Attîe (1998, p. 55), entende que:

as normas de auditoria diferem dos procedimentos de auditoria, uma vez que eles se relacionam com as ações a serem praticadas, conquanto as normas tratam das medidas de qualidade da execução destas ações e dos objetivos a serem alcançados através dos procedimentos. As normas dizem respeito não apenas às qualidades profissionais do auditor, mas também a sua avaliação pessoal pelo exame efetuado e do relatório emitido.

Segundo Attîe (1998, p. 56-65), as normas usuais relacionadas a seguir subdividem-se em quatro itens referentes a:

- pessoa do auditor - o auditor deve ser pessoa legalmente habilitada, perante o Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de “Contador”, com experiência adquirida, reconhecida e mantida pelo treinamento técnico na função de auditor.
- competência profissional - o auditor necessita de conhecimentos específicos voltados às técnicas, aos procedimentos de auditoria e à metodologia de trabalho para aplicação de testes amostrais e discernimento quantitativo e qualitativo que comprovem julgamento do trabalho realizado, deve ter também conhecimento contábil, de administração, de impostos e de processamento eletrônico de dados.
- execução dos trabalhos - as normas de execução dos trabalhos, dizem respeito aos seguintes itens: planejamento da auditoria; relevância; risco de auditoria; supervisão e controle de qualidade; estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos; aplicação dos procedimentos de auditoria; documentação de auditoria; continuidade normal dos negócios da entidade; amostragem estatística; processamento eletrônico de dados – PED;

estimativas contábeis; transações com partes relacionadas; transações e eventos subseqüentes; carta de responsabilidade da administração e contingências.

- extensão dos procedimentos de auditoria - cabe ao auditor aplicar procedimentos de auditoria a cada caso, na extensão e profundidade necessárias, até que se obtenham as provas materiais ou informações satisfatórias, comprobatórias dos fatos investigados.

6.2 Procedimentos de auditoria

Os procedimentos de auditoria compreendem o conjunto de investigações técnicas que permitem ao auditor formar sua opinião sobre os trabalhos executados fornecendo-lhe a base para emitir seu parecer e relatório fundamentado. Diferem, portanto, das normas de auditoria que são os requisitos a serem observados no desempenho do trabalho de auditoria. Cabe ao auditor aplicar os procedimentos de auditoria para cada caso, na extensão e profundidade necessárias até a obtenção de provas materiais ou informações persuasivas que comprovem satisfatoriamente o fato investigado.

Para Attiê (1998, p. 133-144), os procedimentos de auditoria comumente utilizados serão observados a seguir:

Exame físico

O exame físico nada mais é que a verificação “*in loco*” que deverá fornecer ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou item examinado.

O exame físico realizado pelo auditor deve apurar quantidades reais existentes fisicamente, comprovando-as através de constatação visual, para que a identificação e a autenticidade sejam atestadas.

Por identificação compreende-se o exame visual do item específico a ser examinado. Autenticidade é o poder de discernimento de que o item ou objeto examinado é verdadeiro.

O exame visual, ainda, comprova a qualidade do objetivo examinado em uso, atestando que não está deteriorado e merece fé.

Confirmação

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

Uma vez determinada à utilização do procedimento de confirmação para o item em exame, deve-se levar em consideração, a data-base, a amplitude e o tipo de confirmação positiva ou negativa a ser empregada.

A confirmação positiva é utilizada quando se faz necessária à resposta da pessoa de quem se quer obter uma confirmação formal.

A negativa, 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 concorda com os valores colocados no pedido de confirmação.

Exame dos documentos originais

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

Quando o auditor realiza o exame dos documentos originais deve verificar se o documento examinado merece fé, ou seja, sua veracidade é verificar, ainda, se a transação realizada condiz com a atividade da empresa, se a transação e a documentação foram aprovadas pelos setores responsáveis e se o registro das operações está adequadamente contabilizado.

Conferência de cálculos

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

Exame da escrituração

É o procedimento utilizado para a constatação da veracidade das informações contábeis. O exame da escrituração é usado para o levantamento de análises, composições de saldo e conciliações.

