

Auditoria Interna

Relatório de Auditoria Handbook
Atributos para boa comunicação
Eduardo Person Pardini
E-BOOK

CROSSOVER
BUSINESS SCHOOL



CONTEÚDO

1. Introdução
2. O Relatório como principal produto da auditoria
3. Achados de Auditoria
4. Comunicação de Resultados
5. Critérios e Padrões de Comunicação
6. Composição do Relatório
7. Divulgação dos Resultados
8. Normas de divulgação de organismos internacionais
9. Conclusão
10. Bibliografia
11. Sobre o Autor
12. Sobre a Crossover

EDIÇÃO 1 – SÃO PAULO – BRASIL - 2019

PUBLICAÇÃO: Crossover Consulting & Auditing

É permitida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos desde que seja indicada a fonte e o autor. Na dúvida consulte-nos através do email: contato@crossoverbrazil.com

Um relatório de auditoria deve ser elaborado de forma que seja capaz de persuadir a gestão sobre a importância da implementação das ações necessárias para o aperfeiçoamento de sua organização.

1 - Introdução

A cada dia que passa as expectativas dos stakeholders em relação à auditoria interna estão aumentando. Como sabemos a alta administração de qualquer instituição tem como principal tarefa a criação de valores para as partes relacionadas, isto é, através da missão da organização, criar valor para todos aqueles que de alguma forma se relacionam com a empresa, como acionistas, clientes, funcionários, fornecedores, comunidade.

Tão importante quanto criar valor, é proteger o valor criado, e isto nos dias de hoje, está cada vez mais complexo. A auditoria interna tem um papel muito importante nesta dinâmica de negócios, e é fundamental para que exista uma efetiva governança corporativa.

Com isto, as responsabilidades da auditoria interna tornam-se mais complexas uma vez que precisa estar mais integrada, mais atualizada para que possa, através de suas avaliações, sejam elas de desempenho, conformidade ou financeira, auxiliar e apoiar a organização promovendo, de forma sincronizada, ações para que exista aderência às melhores

práticas de gestão de riscos e controles interno, bem como na otimização do capital investido na estrutura organizacional.

A aplicação da metodologia baseada nas normas para auditoria interna deve ocorrer de forma consciente, disciplinada e sistemática.

Como resultado deste trabalho, diversas oportunidades de melhoria são identificadas e avaliadas, e devem ser adequadamente comunicadas à gestão da organização para que possam ser tomadas as devidas ações corretivas.

A norma 2400 das Normas para a prática da auditoria interna (IPPFs) do IIA sobre comunicação da auditoria estabelece que a cada final de trabalho os auditores devem comunicar o resultado de sua avaliação.

O alinhamento da auditoria interna com o direcionamento estratégico da organização aliado com um processo de comunicação efetiva é crucial para que a auditoria interna seja considerada como sendo uma atividade agregadora de valor aos olhos dos stakeholders.

Um relatório de auditoria deve ser construído de forma que seja capaz de persuadir a gestão sobre a importância da implementação das ações necessárias para a melhoria do processo de gerenciamento de riscos e do sistema de controles internos, fortalecendo, assim, a governança corporativa.

Neste livro vamos abordar temas e atributos importantes para que facilite a construção de um relatório de alta qualidade e desempenho.

2 - O relatório como principal produto da auditoria

A atividade de auditoria tem como objetivo auxiliar a empresa a atingir seus objetivos, através da avaliação do sistema de controles internos, do gerenciamento de riscos e governança corporativa. O resultado desta avaliação deve ser comunicado ao gestor, através do relatório de auditoria.

O relatório é o principal produto da auditoria. É através dele que o auditor comunica, ao gestor, sua opinião e conclusão sobre o objeto avaliado, incluindo as suas recomendações para a melhoria e fortalecimento do processo e fundamentos da governança.

Adicionalmente, é importante mencionar, que o relatório é base para a avaliação da qualidade da auditoria interna pela alta administração. Ele também é útil para organismos externos, como: auditores externos, órgãos reguladores, órgãos de controles externos e/ou autoridades judiciais.

Desta forma, o relatório deve ser baseado em evidências factuais e suficientes, preparados com o zelo profissional requerido.

Como demonstra o fluxo ao lado, a opinião do auditor está intimamente relacionada com a qualidade dos trabalhos nas outras fases da auditoria.

