

A CONDUTA DO PROFISSIONAL NA APLICAÇÃO DAS NORMAS DE AUDITORIA INTERNA: UMA REVISÃO DE LITERATURA.

Fernando de Sousa Santana
Luciano José Vieira Franco
Rosana Maria de Moura Rosa Brandão
Sônia Madali Bosseja Carolino
Wander José da Silva

Resumo

As empresas sejam elas de pequeno, médio ou grande porte, atuam num ambiente globalizado onde impera a competitividade e precisam estar atentas todo o tempo para que mantenham seus custos baixos e a rentabilidade alta. Em vários setores podem ocorrer erros ou fraudes que irão desviá-la do caminho e devido a informações irreais ou falsas, levam os gestores a tomar decisões que não são condizentes com a realidade. Nesse contexto surgem os auditores internos que têm dentre outras atribuições, detectar, prevenir e corrigir erros e fraudes, sempre atuando com ética, imparcialidade, zelo, cautela, dentre outras características, além de trabalhar dentro das normas brasileiras de contabilidade e de auditoria interna. Utilizando a pesquisa bibliográfica, este artigo tem como objetivo compreender a importância da conduta do auditor interno quando da aplicação das normas contábeis à auditoria interna, enquanto mecanismo de prevenção, detecção e correção de fraudes e erros no âmbito da contabilidade, o que, por conseguinte, leva a organização a obter informações confiáveis que a levarão a tomada de decisão com mais certeza e confiança. Conclui-se que a auditoria atua no sentido de contribuir com as organizações sendo um mecanismo capaz de oferecer apoio e segurança para a tomada de decisões, evitando erros e fraudes, sempre se apoiando nas normas brasileiras de contabilidade e especificamente, de auditoria.

Palavras-chave: Contabilidade – Auditoria – Normas técnicas aplicadas

Abstract

Businesses, whether small, medium or large, operate in a global environment dominated by competitiveness and need to be alert all the time to keep their costs low and high profitability. In several sectors errors or fraud that will divert her path and can occur due to unrealistic or false information, leading managers to make decisions that are not consistent with reality. In this context arise internal auditors who have among other duties, detect, prevent and correct errors and fraud, always acting with ethics, impartiality, diligence, care, among other features, in addition to working within the Brazilian accounting standards and internal audit. Using the literature, this article aims to understand the importance of the conduct of the internal auditor in applying the accounting internal audit standards, while the prevention, detection and correction of fraud and error within the accounting mechanism, which therefore, leads the organization to obtain reliable information that will lead to decision making with more certainty and confidence. It is concluded that the audit acts to contribute to organizations with a mechanism able to offer support and reassurance to decision making, avoiding errors and fraud, always relying on Brazilian accounting standards and specifically auditing.

Keywords: Accounting - Auditing - Standards applied techniques

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade enquanto ciência social alcança e reflete em seu campo de atuação as inúmeras mudanças ocorridas na sociedade, sejam elas, por exemplo, de ordem política, econômica, cultural ou tecnológica. Desde o surgimento do capitalismo até os dias atuais, essas mudanças vêm afetando de alguma forma a vida das nações e de suas instituições e pode-se dizer que orientam essa ciência por meio de princípios, convenções e normas.

As normas, regras e os procedimentos de conduta fazem parte de um conjunto que devem ser observados como requisitos para o exercício da profissão contábil, bem como os conceitos doutrinários, princípios, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados na realização dos trabalhos previstos nas normas aprovadas por resolução emitidas pelo CFC.

Utilizando a pesquisa bibliográfica, este artigo tem como objetivo compreender a importância da conduta do auditor interno quando da aplicação das normas contábeis à auditoria interna, enquanto mecanismo de prevenção, detecção e correção de fraudes e erros no âmbito da contabilidade, o que, por conseguinte, leva a organização a obter informações confiáveis que a levarão à tomada de decisão com mais certeza e confiança.

Dentre as várias definições para pesquisa bibliográfica, Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 60) explicam que ela:

Procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros, dissertações e teses. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. [...] pode ser feita com intuito de recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar.

