



***CURSO BÁSICO***  
***DE***  
***AUDITORIA INTERNA***

**MÓDULO 1**  
**Janeiro de 2002**

## ÍNDICE

|                                                                        |    |
|------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. ORIGEM DO TERMO AUDITOR.....                                        | 3  |
| 2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA AUDITORIA.....                                | 5  |
| 3. CONCEITO DE AUDITORIA.....                                          | 8  |
| 4. TIPOS DE AUDITORIA.....                                             | 9  |
| 5. DIFERENÇAS BÁSICAS ENTRE AUDITORIA EXTERNA E AUDITORIA INTERNA..... | 10 |
| 6. TIPOS DE PARECER DE AUDITORIA EXTERNA.....                          | 11 |
| 7. ASPECTOS LEGAIS.....                                                | 13 |
| 8. NATUREZA E OBJETIVOS DOS TRABALHOS DE AUDITORIA INTERNA.....        | 15 |
| 9. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....                                    | 21 |
| 10. PROCESSO DE AUDITORIA.....                                         | 23 |
| BIBLIOGRAFIA.....                                                      | 25 |
| ANEXO I – RESOLUÇÃO CFC Nº 780/95.....                                 | 26 |
| ANEXO II – NBC T – 12 – DA AUDITORIA INTERNA.....                      | 27 |

## 1. ORIGEM DO TERMO AUDITOR

A origem do termo auditor em português, muito embora perfeitamente representado pela origem latina (aquele que ouve, ouvinte), na realidade provém do verbo inglês *to audit* (examinar, ajustar, corrigir, certificar). Segundo se tem notícias, a atividade de auditoria é originária da Inglaterra que, como dominadora dos mares e do comércio em épocas passadas, teria iniciado a disseminação de investimentos em diversos locais e países e, por consequência, o exame dos investimentos mantidos naqueles locais.

Na Enciclopédia Britânica, encontramos o seguinte registro:

“AUDIT AND AUDITOR. An audit is examination of the accounts kept by the financial officers of a State, public corporation and bodies, or private persons, and the certifying of their accuracy. In the British Isles the public accounts were audited from very early times, though until the reign of Queen Elizabeth in no very systematic way. Prior to 1559, this duty was carried out, sometimes by auditors especially appointed, at other times by auditors of land revenue, or by the auditor of the exchequer, and office established as early as 1314. But in 1559 and endeavor was made to sistematize the auditing of the public accounts, by the appointment of two auditors of the imprests.”

Tradução livre:

“AUDITORIA E AUDITOR. Auditoria é o exame das contas feitas pelos funcionários financeiros de um estado, companhias e departamentos públicos ou pessoas físicas, e a certificação de sua exatidão. Nas Ilhas Britânicas as contas públicas eram examinadas desde há muito tempo, embora, até o reinado da Rainha Elizabeth, de maneira não muito sistemática. Anteriormente a 1559 esse serviço era executado às vezes, por auditores especialmente designados, e outras por auditores da receita pública, ou pelo auditor do tesouro, cargo criado por volta de 1314. Mas em 1559 um esforço foi feito para sistematizar a auditoria das contas públicas, pela indicação de dois auditores para examinar os pagamentos a servidores públicos.”

Como se vê, para os britânicos a auditoria é principalmente o exame dos livros contábeis, embora essa mesma Enciclopédia, registre também os demais conceitos de auditor e auditoria.

## 2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA AUDITORIA

Em essência, a causa da evolução da auditoria, que é decorrente da evolução da contabilidade, foi a do desenvolvimento econômico dos países, síntese do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, gerando crescente complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras como uma força motriz para o desenvolvimento da economia de mercado.

A veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do capital investido de forma lícita e o retorno do investimento foram algumas das preocupações que exigiram a opinião de alguém não ligado aos negócios e que confirmasse, de forma independente, a qualidade e precisão das informações prestadas, dando, dessa forma, o ensejo ao aparecimento do auditor.

Embora cronologicamente haja indícios da existência da profissão de auditor desde o século XIV, esta é, em verdade, uma função nova que vem experimentando excepcional desenvolvimento com diferentes graus de especialização.

