

U N I V E R S I D A D E F E D E R A L D O P A R A N Á

SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

A AVALIAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA PELA ALTA ADMINISTRAÇÃO NO
PLANEJAMENTO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO DA EMPRESA.

IRAN LUIZ CORDEIRO

ORIENTADOR: PROF. VICENTE PACHECO

CURITIBA

1996

U N I V E R S I D A D E F E D E R A L D O P A R A N Á

SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

A AVALIAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA PELA ALTA ADMINISTRAÇÃO NO
PLANEJAMENTO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO DA EMPRESA

IRAN LUIZ CORDEIRO

Monografia apresentada a
Universidade Federal do Paraná
para o curso de pós-graduação
"Lato Senso" de Especialização
em Controladoria e Contabi-
lidade sob orientação do
Professor Vicente Pacheco.

CURITIBA

1996

Agradecimentos

Agradeço os Conselheiros e Diretoria do CRC/PR e a jovem Nadilene que muito contribuíram para a realização deste trabalho.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	06
2. OBJETIVOS	08
3. HIPÓTESES	09
4. JUSTIFICATIVA	10
5. METODOLOGIA	11

CAPÍTULO 1

I-Evolução Histórica	13
II-Aspectos Conceituais	15
III-A Auditoria Interna e Externa	16
IV-Objetivos e Alcance da Auditoria Interna	16
V-Funções da Auditoria Interna	18
VI-Estrutura da Auditoria Interna	19
VII-Controles Internos	22
VIII-Riscos de Auditoria	24

CAPÍTULO 2

I-O Auditor Interno - Posição da Organização	33
II-Normas e Procedimentos Legais de Auditoria	34
III-A Integração da Auditoria Interna no Planejamento Tributário das Empresas	35

CAPÍTULO 3

I-O desafio da Auditoria Interna e a preparação para o futuro	43
CONCLUSÃO	72
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	74

1. INTRODUÇÃO

As necessárias reformas institucionais em nosso contexto social-econômico vão além de meras expectativas quanto à alterações através de programas governamentais. As mudanças estão ocorrendo rapidamente e ocorrem em todas as áreas do conhecimento humano. No âmbito das relações que envolvem capital e trabalho tal situação se percebe facilmente. Dentro desse contexto, considerando a necessidade dos detentores de capital, os administradores das empresas, de controlarem com mais eficácia as suas atividades, na busca de bons resultados, insere-se a Auditoria com todas as suas possíveis variáveis.

O presente trabalho tem por finalidade evidenciar aspectos relacionados à plena utilização dos recursos da Auditoria, dando maior ênfase a Auditoria Interna. Nesse enfoque, objetivamos demonstrar o necessário inter-relacionamento com a Alta Administração, considerando a devida observância de questões relacionadas ao planejamento financeiro e tributário das empresas. Desta forma poderemos visualizar ganhos a nível de gestão empresarial com a utilização segura das informações, orientações e questionamentos provenientes da Auditoria Interna.

No primeiro capítulo serão demonstrados aspectos conceituais e históricos sobre a Auditoria, bem como os objetivos, funções e riscos da Auditoria.

O capítulo dois apresenta características inerentes ao profissional de Auditoria Interna, as normas e procedimentos

legais que norteiam a atividade, bem como a integração do auditor no planejamento tributário das empresas.

Já no terceiro capítulo discutimos questões relacionadas aos desafios da Auditoria Interna e a preparação para o futuro, dando o devido destaque para o estreito convívio entre os auditores, os auditados e a Alta Administração, com todas as eventuais divergências de opiniões e de abordagem a nível psicossocial.

2.OBJETIVOS

TEMA

A avaliação da Auditoria Interna pela Alta Administração no planejamento financeiro e tributário da empresa.

OBJETIVO GERAL

Demonstrar as metodologias mais recentes utilizadas na auditoria interna e sua avaliação pela alta administração, enfocando também, aspectos conceituais acerca desse imprescindível órgão de assessoramento que está diretamente ligado ao controle administrativo da Entidade.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

a) Analisar a problemática da efetiva e segura utilização da auditoria interna por parte dos administradores.

b) Estabelecer comparações a nível conceitual das características do trabalho e do profissional da auditoria.

c) Verificar as perspectivas futuras da atividade tendo em vista o processo em curso de modernização aliado a efetiva fiscalização da economia.

3.HIPÓTESES

HIPÓTESE BÁSICA

A auditoria interna não está sendo utilizada e avaliada com plenitude pelos seus usuários.

HIPÓTESES SECUNDÁRIAS

a) A Alta Administração das empresas, desconhece, em sua maioria, as características da profissão do auditor interno e o grau de relevância das informações oriundas deste profissional.

b) A divulgação frequente na mídia de rombos financeiros que invariavelmente são imputados aos auditores no tocante a verificação prévia, decorre do desconhecimento por parte do público em geral da natureza das atividades desenvolvidas por esses profissionais.

c) O administrador pode e deve utilizar, com perspicácia, de muitos elementos que se originam dos trabalhos da auditoria interna.

4. JUSTIFICATIVA

A sociedade brasileira está presenciando mudanças rápidas e profundas em todos os segmentos. Estão ocorrendo alterações significativas em normas, procedimentos e instituições, refletindo amplamente no âmbito social e político do nosso país. Portanto, como decorrência desse processo, aumenta-se gradualmente a cobrança e a relevância dos procedimentos de auditoria. Importante se faz a busca de qualidade nestes controles, a eficácia aliada à modernidade nas rotinas administrativas e a transparência relacionada a métodos e controles gerenciais aplicados.

A amplitude e a envergadura das empresas e entidades públicas tem aumentado a tal ponto que a estrutura de sua organização vem a ser extremamente complexa e difusa. Para efetivo controle das operações, a administração depende da confiança das informações e análises que recebe da Auditoria Interna.

5.METODOLOGIA

O presente trabalho se desenvolverá a partir da conceituação e evolução histórica dos procedimentos de auditoria aliado às peculiaridades da atividade que serão destacadas com o devido rigor crítico.

Sequencialmente, abordaremos questões comuns no dia-a-dia da auditoria com ênfase na necessária interação com os devidos setores da empresa.

E por fim, iremos procurar evidenciar perspectivas futuras do pleno desenvolvimento e aproveitamento por parte da administração em relação à auditoria interna.

DELIMITAÇÃO

Procurar evidenciar aspectos relacionados a utilização plena dos recursos oriundos da Auditoria Interna nas empresas. Dentro desse enfoque, objetivamos demonstrar o necessário relacionamento com a Alta Administração. Para um melhor entendimento tornar-se-á frequente e indispensável a exposição de preceitos de natureza conceitual no campo da Auditoria e do gerenciamento moderno.

O campo de atuação está delimitado na atividade de auditoria em geral e na interna em particular no âmbito das avaliações por parte da Alta Administração das empresas.

CAPÍTULO 1

EVOLUÇÃO HISTÓRICA

ASPECTOS CONCEITUAIS

A AUDITORIA INTERNA E EXTERNA

OBJETIVOS E ALCANCE DA AUDITORIA INTERNA

FUNÇÕES DA AUDITORIA INTERNA

ESTRUTURA DA AUDITORIA INTERNA

CONTROLES INTERNOS

RISCOS DE AUDITORIA

I - EVOLUÇÃO HISTÓRICA

A necessidade de um controle efetivo das operações realizadas pelos diversos tipos de organizações não é uma atividade nova, há muito os proprietários procuravam estar a par dos seus negócios, portanto, a auditoria representa uma atividade que remonta a muitos séculos passados.

Inicialmente eram as atividades agrícolas, *pastoris* e *mercantis*, em que os proprietários procuraram se manter a par do que ocorria.

Contudo, com o passar do tempo os objetivos e técnicas de auditoria foram modificando-se na proporção da ampliação dos negócios e diversificação das atividades.

A auditoria, em termos gerais, surgiu mediante a necessidade das grandes empresas se certificarem da fidedignidade dos registros contábeis e da proteção do seu patrimônio. Segundo Uhl "Desde o começo do século, as grandes organizações mundiais utilizam os serviços de firma de auditoria pública, independente, para assegurar ao seu acionista (e investidores) que seus balanços, resultantes de suas atividades industriais e comerciais, representavam fielmente a escrituração contábil, dentro de sistemas universalmente reconhecidos como válidos".

Durante muito tempo, as funções de auditor eram vistas como fiscalizadoras dos valores aplicados, da apuração dos lucros e do retorno dos valores investidos.

Com o advento da revolução industrial, o desenvolvimento econômico e a ampliação dos negócios, os administradores perceberam a necessidade de mecanismos de controle de suas atividades, dessa forma a auditoria interna surgiu bem depois da auditoria externa ou independente.

As primeiras referências sobre a auditoria interna são encontradas na literatura do início do século e após a fundação do The Institute of Internal Auditors, em 1941, New York¹. A auditoria interna começou a funcionar como um controle administrativo cuja função é medir e avaliar a eficiência de outros controles. Somente nas últimas décadas, a auditoria interna passou a ser utilizada sistematicamente no Brasil. Devido a sua utilidade ser diversificada, cada vez mais ela ganha espaço dentro das organizações. Essa evolução acredita se ter ocorrido face a conscientização dos administradores dos benefícios que eles podem obter dos serviços de auditoria interna.

Em meio a tantas transformações, as atribuições da auditoria interna passaram a ter um enfoque de controle administrativo, com o objetivo de medir e avaliar a eficácia e a eficiência dos demais controles. A sua atuação funcional foi abrangendo todas as áreas da empresa, visando garantir a independência de suas atividades, passando a desempenhar a função de assessoramento subordinada a Alta Administração.

¹ Vide Harold Ryne Wanddel, p. 53.

II - ASPECTOS CONCEITUAIS

Em termos gerais, auditoria é o serviço utilizado sistematicamente para examinar e apurar a adequabilidade dos registros e a fidedignidade das demonstrações contábeis, com a finalidade de assessorar a direção das empresas.