Visto que as organizações, em tempos de globalização que se traduz em competição acirrada, necessitam de informações confiáveis para tomar decisões acerca do seu negócio, o tema a ser tratado nesse artigo justifica sua importância, uma vez que entender e acolher as normas técnicas de contabilidade, mais especificamente as normas de auditoria interna, é de suma importância para a gestão de negócios. Afinal de contas, os usuários são muitos, internos e externos e suas decisões se baseiam em informações que precisam ser verdadeiras, confiáveis e condizentes com a realidade.

2. DESENVOLVIMENTO

O caminho a ser percorrido nesse artigo perpassa por entender a essência e evolução da ciência contábil; seu objeto de estudo e áreas de especialização bem como definições e conceitos de auditoria, com foco na auditoria interna, conhecer os organismos reguladores e sua atuação na detecção, prevenção e combate às fraudes e erros contábeis. Esses entendimentos iniciais levam a compreender a importância das normas técnicas usadas pela ciência contábil com ênfase nas normas de auditoria interna e condutas do especialista dessa área.

2.1 A CIÊNCIA CONTÁBIL

2.1.1 Essência e evolução da ciência contábil

A essência da ciência contábil reside em valorizar cada fato, cada informação e cada operação realizada por uma organização, tendo como objetivos: registrar fatos contábeis, controlar o patrimônio e gerar informações úteis aos seus usuários.

Ela é aplicável às pessoas físicas e jurídicas; independente da finalidade ou atividades destas, no entanto, está mais voltada para as organizações, inclusive por exigência da legislação comercial e fiscal (SILVA, 2008).

Segundo Medeiros, Sérgio e Botelho (2004) a contabilidade visa demonstrar a situação patrimonial de uma empresa, e com base nela, as pessoas fazem investimentos, os fornecedores acreditam na capacidade que a empresa tem de saldar suas dívidas, os bancos e instituições decidem o quanto de financiamento pode ser proporcionado à organização, os governos calculam impostos devidos e os gestores tomam decisões internas, enfim, a Contabilidade é um importante instrumento para decisões de usuários internos e externos.

Quanto à sua origem, a contabilidade remonta de maneira rudimentar às civilizações da antiguidade, sem muito aprofundamento. Entretanto, com o surgimento do método das partidas dobradas no século XIV, a escrituração contábil ganhou projeção, fazendo com que tanto os registros patrimoniais quanto os métodos de avaliação se desenvolvessem amplamente.

Costa, Martins e Mendes Neto (2011) contam que a contabilidade surgiu da necessidade de controlar o patrimônio das entidades.

Durante o 1º congresso brasileiro de contabilidade ocorrido no Rio de Janeiro, em 1924, foi formulado o seguinte conceito para contabilidade: “A Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativos à administração econômica”.

Iudícibus (2004) destaca que foi juntamente com o nascimento do capitalismo, que a Contabilidade desenvolveu-se como um método capaz de apurar, essencialmente, os resultados das atividades comerciais e industriais e as nuances do mundo dos negócios entre pessoas físicas, jurídicas, públicas, privadas, com ou sem fins lucrativos. O desafio de hoje, entretanto, é desenvolver a Contabilidade em meio a um cenário global de operações produtivas, comerciais e financeiras muito mais complexas e sofisticadas.

No decorrer dos anos, principalmente mediante a globalização, um dos fenômenos mais presentes nas sociedades contemporâneas que oportuniza as pessoas interagirem no mundo inteiro, a contabilidade intensificou suas práticas, fazendo com que a utilidade de suas informações não fique prejudicada, ao contrário, elas fornecem informações que podem servir de comparação para, e até mesmo, empresas do mesmo setor (SOUZA, 2011).

A contabilidade vem consolidando seu importante papel como principal provedor de informações financeiras e nessa linha de raciocínio, Carvalho (2011, p. 2) ressalta que:

a cada dia busca inovação em suas práticas contábeis para que possam estar alinhadas conforme a necessidade de seus usuários. Essa tendência, aliada às novas normas contábeis criadas internamente, através das instituições e conselhos e órgãos da classe, coloca a contabilidade brasileira em uma nova fase, com a finalidade de harmonizar os padrões contábeis.