### **Datas**

### **Fatos**

- |      |                                                                                                                                      |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ?    | Desconhecida a data de início da atividade de auditoria.                                                                             |
| 1314 | Criação do cargo de auditor do Tesouro da Inglaterra.                                                                                |
| 1559 | Sistematização e estabelecimento da auditoria dos pagamentos a servidores públicos pela Rainha Elizabeth I.                          |
| 1880 | Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), na Inglaterra. |
| 1886 | Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (AICPA), nos Estados Unidos.                                              |
| 1894 | Criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos.                                                                                |
| 1934 | Criação do Security and Exchange Commission (SEC), nos Estados Unidos.                                                               |

Foi a partir da criação do SEC, em 1934, nos Estados Unidos, que a profissão de auditor assume importância e cria um novo estímulo, uma vez que as empresas que transacionavam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a se utilizarem dos serviços de auditoria para dar maior credibilidade às suas demonstrações financeiras.

## **2.1 Evolução da Auditoria Independente no Brasil**

A evolução da auditoria no Brasil está primariamente relacionada com a instalação de empresas internacionais de auditoria independente, uma vez que os investimentos também internacionais foram aqui implantados e compulsoriamente tiveram de ter suas demonstrações financeiras auditadas.

As principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil foram:

- a) filias e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- b) financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
- c) crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- d) evolução do mercado de capitais;
- e) criação de normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972;
- f) criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas em 1976.

A Lei das Sociedades Anônimas determinou que as companhias abertas, além de observarem as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

## **2.2 Evolução da Auditoria Interna**

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

Esses auditores independentes no desenrolar de suas atividades, necessitavam ter acesso a informações e documentos que levassem ao

conhecimento mais profundo e análises das diferentes contas e transações. Para tanto, foram designados funcionários da própria empresa. Estava lançada a semente da Auditoria Interna, pois os mesmos, com o decorrer do tempo, foram aprendendo e dominando as técnicas de Auditoria e utilizando-as em trabalhos solicitados pela própria administração da empresa.

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

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

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

### 3. CONCEITO DE AUDITORIA

Para compreender o conceito de auditoria, é necessário, primeiro entender a função das demonstrações financeiras.

As demonstrações financeiras são informações, preparadas por escrito, destinadas a apresentar a terceiros, alheios à empresa, a situação patrimonial desta e a evolução desse patrimônio.

Para que cumpram suas funções, é necessário que as mesmas observem dois requisitos:

- a) Informar aos usuários que critérios foram adotados em sua elaboração;
- b) Apresentar parecer de terceiros, alheios à empresa, sobre a fidedignidade com que tais demonstrações refletem a situação do patrimônio e sua evolução durante o período a que se referem.

Para entender o primeiro requisito, adotou-se um conjunto de convenções conhecidas como princípios e normas de contabilidade geralmente aceitas, para a elaboração das demonstrações financeiras, que se referem basicamente à avaliação do patrimônio e à maneira de apresentar a informação nelas contidas.

O segundo requisito é preenchido recorrendo-se a um profissional independente, ou seja, alheio à empresa – o auditor.

Com base nisto, poderíamos definir a auditoria das demonstrações financeiras como o exame das mesmas, por um profissional independente, com a finalidade de emitir um parecer técnico sobre sua fidedignidade.

#### 4. TIPOS DE AUDITORIA

A auditoria se classifica da seguinte maneira:

a) Auditoria de demonstrações financeiras e auditoria operacional.

Auditoria de demonstrações financeiras: Como já foi dito, é o exame das demonstrações financeiras, feito por um profissional independente, com a finalidade de emitir um parecer técnico sobre sua fidedignidade.

Auditoria operacional: É o exame da gestão da entidade, com a finalidade de avaliar a eficiência dos seus resultados, no tocante a metas fixadas, recursos empregados, organização, utilização e coordenação dos referidos recursos e os controles estabelecidos sobre sua gestão.

b) Auditoria externa e auditoria interna.

