

KÁTIA SILENE CORREIA DA CRUZ
MÔNICA MARGARETH MACÊDO DOS SANTOS

A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA NAS
EMPRESAS PÚBLICAS

Monografia apresentada à
Faculdade de Negócios de
Sergipe - FANESE como um dos
pré-requisitos para a Conclusão
da Pós-graduação no Curso de
Auditoria Governamental e
Contabilidade Pública.

ORIENTADOR
PROF. JOÃO RICARDO

Aracaju
2008

FACULDADE DE NEGÓCIOS DE SERGIPE

KÁTIA SILENE CORREIA DA CRUZ

MÔNICA MARGARETH MACÊDO DOS SANTOS

A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA NAS
EMPRESAS PÚBLICAS

Aracaju
2008

KÁTIA SILENE CORREIA DA CRUZ

MÔNICA MARGARTEH MACÊDO DOS SANTOS

A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA NAS EMPRESAS PÚBLICAS

Monografia apresentada à Faculdade de
Negócios de Sergipe – FANESE, como
um dos pré-requisitos para a Conclusão
da Pós-graduação no Curso de Auditoria
Governamental e Contabilidade Pública.

Aprovada em ____/____/____.

Banca Examinadora

Prof. João Ricardo (Orientador)
Faculdade de Negócios de Sergipe – FANESE

AGRADECIMENTOS

Quando se está ao pé de uma montanha, seja alta ou não, ela parece enorme. Porém, basta olhar para cima, e ter como meta chegar ao seu topo, que a determinação parece encurtar o caminho. O medo de novo pode atrapalhar, pois não se sabe o que vai se encontrar lá em cima. Mas inicia-se a escalada. O tempo parece não passar e a distância parece não diminuir... Porém com coragem, insistência, perseverança e persistência, avança-se... A cada passo dado, a cada centímetro conquistado, é a base do sucesso que vai se formando. E ao chegar ao topo, toda a montanha abaixo vira uma única vitória, e o melhor prêmio que se pode ter é uma linda vista, muito mais perto das estrelas e muito mais próximo do sol... Daí acontece o encontro com a felicidade.

Agradecemos a Deus primeiramente, pela vida e por nos ajudar em todas as nossas dificuldades de cada dia!

Em especial aos nossos pais e irmãos que tanto colaboraram nos momentos de estudo. Ao professor João Ricardo, pela valiosa orientação, apoio e incentivo, os quais foram indispensáveis para a realização deste trabalho. Aos amigos colegas da disciplina e do curso, pela rica convivência.

Enfim, a todos que direta ou indiretamente contribuíram para o desenvolvimento deste trabalho.

“IN MEMÓRIA” a Valdenice Correia da Cruz que se foi quando Deus quis.

“Na atividade do campo profissional, cada fato ou problema deve ser encarado como um acontecimento novo”.

José Ismar da Fonseca e Victor Colella

RESUMO

O presente estudo buscou fazer uma reflexão sobre importância da Auditoria Interna para as empresas públicas, direcionando-a para as de Aracaju/SE, em termos de contribuição. Realizou-se, para tanto, uma pesquisa com uma abordagem qualitativa e de caráter bibliográfico. Mediante uma revisão da literatura encontrada autores como Attie (1995), Fonseca & Colella (1978), Franco & Marra (2000), Motta (1988), Perez Júnior (1999), Sá (1998) e Santi (1998) foram imprescindíveis ao entendimento da temática e às reflexões realizadas. Os resultados da pesquisa mostraram que a Auditoria Interna não oferece entraves ao desenvolvimento de uma empresa pública, muito pelo contrário, ela é uma ferramenta importante para a sobrevivência da mesma no atual mundo, competitivo e globalizado. Contudo, mesmo tendo conhecimento e consciência de sua importância, o gestor público em sua maioria não dispõe de órgão ou departamento de Auditoria. A título de sugestão faz-se necessário que os órgãos públicos tenham em seus quadros auditores que realizem um trabalho sistemático, consecutivo e conseqüente, garantindo, assim, aos seus empregadores a garantia do sucesso qualitativo e quantitativo que almejam.

PALAVRAS – CHAVE: auditoria contábil; auditoria contábil interna; empresas públicas

ABSTRACT

The present study searched to make a reflection on importance of the Internal Auditorship for the companies, directing it for the ones of Aracaju/SE, in contribution terms. It was become fullfilled, for in such a way, a research with a qualitative boarding and a bibliographical character. By means of a literature revision joined authors as Attie (1995), Fonseca & Colella (1978), Franco & Marra (2000), Motta (1988), Perez Júnior (1999), Sá (1998) and Santi (1998) that had been essential to the agreement of the thematic and the carried through reflections. The research results had shown how the Internal Auditorship does not offer impediments to the development by the company, quite to the contrary, it is an important tool for the survival at the same one in the current , competitive and globalizing world. However, exactly having knowledge and conscience of this importance, the entrepreneur in the majority does not make use the agency or department of Auditorship in its companies. The suggestion heading becomes necessary that the companies has in its pictures auditors who carry through a systematic, consecutive and consequent work, guaranteeing, thus, to its employers the guarantee of qualitative and quantitative success who long for.

KEYWORDS: untable auditorship; internal countable auditorships; companies.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 AUDITORIA CONTÁBIL, UMA ABORDAGEM CONTEXTUAL.....	13
2.1 Origem da Auditoria Contábil e sua Presença no Brasil	13
2.2 Função, Aplicações, Ramos e Execução da Auditoria Contábil	14
3 AUDITORIA CONTÁBIL INTERNA	32
3.1 Generalidades	32
3.2 Missão, Níveis de Intervenção, Objetivos.....	33
3.3 Princípios Básicos de Ética para o Exercício Profissional	36
4 IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA CONTÁBIL INTERNA PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	40
4.1 Análise e Discussão dos Resultados.....	40
5 CONCLUSÃO.....	46
REFERÊNCIAS	47
ANEXO.....	49

1 INTRODUÇÃO

Auditoria interna é o procedimento técnico que se exerce por profissional ou equipe, pertencente à entidade auditada, e tem a liberdade de examinar diversos aspectos que lhe sejam inerentes, tendo a função principal de avaliar se os processos internos desenvolvem-se em conformidade às normas definidas por critérios intrínsecos àquele órgão, bem como se estão atendidos os diversos ditames legais que possam incidir sobre a atividade daquele setor em que esteja inserida.

Destarte, trabalha para a administração e na visão exclusiva daquela, sendo parte do *staff*, destacada no organograma administrativo, de função ancilar volvida ao controle, vedado o exercício anterior de função a ser auditada por aqueles que especialmente sejam designados para tal.

Como trabalho interno e de interesse exclusivo de administradores públicos, pode compor suas próprias regras, em observância às determinações estatutárias ou contratuais, escolhendo os campos a serem estudados e investigados, de forma que se previnam fraudes e corrijam-se desvios em relação à missão, às estratégias, à economicidade e aos demais rumos por aqueles traçados e almejados.

A auditoria interna tem como normas do Conselho Federal de Contabilidade as NBC-P-3 e NBC-T-12 (CONSELHO REGIONAL DO ESTADO DE SÃO PAULO, 1996). Tais normas, consoante a determinação do Decreto nº 9.295/46, que criou o Conselho Federal de Contabilidade e definiu as atribuições do contabilista, obrigam seja o auditor, no que seja a auditoria relativa à área contábil, contador, ou seja, profissional de curso superior completo registrado naquele Conselho.

O auditor interno, pelo abordado, não executa a auditoria com independência, pois dentro órgão público ele tem como objetivos gerais avaliar, revisar as operações contábeis, financeiras e administrativas, com a única finalidade de prestar serviços à administração. Assim, dentre as atividades que dizem respeito à auditoria interna, segundo Fonseca & Colella (1978, p.4), pode-se citar:

- Observar a validade e adequação dos controles contábeis, financeiros e operacionais.
- Avaliar a eficiência da gestão administrativa (auditoria operacional).
- Certificar-se da confiabilidade das informações geradas no órgão.
- Examinar a eficiência dos planos, políticas e procedimentos em vigor.

Sabe-se, contudo, que a profissão do auditor interno deve reconhecer os princípios básicos da conduta ética. Muitos conceitos de ética profissional para auditores internos são os mesmos que para os auditores independentes (externos), tais como: a honestidade e objetividade no cumprimento dos deveres, a necessidade de obter evidência suficiente para garantir a expressão de pareceres profissionais, a necessidade de evitar atividades conflitantes e o uso adequado de informações confidenciais, dentre outros.