Conceitualmente a auditoria interna é uma atividade independente dentro de uma organização para rever e avaliar as operações como um serviço para a gerência. É um controle administrativo que opera avaliando a efetividade de outros controles. Assim a auditoria interna é caracterizada:²

- a) Pela revisão e avaliação das operações;
- b) Por suas atividades envolverem todas operações desenvolvidas pela empresa, e não apenas os aspectos financeiros e contábeis;
- c) Por sua ação contínua;
- d) Por zelar para que os procedimentos administrativos e os demais controles funcionem satisfatoriamente e efetivamente e;
- e) Por assessorar a Alta Administração.

² Vide Victor Zinn Brink e Herbert Witt, p. 16.

III - A AUDITORIA INTERNA E EXTERNA

A auditoria é uma especialização contábil cuja aplicação em nosso país é relativamente recente, embora em outros países, desde o século passado já fosse regularmente praticada.

A auditoria consiste no exame de documentos, livros e registros objetivando avaliar a adequação dos registros e das demonstrações contábeis, porém, a finalidade da auditoria não se limita apenas a confirmar a exatidão dos registros e a veracidade das demonstrações contábeis. É importante ressaltar-se que ela apresenta sugestões e recomendações apontando as falhas, irregularidades e as deficiências dos controles.

Os trabalhos executados tanto pela auditoria interna como externa concentram-se nos controles internos da empresa. Entretanto, o campo de atuação da auditoria interna é mais abrangente em virtude de estar exclusivamente a disposição da empresa.

IV - OBJETIVOS E ALCANCE DA AUDITORIA INTERNA

O objetivo fundamental da auditoria interna é prestar serviços à administração, com a finalidade de possibilitar que ela tome decisões oportunas e adequadas. Por isso, a auditoria interna fornece análises, avaliações, recomendações e comentários

objetivos sobre as atividades investigadas, consideradas úteis à gerência.

Assim, os trabalhos da auditoria interna estão direcionados para a empresa como um todo, avaliando e revisando a adequação e aplicação dos controles internos, políticos e procedimentos estabelecidos pela organização, em conformidade com o seu principal objetivo, qual seja, atender as necessidades da administração.

O objetivo básico da auditoria interna consiste em prestar assistência a todos os setores da administração no cumprimento eficiente de suas responsabilidades, proporcionando-lhes, análises objetivas, avaliações, recomendações e comentários pertinentes as atividades examinadas.

Na concepção de Joaquin Gomez Morfin, para atingir o cumprimento deste objetivo de prestação de serviços à alta administração, deve envolver atividades, tais como:

a) Revisar e avaliar os controles contábeis, financeiros, orçamentários e operacionais quanto a sua solidez, adequabilidade e aplicabilidade;

b) Certificar-se quanto ao grau com que os ativos da organizações são controlados e salvaguardados contra perdas de qualquer espécie;

c) Certificar-se quanto a fidedignidade dos dados contábeis e de outras informações geradas dentro da organização.

d) Certificar-se quanto a extensão com que as políticas, planos e procedimentos estabelecidos são cumpridos;

e) Avaliar a qualidade do desempenho funcional na execução das responsabilidades atribuídas a cada setor operacional.

Pode-se notar que o Auditor em seu trabalho assegura aos administradores, o controle geral da empresa.

V - FUNÇÕES DA AUDITORIA INTERNA

Para que as funções e atividades da auditoria interna alcancem seus objetivos perante a organização, torna-se necessário o apoio dos administradores, bem como a execução de trabalhos contínuos, imaginativos e inovadores por parte do auditor interno.

Em razão disso, Morfin afirma que as atividades do auditor interno pode variar de acordo com o ramo da empresa e dos critérios estabelecidos pela gerência. Dessa forma devem ser estabelecidos critérios específicos dos serviços para cada área a ser examinada, visto que a atuação da auditoria interna ocupa todos os locais da empresa. Dentre suas funções principais, podem ser destacadas:

1 - Rever e avaliar a solidez e efetividade dos sistemas e procedimentos contábeis e financeiros, bem como em geral, os processos administrativos implantados;

2 - Determinar se estão sendo cumpridos planos, políticas e procedimentos estabelecidos;

- 3 - Certificar-se de que os ativos estejam contabilizados devidamente e resguardados de perdas de todo tipo;
- 4 - Comprovar a eficiência e confiabilidade do sistema de informações na gerência, e;
- 5 - Recomendar melhoria nos procedimentos administrativos.

VI - ESTRUTURA DA AUDITORIA INTERNA

Uma das principais maneiras através da qual a auditoria interna procurará alcançar metas e objetivos estabelecidos é a sua posição na estrutura geral da empresa, assim como a seleção e o treinamento do pessoal são extremamente importantes na implementação da auditoria interna. Assim a questão da estrutura da organização está internamente relacionada com a política do pessoal. A auditoria interna é um órgão de "staff", por isso não deve exercer autoridade de mando sobre qualquer outro setor da empresa.

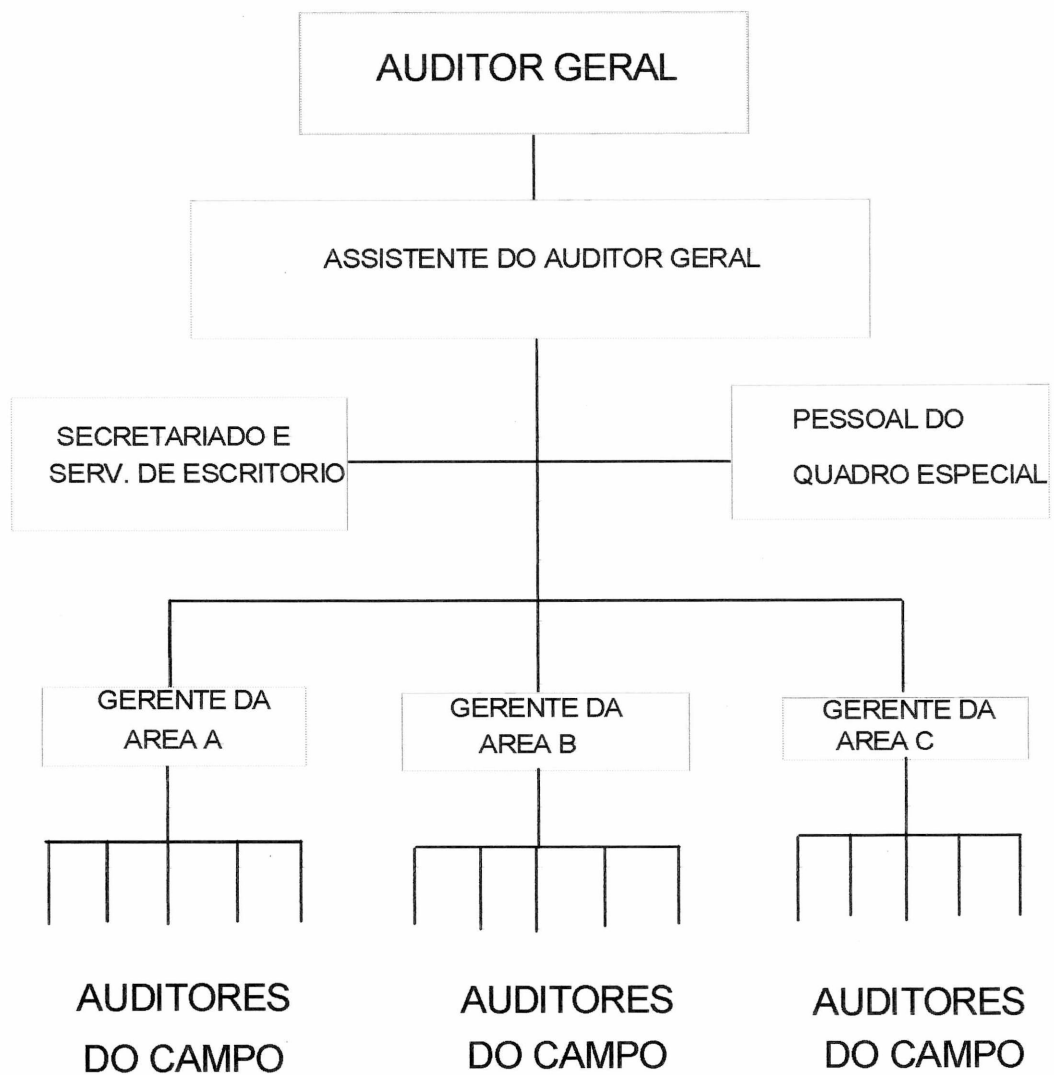
É conveniente a estrutura organizacional da auditoria interna estar subordinada diretamente à Alta Administração. Assim, o auditor geral deve, portanto reportar-se a um administrador de alto nível dentro da organização, de preferência subordinado diretamente à presidência, de modo que os problemas encontrados e/ou as recomendações propostas nos relatórios cheguem ao mais importante dos executivos.

Entretanto, o que observa muitos estudiosos sobre o assunto é que a referida subordinação na maioria dos casos encontra-se a cargo de diretorias administrativas, financeiras ou do controlador, dentre outros casos. Assim, espera-se que o departamento de auditoria seja composto de acordo com as estruturas da organização, e que sejam definidas as responsabilidades e atribuições ao pessoal da auditoria interna, de modo que sejam mantidas adequadamente os limites de sua responsabilidade, com relação as áreas examinadas.

Salienta-se que, a estruturação organizacional da auditoria pode variar de acordo com as circunstâncias de cada organização, a fim de conseguir os seus objetivos.

Para ilustrar a efetividade sobre o departamento de auditoria, reproduz-se o seguinte exemplo.

ORGANOGRAMA DO DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA



Fonte: BRINK, Victor Zinn - Modern Internal Auditing - John Wiley & Sons, Inc. 1982. p. 232.

VII - CONTROLES INTERNOS

Objetivo:

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

Nesse enfoque podemos afirmar que as principais finalidades do controle interno são:

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

Características:

Um sistema de controle interno se estende além daqueles assuntos que se relacionam diretamente com as funções contábeis e financeiras. Este sistema deve incluir controle orçamentário, controle de pessoal, custos, relatórios periódicos de operações,

análises estatísticas e sua divulgação, treinamento de pessoal e uma auditoria interna para promover uma segurança adicional à administração no que se relaciona ao cumprimento das instruções e avaliação dos resultados alcançados. Algumas das características de um controle interno apontadas por Luiz Carlos Vaini são as que seguem: a) Segregação de responsabilidades funcionais; b) Sistema de autorização; c) Procedimento de escrituração adequado sobre o Ativo, o Passivo, as Receitas e as Despesas; d) Cumprimento dos deveres e funções de cada departamento ou setor; e) Pessoal qualificado; f) Aumento da Produtividade; g) Redução dos custos operacionais.