Auditoria externa: É a auditoria das demonstrações financeiras. É feita por um profissional alheio à empresa.

Auditoria interna: É realizada pelo pessoal da própria empresa, e não consiste no exame de demonstrações financeiras, mas no de todo tipo de operação da empresa.

Atualmente os horizontes da auditoria foram ampliados para outras verificações que não aquelas essencialmente ligadas a sua origem contábil, tais como, auditoria de sistemas, auditoria da qualidade, auditoria ambiental, etc.

## 5. DIFERENÇAS BÁSICAS ENTRE AUDITORIA EXTERNA E AUDITORIA INTERNA

|                      | AUDITORIA EXTERNA                                                                                                             | AUDITORIA INTERNA                                                                                                                                 |
|----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Objetivo</b>      | Emissão de parecer sobre as demonstrações financeiras.                                                                        | Examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade. |
| <b>Procedimentos</b> | Conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião. | Exames que permitem ao auditor interno obter provas suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações                                  |
| <b>Relatório</b>     | Parecer do Auditor Independente.                                                                                              | Relatório do Auditor Interno                                                                                                                      |

## 6. TIPOS DE PARECER DE AUDITORIA EXTERNA

Os pareceres podem classificar-se da seguinte maneira, segundo o tipo de opinião que emitem:

- a) Sem ressalvas: é o parecer em que o auditor independente opina que as demonstrações financeiras apresentam fidedignamente a situação patrimonial e financeira, na data X, de acordo com princípios reconhecidos da contabilidade, aplicados uniformemente em relação ao exercício anterior;
- b) Com ressalva: o parecer com ressalva é aquele em que a opinião favorável é limitada mediante ressalvas ou exceções (desde que sua importância relativa não justifique a emissão de um parecer adverso ou de parecer negativa de opinião).

As ressalvas em questão podem se referir:

- 1. Ao escopo do trabalho: toda limitação ao escopo do trabalho deve ser exposta como uma ressalva ao escopo, sempre que determinar a emissão de parecer com ressalva. Convém que, ao redigir o parágrafo do escopo, aponte-se às causas da limitação;
  - 2. Ao parecer principal: o parecer principal pode ser limitado pelas seguintes ressalvas:
    - Determinadas: por uma discrepância concreta, em termos de aplicação de princípios reconhecidos de contabilidade;
    - Indeterminados: originados por uma incerteza que pode decorrer de:
      - Falta de elementos suficientes de julgamento, que permitam opinar sobre certos aspectos das demonstrações financeiras (limitações ao escopo dos trabalhos).
      - Impossibilidade de estimar razoavelmente, no momento de examinar as demonstrações financeiras, o possível efeito de fatos futuros sobre as mesmas.
  - 3. Por falta de aplicação uniforme dos princípios contábeis.
- c) Parecer com negativa de opinião: quando as ressalvas indeterminadas forem de importância tal que não permitam o auditor formar uma opinião sobre a fidedignidade das demonstrações financeiras tomadas em conjunto, cabe a

um parecer com negativa de opinião. Neste caso o auditor tem de declinar o motivo e se este fundamenta em:

1. Limitação ao escopo do exame;
2. Ao fato de a opinião sobre as demonstrações financeiras, em conjunto, estar sujeita a fatos futuros, cujo desfecho não se pode estimar razoavelmente.

Quando as limitações apontadas em 1 forem suficientemente graves para implicar que o exame não foi feito de conformidade com os padrões reconhecidos de auditoria, as demonstrações financeiras devem consideradas “não auditadas”, devendo o auditor fazer constar o fato nas mesmas.

- d) Parecer adverso: é aquele em que as ressalvas determinadas são suficientemente relevantes para o auditor concluir que as demonstrações financeiras não apresentam fidedignamente a situação patrimonial e financeira e/ou os resultados das operações, de acordo com os princípios reconhecidos de contabilidade.