De acordo com Cook & Winkle (1979, p.65) “Uma disposição característica do código de auditores internos é a exigência de lealdade aos empregadores, em todas as questões de atividade da empresa”. Em outras palavras, os empregadores de uma determinada empresa contam com o importante auxílio dos auditores internos para o cumprimento de suas responsabilidades. Portanto, os auditores internos devem ter a obrigação moral e ética de conduzir-se de modo a proteger os interesses de seus empregadores, contribuindo, desta maneira, para o engrandecimento e fortalecimento da empresa, seja ela pública ou privada.

A temática abordada, pela sua importância enquanto contribuição para as organizações motivou a elaboração deste estudo intitulado *A importância da Auditoria Interna nas Empresas públicas*, que objetivou analisar a sua importância, em termos de contribuição, para os órgãos públicos, partindo do seguinte problema: até que ponto a auditoria contábil interna, pelo fato de ser realizada pelos funcionários da própria empresa, apresenta isenção nos seus relatórios, contribuindo de fato para o desenvolvimento da mesma?

Diante do problema levantou-se a hipótese básica de que apesar da importância da auditoria contábil interna, em termos de contribuição para as empresas públicas, em Aracaju/SE ela não tem dado uma contribuição efetiva devido à sua não implantação nos organogramas da maioria dos órgãos.

Para a comprovação ou refutação da hipótese e, conseqüentemente, a concretização do objetivo, algumas questões norteadoras foram levantadas a fim de direcionar a pesquisa para a consecução dos dados essenciais à obtenção do entendimento da problemática objeto deste estudo. Assim, perguntou-se:

- * O que é Auditoria Contábil?
- * Quais os tipos de Auditoria Contábil?
- * O que é Auditoria Contábil Interna?
- * Qual a importância da Auditoria Contábil Interna para as empresas públicas?

Diante dos questionamentos procedimentos metodológicos foram utilizados, com a finalidade de facilitar o encaminhamento e finalização da pesquisa e estudo.

Em termos metodológicos empreendeu-se uma pesquisa com uma abordagem qualitativa, pois buscou se entender a importância da auditoria interna para as empresas públicas, e de caráter bibliográfico, mediante a revisão da literatura encontrada, cujos autores

possibilitaram os dados essenciais à compreensão da temática e, conseqüentemente, a análise e discussão empreendidas.

Este estudo, em termos de estrutura, está subdividido em três capítulos: o primeiro faz uma abordagem contextual sobre Auditoria Contábil; o segundo apresenta a Auditoria Contábil Interna, conceituando-a, mostrando as suas características e importância para as organizações; o terceiro, o cerne desta monografia, apresenta as reflexões realizadas sobre a importância da Auditoria Contábil Interna para as Empresas públicas de Aracaju/SE. Por último, as considerações finais são tecidas, a título de conclusão.

2 AUDITORIA CONTÁBIL, UMA ABORDAGEM CONTEXTUAL

2.1 Origem da Auditoria Contábil e sua Presença no Brasil

A auditoria é um campo de atuação dos profissionais de contabilidade, que se firmou, mais consistentemente, com as transformações do sistema produtivo. A Revolução Industrial foi um fenômeno socioeconômico que se iniciou no Reino Unido e foi, posteriormente, espalhando-se pela Europa e pelo mundo.

Trata-se das primeiras formações de sociedades por ações já nos séculos XIV e XV, quando empreitadas comerciais que demandavam valores vultosos e que seriam impossíveis com o empenho de poucos. Porém, o advento da secção entre capital e trabalho, principalmente entre capital e administração, detonou o uso de auditoria.

Atentando para seu berço, a Inglaterra, vê-se que foi o país que primeiro e mais fortemente se industrializou e reformulou o seu modo de produção, constituindo empresas que contratavam mão-de-obra. A própria gênese do substantivo auditoria, que em português viria de auditar, ouvir, está no verbo inglês *to audit*, que significa certificar, examinar por meio de testes.

Recordando o período em que Taylor e Fayol dedicavam-se a desenvolver métodos de trabalho, num processo de engenharia da administração, poderemos concluir que tenham sido ambos auditores internos: aplicaram observação, análise, testes, investigação e quase todos os procedimentos de auditoria.

Quanto mais o capital se tornou fonte de investimento, de aplicação na produção de forma profissional, com o uso de administradores, mais foi necessária a utilização do

trabalho de auditores, sejam internos, para acompanhamento dos processos desempenhados na empresa, sejam externos, para, de forma independente, atestar a veracidade das informações divulgadas para acionistas, investidores, governo, trabalhadores, entre outros interessados.

No Brasil, a auditoria veio aportar junto com as empresas multinacionais, especialmente a partir do período em que Getúlio Vargas começou a lutar para reverter a excessiva ruralização e o domínio dos grandes produtores agrícolas.

À medida que o país foi-se industrializando e abrindo à entrada de indústrias alienígenas, com o objetivo de reduzir a importação de produtos manufaturados, foi-se renovando a cultura contábil e a prática da auditoria foi introduzida pela vinda de firmas inglesas e americanas para este fim. Era preciso atestar os dados enviados para suas matrizes no exterior.

Foi este um fator crucial para, inclusive, alterarem-se muitos caracteres da contabilidade brasileira, antes de base teórica predominantemente italiana e que, a partir da década de 1950, passou a adotar parâmetros anglófilos, a ponto de ter se tornado uma espécie própria, híbrida, com caracteres de ambas as origens.

As inovações administrativas advindas da nova cultura organizacional trazida pelas multinacionais foram, enfim, o grande impulso para a auditoria no Brasil, que passou a representar a profissionalização do setor empresarial e findou por enraizar-se também no setor público, no qual cada vez mais se impõe a prática do controle.

2.2 Função, Aplicações, Ramos e Execução da Auditoria Contábil

A auditoria tem como função uma análise técnica e imparcial que vise a exarar opinião sobre algo relativo a uma entidade. Seus procedimentos são baseados em testes por

amostragem e sempre de forma que se possa admitir elevado grau de segurança em seus resultados, lastreando a opinião a ser emitida.

Pode receber contornos administrativos, quando vise ao exame operacional ou de procedimentos e controles internos, definindo métodos mais apurados para o melhor desempenho de empresas, verificando a economicidade, a eficiência, a produtividade, a eficácia das ações administrativas e operacionais, ou mesmo testando a aderência às normas e manuais de procedimentos internos próprios àquele ambiente.

Por outro lado, pode vir a ser uma garantia de que os procedimentos internos obedecem às normas de contabilidade geralmente aceitas e que os relatórios contábeis são exposições fidedignas das posições patrimoniais dos períodos relatados.

Têm então uma função social, qual seja a de garantir que o uso do capital econômico não esteja lesando o conjunto da sociedade, em seus acionistas, no Fisco, nos seus financiadores ou mesmo do Patrimônio Público, quando tenha função de controle da administração pública.

A auditoria tem suas aplicações em diversos campos. Mas, sua função estará sempre entre estas: assegurar a qualidade da informação contábil; verificar a qualidade dos processos internos; e aumentar o controle interno e externo das diversas entidades.

A auditoria pode ser aplicada em empresas de toda sorte: sociedades anônimas; empresas públicas; instituições financeiras, dentre outras. Também encontra uso no controle da administração pública, no controle administrativo, quando seja auditoria interna etc.

O único dispositivo legal que impõe a adoção de auditoria, no setor privado, é a Lei n.º 6.404/76, que, em seu art. 177, § 3.º, determina a publicação de parecer de auditoria em conjunto com as demonstrações financeiras das empresas de capital aberto. O setor público tem determinações legais de controle espalhadas na Constituição Federal, leis e regulamentos.

São vários os ramos da Auditoria.

A auditoria operacional é parte da auditoria interna, um mecanismo de auxílio à administração de uma entidade, examinando os procedimentos internos para determinar se atingem os requisitos de eficiência, eficácia e economicidade, sugerindo, através do estudo de tempos e métodos, melhorias para cada setor.

Normalmente, aplica-se às atividades industriais, mas pode ser utilizada nos demais ramos, como por exemplo, na administração pública. Para seu fim, faz, igualmente, uso dos registros contábeis para avaliação de custos e despesas, assim como dos seus rendimentos, aperfeiçoando a performance operacional e melhorando o seu rendimento.

Neste campo, o auditor deve proceder a testes que avaliem também se os procedimentos existentes são efetivamente seguidos pelos funcionários, as necessidades de treinamento e capacitação e a adequação dos critérios de seleção de pessoal. Busca, ainda, a verificação da ocorrência de erros e irregularidades no setor operacional.

Jund (2002, p.93) diz que:

destina-se a determinar se a organização submetida a exame e avaliação opera adequadamente e seu objetivo geral é assessorar a administração (...) avaliando se a organização, departamento, atividades, sistemas funções, operações e programas auditados estão atingindo os objetivos organizacionais e gerenciais com **eficiência, eficácia e economia** [...].