Enfim, a contabilidade é um dos principais sistemas de controle e informação das organizações, compreendendo a classificação e registro dos fatos contábeis; controle e

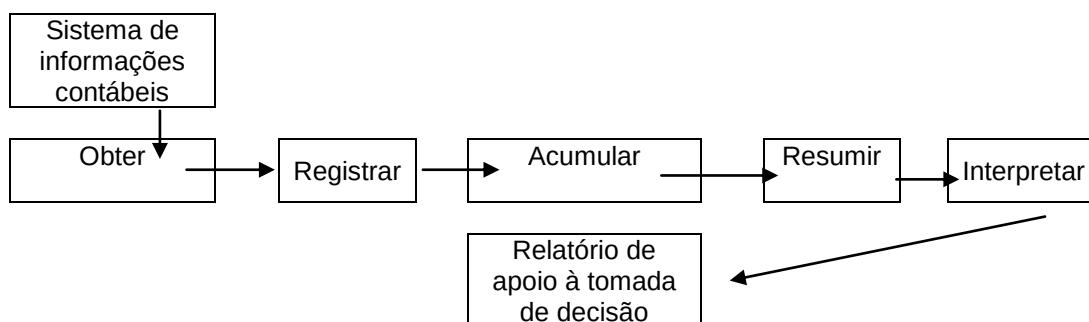
análise da situação patrimonial e interpretação do resultado econômico para garantir o atingimento dos objetivos previstos pela Entidade.

2.1.2 Objeto de estudo, fins e áreas de aplicação

De acordo com Silva (2008, p. 4) o objeto da contabilidade é “sempre o patrimônio da entidade definido como um conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros, pertencente a essa entidade”. Como fins, a contabilidade deve assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas realizadas e as desenvolvidas.

A ilustração abaixo mostra claramente um sistema de informações contábeis:

Figura 1 - Sistema de Informações contábeis



Fonte: SILVA (2008, p. 5)

Quanto às áreas de aplicação que são muitas, essa ciência se faz presente como contabilidade financeira, responsável pela escrituração de fatos financeiros acontecidos na empresa, o que é básico e obrigatório para qualquer companhia; tributária ou fiscal, responsável pelo planejamento fiscal que, dentre outros objetivos, busca diminuir a carga tributária de maneira lícita; na área de custos, gerenciando todos os custos da empresa; gerencial, ajudando o gestor/administrador com informações para tomada de decisões e auditoria contábil, próximo foco de estudo.

2.2 A AUDITORIA CONTÁBIL

2.2.1 Definição, conceitos e evolução no Brasil

A palavra auditoria tem sua origem no latim “*audire*” que significa ouvir. No início da história da auditoria, toda pessoa que tinha aptidão para verificar a legitimidade dos fatos econômico-financeiros, prestando contas a um superior, poderia ser considerado como auditor (RIOLINO; KLIUKAS, 2003).

Para Franco e Marra (2000) auditoria é a técnica que consiste no exame de documentos e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações externas e internas, obedecendo a normas e procedimentos apropriados, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e normas de contabilidade, de maneira uniforme.

Segundo Attie (1998, p. 25), “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Para o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA, 1991, p. 33 *apud* PINHO, 2007, p. 3):

Auditoria é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas.

A auditoria é proveniente das demonstrações financeiras, de onde ela se originou. As demonstrações financeiras eram informações elaboradas por escrito, destinadas a apresentar a terceiros, alheios à empresa, sócios ou interessados, a situação patrimonial e sua evolução (DALL’AGNOL, 2008).

Estudos de Pereira e Takahashi (1991) mostram que os registros sobre auditoria datam do ano 2600 a.C, mas foi com o advento da Revolução Industrial, no século XVII, que a prática da auditoria recebeu novas diretrizes, buscando suprir as necessidades das grandes empresas.

No Brasil, desde o período colonial, havia a figura do juiz que verificava o correto recolhimento dos tributos para o tesouro, reprimindo e punindo fraudes. Conceitualmente sua aplicação começa a ser importante na década de 1940 com a vinda de empresas multinacionais. A edição da Lei n. 4.728/65, primeira lei de mercado de capitais, traz em seu texto a obrigação de tratar a prática da auditoria tornando-a obrigatória e a partir da década 1960, os auditores começam a se organizar em classe e hoje se constituem em profissionais respeitados (PINHO, 2007).

2.2.2 Organismos reguladores

A atividade de auditoria, no Brasil, é regulamentada pelo governo. Em decorrência da abrangência das atividades subordinadas a estes organismos governamentais e pelo poder de fiscalização que lhes é conferido pode-se classificar os principais agentes reguladores em:

- Conselho Federal de Contabilidade – CFC;
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON;
- Comissão de Valores Mobiliários – CVM;
- Banco Central do Brasil – BACEN (PINHO, 2007, p. 9).