Investigação minuciosa

A investigação minuciosa nada mais é que o exame em profundidade da matéria auditada, que pode ser um documento, uma análise ou uma informação obtida. A investigação minuciosa deve ser colocada em prática em tudo que o auditor examinar. Portanto, ao examinar uma documentação, ou na obtenção de uma informação, o auditor coloca em prática seu julgamento profissional, para determinar se a matéria examinada ou a informação recebida é verdadeira.

Inquérito

O inquérito consiste na formulação de perguntas e na obtenção de respostas satisfatórias. É um dos procedimentos de auditoria de grande valia, desde que corretamente aplicado. Neste caso as respostas obtidas deverão ser examinadas para a comprovação das informações recebidas.

Exame dos registros auxiliares

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

Correlação das informações obtidas

A correlação das informações obtidas nada mais é do que o relacionamento harmônico do sistema contábil de partidas dobradas.

Observações

A observação é a técnica indispensável à auditoria. Pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exame, e é uma técnica dependente dos conhecimentos e da experiência do auditor, que colocada em prática, possibilitará que sejam identificados quaisquer problemas no item examinado. Este procedimento de auditoria exige senso crítico do auditor o que o diferenciará das demais profissões ligadas à contabilidade.

O auditor interno deverá ter em sua experiência o discernimento suficiente para saber a adequação e conjugação dos procedimentos mencionados. Poderão existir casos em que com a utilização de apenas um procedimento de auditoria o

objetivo seja alcançado, e casos em que se fará necessária à conjugação de todos os possíveis procedimentos.

6.3 Planejamento dos trabalhos

A variedade e complexidade dos trabalhos que a auditoria interna moderna pode executar exigem planejamento e controles adequados. Sem planejamento ou controle das atividades, a auditoria interna corre o risco de perder a perspectiva de sua missão e deixar de dar a devida cobertura a áreas prioritárias dentro da entidade.

De acordo com a NBC T 12 (2003, p. 262-265), “o planejamento do trabalho de auditoria interna compreende os exames preliminares da Entidade, para definir a amplitude do trabalho a ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração”.

Segundo Attiê (1992, p. 46), “o planejamento, em auditoria, consiste na determinação antecipada de quais procedimentos serão aplicados, bem como a extensão e a distribuição desses procedimentos no tempo e a determinação de quem executará os trabalhos”.

Conforme Attiê (1992, p. 246), os objetivos do planejamento do trabalho de auditoria são os seguintes:

- permitir a realização de exame adequado e eficiente dentro de um determinado 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;
- evitar a sobrecarga de trabalho.

Conteúdo do planejamento

No entendimento de Attiê (1992, p. 247-254), o planejamento de auditoria deverá abranger desde a definição do trabalho, entendida como a parte do planejamento que identifica o trabalho a ser realizado, período de execução, pessoal envolvido e o conhecimento das operações. Estabelecer o conhecimento prévio das operações a serem auditadas serve para dar embasamento total dos reflexos operacionais e contábeis destas operações.

O planejamento deverá efetuar avaliação do controle interno, determinando a efetividade do controle interno existente e a análise de suas possíveis deficiências quanto aos riscos envolvidos e sugestões propostas.

Por escopo entende-se o estabelecimento da profundidade do trabalho a ser realizado, baseia-se nos pontos fortes e fracos de controle interno e os riscos envolvidos.

O programa de trabalho deve conter indicação dos objetivos a serem dirigidos, os procedimentos de auditoria detalhados e o tempo estimado de execução destes.

A execução do trabalho de campo deve basear-se nos procedimentos de auditoria definidos no programa de trabalho, e na supervisão adequada ao pessoal de campo. É necessário, ainda, manter-se um controle de realização ou manutenção do sistema permanente de registro do trabalho já realizado e o a realizar, em conjunto com o tempo estimado para sua execução.

A finalidade do trabalho analisa adequadamente se os objetivos e procedimentos de auditoria previamente traçados foram cumpridos e revisa todos os

papéis de trabalho elaborados quanto à sua adequação e evidências necessárias de suporte ao relatório final.

O relatório final constitui-se de memorando conciso do trabalho realizado, descrevendo as observações encontradas no seu transcorrer de suas implicações, as recomendações de melhoria ou das conclusões obtidas.