Um sistema de controle interno deve contar com os seguintes elementos:

a) Controles Contábeis, que compreendem o Plano de Contas; o manual de funcionamento das contas; manuais de procedimentos relativos a registros e formulários; fluxo de documentação original; aprovação das contas; classificação das contas e separação das funções de escrituração e elaboração de relatórios contábeis.

b) Controles Administrativos, que compreendem a auditoria interna subordinada à presidência da empresa; segregação das responsabilidades funcionais e pessoal qualificado em cada setor operacional.

A maior ou menor profundidade do trabalho de auditoria depende da eficiência e segurança do controle interno.

No exame normal, a seleção dos procedimentos de auditoria, suas datas e a determinação da medida em que deveriam ser seguidos dependerá, em grande parte, do julgamento do auditor sobre a adequação e efetividade dos controles internos. Este julgamento é o ponto final que resulta de seu estudo e a avaliação daqueles controles que, em sua opinião, influenciam a afiançabilidade dos registros contábeis e administrativos.

Um dos padrões do trabalho de campo de auditoria requer que o auditor faça uma revisão adequada do controle interno existente.

Essa revisão vai estabelecer as bases para determinar a extensão dos testes a serem aplicados.

VIII - RISCOS DE AUDITORIA

a) Definição de riscos de auditoria

O auditor precisa ter mais segurança de que os itens das demonstrações contábeis são apresentados fidedignamente, quando é maior o risco de erro ou apresentação errônea.

A possibilidade de erro não está apenas nas cifras, mas também, na descrição de um item ou nas observações e comentários correlatos. Segundo Paul Grady, a natureza de um item, em termos de sua suscetibilidade de erros ou irregularidades, pode fazer com que a materialidade desse item seja alta mesmo se o seu valor for pequeno, pois o grau de risco envolvido tem muito a ver com a

natureza do exame. Diante disso, evidenciamos que as transações de caixa são mais suscetíveis de irregularidades do que as de inventário, e o trabalho empreendido nas operações com dinheiro deve portanto ser levado a cabo de maneira mais conclusiva, sem que esse fato implique necessariamente em maior dispêndio de tempo.

Um fator que afeta o risco relacionado a um item é a eficácia dos controles internos. O efeito do controle interno do escopo do exame indica a influência que um maior ou menor grau de risco de erros tem sobre os procedimentos de auditoria, isto é, quanto mais forte o controle interno, menor o grau de risco.

Geralmente existe um relacionamento direto entre risco relativo associado com um item dos demonstrativos contábeis e a quantidade e qualidade da evidência que é necessária para verificar o item. Em síntese, risco em auditoria, são os fatos ocorridos ou com possibilidades de ocorrência, cujo impacto na empresa e nas demonstrações contábeis merecem atenção por parte do auditor.

b) Aspectos e natureza dos riscos³

A fim de melhor executar o seu trabalho, o auditor deve ter em mente a diminuição dos riscos relacionados a: riscos de negócios, riscos do não atendimento dos objetivos de controle e risco do não atendimento aos princípios fundamentais de contabilidade.

³ Segundo análise de Sullivan, Gnospelius, Defliese e Irenicke.

O risco de negócio está associado e relacionado com o meio ambiente no qual a empresa atua.

O risco do não atendimento dos objetivos de controle está relacionado com a salvaguarda dos Ativos, fornecimento de informações confiáveis e operações realizadas com autorização, validação e registro adequados.

O risco do não atendimento dos princípios fundamentais de Contabilidade está relacionado à confiabilidade dos registros e das informações contábeis.

A análise do risco feita pelo auditor corresponde a possibilidade de uma ocorrência e é denominado de risco inerente. O risco inerente tem três aspectos, constituindo-se cada um deles em tipos diferentes de riscos, os quais são influenciados por fatores diferentes, do meio ambiente da entidade.

Esses riscos são: risco operacional, risco financeiro e risco do mercado. O risco operacional está associado com a possibilidade de variação dos lucros ou a posição de liquidez da empresa.

O risco financeiro está associado com a habilidade e competência da entidade em cumprir os compromissos assumidos ou as dívidas contraídas nas datas combinadas. O risco de mercado está associado com a flutuação do preço da empresa no mercado.

c) Detecção de riscos de auditoria

Detecção de riscos de auditoria é a combinação das possibilidades de que tanto os procedimentos de revisão

analítica, quanto os teste das transações ou dos saldos das contas ou ambos, reduzirão erros ou enganos não detectáveis numa base cumulativa a níveis não materiais. Considerando que a revisão de procedimentos analíticos e testes completam um ao outro, os riscos a eles associados não são aditivos, mas multiplicativos.

Como exemplo, vamos partir da suposição de que determinados testes ou outros procedimentos de auditoria não foram executados, mas existe um erro nas demonstrações financeiras.

Há uma chance de 100% de que o erro não será descoberto, então dizemos que o risco de detecção é de 100%. Por outro lado, se os testes são executados e o auditor acredita que 40% de risco de que a revisão analítica não irá detectar cumulativamente enganos ou erros materiais é de 20% de risco que os testes não irão detectá-los, a chance de que nenhum procedimento irá detectar o erro é o produto de 40% de 20%, ou seja 8%.⁴

Para que um erro existente nas demonstrações financeiras não seja detectável, tanto os testes quanto os procedimentos de revisão analítica deverão falhar em detectá-los. Assim sendo, é importante e imprescindível que haja meios para controlar os riscos envolvidos, tanto com a revisão analítica quanto pelos testes substantivos.

⁴ Vide Luiz Carlos Vaini no Manual de Auditoria Básica da Coopers Lybrand Bierdmann, Bordasch.

d) Controle da detecção do risco de Auditoria

Através da variação da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, dando supervisão e adequada atenção, o auditor pode controlar o risco de que cumulativamente enganos ou erros materiais seriam indetectáveis. Baseado em sua avaliação do risco inerente, o auditor deve desenhar a estratégia de auditoria levando em conta o seguinte:

a) itens de alto risco, tais como ajustes materiais em potencial, relacionados com a necessidade de provisão para perdas, transações não recorrentes ou sensíveis que ocorrem com certa frequência ou envolvem um valor significativo de uma contingência significativa;

b) itens que merecem consideração especial, tais como introdução de novos princípios contábeis, modificação de princípios contábeis e questões ou estimativas relacionadas com o adequado tratamento contábil;

c) outros itens que por si só podem ser materiais;

d) todos os outros itens.

De forma a conduzir com eficiência e eficácia a auditoria, o profissional deve isolar todos os itens relacionados nos tópicos b) e c) e dedicar especial atenção separadamente de acordo com as prioridades. Todos os outros itens deverão estar sujeitos a rotina dos procedimentos de auditoria, incluindo a revisão analítica e os testes substantivos.

e) Impacto na estratégia de auditoria

Normalmente, várias opções de estratégia de auditoria são consideradas para estabelecer o controle sobre a detecção do risco de auditoria. Essas opções as quais podem resultar em diferenças significativas na estratégia de auditoria, resultam da relação entre os componentes dos riscos gerais de auditoria. Por exemplo, se o entendimento preliminar do auditor dos controles interno de uma companhia indicam que esses controles são fracos e que, assim sendo, o risco da ocorrência de erros é alto, a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria devem ser desenhadas para que o risco de detecção seja baixo. O auditor pode atingir esses objetivos pela execução de extensos testes substantivos nos saldos de fim de ano e uma profunda aplicação de procedimento de revisão analítica.

Na avaliação dos riscos, cada ciclo ou grupo de contas devem ser considerados separadamente, por exemplo, o auditor pode subjetivamente avaliar os riscos inerentes aplicáveis às contas a receber como desprezíveis e considerar como sendo de 5% o nível de risco de auditoria aceitável. Se a estratégia de auditoria é de não confiar nos controles internos sobre as contas a receber e de não executar procedimentos de revisão analítica (isto é, há 100% de risco de controle interno e de revisão analítica de que riscos materiais não serão detectados), o auditor deverá desenhar testes substantivos para limitar os riscos de auditoria a 5% ou conseguir 95% de nível de segurança. (Os percentuais são usados unicamente para indicar a interação entre os vários componentes

de riscos, porque ao fazer isso pode ser conduzido às inferências, sem a mínima garantia a respeito da previsão com as quais os fatores de riscos podem se avaliados e operacionalizados).

O auditor deve planejar o seu trabalho, de tal sorte que os riscos de auditoria estejam limitados ao mais baixo nível possível em seu julgamento profissional, de forma a permitir uma opinião nas demonstrações financeiras. Os riscos de auditoria devem ser avaliados, tanto quantitativamente quanto não-quantitativamente.

A existência de riscos de auditoria está implícita na frase "Em nossa opinião". O risco de auditoria é o risco então que o auditor pode inadvertidamente falhar quando emitir sua opinião sobre as demonstrações financeiras que estão materialmente afetadas.

A frase "representa adequadamente de acordo com princípios fundamentais de contabilidade" implica que o auditor acredita que as demonstrações financeiras estão materialmente afetadas quando elas contêm erros ou irregularidades, cujo efeito, individualmente ou de forma agregada, é importante o suficiente para fazer com que elas não representem adequadamente de acordo com princípios contábeis. Os erros ou irregularidades resultam de inadequada aplicação dos princípios contábeis e da não observância de fatos ou de omissões de informações necessárias.

A forma, com a qual os resultados de auditoria de cada componente das demonstrações financeiras devem ser combinados,

está em função da forma com a qual o auditor enfoca a questão da combinação do risco e da estratificação da materialidade.

Todos esses riscos, devem ser motivos constantes de preocupação por parte do auditor e constituem o grupo de riscos da auditoria, que inclui a possível medida imprecisa ou má interpretação dos fatos revelados pelas evidências como também uma avaliação incorreta da significação dos testes em relação aos objetivos da auditoria.