## 7. ASPECTOS LEGAIS

Como acontece em todas as profissões, na auditoria também foram estabelecidos determinados padrões técnicos que objetivam qualificação na condução dos trabalhos de auditoria e garantir atuação consistente tecnicamente suficiente do auditor e de seu parecer, assegurando a todos aqueles que dependem de sua opinião a observação de uma série de requisitos considerados indispensáveis para o trabalho concretizado.

As normas de auditoria diferem dos procedimentos de auditoria, uma vez que elas se relacionam com as ações a serem praticadas, com quanto às 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.

As normas de auditoria reconhecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade através de Resolução CFC 700, de 24 de abril de 1991, são:

- Normas de execução dos trabalhos.
- Normas do parecer dos auditores independentes.

Atualmente, diversos órgãos reguladores emitem normas próprias para auditoria independentes dos organismos sob sua supervisão, como por exemplo, a Comissão de Valores Mobiliários para as companhias com ações negociadas na Bolsa de Valores, o Banco Central do Brasil para as instituições financeiras, a Superintendência de Seguros Privados para as companhias de seguro, etc.

Quanto às normas relacionadas à Auditoria Interna, reproduzimos no Anexo I, a Resolução CFC Nº 780/95 de 24 de março de 1995, que aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 12 (Anexo II), que trata da Auditoria Interna.

Os auditores internos, observam ainda, as orientações emanadas do INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL- AUDIBRA, fundado em 20 de novembro de 1960, que é uma sociedade civil de direito privado, sem fins lucrativos, cujo quadro associativo, de pessoas físicas, é composto por profissionais da área Auditoria Interna ou funções correlatas.

A Audibra é associada ao Institute of Internal Auditors – IIA, norte americano. O IIA, é reconhecido mundialmente como líder em educação e desenvolvimento da profissão contando com órgãos associados em mais de 100 países.

## 8. NATUREZA E OBJETIVO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA INTERNA

### A) RESPONSABILIDADE/ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

#### 1. Declaração de Responsabilidade do Auditor Interno

(The Institute of Internal Auditors, Inc – IIA)

##### 1.1 Natureza

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da Companhia, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração.

Constitui um controle gerencial que funciona através de análise e avaliação da eficácia de outros controles.

##### 1.2 Objetivo e Escopo

O objetivo da auditoria interna é auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas. O auditor interno interessa-se por qualquer fase das atividades do negócio em que possa ser útil à administração. Isto pressupõe sua incursão em campos além dos de contabilidade e finanças, a fim de obter uma visão completa das operações submetidas a exame. O atendimento desses objetivos globais envolve atividades, como:

- Revisão e avaliação da correção, adequação e aplicação de controles contábeis, financeiros e outros de natureza operacional, propiciando controles eficazes a custo razoável;
- Determinação do grau de atendimento das diretrizes, planos e procedimentos estabelecidos;
- Determinação do grau de controle dos ativos da Companhia quanto à proteção contra perdas de qualquer tipo;
- Determinação da fidelidade dos dados administrativos originados na própria Companhia;
- Avaliação da qualidade de desempenho na execução de tarefas atribuídas;
- Recomendações de melhorias operacionais.

### 1.3 Responsabilidade e Autoridade

As responsabilidades da auditoria interna, na organização devem ser claramente determinadas pelas políticas da Companhia. A autoridade de correspondente deve propiciar o auditor interno livre acesso a todos os registros, propriedades e pessoal da Companhia que possam vir a ter importância para o assunto em exame. O auditor interno deve sentir-se à vontade para revisar e avaliar diretrizes, planos, procedimentos e registros.

As responsabilidades do auditor interno devem ser:

- Informar e assessorar a administração e desincumbir-se dessa responsabilidade de maneira condizente com o código de ética do Instituto de Auditores Internos;
- Coordenar suas atividades com a de outros, de modo a atingir, com mais facilidades os objetivos da auditoria em benefício das atividades da Companhia.

No desempenho de suas funções um auditor interno não tem responsabilidade direta nem autoridade sobre as atividades que examina. Portanto, as revisões e avaliações feitas por um auditor interno nunca eximem outras pessoas da Companhia das responsabilidades que lhes cabem.