Tipos de planejamento

Uma área de auditoria deve necessariamente executar três tipos de planejamento:

a) planejamento a longo prazo: cobrindo um período de um a três anos, o planejamento a longo prazo das atividades da auditoria interna, constitui um instrumento administrativo valioso apresentando as seguintes funções:

- guia para a auditoria - demonstra os trabalhos a serem executados e constitui importante evidência de que a auditoria cobrirá todas as áreas da empresa, a intervalos devidamente planejados;
- suporte para o orçamento - comprovar a necessidade de recursos com pessoal, despesas de viagens e administrativas;
- participação administrativa - o auditor deve submeter o plano à administração e aceitar sugestões que venham aperfeiçoá-lo para assim obter todo o apoio possível;
- estabelecimento de padrões - o indicador dias/auditor permite a análise e comparação do que foi planejado com o que foi realizado e assim ajudar nos planejamentos futuros;

- controle - relatórios de acompanhamento periódicos demonstram que o plano não é apenas algo figurativo, mas sim um instrumento gerencial e eficiente de controle;
 - auditoria externa - demonstrar aos auditores externos o exercício de função importantíssima da auditoria interna, como parte do sistema de controle da empresa.
- b) plano anual: com base no plano a longo prazo é elaborado o plano anual das atividades. O primeiro passo é determinar a disponibilidade total de dias/auditor para a realização de exames no ano específico. O total disponível dias/auditor será dividido entre atividades planejadas e atividades não planejadas. Os dias não planejados constituem uma reserva para eventualidades, como: exames especiais, solicitações da administração, treinamentos especiais.
- c) programas de auditoria: é a versão analítica do plano anual. Dele devem constar todos os passos a serem seguidos, dentro de um cronograma operacional.

Atividades de auditoria

Com a finalidade de estabelecer planos anuais e a longo prazo, buscando atingir os objetivos previstos é recomendável classificar as atividades da auditoria interna, como segue:

- a) auditoria regular: compreendem os exames normalmente feitos pela auditoria, segundo critérios de prioridades;
- b) auditoria especial: exames necessários devido a ocorrências imprevistas;

- c) solicitações administrativas: serviços prestados à administração para atender solicitações especiais;
- d) acompanhamento subsequente: atividades realizadas com o objetivo de verificar as implantações de recomendações importantes, prestadas como resultado de um exame;
- e) visita de íterim ou sumária: exame relativamente breve, com a finalidade de auditar áreas críticas não cobertas pela auditoria regular.

6.4 Execução dos trabalhos

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 melhoramentos.

A auditoria interna pode sintetizar a realização de estudo e avaliação de controles internos que objetivam determinar a adequação e a confiabilidade que devem ser depositadas no controle interno. Esta forma de trabalho é desenvolvida para as operações tidas como de maior risco.

Segundo Attiê (1992, p. 255), a “parte relativa à execução do trabalho de auditoria é a mais complexa e abrangente, pois envolve todos os conhecimentos técnicos e administrativos do auditor”.

Trabalhos especiais são direcionados de acordo com o objetivo proposto ou a solicitação recebida e, geralmente, visam cobrir aspectos de controle interno, contábil ou fiscal.

Fases de execução do trabalho de Campo

Segundo Attiê (1992, p. 256), “a fase de execução do trabalho de campo implica levar a efeito o trabalho previamente planejado, em obediência às normas usuais de auditoria e à aplicação dos procedimentos de auditoria para a obtenção dos objetivos traçados”.

Essa fase de execução do trabalho 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 e deve ser considerado o que foi efetivamente planejado.

Programa de trabalho de auditoria

Para Attiê (1992, p. 257), essa fase é conhecida como o objetivo da auditoria. É um roteiro detalhado, bem organizado, que serve para orientar o auditor na execução do exame. O auditor, entretanto, tem toda a liberdade durante a execução do trabalho para efetuar modificações que achar necessária.

Os programas de auditoria devem conter as informações sobre o objetivo da atividade em exame e o tempo destinado para realizar o trabalho, assim como a descrição dos testes a realizar e um comentário quanto ao seu resultado.

Segundo Attiê (1992, p. 257-269), o programa de trabalho procura:

encorajar o processamento 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.