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

CAPÍTULO 2

O AUDITOR INTERNO - POSIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO
NORMAS E PROCEDIMENTOS LEGAIS DE AUDITORIA
A INTEGRAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DAS
EMPRESAS

I - O AUDITOR INTERNO - POSIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

O Auditor interno não exerce autoridade direta sobre os funcionários cujo trabalho ele revisa, o auditor interno deve ter liberdade de revisar e avaliar políticas, planos, procedimentos e registros, porém essa revisão ou avaliação de forma alguma isenta as outras pessoas no banco das responsabilidades a elas atribuídas.

Características para um bom auditor

Para ser um bom auditor, segundo Jorge do Carmo Attuy, o funcionário deve reunir as seguintes características:

a) Perspicácia; b) Visão de conjunto; c) Capacidade de crítica; d) Clareza de raciocínio; e) Espírito de equipe; f) Humildade; g) Satisfação Profissional; h) Capacidade de comunicação.

O apoio da Administração, o estabelecimento de diretrizes dentro dos conceitos mais modernos e a visão avançada do Chefe da Auditoria Interna, em perfeita harmonia com as diretrizes, perdem todo o seu efeito prático se a qualidade da equipe de auditores não corresponder tecnicamente aos objetivos traçados.

II - NORMAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

O Conselho Federal de Contabilidade na qualidade de órgão máximo da Contabilidade em nosso país e no exercício de suas atribuições legais e regimentais conforme o Decreto-Lei nº 9.295/46, regulamenta através de Resoluções as Normas Técnicas pertinentes à Auditoria Interna e Externa, bem como as Normas Profissionais pertinentes ao Auditor Interno e Externo.

As Resoluções que aprovam as respectivas Normas são as seguintes:

- Resolução CFC 700 de 24.04.1991 - Aprova a NBC-T11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, compreendendo: Conceituação e Disposições Gerais; Normas de execução dos Trabalhos e Normas do Parecer dos Auditores Independentes.
- Resolução CFC 701 de 10.05.91 - Aprova a NBC-P 1 - Normas Profissionais de Auditor Independente, compreendendo: Competência Técnico-Profissional; Independência; Responsabilidades do Auditor na Execução dos Trabalhos; Honorários; Guarda da Documentação; Sigilo; Utilização do Trabalho do Auditor Interno e Utilização do Trabalho de Especialistas.
- Resolução CFC 752 de 20.09.93 - Aprova a NBC-T11-IT-01 - Carta de Responsabilidade da Administração, compreendendo: Considerações Gerais; Objetivos; Conteúdo da Carta de Responsabilidade e Providências para Situações de Recusa da

administração em fornecer a Carta e Exemplo de Carta de Responsabilidade da Administração.

- Resolução CFC 780 de 24.03.95 - Aprova NBC-T 12 - Da Auditoria Interna, compreendendo: Conceituação e Disposições Gerais; Normas de Execução dos Trabalhos e Normas Relativas ao Relatório do Auditor Interno.

- Resolução CFC 781 de 24.03.95 - Aprova o NBC-P 3 - Normas Profissionais do Auditor Interno, compreendendo: Competência Técnico-Profissional; Autonomia Profissional; Responsabilidade do Auditor Interno na Execução dos Trabalhos; Relacionamento com Profissionais de Outras áreas; Sigilo e Cooperação com o Auditor Independente.

A inobservância às Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades de multa administrativa, suspensão do exercício profissional e advertência pública.

III - A INTEGRAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DAS EMPRESAS.⁵

A função do Auditor e o Planejamento Tributário

A auditoria interna é uma função importante no controle moderno dos negócios. O objetivo global da auditoria interna é

⁵ Vide Francisco P. Bueno Neto, p. 101.

ajudar a administração a lograr resultados mais eficientes das operações da organização, principalmente tendo-se em vista que a administração eficiente é aquela que está voltada para a obtenção de resultados que se traduzem em maiores lucros e, conseqüentemente, em maiores dividendos para os sócios das empresas.

Dentro deste contexto a função da auditoria interna poderia constar das seguintes fases:

- proteção dos interesses da organização incluindo a indicação de deficiências existentes para proporcionar a base de uma ação corretiva adequada;
- a promoção dos interesses da organização incluindo a recomendação de mudanças para melhorar as diversas fases da operação.

Como se pode verificar a função da auditoria interna é uma função de assessoramento à administração mais efetiva do que a decorrente de uma função operacional ou direta.

Tem, portanto, pelo seu conhecimento global da empresa, um significado maior do que a comprovação detalhada e rotineira das transações contábeis alcançando o domínio de uma investigação e análise periódica e completa das operações de uma empresa.

Ao proceder esta análise das operações o auditor interno deve estar atento para identificar problemas futuros, promover reduções custos, aumentar receitas, evitar contingências fiscais e perdas financeiras.

Dentro destes objetivos a análise crítica da forma pela qual a empresa está apurando e pagando seus tributos é de suma importância principalmente se considerarmos o peso que representam, em termos de custos e despesas, na formação do resultado das empresas, aliado à complexidade da legislação tributária atual.

Não se deve esquecer que os tributos, regra geral, tem seu fato gerador em transações levadas a efeito pela empresa, ou no caso do imposto sobre a renda, no lucro líquido apurado em decorrência de critérios de avaliação das diversas contas que compõem as demonstrações contábeis, cuja análise e verificação se encontram no âmbito de responsabilidade do auditor interno.

Ninguém, pois, mais indicado a determinar sintomas de deficiência ou pontos de melhoria na forma de apuração e pagamento dos tributos, do que o auditor interno.

Não se pretende que o auditor interno, neste particular, seja um profundo conhecedor da legislação tributária, mas que tenha conhecimentos suficientes para identificar irregularidades, bem como apontar melhores caminhos para a arrecadação dos tributos com resultados benéficos para a empresa.

O detalhamento e implantação de sugestões que possam surgir do trabalho do auditor interno nesta área deve ser resultado de um esforço posterior de equipe envolvendo os mais variados elementos da administração e contar com a experiência e o conhecimento de consultores externos.

Esta tarefa é tão importante na medida em que o auditor interno está subordinado a um elemento da organização com poderes suficientes para assegurar a consideração e atuação adequada de acordo com as conclusões ou recomendações apresentadas.

O seu acesso à Administração é, pois, direto sem quaisquer interferências.

É dentro desta linha que procuraremos abordar alguns fundamentos de planejamento tributário. Planejar de forma produtiva e criativa é, no mínimo, tão importante quanto o desafio de realizar.

Planejamento Tributário

Conceito e objetivos - Relação com Planejamento Financeiro

Na área tributária, o que se pode observar nos últimos tempos, foi uma tentativa de, ao mesmo tempo em que se busca um aprimoramento da legislação tributária, se aumentar a arrecadação dos tributos com o objetivo de se suprir as necessidades de caixa do Tesouro e reduzir o déficit público.

Neste sentido o que se presenciou foi a emissão de um grande número de diplomas legais e atos normativos, muitos deles surpreendendo o contribuinte ao final do ano-calendário e produzindo efeitos retroativos. Dentro desse panorama assume cada vez mais importância o planejamento, assim entendido como o

estudo prévio e teórico de assuntos relativos a atividades que se querem desenvolver, segundo um determinado método.

Como resultado da complexidade dos negócios, o planejamento empresarial extravasa de suas áreas tradicionais para chegar ao planejamento tributário, o qual pode ser definido como o processo de escolha de ação lícita, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, a economia de tributos.

O planejamento tributário deve focalizar o fato gerador do tributo, o qual pode ser uma operação específica ou a complexidade de vários atos ou fatos ocorridos num determinado período de tempo.

Fato gerador é a situação descrita em lei para que ocorra a hipótese de incidência tributária. É pois o fato, ou conjunto de fatos, a que o legislador vincula o nascimento de obrigação jurídica de pagar um determinado tributo.

Base de Cálculo é a expressão numérica do fato gerador sobre o qual se aplica a alíquota para se obter o valor do imposto a pagar.

Em qualquer dos casos o planejamento deve, sempre, ser voltado para o momento anterior em que a operação, da qual decorra o fato gerador do tributo, deva ocorrer.

Para que seja eficiente o planejamento tributário, é importante se possuir um conhecimento prévio das operações da empresa, sua organização, enfim, um verdadeiro diagnóstico da empresa.

Como consequência de um efetivo planejamento tributário pode-se obter: - redução dos tributos: - postergação dos tributos; - exata quantificação dos tributos.

Tendo em vista que o ambiente que cerca a empresa, o planejamento tributário deve sempre envolver e ser coordenado com as diversas áreas da empresa, tais como: vendas, produção, finanças, administração, etc.

A adoção de certos procedimentos tendentes a reduzir a carga tributária pode ter, inclusive, efeitos mercadológicos, podendo, em certos casos, colocar a empresa em situação vantajosa em relação a seus competidores.

Fatores externos devem, também, ser contemplados ao se planejar. A conjuntura econômica do país, por exemplo, pode fazer com que alguns aspectos de planejamento, em certas épocas, adquiram mais relevância do que outras na sua implantação.

O ambiente político, também, deve ser considerado pelo administrador ao contemplar pontos de planejamento tributário para sua empresa, tendo em mente a certeza de seu direito.

Por liberar recursos, o planejamento tributário deve sempre ser considerado em conjunto com o planejamento financeiro o qual deve, previamente, estabelecer formas de obtenção e aplicação destes recursos. Neste particular o planejamento tributário pode ser visto como forma de capitalizar a empresa.

A recíproca é verdadeira, visto que a aplicação de recursos deve sempre considerar o efeito dos tributos como resultante de sua maior ou menor rentabilidade.

Outro aspecto que deve ter o Auditor/Administrador em mente ao planejar é a expectativa do acionista e percepção do dividendo. Isso porque, regra geral, a redução da carga tributária pode resultar em uma redução do lucro da empresa.