Auditoria interna é o procedimento técnico que se exerce por profissional ou equipe, pertencente ao órgão auditado, e tem a liberdade de examinar diversos aspectos que lhe sejam inerentes, tendo a função principal de avaliar se os processos internos desenvolvem-se em conformidade às normas definidas por critérios intrínsecos àquela empresa, bem como se estão atendidos os diversos ditames legais que possam incidir sobre a atividade daquele setor em que esteja inserida.

Destarte, trabalha para a administração e na visão exclusiva daquela, sendo parte do *staff*, destacada no organograma administrativo, de função ancilar volvida ao controle,

vedado o exercício anterior de função a ser auditada por aqueles que especialmente sejam designados para tal.

Como trabalho interno e de interesse exclusivo de administradores e cotistas ou acionistas, pode compor suas próprias regras, em observância às determinações estatutárias ou contratuais, escolhendo os campos a serem estudados e investigados, de forma que se previnam fraudes e corrijam-se desvios em relação à missão, às estratégias, à economicidade e aos demais rumos por aqueles traçados e almejados.

A auditoria interna tem como normas do CFC as NBC-P-3 e NBC-T-12 e a auditoria externa, as NBC-P-1 e NBC-T-11.

Tais normas, consoante a determinação do Decreto n.º 9.295/46, que criou o Conselho Federal de Contabilidade e definiu as atribuições do contabilista, obrigam que seja o auditor, no que seja a auditoria relativa à seara contábil, contador, ou seja, profissional de curso superior completo registrado naquele Conselho.

O registro do auditor independente na Comissão de Valores mobiliários – CVM também é privativo de contador e da sociedade civil constituída para este fim, devidamente inscritos em Conselho Regional de Contabilidade, e que atendam às regras por aquela estabelecidas.

Relevante também é a responsabilidade técnica, profissional e social da elaboração de parecer de auditoria, pois, assim, estear-se-á a análise do desempenho das empresas públicas, do que podem resultar reflexos significativos em toda a sociedade.

Neste ponto, o cuidadoso trabalho e a postura ética impõem-se para que se atinjam os objetivos de revelar o grau de confiabilidade das informações prestadas por meio das demonstrações contábeis divulgadas a cada exercício.

A auditoria pública é um campo controverso, pois rege-se por leis e critérios diversos, normalmente definidos em legislação própria dos entes públicos a que estejam

vinculadas. É notório que a grande maioria dos cargos públicos de auditoria estão abertos a qualquer profissional com curso superior completo, não se restringido como determinado pelas normas exaradas pelo CFC.

Todavia, alguns cargos preservam esta prerrogativa, especialmente aqueles ligados à auditoria contábil dos próprios órgãos da administração pública, em geral, ligados aos Tribunais de Contas, órgãos do Poder Legislativo.

Nos últimos dez anos, diversos cargos ligados à fiscalização tributária foram-se intitulado de auditor, bem como, com a crescente implementação de mecanismos moralizadores da administração pública, foram-se criando diversos órgãos de controle interno, a par dos referidos tribunais.

De qualquer forma, a auditoria pública tem como desígnio o controle dos bens e direitos do Estado. Pode ser o Estado controlando a ele mesmo, através do exame das contas públicas e do zelo que para com ela tiveram os administradores, se foram obedecidos os critérios legais, se foram tratados os recursos com a devida probidade. Pode também ser o Estado controlando o contribuinte, verificando se o recolhimento de tributos está obedecendo aos ditames legais, se as demais normas de escrituração, emissão de notas fiscais, enfim, se estão cumpridas as obrigações acessórias e principal determinadas pela legislação fiscal.

O auditor público é, geralmente, funcionário público concursado, sendo a auditoria independente exercida por órgãos de controle externo, quase sempre o Tribunal de Contas competente. Entretanto, pode-se licitar o trabalho de auditor ou firma de auditoria privada para a realização de auditoria externa em órgãos ou empresas públicas, ou mesmo contratar sem licitação em face da urgência ou da especificidade profissional do contratado.

Auditoria Contábil consiste na auditoria do sistema contábil adotado pela empresa pública ou privada, através da qual será analisado todo o plano de contas, os mecanismos de controle, a segregação de funções, a obediência aos Princípios Fundamentais de

Contabilidades e às Normas Contábeis, a adequação de registros e procedimentos, enfim, a segurança daí advinda.

Pode ser procedida no âmbito da auditoria interna, quando vise à avaliação do sistema por interesse direto da administração, ou da auditoria independente, porquanto seja necessária quando do exame dos controles internos para fins de avaliação dos riscos de auditoria.

Em qualquer caso, é aplicada para verificação da qualidade do sistema de informação contábil, entrada – processamento – saída de dados, seja para emissão de relatório com confirmação de seu funcionamento ou sugestão de melhorias, seja para apuração de onde possam, eventualmente, ocorrer falhas e a necessidade de aplicação de testes em maior abrangência e intensidade.

O trabalho de execução de auditoria divide-se em planejamento, aplicação dos procedimentos, verificação e avaliação dos dados obtidos, divulgação da opinião e o acompanhamento. Para a auditoria independente, acresça-se a pré-contratação através de carta-proposta ou similar e a rigorosa avaliação do controle interno da entidade. O seu resultado será divulgado através de relatório ou parecer, ou ambos, conforme o trabalho realizado.

O planejamento dá-se por meio do estudo de todos os aspectos que se apresentem relevantes e constituam objeto de trabalho, a fim de que seja composto um programa, que guiará a sua execução, pelo auditor e equipe. Deve ser documentado e ter explicitados os detalhes que se façam necessários à compreensão de natureza, oportunidade e extensão dos exames a aplicar, devendo ser ajustado quando assim as condições imponham .

Para tanto, é necessária a adequada ciência a respeito das atividades, circunstâncias econômicas, legislação pertinente e sobre as operações da entidade, seus regulamentos internos, controles, hierarquia etc.

Na auditoria interna, objetiva-se o funcionamento da empresa pública. Portanto, deve o auditor estar inteirado de suas práticas operacionais e administrativas, seus sistemas contábil e de controle interno, bem como da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a adotar, seus ciclos operacionais e todos os dados importantes relativos aos campos em que atuará.

É bom lembrar que o auditor interno, por exercer um trabalho vinculado à administração, goza de uma certa liberdade, podendo escolher o campo em que aplicará a auditoria conforme as necessidades do contratante. Esta liberdade não se pode confundir com **independência**.

Embora necessite de ser um trabalho independente e imparcial, o auditor interno sempre estará a serviço dos interesses da administração e tenderá a ser menos autônomo que a auditoria externa. Esta, por sua vez, enquanto independente, será exercida, sem escolha, sempre direcionada ao mesmo objeto: os relatórios contábeis.

Mas nem por isso, por estar, de certa forma, subordinado ao seu contratante, deixará o auditor interno de obedecer às normas profissionais e técnicas. São elas as NBC P-3 e T-12.

O auditor tem que estar capacitado para o exercício profissional, conhecer o ambiente interno e externo da auditada, Deve planejar os trabalhos de forma a cumprir, organizadamente, os objetivos propostos, aplicando testes substantivos ou de observância e os procedimentos de auditoria necessários.

O auditor independente, por sua vez, deve levar em conta os riscos de auditoria e o grau de confiabilidade dos controles internos, de importância salutar, para que, planejando o trabalho a ser executado, emita a proposta e o programa de trabalho contemplando o volume e a extensão do trabalho a ser desenvolvido, bem como se haverá necessidade de equipe técnica, quem a supervisionará, sua capacidade técnica, a necessidade de integração com

outros trabalhos desenvolvidos em paralelo, tudo de forma a que possa lavrar parecer com segurança.

O sistema de controle interno da empresa pública é o lastro fundamental do trabalho de auditoria, estabelecendo-se também o quanto se estão cumprindo as diretrizes da administração. Para sua avaliação, são utilizados questionários, dos quais constam perguntas a respeito do seu objeto. Ao se encontrar uma resposta negativa, devem-se rever os registros para ver se não há controle alternativo, o que causará a adaptação do questionário, ou se isto representa a falta de controle, o que implicará modificações do programa para permitir a avaliação dos efeitos advindos disto e a necessidade de comunicação ao cliente, através de carta de recomendação.

Os procedimentos devem ser aplicados por meio de provas seletivas, testes e amostragens, utilizados para obtenção das evidências. Estas, como sustentáculos do resultado do trabalho, devem ser concisas e obtidas através de exames documentais e físicos, testes de observância e testes substantivos.

Testes substantivos são os que buscam a evidência em relação à solidez dos dados oriundos do sistema de informações e contábil da empresa. Testes de observância buscam segurança de que os controles internos funcionam e são cumpridos.

Quando da realização de primeira auditoria numa entidade, ou se houver trabalho anterior de outrem, dever-se-á atentar a evidências quanto à precisão dos saldos das demonstrações do exercício anterior, sua adequação aos saldos de abertura atuais, a uniformidade das práticas adotadas em ambos, aos fatos que venham a afetar a entidade.