Em caráter restrito, também regulam a atividade as seguintes instituições:

- Instituto dos Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA;
- Secretaria da Previdência Complementar – SPC;
- Superintendência de Seguros privados – SUSEP;
- Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais;
- Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB (PINHO, 2007, p. 9).

2.2.3 Auditoria interna

As classes de auditoria variam de acordo com o tratamento que se dá ao seu objeto, decorrendo, portanto, das diferentes necessidades, podendo mudar de processos, que não se deve admitir como autonomia, mas, sim, como derivação de um mesmo método.

Quanto à forma de intervenção, Sá (1998) classifica a auditoria em interna e externa ou independente, não esquecendo que ainda pode ser classificada pelo processo indagativo (geral ou de balanços e analítica e/ou detalhada); pelo tempo (contínua e/ou periódica); pela natureza (normal e/ou especial) e pelo limite (total e/ou parcial).

A Auditoria Interna constitui-se de um conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos, verificar se as normas internas estão sendo seguidas e avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificações das já existentes bem como integridade e adequação das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade (NBC T 12).

Esse tipo de controle possui limitações tais como: conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa; funcionários que não são adequadamente instruídos com relação às normas internas; funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias.

O auditor interno geralmente é um empregado da empresa auditada, possuindo menor grau de independência nas suas diligências; executando auditoria nas diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais. Geralmente ele verifica se as normas internas estão sendo seguidas, se há necessidade de aprimorar as normas internas vigentes, se há necessidade de novas normas internas. Por ter maior tempo na empresa para executar seus serviços, aplica um maior número de testes (ALMEIDA, 2003).

Segundo Pinheiro (2010), a auditoria interna visa dentre outros aspectos:

- Analisar e avaliar a segurança, adequação e aplicação de todos os sistemas de controle não só existentes, mas também propostos (promover controles a custos razoáveis);
- Verificar o nível de concordância com as políticas estabelecidas, planos e legislação relevante;
- Determinar a eficácia com que os ativos estão salvaguardados de perdas de todos os tipos;
- Verificar a exatidão e segurança da informação estratégica para a gestão; e,
- Analisar as operações do ponto de vista da economia, eficiência e eficácia.

Enfim, o objetivo básico da Auditoria é formar uma opinião sobre as demonstrações elaboradas pela Contabilidade Financeira, com fim de certificar-se da veracidade das informações ali contidas. O profissional desta área possui formação em Contabilidade e se divide em duas categorias distintas: Auditor Interno e Auditor Externo.

2.2.4 A auditoria na detecção, prevenção e combate às fraudes e erros

Para os fins da Norma NBC T 11, Norma de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, IT 03 considera-se:

11.1.4 – Fraude e erro

[...]

a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e,

b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.

11.1.4.2 – Ao detectar erros relevantes ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

11.1.4.3 – A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraudes e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno. Entretanto, o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

A fraude engloba um conjunto de irregularidades e ilegalidades caracterizado pelo engano intencional, acobertamento ou violação da confiança. Pode ser perpetrada em benefício de pessoas ou em prejuízo da organização, tanto por integrantes do Tribunal como por terceiros. O principal mecanismo para o desencorajamento da fraude são os controles internos administrativos, caracterizados pela adoção tempestiva de medidas adequadas para dissuadir práticas fraudulentas e limitar os riscos operacionais (BRASIL, 2008, p. 40).

Segundo Medeiros, Sérgio e Botelho (2004) a fraude pode ser caracterizada pela falsificação ou alteração de registros ou documentos; pela omissão de transações nos registros contábeis; por registrar transações sem comprovação; e ainda por aplicar práticas contábeis indevidas. A fraude é motivada pela intenção de lesão de interesses alheios, resultando falsas situações de contas, lucros líquidos alterados, erros na classificação de receita e despesa, omissão de entrada de dinheiro, e outros atos falsos com intenção criminosa. Quando a contabilidade é usada para representar fatos inexistentes, ou então

sem veracidade, com o propósito de beneficiar alguém em prejuízo de outrem, existe a fraude em contabilidade.