Quanto melhor for o planejamento do trabalho, melhor será a qualidade na fase da execução, e conseqüentemente, melhor será a opinião e conclusão do auditor.

Lembrando que o auditor somente pode emitir uma opinião ou apontar alguma melhoria suportado por evidências fidedignas.

Observe no fluxo do processo que a base é a coleta e formalização das evidências nos papéis de trabalho.



3 - Achados de Auditoria

O relatório de auditoria comunica o que foi examinado, o que foi encontrado e as proposições em decorrências dos achados. Segundo o TCU e o INTOSAI, achado é a discrepância entre a situação atual e o padrão ou critério.

A CGU através do manual de orientação técnicas para auditoria na esfera federal, no item 5.4 estabelece que achado é o resultado da comparação entre o critério preestabelecido pela equipe de auditoria durante a fase de planejamento e a condição real encontrada durante a realização dos exames, as quais podem ser conformidade ou não conformidade

Os achados, sem exceção, devem estar respaldados pelas evidências obtidas durante a fase de execução dos procedimentos de auditoria durante o trabalho de campo.

Em uma auditoria operacional, os auditores são chamados a comunicar apropriadamente, aos responsáveis pela governança e à administração, as vulnerabilidades do processo e as deficiências de controle interno identificados durante a fase de execução, e que com base em seu julgamento profissional, são de importância suficiente para merecer atenção deles.

Neste caso, o achado pode ser uma melhoria de uma atividade de transação, a eliminação de um controle não efetivo, a inclusão de um controle para mitigação de um risco ou outras melhorias as quais tem como paradigma uma estrutura de melhor prática, como COSO ICF, por exemplo.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade, a deficiência de controle interno existe quando, para uma auditoria contábil:

- i. O controle é planejado, implementado ou operado de tal forma que não consegue prevenir, detectar ou corrigir distorções, neste caso, nas demonstrações contábeis; ou
- ii. Falta de um controle necessário para prevenir, detectar ou corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis.

Em uma auditoria de conformidade, o achado é a discrepância existente entre o que é feito com o que deveria ser feito pela definição da lei, normas, regulamentos, políticas e/ou procedimentos.

A norma ISSAI 3000/4.3 diz que o achado surge quando o critério é comparado com a situação existente. Ela ainda define os seguintes atributos que faz parte da composição de um achado: critério (o estado correto), condição (o estado corrente), causa (razão do desvio), e efeito (consequência da situação encontrada).

Critério é o padrão de medida para o desempenho do objeto avaliado. Determina se ele atinge, excede ou não atinge o desempenho esperado, o qual determina as oportunidades de melhoria. Segundo o ISSAI 3000 apêndice 2, desempenho satisfatório não é o desempenho perfeito, mas sim o esperado pelo auditor.

O TCU através de sua norma define condição como a situação existente do objeto avaliado, identificado e documentado durante a fase de execução.

A causa por sua vez é o motivo ou fator que cria a diferença entre a condição e o critério, e o efeito é a consequência da discrepância entre condição e o critério. A ação corretiva deve levar em conta a magnitude do efeito.

O processo de identificação e avaliação de achados deve seguir uma sequência lógica, desde a definição do padrão (critério) até a avaliação de seus efeitos. A revisão dos papéis de trabalho por auditor mais experiente deve determinar se as evidências que fundamentam o achado são suficientes para basear a avaliação e constatar o achado.

Achado é a discrepância entre a situação atual e o padrão ou critério.

Na figura ao lado é possível ver a sequência lógica para a constatação de um achado:

Definição do critério de avaliação - Padrão de como deveria ser.

Obter evidências de sua atual situação.

Determinar o achado comparando o a situação atual com o padrão.

Analisar as causas da discrepância.

Determinar os efeitos e desenvolver a recomendação

Os achados ou como também são conhecidos “findings” é o resultado do processo de comparação entre o que deveria ser (padrão) com o que realmente é.

A definição do correto padrão para avaliação é de extrema importância neste processo.

Os padrões são critérios baseados em políticas e procedimentos, normas e regulamentos, práticas geralmente aceitas como sendo as melhores práticas, comparação com as melhores práticas adotadas por organizações similares ou não, etc.