A relevância deve ser analisada, em geral, considerando as demonstrações contábeis como um todo e a entidade, suas atividades, operações, controles e posição econômico-financeira, ou, especificamente, quando leve em conta os valores de saldos e volume de transações.

A continuidade constitui aspecto relevante, o que significa uma análise das evidências de que não se comprometerá, ao menos no decorrer do próximo exercício. Caso contrário, dever-se-ão adotar procedimentos adicionais com fito de firmar juízo concreto e, em se concluindo pelo real comprometimento da continuidade, deverão constar do parecer, em parágrafo de ênfase, os seus efeitos nas operações, nas demonstrações contábeis e quanto à realização de ativos de forma que se proporcione adequada percepção dos mesmos.

Para a análise supracitada, são importantes os indicadores financeiros, como passivo a descoberto, capital circulante líquido negativo, exigível de vencimento imediato e sem possibilidade de renovação, prejuízos operacionais constantes, dificuldades de negociar com credores e de obtenção de novos financiamentos, os indicadores de operação, como perda de funcionários importantes sem substituição ou de fatos importantes para a atividade e outras indicações, como descumprimento das normas legais e estatutárias e alteração de vetores político-econômicos.

O trabalho de auditoria, quando realizado em equipe, deve ter profissional responsável, que seja contador, pela supervisão e pelo controle de qualidade de todo o trabalho, que será avaliado conforme o programa previamente definido e suas posteriores alterações, se houver.

Com a utilização de processamento eletrônico de dados, este é um campo que requer um profundo conhecimento do auditor ou a contratação de especialista. É imprescindível este domínio para que se definam os níveis de segurança dos registros e das operações assim armazenadas.

Ação de controle consiste em manter controle e avaliação constantes sobre as atividades exercidas a título de auditoria – relacionadas com a organização administrativa, os planejamentos e a execução dos trabalhos – conforme o programa elaborado e as normas pertinentes. Devem prever a elaboração de papéis, comprovação satisfatória, obediência aos

modelos estabelecidos e comentários sucintos, não prolixos e sem termos dúbios e conclusões subjetivas, sempre com isenção e bom senso, indicando procedimentos e não os seus sujeitos ativos, com redação clara e objetiva.

A administração da entidade pública deve fornecer carta de responsabilidade quanto a informações e dados fornecidos e às demonstrações contábeis elaboradas submetidas ao exame da auditoria, da qual conste a mesma data da emissão do parecer, que será a do encerramento dos trabalhos dentro da empresa pública auditada, desconsiderando o interregno entre este e a divulgação, período no qual se empregará algum trabalho fora da entidade.

Há que se considerar a ocorrência de fraude, erro, improbidade e irregularidade. Por fraude entende-se ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. Por erro, o ato não intencional. Para o auditor governamental, são improbidade e irregularidade, respectivamente.

Para finalizar, vale definir o conceito de incerteza, que é o desfecho não definido de um fato relevante, cuja ocorrência deve merecer parágrafo de ênfase no parecer, após o parágrafo de opinião, explicitando a sua natureza e os seus efeitos.

Os procedimentos de auditoria são utilizados em dois momentos: quando da avaliação dos controles internos; quando dos exames propriamente ditos.

Conforme Jund (2002, p.257), “são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas, e abrangem testes de observância e testes substantivos”.

São testes de cumprimento de normas internas, no intuito de obter evidências de sua justa aplicação e testes de comprovação de saldos ou transações, em relação à solidez dos relatórios contábeis. Testam-se os controles internos, para verificação do cumprimento

adequado das rotinas estabelecidas, e a qualidade dos registros, e do que dali emana sob a forma de informação.

São procedimentos técnicos básicos de auditoria: inspeção; observação; investigação e confirmação; cálculo; e, revisão analítica.

Na aplicação de testes substantivos, têm-se como finalidade evidências de: existência de componentes patrimoniais; ocorrência de transações; abrangência dos registros; obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às normas Brasileiras de Contabilidade, quanto à mensuração, apresentação e divulgação dos dados contábeis.

São testes importantes os direcionados a superavaliação ou subavaliação dos saldos das contas, sendo mais comum a superavaliação de ativos ou a subavaliação de passivos, ou mesmo de contas devedoras e credoras respectivamente.

Isto se dá em função de que, para melhor representar a liquidez e a robustez de um patrimônio, tende-se a apontar a existência de maiores ativos e menores passivos, bem como pode ser ainda uma indicação de fraudes ou erros. Testam-se: os ativos registrados se existem; e passivos se são somente os que estão registrados.

Não se pode deixar de mencionar a importância da confirmação ou circularização, quando são emitidas correspondências, remetidas pela auditada, para a obtenção de dados de terceiros que serão checados com os registrados. Pode ser positiva ou negativa.

Circularização positiva é quando se almeja uma resposta do destinatário, a qual deve ser remetida diretamente aos auditores. Divide-se em duas: em branco, quando não se colocam dados nas solicitações de confirmação, devendo o indagado relacionar os valores constantes dos seus registros; e em preto, quando são postos os valores indicados nos registros da solicitante, para resposta confirmatória ou não.

Circularização negativa é aquela através da qual a não manifestação do inquirido é considerada como concordante com os dados fornecidos. Para tanto, faz-se mister a emissão de correspondência segura e com confirmação de recebimento.

Portanto, os procedimentos de auditoria podem-se resumir em exame dos controles internos, através da observação e indagação em torno das rotinas e dos mecanismos de segurança, e em aplicação de testes, por amostragem, que consistem em confirmar saldos, examinar documentos, lançamentos, registros e livros, vistoriar ativos, conferir somas e cálculos, entrevistar pessoas, travar correlações entre as diversas informações obtidas e acompanhamento dos controles internos durante o período auditado, para verificação de que persiste a aderência nos desenrolar das atividades.

Entendendo que a auditoria faz-se por meio de testes de amostragem, em virtude de ser economicamente inviável a verificação da totalidade de registros e transações envolvidos, percebe-se que há um risco em relação às conclusões advindas dos trabalhos executados. Existe, portanto, a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião inapropriada sobre as demonstrações contábeis objetivadas.

Este o motivo de avaliarem-se profundamente os controles internos da auditada. Quanto menos eficazes os controles, maiores os riscos do resultado obtido através dos testes. Maior também a necessidade de ampliação de testes. Note-se que nem mesmo diante dos controles mais seguros pode o auditor deixar de aplicar testes.

Deverá sim reduzi-los à medida que se comprovem prescindendos, excessivos. Outrossim, onde forem vislumbradas as possibilidades de falha dos controles, intensificá-los-á, objetivando a obtenção de evidências de que seja uma seara segura, de que não inspiram confiança os dados dali promanados ou dos erros ou irregularidades que eventualmente sejam apurados.

Risco inerente é aquele intrínseco às operações de uma empresa. Risco de controle está na possibilidade de falha do sistema de controle. Risco de detecção provém da possibilidade de os procedimentos aplicados não virem a detectar vícios, conduzindo a uma opinião equivocada. Assim, são considerados três tipos de risco: próprios das operações; oriundos dos controles internos; e de não detecção de falhas pelos testes e técnicas aplicados.

É, portanto, o risco de auditoria um fator determinante para a compulsão à aplicação dos exames, em natureza, oportunidade e extensão, e diretamente ligado à emissão de opinião, o desfecho final da auditoria e tema da última seção deste capítulo.

O resultado final do trabalho de auditoria contábil é a informação sobre a informação. Examinaram-se os controles, as rotinas, os registros, os documentos, os ativos, os passivos, os bens e direitos. Enfim, todos os dados de operação da empresa, por meio de testes de amostragem aleatória ou dirigida, os quais serão condensados e conter-se-ão nas demonstrações contábeis.

A auditoria interna emitirá relatório que, em linguagem clara e correta, exponha as conclusões às quais conduziram os trabalhos. Este tipo de relatório não exige forma rígida, podendo ser elaborado conforme o senso de organização e composição do auditor ou modelos definidos pela auditoria da empresa.

Deverá encerrar todas as informações oriundas dos exames: corroboração ou recomendações a respeito de controles e métodos, indicação de falhas, erros, fraudes e vícios, sugestões de correção, melhorias e reformulação de pontos fracos.

Em se tratando de auditoria externa – independente, determina a NBC-T-11 que o relatório seja emitido sob a forma de parecer de auditoria, cujo formato engessa-se em modelo padronizado e que deverá ser publicado em conjunto com as demonstrações contábeis da entidade.

Numa exposição sumária, o auditor independente acompanha todo o processo de uma entidade, durante um exercício, para, ao final dos exames, emitir sua opinião a respeito da fidedignidade das demonstrações publicadas quanto às posições patrimoniais resultantes das operações ocorridas naquele interregno. Expô-la-á por intermédio do parecer.