As fraudes podem ocorrer nos elementos: do ativo circulante da empresa, ativo permanente, no passivo, no patrimônio líquido, nos custos, nas despesas e nas receitas. As fraudes ocorrem como desvios de dinheiro, despesas fictícias, desvios de mercadorias, recebimento de créditos sem dar-se baixa, adulterações de documentos, falsificação de documentos etc.

Por outro lado e de acordo com os mesmos autores acima, os erros se caracterizam por serem involuntários nas demonstrações contábeis. Pode ser um erro aritmético (por exemplo, digitar 2.500,00 ao invés de 5.200,00), de execução nos registros e elementos contábeis (como classificar Papel na conta de Material de Consumo, quando deveria ter sido classificado como Material de Escritório), ou por desconhecimento das aplicações dos princípios contábeis (por exemplo, registrando a despesa de aluguel somente no seu pagamento, que ocorre no mês subsequente, ferindo o princípio da competência). Quanto mais complexas as transações ocorridas na empresa, maior a possibilidade de erro durante os lançamentos, havendo dúvida quanto a que conta utilizar e qual deve ser debitada ou creditada, pois, podem ocorrer interpretações e aplicações incorretas das normas contábeis.

São exemplos de erros: somas feitas sem computar parcelas, crédito em dobro, inversão de números, esquecimento de realizar transportes de números, classificação indevida de documento, etc. Esses fatores podem causar grandes problemas às organizações, uma vez que podem levar à falência da empresa, como também provocar a perda de seus clientes, entre outros fatores.

Sá (2000, p. 215) diferencia a fraude do erro, defendendo:

A fraude como sendo uma ação premeditada para lesar alguém, e erro como uma ação involuntária, sem o intuito de causar dano. [...] a fraude corresponde ao dolo, ou seja, aquela ação premeditada que visa ao proveito de alguma forma para si ou terceiros, enquanto o erro diz respeito à culpa, e ocorre geralmente por esquecimento, desatenção, etc.

Uma vez que os erros contábeis ou a manipulação de dados por funcionários de alta confiança podem gerar fraudes financeiras e que a falta de procedimentos adequados nas operações pode propiciar atitudes ilícitas que, posteriormente acarretará uma fraude, é necessário que sejam desenvolvidos serviços de prevenção e combate à fraude, como

também desenvolver atividades preventivas para evitar a ocorrência de erros (MEDEIROS; SÉRGIO; BOTELHO, 2004).

Nesse sentido a auditoria interna é uma das mais importantes ferramentas para controle administrativo e sua ausência expõe a empresa a riscos como a fraude e os erros citados anteriormente.

2.3 AS NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDADE

2.3.1 Normas Brasileiras de Contabilidade

No dicionário Aurélio, norma é definida como aquilo que se estabelece como base ou medida para a realização ou a avaliação de alguma coisa; uma regra, um modelo, um princípio ou um padrão.

No caso das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), estas se classificam em profissionais ou técnicas. As primeiras estabelecem regras de exercício profissional e ainda se classificam em: NBC PG – geral; NBC PI – do Auditor Independente; NBC PI – do Auditor Interno e NBC PP – do Perito. Já as normas técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de contabilidade.

As Normas Brasileiras de Contabilidade estão embasadas pelas leis federais de contabilidade, em parceria com as leis e normas dos conselhos, especificamente do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e os dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), sendo recentemente criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) (CARVALHO, 2011).

2.3.2 Normas de auditoria

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 à 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, conquanto, as normas tratam das medidas de qualidade da execução destas ações e dos objetivos a serem alcançados através dos procedimentos. As normas dizem respeito não apenas às qualidades profissionais do auditor, mas também a sua avaliação pessoal pelo exame efetuado e do relatório emitido (ATTIE, 1998).

Crepaldi (2007) ressalta que as normas de auditoria estabelecem conceitos básicos sobre exigências em relação à pessoa do auditor, à execução de seu trabalho e ao parecer que deverá por ele ser emitido, ou seja, são regras que conduzem o profissional nas suas atividades, orientando e regulamentando o exercício da função do auditor, seja ela externa ou interna.

Em relação ao planejamento, o profissional que realizará a auditoria deve prever o tempo e a equipe a serem alocados, possuir uma equipe qualificada, incluindo auditores, gerentes e sócios, prever também a metodologia de trabalho, sua extensão e profundidade, qual o produto final desejam, o valor financeiro e forma de pagamento.