Já a NBC T 12 (2003, p. 263), “os programas de trabalho de trabalho, devem ser estruturados de forma a servir como guia e meio de controle, devem ser revisados e ou atualizados quando necessário”.

A observação, constatação e a antecipação de problemas são fundamentais para a adequada execução do trabalho de auditoria. É importante que o auditor se mantenha alerta durante a execução do trabalho, beneficiando a área em exame e ao mesmo tempo promovendo o seu desenvolvimento profissional.

As amostragens e testes também são fases integrantes da execução dos trabalhos, o teste, geralmente, implica no exame de uma amostra das transações ou processos. O processo de testes constitui o principal instrumento técnico para obtenção de evidências numa auditoria. De conformidade com o resultado obtido através do teste, aprofunda-se ou não o trabalho de auditoria, porém o teste não tem o objetivo de descobrir ou revelar fraudes. O teste de auditoria compreende o exame de operações e processos selecionados e avaliação de resultados, segundo padrões de medidas já estabelecidas.

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

A finalização do trabalho compreende o acabamento final de um produto que até então se encontrava em processo e deve envolver o seguinte aspecto básico:

- fechamento dos papéis de trabalho: este aspecto é fundamental, pois nele se encontra a documentação e, conseqüentemente, opinião fundamentada do auditor sobre o trabalho. Uma vez que as constatações e observações

decorrentes do trabalho tenham sido previamente discutidas com os interessados, faz-se necessária à emissão do relatório de auditoria.

6.5 Papéis de trabalho

O Conselho Federal de Contabilidade, pela Resolução nº 780/95, definiu papéis de trabalho da seguinte forma: “os papéis de trabalho, são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor interno que consubstanciam o trabalho executado”.

Os papéis de trabalho constituem a ligação entre o trabalho “*in loco*” e o relatório de auditoria. Necessário se faz que o auditor utilize bons papéis de trabalho, pois os mesmos representam o suporte completo e eficiente dos relatórios e pareceres, os quais imprimem a responsabilidade do profissional.

Aspectos fundamentais dos papeis de trabalho

Segundo Attiê (1998, p. 157-159), quando da elaboração dos papéis de trabalho, o auditor deve levar em consideração os seguintes aspectos:

a) completabilidade - os papéis de trabalho necessitam ser completos por si sós.

Eles precisam relatar o começo, meio e fim do trabalho praticado.

b) objetividade - os papéis de trabalho devem ser objetivos, de forma que se entenda onde o auditor pretende chegar.

- c) concisão - devem ser concisos de forma que todos entendam sem a necessidade de explicação da pessoa que os elaborou.
- d) lógica - devem ser elaborados segundo o raciocínio lógico, apresentando a seqüência natural dos fatos e o objetivo a ser atingido.
- e) limpeza - aos papéis de trabalho é necessário esmero na sua preparação eliminando-se todas e quaisquer imperfeições e incorreções.

Divisão dos papéis de trabalho, segundo Attiê (1998, p. 159):

Dividem-se os papéis de trabalho em dois grupos: os de natureza permanente que compreendem os papéis que, mesmo sendo utilizados anualmente, precisam ser revisados todo ano em face das modificações que sofrem periodicamente. Exemplo: estatutos e contratos sociais, regimentos internos, organogramas, convênios, portarias.

Os papéis de natureza corrente ou em curso são informações que ocorrem durante o período sob exame e contendo descrições e apontamentos detalhados que fundamentam o trabalho efetivado e que serve de base para elaboração do relatório e do parecer. Exemplo: balanço patrimonial, demonstração do resultado, balancetes, relação de clientes e fornecedores e extratos bancários.

6.6 Controle interno

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - AICPA define controle interno como segue:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotadas 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.

Finalidades do controle interno

As principais finalidades do controle interno são a proteção do patrimônio, eficiência operacional, aderência às políticas existentes, apresentação de dados contábeis dentro dos prazos, eficientes e fidedignos, e garantia para realização de auditoria e fiscalização interna ou externa.