Devido a complexidade das leis, que muitas das vezes dificultam a sua interpretação, e dos altos valores envolvidos, pode ser recomendável a utilização de consultores/auditores externos. Nestes casos, tal procedimento, pode ser valioso no sentido, de que, com um observador externo isento de qualquer influência interna pode identificar procedimentos alternativos visando a otimização dos fins almejados tendo como premissa a maior segurança para a empresa. A melhor solução sempre é encontrada quando se dispõe de um amplo leque de possíveis alternativas. O planejamento nunca deve ser apenas teórico devendo ser provado com números projetando-se, sempre que for o caso, os seus efeitos futuros.

Pode ocorrer, ainda que em certos casos a empresa tenha que recorrer a certos recursos legais prévios para proteger seus direitos tais como mandado de segurança ou uma ação declaratória ou em certos casos a utilização do instituto de consulta.

A atividade de planejar é, pois, bastante delicada em face das diversas variáveis que entram na sua composição.

CAPÍTULO 3

O DESAFIO DA AUDITORIA INTERNA E A PREPARAÇÃO PARA O FUTURO

I - O DESAFIO DA AUDITORIA INTERNA E A PREPARAÇÃO PARA O FUTURO

a) Perspectivas futuras e anseios da Alta Administração

A prática na auditoria interna tem mudado drasticamente nos últimos anos e está sob contínua pressão para melhorar seu profissionalismo, a qualidade de seus produtos e para assumir responsabilidades adicionais.⁶

No passado esperava-se que o auditor interno executasse funções similares as do auditor externo, sendo que a principal diferença consistia no fato de ele estar disponível o ano todo.

Com o aumento da demanda sobre a auditoria externa, essa duplicação de funções da auditoria externa está se tornando menos significativa.

Enquanto a função do auditor externo é bem definida, a missão do auditor interno é sujeita a consideráveis diversificações. Isto resulta grandemente das diferentes perspectivas que a função do auditor interno é vista pelas partes que confiam nele em maior ou menor grau.

A alta gerência provavelmente espera que o auditor interno esteja consciente das suas necessidades, tanto do ponto de vista de controle bem como da eficiência das operações. Em uma perspectiva mais limitada, espera-se que o auditor meramente execute continuamente a avaliação de controles internos.

⁶ Vide Taiki Hirashima, p. 83.

Algumas companhias parecem ver o auditor interno como um recurso comumente disponível para ser direcionado para resolver problemas, desenvolver sistemas ou simplesmente arrumar a casa que alguém bagunçou.

Com essa diversidade de pressões, não há dúvida que alguns auditores internos estejam enfrentando uma crise de identidade. Do ponto de vista básico fundamental, parece haver pouca concordância se a função do auditor interno é revisar o controle interno ou se ele é parte do sistema de controle interno propriamente dito.

Essas várias pressões são resultado de legislação e de demandas da gerência por informações corretas e significativas. A profissão do auditor interno deve ser capaz de responder a essas necessidades e objetivos das gerências. A profissão de auditoria interna está sendo afetada significativamente pelas mudanças no ambiente de negócios. Essas mudanças, segundo Hirashima, inclui:

1 - a gerência está sendo chamada a cumprir com um número significativo de regulamentos e leis governamentais e todos esses regulamentos estão sendo mais exigentes;

2 - exigências do ponto de vista de performance financeiro da empresa estão aumentando sobre gerentes em relação aos diretores e sobre diretores em relação a acionistas;

3 - necessidades de maior controle gerencial e avaliação das decisões de negócios devido as grandes dificuldades de crescimento econômico a nível empresarial e nacional;

4 - necessidade de maior especialização na gerência de negócios devido ao crescimento da complexidade sobre as operações de negócios e sistemas;

5 - mudanças na tecnologia de informações.

Claramente, a profissão de auditoria interna está aumentando na estatura profissional. Está desenvolvendo um escopo sistemático de crescimento profissional. Está desenvolvendo padrões e práticas profissionais e éticas, existindo uma grande consciência entre os profissionais da necessidade de aderir a tais padrões. Este desenvolvimento está sendo reconhecido nas responsabilidades dos auditores internos pelos diretores e alta gerência.

Na perspectiva de Jorge do Carmo Attuy, a alta gerência deve esperar da auditoria interna o seguinte:

1 - Risco de Informação Financeira. A alta gerência geralmente espera que o auditor interno assista-o na documentação, avaliação e implementação de melhorias no sistema de controle interno.

2 - Controle maior sobre o Risco do Negócio. O auditor interno deve avaliar a adequação e assistir a implementação de melhorias nos sistemas de informação e operacionais. A auditoria interna deve avaliar e trabalhar para melhorar a eficiência operacional.

3 - Políticas de Sistemas. A gerência deve esperar que o auditor interno se envolva no início do desenvolvimento de sistemas-chave, programas e políticas.

4 - Documentos. A gerência deve esperar que o auditor interno documente adequadamente o sistema de controle interno.

5 - Análises de Riscos. A gerência deve esperar que o auditor interno faça recomendações corretas e adequadas sobre melhorias que podem ser feitas para diminuir o risco financeiro dos negócios.

6 - Recomendações de Melhorias. A gerência deve esperar que o auditor interno monitore continuamente melhorias e consulte a gerência operacional sobre implementação de recomendações onde apropriadas.

Em resumo, a gerência deve esperar da auditoria interna uma perspectiva independente, adequada e empresarial em abordar diversos aspectos da gerência e controles de riscos. Existem muitas razões para esperar que essa tendência de auditoria operacional aumente no futuro.

Além desses fatores, o grande desafio da auditoria interna é, sem dúvida, a absorção da tecnologia na sua atividade profissional.

A tecnologia está impactando diretamente os trabalhos dos auditores. O executivo deve orientar a direção a seguir no desenvolvimento e implementação de sistemas gerenciais que forneça direção para exploração da necessidade de automações do escritório da entidade como um todo. Em resumo, liderança do topo, planejamento, controle e padronização de equipamento serão críticos na implementação efetiva e eficiente para comunicações contábeis e sistemas de automação de escritório.

Na área de auditoria, a nova tecnologia pode ser usada para aumentar a eficiência do processo de auditoria e para

considerar novas maneiras de auditar e documentar os resultados da auditoria. Para incrementar nova tecnologia na auditoria, o primeiro passo a tomar é a conscientização sobre essa tecnologia.

Os serviços prestados pela auditoria interna, por mais redundantes que possam parecer, são necessários às empresas. O auditor interno precisa abrir sua mente para a criatividade e a inovação para vislumbrar um horizonte largo de serviços abrangidos pelo conceito de auditoria interna moderna.

A Alta Administração está interessada que o auditor interno participe das reuniões de coordenação, gerência ou grupos de trabalho. Ela espera que o auditor interno:

- participe das reuniões colaborando e contribuindo com pontos de vista e perspectivas sobre o controle dos negócios, para ajudar e resolver os problemas da gerência;
- tenha contribuições a fazer;
- tenha a habilidade de se relacionar com as outras pessoas e de vender suas idéias aos parceiros de gerência.

Uma grande parcela deste valor potencial desejável do auditor interno para com a organização reside no fato principal da independência.

Será que o auditor interno é capaz de aceitar este desafio?

Para um melhor entendimento, deverão ser considerados os seguintes aspectos: compreensão a respeito dos problemas, compreensão da natureza humana e possuir uma visão conscienciosa de que todos estão sujeitos a enganos. Desde aqueles que ocupam

os mais altos cargos até os mais simples passam por momentos de depressão ou de felicidade, de preferências ou aversões; de indiferença ou negligência, e são nessas ocasiões que o auditor tem que ajustar ou controlar seus impulsos e sua conduta de maneira a poder compreender as situações e analisar as causas com objetividade e prudência.

b) Gerenciamento de relações

O gerente de auditoria interna, como a maioria dos gerentes, cumpre suas metas principalmente através do gerenciamento de relações. Há muito poucas coisas que um gerente de auditoria interna pode fazer sozinho, normalmente, ele precisa confiar no apoio, cooperação ou aprovação de um grande número de pessoas. Como dizem nos livros, o gerente de auditoria interna "consegue fazer as coisas através dos outros".

Gerenciar relações na organização, exige do auditor interno que exerça uma função tripla de responsabilidade pois tem que se relacionar com subordinados, parceiros de gerência e superiores hierárquicos.

Em vista dessas demandas conflitantes e mutáveis, freqüentemente é difícil, para o gerente de auditoria interna, chegar a um padrão consistente de comportamento.

Para gerenciar com sucesso essas relações múltiplas, e suas exigências freqüentemente conflitantes e mutáveis, o gerente de auditoria deve reconhecer o escopo completo de sua organização

e. atender, em suas situações específicas, aos conjuntos de requisitos exigidos:

- o que se espera do auditor interno como subordinado?
- o que é necessário para ser um colega e parceiro efetivo?
- o que é preciso para prover liderança como superior?

Deve-se reconhecer a dificuldade de se conseguir um comportamento consistente, em vista da demanda conflitante, e estar disposto a usar três comportamentos ao mesmo tempo. O sucesso envolve o equilíbrio de todos os três comportamentos.

c) Avaliação política

As dificuldades de convivência pacífica em uma organização de homens, formada por interesses que não são somente empresariais, envolvendo responsabilidades e autoridade em conjunto com todos os fatores políticos da empresa, resultam, necessariamente, numa estrutura que obriga o gerente de auditoria interna a coexistir numa atmosfera política. Há diferentes interesses e grupos de interesses, metas e ambições conflitantes e posições de força e de fraqueza. Esta coexistência não é necessariamente pacífica. Objetivos de carreira e prestígio, bem como posições de influência, estão em jogo, e o gerente de auditoria interna, no meio é um alvo fácil e acessível.

A posição do gerente de auditoria interna fica exposta devido ao sistema de medição de que se reveste o seu trabalho e sua missão. Aí é que reside a grande oportunidade do auditor

prestar um serviço útil à empresa, preparando relatórios objetivos, úteis, desprovidos de fofocas e mesquinhas, imparcial e com respostas diretas sobre os fatos e atos administrativos.

Nesta hora a Alta Administração espera que o auditor interno se revista da sensibilidade política, bem como formação e personalidade adequadas para lidar com pressões e conflitos.