O parecer de auditor independente explicitará, através do resultado obtido da aplicação de testes, se evidenciam ou não as demonstrações financeiras, ou contábeis, a real situação da empresa pública e se há consonância entre elas e as Práticas Contábeis adotadas no Brasil.

Isto não significa que se excluam quaisquer outras formas de relatório. A auditoria deve sim emitir, além do parecer de opinião, relatórios que apontem as necessidades de correção e sugestões translúcidas de melhoria de controles e rotinas com fito de conduzir à maior garantia de seu funcionamento e, conseqüentemente, a uma redução de riscos em ulteriores exercícios.

Também, devem, obviamente, oferecer tais propostas maior segurança à administração da empresa quanto à gestão do patrimônio e dos seus investimentos.

Os relatórios de auditoria podem assumir forma escrita ou verbal, conforme as imposições circunstanciais. O relatório escrito tende a ser mais detalhado e contemplar um espectro mais amplo, rico em pormenores que descrevam os procedimentos perfilhados, os fatos apurados e as recomendações ofertadas. O relatório verbal pode ser proferido durante um reunião, momento em que o auditor possa expressar algumas opiniões que auxiliem a administração ou indiquem melhorias a executar ainda no transcurso do exercício auditado.

A título conclusivo, de acordo com Franco (2000, p. 41) a auditoria enquanto técnica contábil que se propõe a confirmar os registros procedidos pela Contabilidade mostra sua relevância principalmente para os seguintes segmentos:

Executivos de empresas, que não podem fiscalizar todos os atos de seus subordinados; Investidores que não tomam parte ativa na administração de uma sociedade (é o caso dos acionistas em sociedades abertas); Financiadores e

fornecedores que desejam ver confirmada a possibilidade de liquidação de seus créditos; O Fisco, que tem na auditoria idônea uma colaboração útil para orientação dos contribuintes e para evitar sonegação de impostos; O Poder Público, quando se trata de empresas ou entidades de interesse coletivo que devem sofrer controles e fiscalização do Estado. Os empregados das empresas, quando eles participam dos lucros e estão interessados na confirmação dos resultados apurados.

A participação do poder público na difusão da auditoria foi decisiva através das diversas leis que obrigaram a existência da auditoria e da figura do Auditor Independente. Segundo Franco & Marra (2000) a lei no. 4.728 de 14 de julho de 1965, a primeira lei do mercado de capitais, é o texto legal histórico pioneiro a tratar e tornar obrigatória esta prática. A partir desta lei, surgiram inúmeras disposições legais que estabeleceram a obrigatoriedade da Auditoria para segmentos específicos da economia e instituições a estes ligadas. Dentre tantas outras, leis, decretos, decretos-lei, resoluções do Banco Central tratavam da obrigatoriedade da auditoria, por exemplo, para sociedades de economia mista, sociedades seguradoras, associações de poupança e empréstimo, bolsas de valores etc.

Ainda de acordo com Franco & Marra (2000, p. 40) a lei no. 6.385/76 que criou a Comissão de Valores Mobiliários e a lei no. 6.404/76, representaram importante marco na história da Contabilidade e da Auditoria. No que diz respeito à Auditoria, referidas leis ampliaram consideravelmente o leque de atuação da mesma, considerando que até então estava restrito às atividades que envolviam a economia popular, tais como instituições financeiras e assemelhadas.

A Resolução 820/97, que trata da atividade de auditoria, inicialmente apresenta os principais conceitos utilizados, definindo o que é a própria técnica de auditoria, os tipos de procedimento com os quais trabalha, bem como o entendimento da classe quanto aos papéis de trabalho e a postura do auditor frente à fraude ou erro. Aborda questões relacionadas à importância do planejamento dos trabalhos, a atenção a ser dada à relevância e ao risco envolvidos nos objetos de exame. Determina ainda, os passos necessários para supervisão e controle da qualidade, estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos,

aplicação dos procedimentos de auditoria e faz recomendações quanto à documentação da auditoria, o uso da amostragem e do processamento eletrônico de dados, as estimativas contábeis, as transações com partes relacionadas, os eventos subseqüentes, carta de responsabilidade da administração e contingências. Por fim, estabelece as características extrínsecas e intrínsecas do Parecer de Auditoria.

A Resolução 821/97 aborda normas inerentes ao profissional de auditoria e enfatiza a essencialidade da competência técnico-profissional e da independência. Impõe regras quanto à fixação de honorários, guarda da documentação e guarda de sigilo. Estabelece ainda, a responsabilidade pela utilização do trabalho de auditores internos e especialistas, as informações anuais a serem fornecidas ao CRC, a comprovação de educação continuada e o exame de competência profissional.

O Código de Ética dos Contadores estabelece os princípios básicos que devem reger os trabalhos do auditor contábil: independência; integridade; objetividade; competência e devido zelo profissional; confidencialidade; comportamento profissional; e normas técnicas.

Embora o parecer de auditoria aumente a credibilidade das demonstrações contábeis, o usuário dessas demonstrações não pode presumir que o parecer seja uma maneira de viabilidade futura segura da empresa e nem da eficiência e eficácia de que a administração conduziu os negócios da empresa durante o período coberto pelo parecer. E a responsabilidade de preparar e apresentar as demonstrações contábeis cabe à administração da empresa, não o isentando de suas responsabilidades.

Diante da complexidade dos negócios e da competitividade do mercado, na atualidade globalizada, os empresários, cada vez mais, necessitam de asseveração das informações de forma contínua para minimizar os riscos e agregar valor na tomada de decisão.

A área contábil é uma das mais críticas, visto que ali se encontram todos os registros da vida de uma empresa. As oscilações do dia-a-dia, as operações, os resultados sistematicamente registrados e analisados, mostram o desempenho, os fortes e fracos de uma organização. A contabilidade facilita as ações, fornecendo as coordenadas de acordo com o desempenho medido. Entretanto, ainda é possível encontrar empresários que olham a contabilidade apenas como burocracia, não vendo nela os benefícios que pode gerar. Isso é uma consequência da falta de informação, já que o empresário, de início, precisa saber comprar e vender, mas não é obrigado a conhecer contabilidade. Nessa mesma linha de raciocínio está o ramo da auditoria contábil, que tem como desafio analisar todas as informações contábeis de uma determinada empresa e informar aos atores envolvidos, a situação real em que a mesma se encontra.

Essa responsabilidade envolve a questão ética, elemento vital na produção da realidade social. Existem sempre comportamentos humanos classificáveis sob a ótica do certo e errado, do bem e do mal. Embora relacionadas com o agir individual, essas classificações sempre têm relação com as matrizes culturais que prevalecem em determinadas sociedades e contextos históricos.

Os auditores não bastam seguir as normas técnicas, mas também da ética, os auditores são responsáveis não só perante a administração da organização a quem prestam serviços, mas também perante os usuários das atividades dessa organização. Esses usuários manifestam sua confiança no auditor, individualmente e suas atitudes devem conduzir-se de modo a justificar essa confiança.

Pelo abordado, percebe-se que o grande desafio, hoje, posto ao Contador-Auditor é a Auditoria Interna, objeto deste estudo, posto que é uma atividade de avaliação e assessoramento da administração, à qual tem vínculo empregatício, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como, da

qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas.

3 AUDITORIA CONTÁBIL INTERNA

3.1 Generalidades

O grande desafio, devido ao vínculo empregatício que tem com a empresa pública, hoje, posto ao Contador-Auditor é a Auditoria Interna, uma atividade de avaliação e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como, da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas.

Na introdução do livro Auditoria Interna, Sá (1968, p.19) assim a conceitua:

Auditoria é a técnica contábil do exame sistemático dos registros patrimoniais, observando os para verificar se encontram-se dentro ou fora dos limites do fim aziendal, apresentando conclusões e críticas respectivas, através de pesquisas, interpretações, orientações e pareceres, valendo-se, para tanto, de todos os meios necessários.

A ação da Auditoria Interna estende-se por todos os serviços, programas, operações e controles existentes na entidade.

Para que seja possível executar os serviços, a empresa pública pode utilizar-se de serviços de profissionais de Contabilidade que sejam seus empregados ou apenas assessores independentes (auditoria externa).

Contudo, em se tratando de Auditoria Interna elas criam um órgão interno, que faz parte de sua estrutura administrativa, com a finalidade de que seja realizada a auditoria em caráter permanente.

De acordo com Attie (1995, p.55) as principais diferenças entre a auditoria interna e a auditoria externa, são:

A auditoria interna - é realizada por um funcionário da empresa; o objetivo principal é atender as necessidades da administração; a revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para desenvolver aperfeiçoamento e para induzir ao cumprimento de políticas e normas, sem estar restrito aos assuntos financeiros; o trabalho é subdividido em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade administrativa; o auditor diretamente se preocupa com a interceptação e prevenção da fraude; o auditor deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho ele examina, porém subordinado às necessidades e desejos da alta administração; a revisão das atividades da empresa é contínua.