Elementos de um controle interno

Segundo Attiê (1992, p. 201-202), um bom sistema de controle interno deve conter os seguintes elementos:

- a) controles contábeis - compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que tem ligação com a proteção do patrimônio da empresa e a exatidão e integridade dos registros contábeis. Exemplo: plano de contas, manual de funcionamento das contas, manuais de procedimentos relativos a registros e formulários, classificação das contas.
- b) controles administrativos - compreendem o plano de organização e todo os métodos e procedimentos que tem ligação direta com a eficiência das operações

e com a política da empresa. Exemplo: auditoria interna subordinada à presidência da empresa, segregação das responsabilidades funcionais, pessoais qualificado em cada setor operacionais.

Importância crescente do controle interno

Segundo Attiê (1992, p. 200), o controle interno é de fundamental importância para o trabalho da auditoria, tanto interna como externa.

A maior ou menor profundidade do trabalho de auditoria depende da eficiência e segurança do controle interno. Enquanto a auditoria externa se preocupa com o controle interno, quanto aos possíveis efeitos que ele pode acarretar às demonstrações financeiras, o auditor interno tem sua preocupação voltada para o que ele representa à organização, de forma a possibilitar o desenvolvimento seguro e adequado de todas as ações e permitir o reflexo aos setores e pessoal interessados nas informações.

O crescente reconhecimento da importância do controle interno pode ser atribuído ao efetivo controle das operações, à confiabilidade das informações e análise e a prevenção contra erros e fraudes que se constituem como responsabilidade primária da gerência.

Desse modo, a extensão e natureza do programa de auditoria são substancialmente influenciadas pelo sistema de controle interno em funcionamento na empresa.

A função da contabilidade é unanimemente reconhecida como instrumento de controle administrativo. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em eficiente controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não se pode confiar nas informações contidas em seus relatórios.

6.7 Conclusão e relatórios

Segundo Attiê (1992, p. 270), o relatório de auditoria constitui:

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

Tratando-se do produto final deve ser cuidadosamente imaginado, planejado e escrito de modo a chamar e prender a atenção das pessoas, para as quais está direcionado.

Critérios de elaboração

É necessário, para que haja um bom entendimento pelo administrador ao qual o relatório é dirigido, que o mesmo obedeça alguns critérios quando de sua elaboração.

Segundo Attiê (1992, p. 279-281), os critérios necessários para os relatórios de auditoria são:

- a) precisão - os fatos reportados devem ser verificados com o máximo de critérios e minúcias, a fim de imprimir confiabilidade;
- b) concisão - deve ser dito o necessário e suficiente para expressar a idéia central do trabalho;
- 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;

- d) clareza - clareza em relatórios implica numa redação fácil e sucinta, com termos acessíveis, de maneira que o leitor não necessita de um intérprete para a leitura.

Conteúdo e organização do relatório

Geralmente, os relatórios apresentam, em sua estrutura, a introdução ou um sumário da área auditada, indicando as razões para o exame, a extensão dos exames, especificando as áreas ou setores que foram cobertos pela auditoria.

Segundo Attiê (1992, p. 282), o conteúdo do relatório de auditoria deve ser “a pedra de toque da função de auditoria; quando é objetivo e completo, fornece aos níveis adequados da administração todos os fatos pertinentes e significativos de que necessitam”.

Uma parte importante da estrutura do relatório é a que apresenta o resultado dos exames, indicando as revelações favoráveis ou desfavoráveis, seguida das conclusões, com a opinião clara e concisa do auditor, respaldada em fatos e provas e, por fim, as recomendações ou sugestões, para correção ou melhoria das falhas encontradas.

Para Attiê (1992, p. 282) é necessário observar alguns aspectos relevantes na elaboração do conteúdo do relatório de auditoria tais como:

- carta de transmissão - é a primeira sessão a ser vista pelo leitor, apresenta o relatório da auditoria e os aspectos a serem observados para respostas ao relatório;
- objeto do exame de auditoria - é a identificação do assunto e compreensão do relatório do auditor;

- objetivo da auditoria – são pontos de referência necessária para se dar uma perspectiva correta dos fatos;
- limitação imposta ao trabalho – deve deter-se aos objetivos da auditoria, limitando-se às partes específicas do exame;
- universo examinado – são a magnitude, volume e natureza das operações que podem fornecer uma perspectiva para julgamento e pontos abordados para conclusões de auditoria;
- procedimentos de auditoria – a aplicação dos procedimentos revela que o trabalho do auditor foi conduzido de acordo com as técnicas aplicáveis àquelas circunstâncias;
- resumo de avaliação ou apreciação geral – contém um resumo da avaliação geral feita pelo auditor sobre operações da organização, programa ou função examinada;
- aspectos a comentar – descreve os aspectos de condição favorável e desfavorável acerca de observações e avaliações positivas ou negativas do trabalho realizado pelo auditor;

Conclusão e recomendações

O auditor interno deve encerrar o relatório emitindo sua opinião conclusiva sobre o trabalho realizado, com ou sem ressalvas.