Quanto ao escopo do trabalho, estes se reportam aos registros contábeis, financeiros e patrimoniais e o auditor pode emitir opinião conforme provas produzidas pelos exames de auditoria (MORAES; FRANÇA, 2004).

2.3.3 Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria Interna - NBC T 12 – Da Auditoria Interna

Segundo o NBC TI (CRC-RS, 2014, p. 1871):

12.1.1 – A Auditoria Interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado.

12.1.1.3 – A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

12.1.1.4 – A atividade de Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

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.

Existem riscos é evidente, portanto, segundo item 12.2.2 da NBC T 12, a análise dos riscos de Auditoria Interna deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos e estão relacionados à possibilidade de não se atingir, de forma satisfatória, o objetivo dos trabalhos. Nesse sentido, devem ser considerados, principalmente, os seguintes aspectos:

- a) a verificação e a comunicação de eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de Auditoria Interna a serem aplicados, considerando o volume ou complexidade das transações e das operações;
- b) a extensão da responsabilidade do auditor interno no uso dos trabalhos de especialistas.

2.4 NORMAS DE CONDUTA DO AUDITOR

Devido à importância da auditoria interna, a conduta ética ou o comportamento do profissional que realiza essa atividade devem ser marcados por algumas características ou aspectos que merecem grande consideração.

As responsabilidades da auditoria interna, na organização devem ser claramente determinadas pelas políticas da mesma. A autoridade de correspondente deve propiciar ao auditor interno livre acesso a todos os registros, propriedades e pessoal da empresa 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 (CREPALDI, 2007).

São responsabilidades do auditor interno:

- 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 facilidade os objetivos da auditoria em benefício das atividades da Companhia (MARTINELLI, 2002).

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.

A independência também é essencial para a eficiência da auditoria interna, a qual se obtém por meio 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.

Outro aspecto importante é a objetividade, 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 (MARTINELLI, 2002).

É, objetivo da auditoria interna, auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidade, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas, principalmente no que tange a:

- À aplicabilidade e adequação de controles internos, financeiros e operacionais; revisando e avaliando a correção, adequando e aplicando os controles contábeis, financeiros e outros de natureza operacional, propiciando controles eficazes a um custo razoável;
- À extensão do cumprimento das diretrizes, planos e procedimentos; determinando grau de atendimento;
- À salvaguarda dos ativos quanto à escrituração, guarda e perdas de todas as espécies; determinando o grau de controle dos ativos da empresa quanto à proteção contra perdas de qualquer tipo;
- À avaliação da qualidade e desempenho na execução das responsabilidades delegadas determinando a fidelidade dos dados administrativos originados na empresa;
- À recomendação de melhorias operacionais (CREPALDI, 2007, p. 32).

Por fim, Franco e Marra (2001) também pontuam que a ética profissional não permite que o auditor procure obter clientes através de propaganda comercial, de auto-

elogios, de oferecimento de baixos honorários, de pagamento de comissão por agenciamento de serviços ou de qualquer outra forma de exercer influência sobre o cliente.

3. CONCLUSÃO

A auditoria é uma ferramenta importante na dinâmica organizacional, área de especialização da ciência contábil, influenciando a retroalimentação de informações que permitam aos gestores e outros usuários interessados, tomadas de decisões baseadas em informações sólidas e reais, o que diminui os riscos para todos. Riscos estes que traduzidos em erros ou fraudes podem causar transtornos financeiros e desvio das metas traçadas pelas organizações.

Comportamento ético, zelo, cautela, independência, objetividade e conhecimento técnico são apenas alguns dos aspectos a serem observados pelo auditor interno quando no cumprimento de sua missão, não importa qual fase esteja, se no planejamento, se na execução dos trabalhos ou se na emissão do relatório.

Para que os serviços de auditoria alcance seus objetivos, a atividade exige auditores com um perfil adequado, éticos, capacitados tecnicamente, além de gestores que deem liberdade e apoio aos seus auditores internos para a prevenção e detecção de erros ou fraudes.

Uma vez que as normas de auditoria estabelecem conceitos básicos sobre exigências em relação ao auditor, à execução do seu trabalho e do parecer que ele emitirá, ou seja, as normas estabelecem regras que conduzem esse profissional nas suas atividades, ele deve respeitá-las e segui-las para que os resultados sejam condizentes com a realidade e passíveis de comparação, afinal de contas, as normas têm justamente, dentre outros objetivos, a busca pela padronização que permite comparar situações entre empresas, principalmente em tempo de competitividade, quando as empresas buscam se adequar ao ambiente globalizado em que atuam.