O auditor interno tem que estar ciente da configuração da estrutura do poder, e da direção dos ventos políticos. Obviamente, nesta atmosfera potencialmente volátil, a Alta Administração espera que o gerente de auditoria interna, usando de imparcialidade e independência, formule a opção óbvia e vital da sua responsabilidade e competência: "Quais são os amigos e inimigos da organização?".

d) Relacionamento de ajuda

Qualquer auditor com experiência pode perceber que um trabalho de auditoria interna bem sucedido depende da cooperação e ajuda daqueles cujo trabalho está sendo auditado, ou seja, todo trabalho depende da ajuda do auditado.

A oportunidade para se realizar um bom trabalho está na proporção direta da ajuda e da harmonia estabelecida com os envolvidos.

Considerando o psicólogo Antonio Xavier Teles na seleção de alguns possíveis itens que podem influenciar no relacionamento

profissional como: atitude positiva, amabilidade, capacidade de ouvir, a cautela, a empatia e a cooperação, vamos transpor com a devida caracterização para o ambiente de auditoria o relacionamento do auditor com o auditado e a própria equipe:

- Atitude Positiva

Todo ar de superioridade é negativo no relacionamento profissional do auditor. Ele não pode demonstrar um ar professoral e que veio para conferir o trabalho feito pelos auditados. Não vai conseguir cooperação se agir dessa forma.

O auditor interno deve procurar estabelecer um comportamento correto e uma atitude de interesse pelo trabalho executado pelo auditado; só assim poderá aprender bastante com os colegas. O auditor interno deve observar suas atitudes e dar o verdadeiro valor ao trabalho do auditado. Atitude positiva é a primeira das habilidades a ser desenvolvida pelo auditor interno.

- Amabilidade

Ser amável com os auditados é a próxima tarefa importante, mesmo que as vezes o auditor não seja bem recebido. O que importa é que se deve agir de maneira normal e afável. O auditor interno não deve mostrar-se concentrado, reservado e inacessível, pois desta forma produzirá a mesma reação junto com os auditados. O auditor interno deve fazer os auditados compreenderem a normalidade de seu trabalho e deixar evidente que todos são colegas de trabalho. É importante fazer compreender ao auditado

que não se está procurando erros ou críticas no seu trabalho. A função exige verificar se os procedimentos e normas da empresa estão sendo seguidos adequadamente, caso contrário, será discutido o assunto com eles e então terão oportunidade de defender o seu ponto de vista, que, se estiver certo, será mencionado em relatório. O auditor interno tem que perceber que ninguém quer continuar errando só pelo prazer de seguir uma norma ultrapassada ou vulnerável.

- Ouvir

Ser bom ouvinte é tão importante quanto o próprio significado da palavra auditor, que vem do verbo latino audire, que quer dizer ouvir. O auditor deve exercitar a prática de ouvir durante toda a auditoria. Esta sugestão deve ser seguida à risca. Muitas vezes o auditor interno estudou bastante a área ou a operação em particular e está ansioso para impressionar os outros com o quanto sabe sobre o assunto. Não convém fazer concorrência de conhecimentos com o auditado, deixe-o falar a respeito do que sabe e talvez ele fale muito mais do que você esperava ouvir. Não privar o auditado da oportunidade de fazer os comentários a respeito da área que conhece. Algumas das mais importantes revelações da auditoria interna são descobertas ou chegam ao conhecimento dos auditores de forma espontânea. Não se esqueça que o trabalho de verificações é feito por amostragem, sendo portanto, difícil com que infalivelmente os erros sejam pegos nos testes de transações. Desta forma, ouvir é o caminho mais curto

para se saber ou perceber onde estão os possíveis furos ou as possíveis pistas para exames adicionais ou auditorias verticalizadas. Quando ouvir o auditado, deverá o auditor estar atento em especial a dois pontos chaves: o conteúdo e a melodia (tom de voz). Através do conteúdo, o auditor interno vai captar a mensagem, e no tom de voz serão revelados os sentimentos e o nível de energia empregados para caracterizar o fato. Nesta altura, o ponto mais importante a enfatizar é a paciência. O auditor interno é obrigado a ter paciência.

- Cautela

Se o auditor interno encontrar qualquer coisa de errado, não deve ocorrer e agarrá-la, pois poderá não ser o que aparenta. Deve ser cauteloso no sentido verdadeiro. Cautela não deve ser confundida com submissão ou apatia. Sendo cauteloso o auditor evitará embaraços e conquistará simpatia.

- Empatia

É uma palavra grega que significa "se colocar na pele (no lugar) do outro". Colocar-se no lugar de outra pessoa, perguntar a si mesmo o que faria sob as mesmas circunstâncias, aprender até onde deve seguir com um ponto levantado e quando deve desistir é em outras palavras usar aquilo que se conhece como "bom senso". O bom senso indica que o auditor interno não deve ser mesquinho nas suas observações se envolvendo com perfeccionismo técnico,

perdendo de vista os objetivos maiores da área auditada e das operações sociais da empresa.

O auditor interno deve ter senso de proposição, distinguir entre o importante, o relevante e o trivial, a fim de não estragar a eficácia da sua auditoria contestando pontos de pequena monta, que não levam a nada. Deve ter senso de conjunto, visão panorâmica e perspectivas dos resultados, tal qual a Alta Administração.

- Cooperação

O auditor interno deve certificar-se das normas e procedimentos de controle interno em todas as áreas e operações da empresa. Não deve deixar de cumprir com suas tarefas. Agradecer sempre a cada colaboração ou ajuda que receber, pois é um gesto inclusive de cavalheirismo.

Antes do término de qualquer auditoria, deve discutir as recomendações, sugestões ou críticas que serão incluídas no relatório, com os próprios responsáveis pelas tarefas. Esta é uma prática que deve ser seguida por todos os membros da equipe. O auditor interno "não deve ser avarento com elogios quando foram merecidos e incorporá-los ao relatório".

Quando existir explicações e comentários sobre os fatos levantados e estes já estiverem sendo executados ou foram satisfatoriamente resolvidos, devem ser mencionados no relatório. Este fato é uma atitude positiva de ajuda e cooperação, e cooperação é a maior riqueza que pode existir entre os homens.

e) Mudanças nos enfoques

Os tempos estão mudando, e os auditores internos tem por obrigação mudar os enfoques dos trabalhos, seguindo as mesmas mutações e enfoques da economia da empresa. A auditoria interna deve estar preparada para o passo seguinte, para o amanhã e aproveitar as constantes inovações. Isto é o mínimo que a Alta Administração, os chefes, acionistas e a sociedade esperam da auditoria interna.

A antecipação dos problemas com relação às inovações, é prática que tem que ser vista como uma rotina constante, a fim de ajudar a gerência e a Alta Administração a resolver os problemas por antecipação apresentando soluções.

O auditor interno deve se preocupar mais com os problemas macros e de futuro, do que com os problemas do passado e rotinas. A contribuição que podem oferecer é muito grande não só quanto aos aspectos de se evitar desperdícios, perda de tempo, quanto a certificar-se de que foram tomadas todas as precauções de ordem fiscal, tributária, de controles internos e de segurança.

A auditoria vista só sob o ângulo do passado reflete nos auditores uma imagem desagradável perante os auditados, pois pensam: "lá vem eles pegar nossos erros" para depois denunciar a Administração. Essa visão os auditados nunca vão desmanchar se os auditores internos não procurarem mudar o enfoque. Para se evitar essa visão distorcida, devem os auditores, procurar participar mais dos problemas e das preocupações das áreas auditadas,

fazendo visitas constantes e falando com a alta gerência, procurando-os para oferecer ajuda nos novos projetos, nos novos negócios, sempre para o futuro, tal qual as outras áreas.

f) Habilidade de criar idéias

Compete ao auditor interno desenvolver a habilidade de criar idéias. O enfoque que se quer dar é que deve-se criar dentro das possibilidades e condições oferecidas pela organização ou pela própria estrutura da auditoria interna. A mente do auditor interno deve estar sempre alerta. Colocar lado-a-lado a imaginação e a reflexão são pontos positivos que devem ser estimulados. O auditor interno nunca terá idéias criativas se for intelectualmente preguiçoso. A Alta Administração sabe e reconhece o valor daqueles auditores internos que executam a auditoria por amor à profissão e tem satisfação pessoal em contribuir para a realização de um bom trabalho.

O auditor interno precisa pensar sob o ponto de vista do homem de negócios, acima, portanto, do horizonte frio dos números e do quadro do passado. A perspectiva deve ser para com o futuro, afastando-se da rotina e posição de mero crítico do passado, das coisas já realizadas, dos resultados negativos, etc.

O auditor interno precisa se colocar numa posição de ver os problemas de forma macro e não se preocupar muito em detalhes insignificantes, ou seja, utilizar seu tempo e o dos superiores com assuntos relevantes, dando maior ênfase a pontos relevantes.

Não deve portanto, valorizar as pequenas coisas nem em demasia o passado.

g) Auditoria moderna como apoio gerencial

Os auditores internos tem uma oportunidade real nas mãos para proporcionar análises e interpretações de dados e algarismos essenciais sobre as informações geradas ou sobre as demonstrações de resultados. Essas informações, dados, algarismos, representam uma fonte de informações de elevada relevância para a tomada de decisões, pois representam fontes sólidas e já analisadas com um grau de independência e sem preconceitos. O auditor interno está de posse de fatos analisados e possui conhecimento técnico para explorar todas as possibilidades que os números apresentam. O auditor interno deve usar a imaginação e a iniciativa em explorar essas oportunidades, pois está com seu tempo: ou falta responsabilidade: ou falta conhecimento, e este é o ponto nevrálgico da grande vantagem que leva o auditor interno.

A Alta Administração o apoiará se for falado com absoluto conhecimento dos fatos, com tato na apresentação das idéias, com habilidade política em conduzir as questões polêmicas e com senso de persuasão. O trabalho do auditor interno não difere muito daquele trabalho do vendedor que tem que entrar em uma concorrência para vender o seu produto. A venda do produto do auditor interno tem que ser bem esquematizada para não perder o seu efeito mercadológico, tal qual as áreas de comercialização e

marketing, entretanto sem artifícios promocionais, mas utilizando-se de senso de persuasão em bases sólidas e fundamentais.

h) Administração do tempo

Saber administrar o tempo, tirando dele o maior proveito em tudo o que se faz é uma necessidade da maioria das pessoas.