A auditoria externa - é realizada através da contratação de profissional independente; o objetivo principal é atender as necessidades de terceiros no que diz respeito à fidedignidade das informações financeiras; a revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras; o trabalho é subdividido em relação às principais contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado; o auditor incidentalmente se preocupa com a interceptação e prevenção de fraude, a não ser que haja possibilidade de substancialmente afetar as demonstrações financeiras; o auditor deve ser independente em relação à administração, de fato e de atitude mental; o exame das informações comprobatórias das demonstrações financeiras é periódica, geralmente anual.

3.2 Missão, Níveis de Intervenção e Objetivos

A Auditoria Interna tem por missão básica, assessorar a Administração no desempenho de suas funções e responsabilidades, através do exame da:

- adequação e eficácia dos controles;
- integridade e confiabilidade das informações e registros;
- integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos e da sua efetiva utilização;
- eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização dos recursos; dos procedimentos e métodos para salvaguarda dos ativos e a comprovação de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos;

- compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos.

Devem ser considerados os seguintes níveis de intervenção da Auditoria Interna:

- Auditoria de regularidade ou de Contas;
- Auditorias de Demonstrações Financeiras (ou contábil) e Tributária;
- Auditoria Operacional;
- Auditoria de Gestão;
- Auditoria de Informática;
- Auditorias Especiais

O Auditor Interno é empregado da empresa pública auditada, possui menor grau de independência, executa auditoria contábil, operacional, de gestão, de qualidade, de processos, de produtos e outros.

Os principais objetivos são:

- a) Verificar a existência, a suficiência e a aplicação dos controles internos, bem como contribuir para o seu aprimoramento;
- b) Verificar se as normas internas estão sendo seguidas;
- c) Verificar a necessidade de melhoramento das normas internas vigentes;
- d) Avaliar a necessidade de novas normas internas;

Diante de toda responsabilidade técnica, social e ética do Contador –Auditor é preciso salientar alguns requisitos importantes ao ser assumido esse papel:

- Comprometimento técnico-profissional, somente aceitando trabalhos que julgue estar capacitado totalmente de recursos para desenvolvê-los, recusando os serviços que não tiver capacidade de execução;
- Independência total no desenvolvimento dos trabalhos em todas as fases, se não deixando influenciar por fatores estranhos que caracterizem a perda de imparcialidade;
- Cobrança de honorários compatíveis com os trabalhos desenvolvidos, avaliando principalmente a relevância e o vulto do serviço a ser executado;
- Sigilo total das informações coletadas nos trabalhos de campo, somente divulgando-as a terceiros mediante autorização expressa da entidade, ou salvo quando houver obrigação legal.

Após estas considerações, fica evidente que a responsabilidade pelo respeito à ética por parte dos Auditores Contábeis é fundamental para a plena execução das suas atividades com o devido profissionalismo que estes trabalhos necessitam.

Baseado na legislação regulamentada pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade percebe-se que à ética destes profissionais deve estar presente em todas as etapas, dos trabalhos desenvolvidos, para que as suas considerações revistam-se da maior qualidade e confiabilidade, não dando margem a qualquer questionamento quanto à lisura do produto final dos serviços, que é o laudo ou parecer.

O exercício da auditoria contábil está sujeito a princípios de ética profissional. O auditor tem o dever de observar, cumprir e fazer cumprir fielmente, nas suas relações com a organização, o público em geral, os órgãos e as autoridades governamentais, as entidades de classe e seus colegas de profissão.

3.3 Princípios Básicos de Ética para o Exercício Profissional

A seguir são citados alguns itens básicos da ética profissional que devem ser seguidos pelos auditores.

1. - Independência Profissional: o auditor deve concentrar suas atividades profissionais no exercício da auditoria, nela compreendidas as funções que, por definição e tradição, lhe são atribuídas pelos usos reconhecidamente aceitos, abstendo-se de praticar atos ou participar, por qualquer forma, de outras atividades incompatíveis com seus postulados fundamentais.
2. - Independência de Atitudes e Decisões: sabe-se que o auditor interno ou externo deve prestar obediência aos princípios de ética e observar as normas técnicas e os padrões de auditoria, como norma de conduta profissional. O auditor deve desempenhar suas atividades de auditoria e nunca agir para seu benefício ou de terceiros, seus atos devem estar voltados para sua profissão. O auditor não poderá direta ou indiretamente, receber proventos ou recompensas de qualquer natureza de pessoas direta ou indiretamente interessadas em seu trabalho, exceto seu salário e demais vantagens oficiais concedidas.
3. - Intransferibilidade de Funções: o auditor não deve delegar autoridade a nenhum funcionário. Seus funcionários devem se abster a cumprir suas ordens e em hipótese alguma dar informações ou tomar decisões pelo auditor. O auditor deve agir sempre em seu nome pessoal, assumindo inteira responsabilidade técnica pelos serviços de auditoria por ele prestados e, em nenhuma hipótese, permitirá que outra pessoa o faça

em seu nome, salvo prepostos de sua oficial indicação, quando então responderá solidariamente com eles pelos respectivos atos.

4. - Eficiência Técnica: ao propor planos de trabalho à Administração, o auditor o fará indicando o alcance, a extensão e as limitações do seu trabalho, de forma a evitar dúvida ou controvérsia. O auditor deverá julgar a viabilidade técnica da execução de seu trabalho a fim de cumprir os prazos pré-determinados para o cumprimento da auditoria. O auditor não emitirá relatórios nem dará informações que não resultem de um adequado exame técnico, segundo as normas e os procedimentos de auditoria prescritos, observando-se:

- a) Que o exame tenha sido realizado por ele ou sob sua supervisão;
- b) Que o relatório seja redigido com objetividade e de maneira a expressar claramente a sua opinião;
- c) Que, na ocorrência da falta de dados ou de comprovação, ou ainda de situação inibitória de um juízo seguro, faça constar as suas ressalvas em seu relatório. No exercício da sua atividade, o auditor não emitirá relatórios, pareceres, opiniões ou informações que não se coadunem com os objetivos de auditoria.

5. - Integridade Pessoal: praticará ato de descrédito à sua profissão o auditor que, no desempenho de suas atribuições profissionais, infringir qualquer das seguintes normas:

- a) omitir algum fato importante de seu conhecimento, mas não evidenciado nas demonstrações contábeis ou gerenciais, cuja revelação seja necessária para evitar interpretações ou conclusões errôneas;

- b) deixar de relatar ou dissimular irregularidade, informações ou dados incorretos que estejam contidos nos registros e nas demonstrações contábeis ou gerenciais e que sejam do seu conhecimento;
- c) negligenciar efeitos graves na execução de qualquer trabalho profissional e no seu respectivo relato;
- d) desprezar ou negligenciar a coleta de informações suficientes para elaborar e sustentar seus pronunciamentos de forma a invalidar ou enfraquecer as proposições neles contidas;
- e) omitir-se sobre desvios, omissões ou desvirtuamentos dos preceitos legais ou contábeis, ou das normas e procedimentos da organização;
- f) formular opiniões, fornecer informações ou documentos que não traduzam adequadamente a expressão do seu melhor juízo e que, de qualquer forma, ocultem ou desvirtuem os fatos, induzindo a interpretações errôneas.

6. – Imparcialidade: as normas sobre imparcialidade devem orientar, basicamente, a conduta do auditor em todas as suas manifestações e circunstâncias, sendo-lhe vedado, sob qualquer pretexto, condições e vantagens, tomar partido na interpretação dos fatos, na disputa de interesses, nos conflitos de partes ou em qualquer outro evento. O auditor deve condicionar seu comportamento profissional à evidência da verdade quando, no seu melhor juízo, convenientemente apurada.
7. - Sigilo e Discrição: o sigilo profissional é regra indeclinável no exercício da auditoria. O auditor é obrigado a utilizar os dados e as informações do seu conhecimento tão só e exclusivamente na execução dos serviços que lhe foram confiados. Salvo determinação legal ou autorização expressa da Alta Administração, nenhum documento, dados, informações e demonstrações poderão ser fornecidos ou revelados

a terceiros, nem deles poderá utilizar-se o auditor, direta ou indiretamente, em proveito de interesses pessoais, seus ou de terceiros.

A Auditoria não constitui artigo suscetível de promoção pessoal, profissional e comercial. Seu exercício se sujeita às normas e aos usos de discrição pertinentes às profissões liberais. Pois, embora o auditor seja funcionário da própria empresa, em caráter permanente, ele deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional.