Enfim, conclui-se que a auditoria atua no sentido de contribuir com as organizações sendo um mecanismo capaz de oferecer apoio e segurança para a tomada de decisões, evitando erros e fraudes, sempre se apoiando nas normas brasileiras de contabilidade e especificamente, de auditoria.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Manual de auditoria**. Brasília: TSE/SCI, 2008.

CARVALHO, Camila Gomes de. A importância da padronização das normas contábeis brasileiras. **VII EPCT, encontro de Produção Científica e Tecnológica**, out. 2011. Disponível em: www.fecilcam.br/nupem/anais_vi_epct/PDF/ciencias_sociais/02.pdf Acesso em: 10 abr.2014.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

COSTA, Carolina Borges da; MARTINS, Vidigal Fernandes; MENDES NETO, Edilberto Batista. Auditoria e perícia: semelhanças, diferenças e a importância para validar os instrumentos da contabilidade. **Revista CEPPG - CESUC** - Centro de Ensino Superior de Catalão, Ano XIV, Nº 24 - 1º Semestre/2011.

CRC/RS. **Normas Brasileiras de Contabilidade**: auditoria independente, auditoria interna, perícia contábil. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DALL'AGNOL, Alencar João. **Auditoria ambiental**: instrumento do princípio da prevenção no sistema de gestão e direito ambiental. Caxias do Sul: UCS, 2008. Disponível em: http://tede.ucs.br/tde_arquivos/2/TDE-2008-08-07T104857Z-200/Publico/Dissertacao%20Alencar%20Joao%20Dallagnol.pdf Acesso em: 10 abr.2014.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINELLI Auditores. **Curso básico de auditoria interna**. Campinas: Unicamp/Martinello Auditores, 2002. Disponível em: <http://pt.slideshare.net/gilsonsena/auditoria-interna-9666744> Acesso em: 10 abr.2014.

MEDEIROS, Andressa Kely de; SÉRGIO, Lucicleia de Moura; BOTELHO, Dulcineli Régis. **Importância da auditoria e perícia para o combate a fraudes e erros na contabilidade**

das empresas (2004). Disponível em: blog.fipecafi.org/a-importancia-da-auditoria-e-da-pericia-na-contabilida... Acesso em: 10 abr.2014.

MORAIS, Antônio Carlos; FRANÇA, José Antônio de. **Perícia judicial e extrajudicial**: uma abordagem conceitual e prática. 2 ed. Brasília, 2004.

PEREIRA, L.L.; TAKAHASHI, R.T. Auditoria em Enfermagem. In: KURCGANT, P.(Coord.). **Administração em Enfermagem**. São Paulo: EPU, 1991. Cap. 17, p. 215-22.

PINHEIRO, Joaquim Leite. **Auditoria interna**. Porto (PT): Rei dos Livros, 2010.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **Fundamentos de Auditoria**: auditoria contábil e outras aplicações de Auditoria. São Paulo: Atlas, 2007.

RESOLUÇÃO CFC Nº 986/03. **Aprova a NBC T 12 - Da Auditoria Interna**. Disponível em: http://www.ifam.edu.br/cms/images/file/Normas%20Brasileira%20de%20Contabilidade_Auditoria%20Interna_NBCT_12.pdf Acesso em: 10 abr.2014.

RIOLINO, A.N; KLIUKAS, G.B.V. Relato de experiência de Enfermeiras no campo de auditoria de prontuário: uma ação inovadora. **Revista Nursing** 65(6): 35-8; out. 2003.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SILVA, Edson Cordeiro da. **Contabilidade empresarial para gestão de negócios**. São Paulo: Atlas, 2008.

SOUZA, Francisco D. S. de. **Dilemas e incertezas da globalização** (2011). Disponível em <http://www.mundojovem.pucrs.br/artigo-17.php> Acesso em: 10 abr.2014.

TAVARES, Maurício Paslauski. **Auditorias e fraudes**: análise sobre a produção científica das revistas acadêmicas no período de 2000 a 2010. Porto Alegre: UFRGS, 2012. Disponível em:

<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/61949/000867354.pdf?sequence=1> Acesso em: 10 abr.2014.