### 1.4 Independência

A independência é essencial para a eficiência da auditoria interna. Está independência se obtém, primordialmente, através do posicionamento na estrutura organizacional e da objetividade.

- O posicionamento da função da auditoria interna na estrutura organizacional e o apoio dado a esta função pela administração, são os principais determinantes de sua amplitude e valor. O responsável pelas atividades de auditoria interna, deve portanto, reportar-se a um executivo cuja autoridade seja suficiente tanto para assegurar uma ampla cobertura da auditoria interna, como para garantir a tomada de ação efetiva, com respeito aos assuntos levantados e recomendações efetuadas.
- A objetividade é essencial à função de auditoria. Um auditor interno não deve, portanto, desenvolver e implantar procedimentos, preparar registros ou envolver-se em qualquer outra atividade que poderá vir normalmente a examinar e analisar e que venha a constituir empecilho à manutenção de sua independência.

Sua objetividade não é, entretanto, afetada pelas determinações e recomendações de padrões de controle que venha a fazer, para aplicação no desenvolvimento de sistemas e procedimentos por ele revistos.

## **2. Estrutura Organizacional**

### **2.1 Considerações Gerais**

#### **a) Posicionamento das Atividades**

A auditoria interna é uma atividade independente dentro da organização, assessorando diretamente o Diretor Superintendente a exercer o controle geral das atividades da Companhia, mantendo controle permanente sobre suas operações e patrimônio, estabelecendo meios de proteção dos seus interesses, ativando sua eficiência operacional e exercendo um controle, em especial, das operações que incidem nas informações contábeis e financeiras.

#### **b) Dependência Hierárquica conforme Estrutura da Companhia**

As funções de auditoria interna serão desenvolvidas pela gerencia de auditoria interna, subordinada diretamente ao Diretor Superintendente, o qual deverá dar apoio permanente e efetivo às suas atividades.

#### **c) Área de ação e Alcance**

A área de ação da gerencia de auditoria interna compreenderá a totalidade dos setores que formam a estrutura organizacional da Companhia, assim como os de sua subsidiárias.

Para a efetivação de seu trabalho, os funcionários dos distintos setores devem fornecer as informações e documentos requeridos pelos auditores, dando livre acesso aos livros, registros, instalações, etc.

Considerando que a auditoria interna não é uma função de linha na organização, mas sim uma função de “staff”, ela não terá autoridade direta sobre os setores da Companhia cuja atividade revise.

Suas recomendações deverão, portanto, ser introduzidas através de decisões do Diretor Superintendente ou outros executivos da alta administração da Companhia.

## B) NATUREZA DOS TRABALHOS

### 1. Auditoria Interna

A auditoria interna é formada para desenvolver o cumprimento de objetivos básicos à vigilância das operações e controles internos da Companhia.

Suas atividades são exercidas através de revisões de informações administrativas e contábeis e da avaliação da organização, para detectar problemas de controles internos e, como consequência, estabelecer os meios de proteção e promover, simultaneamente, a eficiência operacional.

- Serviços de Proteção

São orientados para a revisão dos procedimentos e controles administrativos e contábeis referentes a:

- Correção das informações contábeis e financeiras;
- Proteção dos bens e valores contra possíveis perdas;
- Verificação específica do andamento do plano de expansão.

- Serviços de Promoção de Eficiência

Consistem na avaliação da organização da Companhia com a finalidade de recomendar medidas visando o melhoramento de:

- Políticas administrativas;
- Planos de organização;
- Procedimentos e registros;
- Cumprimento das políticas administrativas, do plano de organização da Companhia e de seus procedimentos.

Quanto aos objetivos e natureza, os trabalhos de auditoria interna podem ser distribuídos como segue:

- a) Auditoria Financeira

São trabalhos relacionados com o exame dos registros e procedimentos contábeis, visando um adequado julgamento dos informes e demonstrações financeiras quanto à correta classificação e exatidão dos valores.