Os achados são observados durante a execução da auditoria, e o auditor deve identificar a causa e o efeito antes da finalização dos trabalhos de campo, de forma a uma ter razoável certeza que as evidências é suficiente para fundamentar a recomendação.

Em alguns casos, devido à complexidade e magnitude do achado, este processo se estende para além do trabalho de campo.

O auditor deve certificar que todas as evidências necessárias fazem parte dos papéis de trabalho e é uma boa prática ter um papel de trabalho padronizado para resumir todos os achados observados durante o trabalho.

Esta matriz de achados deve, de forma resumida, identificar a situação encontrada, o padrão esperado, a evidência, a causa, os efeitos, e a possível recomendação. É importante que exista a referência com os papéis de trabalho suporte e também um campo para a observação do gestor auditado.



Vejamos uma sugestão para a matriz de achados:

Matriz de Achados					MA -1
Auditoria	Processo de pagamentos a fornecedores		Período Base	Abril 16	
Situação observada	Definição do Padrão	Evidências e referência para WPs.	Possíveis Causas	Possíveis consequências	Observações do gestor
Elaborado por:		Data:	Revisado por:		Data:

Observações sobre a matriz de achado sugerida

Situação observada: nesta coluna deve ser descrita, de forma resumida, a situação encontrada que está em desacordo com o padrão esperado.

Definição do padrão: Aqui é identificado o padrão esperado para o objeto avaliado, podendo fazer menção as normas, políticas, leis, regulamentos e outros padrões.

Evidências: identificação da metodologia de análise para produção de evidências, inclusive fazendo referência aos papéis de trabalho que detalham e fundamentam o achado.

Possíveis causas: descrição das possíveis causas relacionadas à operacionalização da situação observada. A definição das possíveis causas é fundamental para identificação das medidas necessárias para a neutralização da situação observada.

Possíveis consequências: são os efeitos gerados na organização correspondentes à situação observada. A consequência pode ser relacionada com um advento adverso com possível impacto financeiro, na imagem, na eficiência, na economicidade e etc.

Observação do gestor: a boa prática de auditoria solicita que o auditor compartilhe o resultado prévio do trabalho com o gestor auditado, de forma que ao mesmo tempo em que informa e esclarece o gestor, ele também obtém informações que irão nortear a definição de possíveis planos de ação para mitigar as possíveis consequências. Esta discussão acontece no último dia de trabalho em campo.



4 - Comunicação dos Resultados

Como já foi mencionado, a norma de desempenho 2400 dos IPPfs estabelece que os auditores internos devem comunicar os resultados do trabalho de auditoria. O relatório de auditoria é o principal produto da auditoria para o cumprimento desta norma.

Segundo o INTOSAI através de sua norma ISSAI 400, define que ao final de cada auditoria, o auditor deve preparar opinião escrita ou relatório, registrando os achados de forma adequada, e complementa que, seu conteúdo deve ser fácil de entender e livre de ideias vagas e ambíguas, deve incluir somente informações que sejam apoiadas por evidências competentes e relevantes. Deve ser independente, objetivo, justo e construtivo.

A atividade de auditoria, como instrumento de monitoramento independente, é parte integrante do sistema de controles internos, e tem um papel especial na avaliação do processo de “accountability” da

organização. Ela cumpre seu papel comunicando o resultado da avaliação aos agentes da governança.

Em uma organização do setor privado, a comunicação será direcionada para o gestor responsável pelo objeto avaliado, bem como para a alta administração, comitê de auditoria, conselho e acionistas.

Na organização do setor governamental, a comunicação será direcionada para os gestores internos, além de reportar à sociedade sobre o desempenho da administração pública, responsabilizando os agentes públicos pelo desempenho das organizações e resultados das ações e programas de governo.

A comunicação final pode variar devido à natureza das organizações, como também da natureza da auditoria, entretanto, ela deve conter no mínimo o propósito, o escopo e o resultado do trabalho de auditoria.

O auditor deve continuamente, durante todas as fases do trabalho, dar ênfase ao relatório de auditoria, pois ele é o produto final de seu trabalho.

Decisões e ações serão tomadas pela alta gestão, baseado no resultado da auditoria, comunicado através do relatório, por isso os critérios de qualidade em todas as fases do trabalho, como, por exemplo: no planejamento, definindo os padrões, na execução, coletando evidências devem ser observados.