Comungam com o pensamento abordado Franco & Marra (1989, p.107) quando dizem que:

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

Embora alguns estudiosos apontem algumas desvantagens da auditoria interna, a exemplo, o risco que os funcionários do órgão de auditoria sejam envolvidos pela rotina de trabalho e só examinem aquilo que lhes é oferecido para exame, em termos conclusivos, é possível perceber a sua importância da Auditoria Interna para uma empresa, pois a vantagem que a mesma tem é a existência, dentro da própria organização, de um órgão que exercerá permanente controle de todos os atos da administração

4 IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA CONTÁBIL INTERNA PARA AS EMPRESAS PÚBLICAS

4.1 Análise e Discussão dos Resultados

Os profissionais da área contábil, na conjuntura atual, diante da sua importância nos cenários econômico e social, vêm buscando a renovação para vencer as novas competições e desafios gerados pelas mudanças, visando atender as expectativas dos cliente interno, representado pelo servidor; e do cliente externo, representado pela população em geral.

O mercado de trabalho globalizado cria novas oportunidades de fundamental importância para o contador do novo milênio, como fornecedor das veracidades das informações contábeis e financeiras de uma empresa, esse profissional se torna importante comunicador das informações indispensáveis para a tomada de decisões.

As atividades que os auditores internos realizam englobam todo o fazer da empresa pública, pois de acordo com a literatura pesquisada o trabalho de auditoria se subdivide basicamente em planejamento, aplicação dos procedimentos, verificação e avaliação dos dados obtidos, divulgação da opinião e o acompanhamento. O seu resultado será divulgado através de relatório ou parecer, ou ambos, conforme o trabalho realizado.

O planejamento dá-se por meio do estudo de todos os aspectos que se apresentem relevantes e constituam objeto de trabalho, a fim de que seja composto um programa, que guiará a sua execução, pelo auditor e equipe. Deve ser documentado e ter explicitados os detalhes que se façam necessários à compreensão de natureza, oportunidade e extensão dos exames a aplicar, devendo ser ajustado quando assim as condições imponham .

Para tanto, é necessária a adequada ciência a respeito das atividades, circunstâncias econômicas, legislação pertinente e sobre as operações da entidade, seus regulamentos internos, controles, hierarquia etc.

Na auditoria interna, objetiva-se o funcionamento do órgão público. Portanto, deve o auditor estar inteirado de suas práticas operacionais e administrativas, seus sistemas contábil e de controle interno, bem como da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a adotar, seus ciclos operacionais e todos os dados importantes relativos aos campos em que atuará.

Faz-se mister salientar que o auditor interno, por exercer um trabalho vinculado à administração, goza de uma certa liberdade, podendo escolher o campo em que aplicará a auditoria conforme as necessidades do contratante. Esta liberdade não se pode confundir com independência. Embora necessite de ser um trabalho independente e imparcial, o auditor interno sempre estará a serviço dos interesses da administração.

Mas nem por isso, por estar, de certa forma, subordinado ao seu contratante, deixará o auditor interno de obedecer às normas profissionais e técnicas.

O auditor tem que estar capacitado para o exercício profissional, conhecer o ambiente interno e externo do órgão público auditado e seu nível de atuação.. Deve planejar os trabalhos de forma a cumprir, organizadamente, os objetivos propostos, aplicando testes substantivos ou de observância e os procedimentos de auditoria necessários.

O sistema de controle interno da empresa pública é o lastro fundamental do trabalho de auditoria, estabelecendo-se também o quanto se estão cumprindo as diretrizes da administração. Para sua avaliação, são utilizados questionários, dos quais constam perguntas a respeito do seu objeto. Ao se encontrar uma resposta negativa, devem-se rever os registros para ver se não há controle alternativo, o que causará a adaptação do questionário, ou se isto

representa a falta de controle, o que implicará modificações do programa para permitir a avaliação dos efeitos advindos disto e a necessidade de comunicação aos gestores.

Os procedimentos devem-se aplicar por meio de provas seletivas, testes e amostragens, utilizados para obtenção das evidências. Estas, como sustentáculos do resultado do trabalho, devem ser concisas e obtidas através de exames documentais e físicos, testes de observância e testes substantivos.

Testes substantivos são os que buscam a evidência em relação à solidez dos dados oriundos do sistema de informações e contábil do órgão público. Testes de observância buscam segurança de que os controles internos funcionam e são cumpridos.

Quando da realização de primeira auditoria numa entidade pública, ou se houver trabalho anterior de outrem, dever-se-á atentar a evidências quanto à precisão dos saldos das demonstrações do exercício anterior, sua adequação aos saldos de abertura atuais, a uniformidade das práticas adotadas em ambos, aos fatos que venham a afetar a entidade.

A relevância deve ser analisada, em geral, considerando as demonstrações contábeis como um todo e a entidade, suas atividades, operações, controles e posição econômico-financeira, ou, especificamente, quando leve em conta os valores de saldos e volume de transações.

A continuidade constitui aspecto relevante, o que significa uma análise das evidências de que não a comprometerá ao menos no decorrer do próximo exercício. Caso contrário dever-se-ão adotar procedimentos adicionais com fito de firmar juízo concreto e, em se concluindo pelo real comprometimento da continuidade, deverão constar do parecer, em parágrafo de ênfase, os seus efeitos nas operações, nas demonstrações contábeis e quanto à realização de ativos de forma que se proporcione adequada percepção dos mesmos.

Para a análise abordada, são importantes os indicadores financeiros, como passivo a descoberto, capital circulante líquido negativo, exigível de vencimento imediato e sem

possibilidade de renovação, prejuízos operacionais constantes, dificuldades de negociar com credores e de obtenção de novos financiamentos, os indicadores de operação, como perda de funcionários importantes sem substituição, perda de mercado ou de fatos importantes para a atividade e outras indicações, como descumprimento das normas legais e estatutárias e alteração de vetores político-econômicos.

O trabalho de auditoria, quando realizado em equipe, deve ter profissional responsável, que seja contador, pela supervisão e pelo controle de qualidade de todo o trabalho, que será avaliado conforme o programa previamente definido e suas posteriores alterações, se houver.

Com a utilização de processamento eletrônico de dados, este é um campo que requer um profundo conhecimento do auditor ou a contratação de especialista. É imprescindível este domínio para que se definam os níveis de segurança dos registros e das operações assim armazenadas.

Ação de controle consiste em manter controle e avaliação constantes sobre as atividades exercidas a título de auditoria – relacionadas com a organização administrativa, os planejamentos e a execução dos trabalhos – conforme o programa elaborado e as normas pertinentes. Devem prever a elaboração de papéis, comprovação satisfatória, obediência aos modelos estabelecidos e comentários sucintos, não prolixos e sem termos dúbios e conclusões subjetivas, sempre com isenção e bom senso, indicando procedimentos e não os seus sujeitos ativos, com redação clara e objetiva.

A administração da entidade pública deve fornecer carta de responsabilidade quanto a informações e dados fornecidos e às demonstrações contábeis elaboradas submetidas ao exame da auditoria, da qual conste a mesma data da emissão do parecer, que será a do encerramento dos trabalhos dentro da empresa pública, desconsiderando o interregno entre este e a divulgação, período no qual se empregará algum trabalho fora da entidade.

Em termos de entraves quanto ao sucesso da Auditoria Interna há que se considerar a ocorrência de fraude, erro, improbidade e irregularidade. Por fraude entende-se ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. Por erro, o ato não intencional. Para o auditor governamental, são improbidade e irregularidade, respectivamente.

Para finalizar, vale definir o conceito de incerteza, que é o desfecho não definido de um fato relevante, cuja ocorrência deve merecer parágrafo de ênfase no parecer, após o parágrafo de opinião, explicitando a sua natureza e os seus efeitos.

Nota-se, portanto, que em termos de perspectivas a Auditoria Interna traz benefícios para as organizações. Mas, se ela traz benefícios, por que a maioria das empresas públicas não dispõe em seus quadros a Auditoria Interna como um departamento constante em seus organogramas? Sabe, de acordo com observações assistemáticas, contudo, que apesar de ter conhecimento de sua importância, para a garantia do bom funcionamento do órgão, o gestor público dá preferência a auditoria externa, que é realizada, quando muito, uma vez por ano.

A consciência dos gestores públicos aracajuano, contudo, impede que os mesmos percebam que a Auditoria Interna melhora a gestão; contribui para que a empresa como um todo e também com o setor de contabilidade, na verificação dos seus registros contábeis; além de dar credibilidade à dinâmica da administração pública, envolvendo seus gastos.

Ressalta-se a inegável contribuição que daria a auditoria interna para as empresas públicas, pois ficou claro que ela possibilita a melhoria no controle interno, a ampliação da confiança e credibilidade junto à população, desta forma, o grau máximo de avaliação do benefício deve ser atribuído à importância e qualidade das informações geradas pelo auditor interno, consideradas de extrema relevância pois estas informações são subsídios fundamentais para o desenvolvimento de uma boa gestão.