O último item do relatório deve ser dedicado às recomendações ou 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 permitam melhorar a eficiência administrativa.

O relatório do auditor é a conclusão dos trabalhos efetuados durante uma auditoria e mostra a personalidade de quem o executou.

De nada vale o melhor trabalho de verificação e avaliação se ninguém toma conhecimento. O auditor e o seu trabalho, são avaliados pelo relatório apresentado.

Destinação do relatório

A distribuição de um relatório varia em função do tipo de auditoria e da organização da empresa. Em geral é remetido ao gerente geral ou administrativo, ao gerente responsável pelas atividades sujeitas à auditoria, ou à pessoa diretamente ligada às atividades que estão sendo examinadas.

Segundo a NBC T 12 (2003, p. 265), “o relatório do auditor interno é confidencial e deve ser apresentado ao superior imediato ou pessoa autorizada que o tenha solicitado”.

7 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Estudos técnicos apontam para a evolução e importância da auditoria interna como ferramenta de trabalho, para o assessoramento da alta administração, de forma inovadora, no âmbito das empresas privadas.

Apesar de tratar-se de assunto complexo e extenso, tentou-se mostrar os aspectos relevantes relacionados à auditoria interna, desde sua origem até o momento atual e suas perspectivas para o futuro, fornecendo ao leitor, possibilidades de assimilar conceitos, técnicas, aplicações e benefícios decorrentes do referido tema.

Quando bem aplicada, a auditoria pode ensejar o desenvolvimento da sensibilidade dos administradores para diagnosticar problemas e fomentar sua gestão. Isto melhora o desempenho de seus funcionários e do trabalho de auditoria, seja interna ou externa, além de influenciar, positivamente, no funcionamento geral da organização.

O grande objetivo deste trabalho foi apresentar a importância da auditoria interna no assessoramento da alta administração em todos os sentidos. O estudo permitiu concluir, que, o papel do auditor e da auditoria interna, não se restringe apenas como instrumento tradicional capaz de revelar erros, falhas e até fraudes organizacionais à alta administração, mas fundamental para indicar sugestões e soluções preventivas e educativas, antecipando fatos visando à eficiência e eficácia dos controles internos da empresa, contribuindo para o crescimento da organização empresarial, visando a missão da entidade como um todo.

Acredita-se ter atingido com isso os objetivos do trabalho, se não de forma completa, pelo menos procurando oferecer aos possíveis interessados, mais uma alternativa de pesquisa sobre o assunto.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria um curso moderno e completo**. São Paulo: Saraiva, 1984.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ATTIE, Willian. **Auditoria interna**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- ATTIE, Willian. **Auditoria conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- CFC. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia**. Conselho federal de contabilidade: 2. Ed. Brasília: CFC, 2003.
- FENACON EM SERVIÇOS. 2003, São Paulo. **Novos tempos para a auditoria...**São Paulo: FENACON, 2003. Disponível em
< <http://www.fenacon.org.br/> .> Acesso em: 02 jun.2005.
- FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1982.
- LAWRENCE, Charles. **Métodos de Auditoria**. São Paulo: Brasiliense, 1973.
- PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria Interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico**. São Paulo: Atlas, 1999.
- SÁ, A.Lopes de. **Curso de auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- SCHRADER, Kurt F. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1982.
- UHL, Franz & FERNANDES, João Teodorico. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1981.
- XXVII – CONGRESSO BRASILEIRO DE AUDITORIA INTERNA. 2004, São Paulo. **Auditoria interna...** São Paulo: CONBRAI, 2004. Disponível em:<
http://www.conbrai.com.br/palestras_palestrantes.htm.> Acesso em: 02 jun.2005.