- b) Auditoria Fiscal

São trabalhos que visam proteger a Companhia contra possíveis continências de natureza fiscal, verificando o atendimento adequado aos procedimentos fiscais vigentes e, ainda, verificar se a Companhia está se utilizando os benefícios fiscais estabelecidos.

c) Auditoria Operacional

Os trabalhos de auditoria operacional visam a avaliação dos controles internos e da eficácia dos procedimentos administrativos e operacionais da Companhia. Consistem basicamente da revisão e avaliação de:

- Política Geral da Companhia.

Identificação da existência, adequação, entendimento e adoção das políticas estabelecidas e o significado de suas diretrizes como elementos de controle interno.

- Controles Administrativos.

Identificação da existência e adequação de controles administrativos ou operacionais como meios específicos de controle interno, verificando o cumprimento desses controles e o relacionamento dos mesmos com as políticas gerais da Companhia.

d) Auditoria em Sistemas e Processamento Eletrônico de Dados

Os trabalhos nesta área não devem se restringir somente à utilização de informações e dados processados eletronicamente, mas devem aprofundar-se em exames de projetos de sistemas, visando a avaliação prévia dos controles internos envolvidos e ainda, uma análise da qualidade e eficiência dos sistemas em fase de implantação ou implantados.

e) Auditoria Especial

A auditoria interna é solicitada a efetuar determinados exames, não previstos no plano anual de auditoria tais como: contagem de caixa em vista em vista da mudança do responsável pelo caixa, inventários físicos não previstos, análises especiais de contas de despesas e outros, visando objetivos específicos de auditoria.

Tais solicitações não enquadradas quanto a sua natureza em uma das classificações anteriores, serão consideradas de natureza especial.

## 2. Estudos Especiais

Devido à posição hierárquica da auditoria interna, subordinada diretamente ao Diretor Superintendente e conseqüentemente elevada grau de relacionamento com a alta administração da Companhia, a Gerencia da auditoria interna recebe solicitações diversas para a execução de trabalhos que podem não ser considerados do âmbito da auditoria interna.

Esses trabalhos, em geral de caráter confidencial ou prioritário para o processo de tomada de decisão, são solicitados à gerencia de auditoria interna em vista da confiança depositada na mesma, nos conhecimentos que tem a companhia, e ainda, pela natureza dos trabalhos que implicam em pesquisas, levantamentos, análises contábeis, etc.

## 9. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Os padrões reconhecidos de auditoria, no tocante a realização do trabalho, estabelecem que “deve-se realizar um estudo e avaliação apropriada dos controles existentes, para que se possa ter uma base de confiança e poder-se determinar o escopo dos testes aos quais se devem limitar os procedimentos de auditoria”.

A Instrução SEST n.º 02, de 05.10.86, estabelece como orientação específica, as "NORMAS PARA O EXERCÍCIO PROFISSIONAL DA AUDITORIA INTERNA", estabelecidas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil, que define Controle Interno como: "Qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar com razoável certeza essa realização."

O sistema de controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que, de maneira coordenada, são adotados em uma empresa, para proteger-lhe os ativos, comprovar a exatidão e a credibilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência das operações e fomentar a adesão às políticas estabelecidas pela administração.

Os objetivos básicos a serem alcançados pelo sistema de controle interno são quatro, a saber:

1. Proteção do ativo;
2. Obtenção de informações adequadas;
3. Promoção da eficiência operacional;
4. Estimular a observância das políticas estabelecidas pela direção.

O Controle Interno refere-se não apenas aos aspectos diretamente relacionados às funções de contabilidade e finanças, mas sim a todos os aspectos das operações de uma empresa.

O conhecimento dos controles internos obtidos pelo Auditor, fará com que este chegue a uma das seguintes conclusões:

- a) O sistema de controles internos é adequado;
- b) O sistema de controles internos é adequado, podendo, entretanto, ser aprimorado;
- c) O sistema de controles internos é adequado, existindo, porém, fraquezas que deterioram e podem vir a comprometer o sistema em sua totalidade;
- d) O sistema de controles internos é inadequado, pois não atende aos princípios básicos vitais para a obtenção de um sistema de controle interno.