Verifica-se também que o sistema de controle interno previne que os funcionários cometam erros que possam causar problemas pessoais, financeiros e possam incorrer atos ilícitos.

5 CONCLUSÃO

A Auditoria Interna é um instrumento eficaz para as organizações públicas, pois trata-se de um conjunto de atividades e procedimentos que têm como objetivo promover a eficiência operacional, conferir as informações gerando credibilidade, assim como proteger os bens de prejuízos causados por erros involuntários ou até mesmo por fraude.

Percebeu-se que no estudo realizado as empresas públicas têm conhecimento e consciência da importância da Auditoria Interna já que está se evidenciando a partir do momento em que se compreende que a gestão administrativa é parte fundamental de uma organização, pois articula os diferentes setores e departamentos com o objetivo de garantir seu funcionamento através do planejamento, coordenação, organização, direção e controle. Em se tratando das empresas públicas de Sergipe, a implantação de departamentos em seus organogramas, para o exercício efetivo e sistemático da auditoria, seria de grande vantagem para as mesmas, abrindo perspectivas de desenvolvimento e controle dos gastos, mas, infelizmente, são poucos os gestores que vão além da consciência, ou seja, ultrapassam as barreiras da contenção de despesas e conseguem implantar em seus quadros a permanência da Auditoria Interna.

As organizações em geral, dão preferência a outro tipo de Auditoria, a externa, aquela que é realizada uma vez por ano, em detrimento de um trabalho sólido, sistemático e conseqüente, a Auditoria Interna.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso básico de auditoria**: normas e procedimentos. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

COOK, John, W.; WINKLE, Gary M. **Auditoria**: filosofia e técnica. Tradução Sonia Schwartz. São Paulo: Saraiva, 1979.

FONSECA, José Ismar da; COLELLA, Victor. **Prática de auditoria**: programas, papéis de trabalhos e pareceres. São Paulo: Saraiva, 1978.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JUND, Sérgio. **Auditoria**: conceitos, normas, técnicas e procedimentos. 3. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria**: princípios e técnicas. São Paulo: Atlas, 1988.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; BEGALLI, Glaucos Antonio. **Elaboração das demonstrações contábeis**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antonio Lopes de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Curso de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1980.

_____. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1968.

SANTI, Paulo Adolpho **Historia geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Introdução à auditoria**. S. Paulo: Atlas, 1988.

ANEXO

ANEXO A – Normas Brasileiras de Contabilidade T-12 – da Auditoria Interna¹

12.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

12.1.1 – Conceituação e Objetivos da Auditoria Interna

12.1.1.1 – A auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade.

12.1.1.2 – A auditoria interna é de competência exclusiva de Contador registrado em Conselho Regional de Contabilidade, nesta norma denominado auditor interno.

12.1.2 – Procedimentos da Auditoria Interna

12.1.2.1 – Os procedimentos de auditoria interna são os exames, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter provas suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações.

12.1.2.2 – Os testes de observância visam a obtenção de uma razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários da Entidade.

12.1.2.3 – Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da Entidade.

12.1.2.4 – As informações que fundamentam os resultados da auditoria interna são denominadas de evidências, que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecerem base sólida para as conclusões e recomendações.

12.1.3 – Papéis de Trabalho

12.1.3.1 – Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligadas pelo auditor interno que consubstanciam o trabalho executado.

12.1.4 – Fraude e Erro

12.1.4.1 – O termo fraude aplica-se a atos voluntários de omissão e manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.

12.1.4.2 – O termo erro aplica-se a atos involuntários de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações

¹ Conselho Federal de Contabilidade. Publicado no Diário Oficial da União em 1995

contábeis, bem como de transações e operações da Entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.

12.1.4.3 – O auditor interno deve assessorar a administração no trabalho de prevenção de erros e fraudes, obrigando-se a informá-la, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de erros ou fraudes detectados no decorrer de seu trabalho.

12.2 – NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

12.2.1 – Planejamento da Auditoria Interna

12.2.1.1. – 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.

12.2.1.2 – O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado dos sistemas contábil e de controles internos da Entidade e seu grau de confiabilidade;
- b) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados;
- c) a existência de Entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos exames da auditoria interna;
- d) o uso do trabalho de especialistas e outros auditores;
- e) os ciclos operacionais da Entidade relacionados com volume de transações e operações;
- f) o conhecimento das atividades operacionais da Entidade, como suporte para a análise eficaz dos procedimentos e sistemas de Contabilidade de Custos que estão sendo aplicados para acompanhar e controlar o uso e o consumo de recursos, visando verificar a existência de desvios em relação às rotinas preestabelecidas;
- g) o conhecimento da execução orçamentária, tanto operacional como de investimentos, no sentido de verificar a exatidão de apropriação dos valores, se os desvios estão sendo controlados e se as conseqüentes ações corretivas estão sendo aplicadas.

12.2.1.3 – O auditor interno deve documentar seu planejamento e preparar, por escrito, o programa de trabalho, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

12.2.1.4 – Os programas de trabalho, estruturados de forma a servir como guia e meio de controle, devem ser revisados e/ou atualizados quando necessário.

12.2.2 – Aplicação dos Procedimentos de Auditoria Interna

12.2.2.1 – O auditor interno deve obter, analisar, interpretar e documentar as informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais para dar suporte aos resultados de seu trabalho.

12.2.2.2 – O processo de avaliação das informações contábeis compreende:

a) a obtenção de informações sobre todos os assuntos relacionados com os objetivos e alcance da auditoria interna. As informações devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis no fornecimento de evidências às conclusões e recomendações da auditoria interna:

1. a informação suficiente é factual e convincente, de tal forma que uma pessoa prudente e informada possa entendê-la da mesma forma que o auditor interno;

2. a informação adequada é aquela que, sendo confiável, propicia a melhor evidência alcançável através do uso apropriado das técnicas de auditoria interna;

3. a informação relevante é a que dá suporte às conclusões e recomendações da auditoria interna;

4. a informação útil é a que auxilia a Entidade a atingir suas metas.

b) a aplicação dos procedimentos de auditoria interna, incluindo os testes e técnicas de amostragem, e, onde praticável, deve ser definida antecipadamente e ampliada ou alterada se as circunstâncias assim o exigirem.

12.2.2.3 – O processo deve ser supervisionado para alcançar razoável segurança de que o objetivo do trabalho da auditoria interna está sendo atingido.

12.2.2.4 – O auditor interno deve adotar procedimentos adequados para assegurar-se que todas as contingências ativas e passivas relevantes, decorrentes de processos judiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos e contribuições em disputa, foram identificadas e são do conhecimento da administração da Entidade.

12.2.2.5 – O auditor interno deve examinar a observância das legislações tributária, trabalhista e societária, bem como o cumprimento de normas reguladoras a que estiver sujeita a Entidade.

12.2.3 – Documentação da Auditoria Interna

12.2.3.1 – O auditor interno deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados, que evidenciem ter sido a auditoria interna executada de acordo com as normas aplicáveis.

12.2.3.2 – Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciarem a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria interna aplicados, bem como do julgamento exercido e do suporte das conclusões alcançadas.

12.2.3.3 – Os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

12.2.3.4 – Ao se utilizar de análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos, o auditor interno deve certificar-se de sua exatidão, sempre que integrá-los aos seus papéis de trabalho.

12.2.4 – Amostragem Estatística

12.2.4.1 – Ao determinar a extensão de um teste de auditoria interna ou método de seleção dos itens a serem testados, o auditor interno pode empregar técnicas de amostragem estatística.

12.2.5 – Processamento Eletrônico de Dados – PED

12.2.5.1 – O auditor interno deve dispor de conhecimento suficiente dos recursos de PED e dos sistemas de processamento da Entidade, a fim de avaliá-los e planejar adequadamente seu trabalho.

12.2.5.2 – O uso de técnicas de auditoria interna que demande o emprego de recursos de PED, requer que o auditor interno as domine completamente, de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, orientar, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

12.3 – NORMAS RELATIVAS AO RELATÓRIO DO AUDITOR INTERNO

12.3.1 – O relatório é o instrumento técnico pelo qual o auditor interno comunica os trabalhos realizados, suas conclusões, recomendações e as providências a serem tomadas pela administração.

12.3.2 – O relatório deve ser redigido com objetividade e imparcialidade, de forma a expressar claramente os resultados dos trabalhos realizados.

12.3.3 – O relatório do auditor interno é confidencial e deve ser apresentado ao superior imediato ou pessoa autorizada que o tenha solicitado.

12.3.4 – O auditor interno deve, no seu relatório, destacar, quando for o caso, as áreas não examinadas, informando os motivos pelos quais não as contemplou.