Segundo o INTOSAI, à medida que o trabalho progride, o relatório preliminar vai tomando forma, e ao longo do trabalho, as observações vão sendo fundamentadas e organizadas de forma estruturada, permitindo

que no final do trabalho o auditor possa discutir com o gestor auditado um rascunho de sua opinião e de possíveis recomendações.

5 - Critérios e Padrões para Comunicação

A norma de desempenho 2410 dos IPPFs indica que as comunicações devem incluir os objetivos e o escopo de auditoria, assim como as conclusões, recomendações e planos de ação aplicáveis.

Na descrição dos objetivos de auditoria é informado o motivo do trabalho e o que era esperado alcançar. No escopo são identificados as atividades avaliadas, o período revisado, o limite do objeto avaliado, e aquilo que não foi possível avaliar, o que chamamos de limitação do escopo.

Também deve constar a conclusão e/ou opinião do auditor, bem como suas recomendações para a melhoria e fortalecimento do processo de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

Da mesma forma, a norma de auditoria do Tribunal de Contas da União determina que no relatório seja identificado o objeto da auditoria, as razões que originaram a auditoria, os objetivos e o escopo do trabalho, os limites da avaliação e o período avaliado. Também solicita que os critérios para avaliação do desempenho e a metodologia utilizada seja descrita.

Segundo Lawrence B. Sawyer, em seu livro *Internal Auditing* (1988), a comunicação dos resultados de auditoria pretende informar, persuadir e obter resultados. Elas explicam as observações, conclusões e recomendações; tentam convencer os destinatários do seu valor e validade; e promovem mudanças benéficas.

Agora vejamos os atributos de uma boa comunicação segundo a norma de desempenho 2420 dos IPPFs, atributos estes que são corroborados pelo Manual de orientação das práticas de auditoria na esfera pública federal, em seu item 6.2 sobre a qualidade da comunicação.

Ela diz que as comunicações devem ser: precisas, objetivas, claras, concisas, completas e tempestivas.

- A comunicação precisa é livre de erros e distorções. São fiéis aos fatos que fundamentam as opiniões, conclusões e recomendações.
- Comunicação objetiva é justa, imparcial e neutra. É o resultado de um julgamento equilibrado de todos os fatos e circunstâncias relevantes.
- A clareza da comunicação está centrada na facilidade de compreensão e na sua lógica, evitando linguagem técnica desnecessária, fornecendo informações significativas e relevantes.
- Comunicação concisa é direta, evita elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância e excesso de palavras. As construtivas são úteis ao cliente da auditoria e a organização, conduzindo às melhorias onde seja necessário.
- Não omitir nada do que seja essencial à audiência alvo é característica da comunicação completa, a qual inclui todas as informações significativas e relevantes.
- A comunicação tempestiva é oportuna e prática, permitindo à administração tomar as ações corretivas apropriadas.

O Tribunal de Contas da União, baseado nas normas do INTOSAI, define que a comunicação deve observar os seguintes requisitos: clareza, concisão, convicção, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade. Ainda complementa que a completude e o convencimento devem ser também observados.

Observem que, não importa se estamos elaborando um relatório de auditoria para uma empresa do setor privado ou para uma entidade do setor governamental, os atributos e normas são os mesmos, algumas vezes com outra denominação.

Por isso, lembre-se, o que muda é a natureza e o tipo de auditoria, mas a metodologia, os procedimentos e técnicas são os mesmos, por isso é um equívoco segregar auditoria em governamental ou empresarial.

Bem, voltemos ao nosso objeto de estudo.

O texto da comunicação deve ser de fácil compreensão. A informação deve ser apresentada de forma convincente e lógica para que não exista dúvidas da validade dos achados, da razoabilidade da conclusão e dos benefícios das recomendações.

Nunca é demais lembrar que para que isto seja uma verdade, todos os pontos de auditoria levantados que serão apresentados e discutidos com a gestão, sem exceção, devem estar baseados em evidências fortes o bastante para não gerar dúvidas.

Sempre digo que auditor não acha nada, mas sim tem certeza do que está dizendo!