Tempo é na atualidade o recurso mais valioso que se tem, e quanto melhor o seu aproveitamento, maiores e melhores serão as realizações profissionais e pessoais. Administrar o tempo é uma expressão que deve fazer parte do dicionário de todo executivo bem sucedido. Administrar o tempo significa praticar certas regras e técnicas básicas, principalmente quanto as próprias atitudes, ou seja, a administração de nós mesmos e da equipe que conduzimos. É uma tomada de consciência, é uma reavaliação dos hábitos e rotinas descobrindo o que se pode mudar, o que precisa ser revisto, quais são as prioridades e o que é melhor para a equipe e para a empresa.

A Alta Administração espera que você entenda, se conscientize bastante e cada vez mais discipline o tempo. Conhecimento só não basta. É necessário motivação e atitudes adequadas em relação ao tempo e o hábito de realizar trabalhos significativos. Nos dias de hoje, nesta época, quando todos estão ameaçados por uma inundação de material de leitura, a Alta Administração está interessada em relatórios breves e concisos.

Não se deve perder tempo com trabalhos inexpressivos. Deve-se selecionar e incorporar aqueles assuntos mais importantes num relatório breve, dando tanto espaço quanto necessário for para fatos relevantes, relegando os demais às discussões nos bastidores das pequenas e médias gerências. Um guia prático que causa boa impressão e impacto é o seguinte:

- Apresentar um relatório na forma em que você gostaria de receber, como se estivesse no lugar da Alta Administração. Convém lembrar que a alta gerência ou administração, tem visão global e portanto seu conceito também é global.

- Apresentar idéias claras e objetivas. Evitar detalhes desnecessários. O importante é o ponto que se quer salientar. Se não der destaque ao ponto e se não for bem escrito, este poderá se perder.

- Apresentar os fatos por ordem de importância. Fazer uma lista dos pontos mais significativos dando ênfase aos vitais.

Administrar o tempo é uma postura, uma atitude que faz viver o presente sem perder o senso e a perspectiva do futuro. O tempo é um recurso escasso que impõe limites, datas para términos dos trabalhos e tempo para ser gasto. Se o auditor não agir energicamente com o tempo, passará a produzir e gerar trabalhos ociosos. Não adianta produzir obras-primas e transmitir notícias de ontem, ou já conhecidas pela Alta Administração. Tem que estar presente aos fatos, os mais recentes possíveis e projetar a sensibilidade sobre o futuro da operação, ou dos resultados. Só

assim a gerência pode utilizar-se dos trabalhos e esforços como um órgão de assessoria e apoio. A natureza fiscalista punitiva que sempre esteve presente na auditoria interna, tem que dar lugar e espaço à auditoria de apoio, de assessoramento e de consultoria. Sempre existirá a condição de policiamento, e nunca ela será totalmente afastada da auditoria interna, porém não deve absorver a parte mais importante do plano de trabalho ou atividades. Se eventualmente algum fato estranho, fraudes, erros ou atos que desabonem ou incompatibilizem uma atitude vier ao seu conhecimento, deve o auditor relatar e também aprofundar em exames, sempre avaliando sua materialidade, imagem, conceito e bons princípios.

A seguir apresentamos um questionário para avaliação do tempo gasto nos trabalhos, nas reuniões, nos planos de atividade, etc. Neste questionário, que foi elaborado pela diretoria técnica do Instituto de Auditores Internos do Brasil,⁷ as respostas servirão para avaliar o nível de comprometimento com o tempo gasto nas suas atividades:

"a - o tempo despendido para a realização dos seus trabalhos tem sido revisado por terceiros e críticas tem sido observadas?

b - existe sobra de tempo para cumprir o programa e esta sobra tem

⁷ Atual IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores.

sido aproveitada para atender as eventuais solicitações adicionais?

c - As atividades desenvolvidas tem sido apreciadas quanto à relevância pela Alta Administração ou pelos usuários?

d - Nas reuniões com os parceiros de gerência para discutir os resultados dos seus relatórios tem havido críticas quanto ao escopo ou quanto aos resultados obtidos?

e - Aos problemas identificados nos relatórios e ao tempo gasto nos mesmos, tem-se feito análise das causas e das soluções?

f - Quanto ao gasto em discussões de relatórios, tem se procurado melhorias de hábitos de trabalho?

g - Tem-se feito auto-avaliação do uso do tempo quanto à sua adequação na discussão dos relatórios; preparo e envio dos relatórios; distribuição do tempo individual e total gastos?

h - Tem-se desenvolvido técnicas para melhor aproveitar o tempo gasto

com os trabalhos de campo, de revisão e de supervisão?

i - Usa-se técnicas para melhor condução e aproveitamento do tempo das uniões sobre:

- preparo do Plano de Atividades?
- preparo da pré-auditoria?
- discussão do andamento da auditoria?
- revisão dos papéis de trabalho?
- supervisão dos trabalhos de campo?
- discussão de minuta de relatório?
- discussão com o auditado sobre os principais pontos?
- discussão e revisão dos pontos do relatório?
- discussão do andamento do plano de atividades da auditoria com a Alta Administração?"

As pressões que recebemos são decorrentes de ansiedades e tensões do ambiente interno, e da agitação externa. Boa parte do tempo, as vezes é gasto com atividades desnecessárias ou pouco produtivas. Parando para pensar, verifica-se que boa parte desse tempo representa uma forma de aliviar as tensões, e uma fuga do excesso de trabalho que os cercam. Na atual conjuntura econômica, onde todos trabalham cada vez mais com os quadros de

profissionais enxugados, é normal ver-se acúmulos de carga de trabalho, principalmente devido as solicitações dos usuários pedindo ajuda ou a participação em numerosas reuniões de coordenação ou grupo de trabalho. Todos estão dando o máximo que podem, e devido a isso, são exigidos esforços acima da capacidade, o que gera irritabilidade, ansiedade e tensões.

Infelizmente, ao tentar fugir das responsabilidades, acabam por provocar mais frustração entrando num círculo vicioso que os afasta mais dos objetivos e metas principais.

Em muitos casos, a própria estrutura organizacional do departamento ou da equipe, agrava essa ansiedade, acabando por criar a maioria dos chamados problemas de aproveitamento de tempo.

A arte de administrar é a arte de conciliar e balancear as necessidades da empresa e do departamento de auditoria interna, relacionando-se as atividades de curto prazo com as de longo prazo. A arte está em saber usar a proporção correta num determinado momento e na adequação das relevâncias e prioridades.

A técnica do planejamento e do desdobramento adequado dos projetos, ajuda o auditor a reconhecer se os esforços são proporcionais à necessidade do momento.

i) Controle do tempo

Apresentamos a seguir algumas dicas de como controlar o tempo e as pressões em um ambiente de Auditoria.⁸

⁸ Vide Jorge do Carmo Attuy, p. 96.

- Reconhecer as pressões que estão causando ansiedade no ambiente interno ou da agitação externa;
- Identificar e entender as pressões que estão causando ansiedade no ambiente de trabalho;
- Saber que as pressões induzem a mecanismos de defesa e fuga e que leva o indivíduo a desperdiçar o tempo, portanto, dificultando a obtenção de resultados positivos;
- Aprender a controlar o tempo através de uma disciplina de trabalho, com clara definição de objetivos, concentração nas prioridades, cronograma de ação e pontos de controle;
- Reavaliar constantemente todos os projetos previstos no plano que estão em execução e aqueles pendentes de resposta ou considerações das áreas auditadas;
- Os projetos urgentes que envolvem problemas de emergência, estão sendo rapidamente resolvidos ou atacados?
- Projetos de rotina ou de manutenção estão sendo resolvidos de acordo com o plano, no tempo previsto e no prazo estabelecido?
- Os projetos de melhoria ou inovação tem suas prioridades definidas e distribuídas de acordo com a disponibilidade da equipe?
- Os projetos cujos resultados só se farão sentir a médio e a longo prazo estão sendo previstos, atacados e reavaliados de acordo com seu desenvolvimento?
- Os desdobramentos dos grandes projetos em auditorias menores ajudam a reconhecer se os esforços são proporcionais às necessidades e agilizam as tomadas de decisões?

j) Plano de atividades

O auditor interno deve ter pleno conhecimento da sua potencialidade e das exigências que lhe são impostas. É boa política dimensionar todas as áreas da empresa, e classificá-las em ordem de prioridades. Essas prioridades devem refletir a experiência do próprio auditor e concretizadas após discussão com a Alta Administração. Dependendo da situação ou quando o gerente da auditoria interna é novo na empresa, a eleição de prioridades deve-se valer da experiência e do próprio departamento e também suportado por reuniões e discussões com a Administração e as próprias áreas auditadas. É muito importante avaliar o passado da auditoria interna e sentir quais as reações e aceitação sobre os pontos levantados anteriormente.

Essa análise vai dimensionar a adequada sensibilidade para a preparação de um bom Plano de Atividades, bem com servir de suporte para as discussões futuras sobre os relatórios.

REF.	ÁREAS DE ATUAÇÃO	HORAS		HOMEM	
		83/84	%	84/85	%
A	Administração corporativa	6.590	34,3	6.962	34,0
B	Unidades Descentralizadas	4.687	24,4	2.720	13,3
C	Conselho Fiscal	2.432	12,7	1.532	7,5
D	Análises Econômicos-Financeiras	-	-	1.484	7,2
E	Auditoria Fiscal	1.827	9,5	1.216	5,9
F	Assessoria x Apoio	-	-	1.052	5,1
G	Supervisão Geral	560	2,9	1.670	8,2
H	Treinamento	2.200	11,5	1.640	8,0
I	Férias	905	4,7	1.224	6,0
J	Leituras Técnicas	-	-	824	4,0
K	Planejamento	-	-	156	0,8
	TOTAL	19.201	100	20.480	100

Fonte: Instituto Brasileiro de Contadores.