Tendo em vista as hipóteses acima, o Auditor deverá determinar as consequências e implicações, quais os procedimentos de auditoria a serem aplicados e sua extensão, para a cobertura dos referidos objetos da auditoria, analisando-os na amplitude que merecem.

## 10. PROCESSO DE AUDITORIA

O processo de auditoria inicia com o conhecimento da entidade auditada, principalmente no que tange a:

- a) Controles organizacionais;
- b) Controles gerais das atividades;
- c) Controle do sistema de informações;
- d) Controles internos contábeis;
- e) Princípios e métodos de contabilidade.

Os elementos acima devem ser analisados tendo em vista aspectos de eficiência operacional, custos, legais, normas e diretrizes internas, gestão, qualidade e sistemas de informática.

Para execução desse trabalho podem ser utilizadas as seguintes ferramentas:

- a) Questionário de controle interno;
- b) Fluxogramas;
- c) Descrição dos processos;

Obtido o conhecimento sobre o nível de controle existente, o auditor irá então elaborar o planejamento dos trabalhos.

Todo trabalho de auditoria deve ser previamente planejado e serve para definir a amplitude do trabalho a ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração.

Na execução dos trabalhos são efetuados testes de observância e testes substantivos:

- a) 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.
- b) Testes Substantivos: visam a obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da entidade.

Os métodos usados na auditoria incluem os seguintes procedimentos:

- Exame físico: quantidade, existência, identificação, autenticidade, qualidade.
- Confirmação: obtenção de declaração formal e isenta de pessoas alheias à empresa.
- Exame dos documentos originais: evidências de documentos comprobatórios.
- Conferência dos cálculos: adequação das operações aritméticas.
- Exame da escrituração: constatação da veracidade das informações contábeis.
- Investigação minuciosa: profundidade dos exames da matéria auditada.
- Inquérito: formulação de perguntas e obtenção de respostas satisfatórias.
- Exame dos registros auxiliares: suporte da autenticidade dos registros principais.
- Correlação das informações obtidas: Exemplos: depreciação do imobilizado, com a conta de depreciação acumulada no resultado, receitas de vendas do balanço com as contas de impostos como ICMS ou IPI.
- Observação: constatação visual de qualquer imperfeição.

Os trabalhos realizados mediante a aplicação das técnicas descritas deverão ser devidamente formalizados nos papéis de trabalho do auditor e servirão de suporte para a elaboração do relatório com as recomendações para aprimorar os controles internos e para correção das imperfeições detectadas.

## BIBLIOGRAFIA

ATTIE, Willian. Auditoria – Conceitos e Aplicações. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. Auditoria Interna. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1992.

CORREIA, Antonio Carlos. Um pouco da História da Auditoria Interna. Web Site: [www.homeshopping.com.br/~goucor/auditoria.htm](http://www.homeshopping.com.br/~goucor/auditoria.htm).

CRC-SP. Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e o Código de Ética Profissional do Contabilista. 29ª ed. São Paulo: CRC-SP, 2001

FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. Auditoria Contábil. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SÁ, Antonio Lopes de. Curso de Auditoria. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

## **ANEXO I**

### **RESOLUÇÃO CFC N.º 780/95**

Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC n.º 751/93, de 29 de dezembro de 1993;

CONSIDERANDO o estudo desenvolvido pelo Grupo de Estudo instituído pela Portaria CFC n.º 2/95, sob a coordenação do Contador Ynel Alves de Camargo, tendo como participantes os Contadores Antônio Luiz Sarno, George Sebastião Guerra Leone, Luiz Francisco Serra;

CONSIDERANDO a importância da elaboração de normas reguladoras para o campo do exercício profissional contábil;

**RESOLVE:**

Art. 1º - Aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade, assim discriminada: NBC T 12 – Da Auditoria Interna.

Art. 2º - Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 24 de março de 1995.

Contador JOSÉ MARIA MARTINS MENDES  
Presidente

## **ANEXO II**

### **NBC T- 12 – DA AUDITORIA INTERNA**

#### **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 à 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 coligidas 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 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 diretivas 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 de 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 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 de 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 o auditor interno às 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.