A orientação prática 2420-1 da norma de desempenho dos IPPFs orienta os cuidados que devem ser despendidos pelo auditor na preparação de uma comunicação com qualidade:

1. Acumular, avaliar e sumarizar dados e evidências com cuidado e precisão.
2. Deduzir e expressar observações, conclusões e recomendações sem preconceito, partidarismo, interesses pessoais e influência indevida de outros.
3. Aperfeiçoar a clareza ao evitar linguagem técnica desnecessária e fornecer todas as informações significativas e relevantes dentro do contexto.
4. Desenvolver comunicações com o objetivo de fazer cada elemento significativo, contudo sucinto.
5. Adotar um conteúdo útil, positivo e bem-intencionado e uma postura que foque os objetivos da organização.
6. Assegurar que a comunicação seja consistente com o estilo e a cultura da organização.
7. Planejar o prazo de apresentação dos resultados do trabalho para se evitar atraso indevido.

Para uma comunicação efetiva, os auditores devem ser proficientes em negociação e na relação com as pessoas, de forma que possa manter um relacionamento satisfatório com o auditado, sem que isto possa afetar sua independência e objetividade.

É necessário, também, que tenham habilidade, conhecimento e competência em comunicação verbal e escrita, de maneira que possa transmitir eficientemente as ideias contidas em seu relatório de auditoria.

A orientação para prática da norma de atributos 1210 do SPPFs, determina que os auditores tenham habilidades em lidar com pessoas, compreendendo as relações humanas e manutenção satisfatória de relacionamento com os clientes do trabalho de auditoria.

Também, ela complementa sobre a importância de o auditor ter a habilidade em comunicação oral e escrita para transmitir de forma clara e eficaz os assuntos, tais como: objetivos do trabalho de auditoria, avaliações, conclusões e recomendações.

Vejamos agora alguns cuidados que o auditor deve observar quando da elaboração de seu relatório:

1. As sentenças devem ser curta e objetivas,
2. Evitar uso excessivo de palavras, redundância,
3. Omitir temas que sejam irrelevantes,
4. Seguir uma estrutura lógica para facilitar o entendimento,
5. Manter consistência no estilo e estruturação de sentenças e vocabulário,
6. Evitar a utilização de jargão técnico,
7. Usar verbos na voz ativa (o sujeito é o agente da ação),
8. Evitar utilizar palavras com carga emocional.
9. Não utilizar palavras evasivas como “alguns, algumas, parece que, nossa impressão é, parece haver, etc.”. De preferência por palavras mais objetivas como “Constatamos, existem, encontramos, e etc.”
10. Procure não utilizar o termo “auditado”,
11. Palavras “intensificadoras” como: significante, claramente, muito, bem, deve ser utilizadas com cuidado e moderadamente,

12. Evite utilizar o nome de alguém ou culpar alguém pela falha observada. Em vez disto descreva a sua causa raiz,
13. Evite frases como “a gerencia deve considerar”, ao invés disto use frases mais objetivas como: “A gerencia deve implementar”

6 - Composição do Relatório

O formato do relatório poderá variar entre as organizações, pois para ser efetivo devem acompanhar a natureza da empresa, respeitando a cultura de cada uma das organizações. Podem ser elaborados de forma gráfica, de forma tradicional, de forma legal, colorido, monocromático e etc. O importante é que ele acompanhe o código de comunicação da organização e o auditor interno deve ser proficiente em identificar estas necessidades e características.

Independentemente disto, podemos dizer que um bom relatório de auditoria deve ser composto por três documentos básicos, que são:

- I. O parecer da auditoria,
- II. Sumário executivo,
- III. Recomendações de auditoria

É importante que o relatório seja o mais objetivo possível, não são tratados e nem teses de dissertação. Em nossos trabalhos, desafiamos os nossos auditores em utilizar uma página para o parecer, uma para o sumário executivo e uma página para cada ponto de auditoria, lógico que nem sempre é possível, isto nos faz ter relatórios bem objetivos.

I - Parecer da auditoria

O parecer é o documento que irá explicar à gestão, a razão do trabalho de auditoria, quais os objetivos esperados a alcançar, as possíveis limitações de escopo, e por último a opinião ou conclusão da auditoria.

Podemos incluir também neste documento uma visão geral do objeto avaliado, de forma a oferecer ao leitor informações importante sobre o objeto avaliado.

Recomendamos que tenha pelo menos três parágrafos: Objetivo de auditoria, Escopo e Opinião.

a. Objetivo da auditoria (Propósito)

Descrevemos o que procuramos alcançar com a avaliação realizada. São declarados os objetivos da auditoria, informando o motivo pelo qual o trabalho foi realizado.