HORAS DIRETAS	HORAS		HOMEM	
	83/84	%	84/85	%
Administrativo/Financeira	9.022	47,0	8.494	41,5
Operacional	4.687	24,4	2.720	13,3
Fisco/Tributária	1.827	9,5	1.216	5,9
Assessoria/Apoio	-	-	2.536	12,4
SUB-TOTAL	15.536	80,9	14.966	73,1
HORAS INDIRETAS				
Treinamento	2.200	11,5	2.464	12,0
OUTRAS	1.465	7,6	3.050	14,9
SUB-TOTAL	3.665	19,1	5.514	26,9
TOTAL	19.201	100	20.480	100

Fonte: Instituto Brasileiro de Contadores.

Destacou-se como relevantes os trabalhos na área corporativa envolvendo o Departamento de Administração e Finanças e na área Operacional. A área de Assessoria e Apoio foi segregada em termos de horas, visto ter sido requisitada enormemente pelos usuários e também pelo Conselho Fiscal. Dá-se ênfase às horas destinadas a treinamento e leituras técnicas, por ser fundamental a reciclagem dos estudos, bem como o aperfeiçoamento no conhecimento dos novos negócios, atividades produtivas, etc.. As operações sociais estão em constantes mutações tecnológicas, mercadológicas e de rentabilidade, razão pela qual faz-se

necessário realizar trabalhos de real valor, representativos e úteis, não só à Diretoria Executiva, ao Conselho Fiscal, mas principalmente à Gerência Executiva.

k) Avaliação do Plano de Atividades

Segue um questionário preparado para a avaliação do Plano de Atividades da Auditoria Interna.⁹

- O Plano de Atividades foi formalmente discutido, revisado e aprovado pela Alta Administração?
- O Plano de Atividades da Auditoria Interna - PAAI - integra o plano ou orçamento geral da empresa?
- O PAAI possui um cronograma formal de datas e responsabilidades?
- Realiza-se um acompanhamento contínuo de realizações e previsões?
- São justificadas as variações nos planos das realizações e previsões?
- O Conselho de Administração e o Fiscal tomam conhecimento do Plano de Atividades e dos resultados obtidos?
- No plano estão previstas horas para exames especiais (assessoria e apoio) solicitadas pelos interessados? (Conselho de Administração, Conselho Fiscal, Diretoria ou usuários).
- O aperfeiçoamento profissional - treinamento é tratado como um item relevante?
- É dada relevância à Auditoria Operacional?

⁹ Vide Jorge do Carmo Attuy, p. 98-99.

- A área fisco-tributária é importante no Plano de Atividades?

Revisão da Qualidade

A revisão da qualidade do Plano de Atividades é a mais importante tarefa do responsável pela auditoria interna.

Cabe ao auditor interno expor nas reuniões de coordenação, o Plano Anual de Atividades e posteriormente apresentar os relatórios de auditoria para revisão e considerações das próprias áreas auditadas.

A Alta Administração deseja que os pontos levantados sejam resolvidos, acertados e solucionados na esfera de seus próprios pares, ou seja, à Alta Administração caberá a tomada de decisão final dos casos de dúvidas, controvérsias ou definição de nova política. À auditoria interna cabe também apresentar o Plano de Atividades ao Comitê ou Grupo de Trabalho de auditoria e ao Conselho Fiscal, quando existirem esses órgãos atuantes na organização. Tem-se conhecimento de vários órgãos atuantes dessa natureza que convocam sistematicamente as auditorias internas para revisar as suas atividades. Através de pesquisa realizada pelo Professor Jorge do Carmo Attuy, foi identificado que algumas empresas que possuem Conselho Fiscal atuante, tem em sua pauta de revisões periódicas com os auditores internos o seguinte programa:

a. revisar o plano de atividades por distribuição de áreas e por trabalhos;

- b. discutir as principais cargas horárias em relação a relevância dos valores envolvidos e a segregação de funções executivas de cada área auditada;
- c. relacionar a relevância dos valores envolvidos e a eficiência do sistema de controle interno;
- d. avaliar o sistema de controle interno em função dos resultados dos relatórios anteriores;
- e. avaliar a relevância do trabalho a ser auditado em comparação com as informações gerenciais disponíveis. Demonstração de resultados mensais comparativos com os orçamentos e previsões revisadas, etc.;
- f. discutir as solicitações de serviços extraordinários requisitados pelos auditados ou por terceiros.

m) Participação integrada

Dadas as características da posição da auditoria interna, a equipe somente poderá auditar eficazmente se contar com o consentimento e apoio daqueles que estão sendo auditados. Embora o auditor interno seja, formal ou informalmente avaliado pela Alta Administração, normalmente o júri é constituído por seus pares do colegiado e pelos seus subordinados.

Dando ou recusando o apoio e a participação dos seus pares e subordinados, estes podem influir grandemente na performance da carreira do gerente da auditoria interna e de sua equipe.

A necessidade de ratificação pelos pares, costuma muitas vezes ser facilmente negligenciada ou subestimada pela gerência de auditoria interna.

Outra implicação importante para a avaliação do gerente de auditoria interna é a necessidade de desvendar seu próprio caminho num labirinto de acomodações e comprometimento. Nem sempre ele encontra inovações nas auditorias e condições de criar ou descobrir coisas. Nem sempre consegue relatar situações que sirvam de base para a tomada de decisões, adotar uma sugestão direta de ação, ou recomendar soluções completamente racionais e lógicas. O auditor interno deve relatar aquilo que julga necessário, dentro dos limites do possível. Existem trabalhos que conduzem a soluções viáveis, e eles requerem a participação integrada e comprometimentos constantes com a criatividade e a inovação.

A Alta Administração procura idéias novas, participação integrada e meios para reduzir a sua própria carga de trabalho. Ela procura progresso, lucratividade, crescimento e integração.

Pensar, olhar e ouvir com espírito de gerente, e quando isto for conseguido, poderá realizar uma auditoria interna essencialmente importante e que servirá como ferramenta valiosa para a Alta Administração.

CONCLUSÃO

No decorrer do nosso estudo verificamos que o Brasil, efetivamente, traz uma tendência histórica de inépcia no tocante ao aproveitamento do potencial da Auditoria.

A questão aqui colocada quase sempre se reflete pela inobservância por parte das empresas, através de seu corpo diretivo, da utilização plena e eficaz dos recursos oriundos da Auditoria.

Com efeito, torna-se necessário ao profissional da área uma melhor maneira de exposição e até de convencimento acerca da necessidade imperiosa da utilização dos trabalhos da Auditoria.

Dentro desse enfoque, foi procurado evidenciar as características próprias desta atividade, bem como do profissional que nela atua. Concomitantemente, objetivou-se a exposição de questões que envolvem as relações humanas no trabalho. Destacando em seu bojo, aspectos voltados à motivação, integração da equipe e demais fatores inerentes.

Considerando que as necessidades dos administradores modernos são cada vez mais complexos e que o tempo urge, cabe ao auditor uma participação mais ativa. A Alta Administração procura no auditor moderno o envolvimento na empresa com espírito de administrador, ou seja, apresentando idéias novas, participação, progresso, lucratividade e crescimento.

Nesse contexto, torna-se premente uma reformulação na legislação no que tange a própria atividade. Também é necessário a divulgação com clareza da importância do trabalho de auditoria em todos os segmentos da economia moderna, considerando a nobre atribuição de examinar e apurar os registros, bem como verificar a fidedignidade das demonstrações e prestar o devido assessoramento à direção das empresas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AUDIT RISK: A FRAMEWORK FOR ASSESSMENT AND CONTROL. Coopers & Lybrand, Bierdmann Bordasch, 1990.

ATTIE, William. Auditoria: Conceito e Aplicação. Atlas, 2ª ed., 1987 e Auditoria Interna. Atlas, 1ª ed., 1987.

ATTUY, Jorge do Carmo. Boletim Técnico nº 10 (junho/85) do Instituto dos Auditores Internos do Brasil.

BRASIL, Leis, Decretos:

Lei 4.320, de 17.03.64.

Lei 6.404, de 07.12.76.

BRINK, Victor Zinn. Modern Internal Auditing. John Wiley & Sons, Inc. 1982, p. 16 e 232.

CASHIN, James A. Handbook for Auditors. Mc.Graw Hill. New York, 1971.

CURSO DE AUDITORIA BÁSICA. Coopers & Lybrand Bierdmann, Bordasch. Rio de Janeiro, 1993.

GOMES, Josir Simeone e AMAT, Joan M. - RBC n° 96 de Nov/Dez/95,
págs. 30 a 40.

GRADY, Paul. Handbook of Modern Accounting. Mc.Graw Hill. New
York, 1970.

HIRASHIMA, Taiki. Os desafios da Auditoria Interna em um ambiente
informatizado. Palestra proferida no IX Congresso de
Contabilidade. Nov/1985.

MARTINS, Wolney da Costa. Contabilidade, Auditoria e Perícia na
Empresa. Atlas. São Paulo, 1973.

MOREIN, Joaquim Gomez. A vigilância dos procedimentos
administrativos através da auditoria interna. Tradução do
Instituto Superior de Estudos Contábeis - FGV. Rio de
Janeiro, 1987.

NETO, Francisco P. Bueno. Integração da Auditoria Interna no
Planejamento Tributário. Palestra proferida no IX Congresso
Brasileiro de Auditoria Interna. Nov/1985.

PINHO, Manoel Orlando de Moraes. Dicionário de Termos de Negócios
Português-Inglês, English-Portuguese. Price Waterhouse. São
Paulo, 1988.

SULLIVAN, GNOSPELIUS, DEFLIESE e IRENICKE. Montgomery's Auditing.

Ronald Paebs Publication.

TELES, Antônio Xavier. Psicologia Organizacional. A Psicologia na empresa e na vida em sociedade. Ática. São Paulo, 1981.

UHL, Franz e FERNANDES, João Teodorico F. S. Auditoria Interna.

Atlas, 2ª ed. São Paulo, 1976.

VAINI, Luiz Carlos. Riscos de Auditoria: sua influência e importância na determinação do alcance do exame. Artigo publicado nos Anais do XIII Congresso Brasileiro de Contabilidade. Set/1988.

WADDEL, Harold Ryne. Manual de Auditoria. Atlas, v. 01. São Paulo, 1982.