Exemplo de objetivo para uma auditoria operacional (desempenho):

Destinatário

Data

Examinamos o processo de compras da empresa xxxxx, com o objetivo de avaliarmos a efetividade do gerenciamento de riscos e do sistema de controles internos dos procedimentos aplicados para a aquisição de bens e serviços.

Uma outra forma:

Este trabalho de auditoria teve como objetivo avaliar a eficiência do processo de compras corporativas e a eficácia do seu sistema de controle interno quanto aos seguintes objetivos:

- *Se as compras realizadas estão alinhadas com a operacionalidade da organização,*
- *Se os bens e serviços foram adquiridos observando: o melhor custo e benefício, a qualidade requerida, volume e o prazo de entrega,*
- *Se as operações de compra estão em conformidade com as políticas e procedimentos da empresa, bem como, com a legislação vigente.*

Exemplo de objetivo para uma auditoria de conformidade:

O objetivo deste trabalho de auditoria é avaliar o grau de aderência e conformidade do processo de compras de bens e serviços com a lei 8666/93 – Lei que regulamenta o art.37, inciso XXI, da Constituição Federal, que institui normas para a licitação e contratos da administração pública, e com a Lei 13.303/16 Lei das Estatais.

b. Escopo da auditoria

Nesta seção é descrito o período coberto pela avaliação, determina os limites da auditoria, especifica as atividades auditadas, localidade, e extensão dos trabalhos, incluindo a menção se os trabalhos foram realizados com base em alguma norma de auditoria. Neste paragrafo também, se necessário, descrever o procedimento e auditoria que deixou

de ser aplicado e/ou algum item que deixou de ser avaliado, explicando a sua razão.

Exemplo de escopo para uma auditoria operacional (desempenho):

Nossa avaliação foi realizada em conformidade com as normas internacionais de auditoria interna promulgada pelo Institute of Internal Auditors e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, (b) o conhecimento do processo, (c) Identificação e avaliação dos riscos inerentes, (d) identificação e validação do sistema de controles internos.

ou

Nossa avaliação, em conformidade com as normas internacionais para auditoria interna, compreendeu a atividade corporativa de compras de bens e serviços, cobrindo especificamente o processo de compras de matéria-prima e embalagens para o processo de fabricação. O processo de compras de serviços e de ativos serão objeto de outro trabalho de auditoria planejado para o segundo semestre de 2019. Para avaliação da eficácia dos controles cobrimos o período dos últimos seis meses, iniciado em 01 de outubro de 2018.

Exemplo de escopo para uma auditoria de conformidade:

Nossa avaliação foi realizada em conformidade com as normas para a prática de auditoria em entidades federais e cobriu a atividade de compras de bens e serviços durante os 12 meses do ano de 2018. Avaliamos 30% dos processos de compras, no valor de R\$ 1.7 milhões equivalentes a 82% do valor total de compras neste período. As aquisições de serviços especializados de TI não foram avaliadas, pois será objeto da

auditoria prevista para do gerenciamento da área de TI. As compras de serviços equivalem a 8% do valor de serviços comprados no ano de 2015.

c. Conclusão da auditoria (Opinião)

A conclusão do auditor pode abranger o escopo total ou somente aspectos específicos do objeto avaliado. A conclusão pode cobrir, mas não se limitando, os seguintes fatores:

- Se os objetivos do objeto avaliado estão alinhados aos objetivos da organização,
- Se os objetivos do processo estão sendo alcançados,
- Se a atividade avaliada está operando como o esperado,
- Se o sistema de controles internos é eficaz,
- Se as atividades do processo estão sendo realizadas em conformidade com as políticas, normas, procedimentos, leis e regulamentos.

Exemplo de conclusão (opinião):

Em nossa opinião, o sistema de controle internos existente no processo de compras é (ou não é) satisfatório (ou bom) no cumprimento de seu objetivo de mitigação dos riscos inerentes do processo avaliado. Ele pode (ou deve) ser aperfeiçoado em sua eficácia e em sua economicidade através de nossas observações e recomendações para melhoria que estão descritas neste relatório.

Local e data

Assinatura

Nome e cargo do auditor

©2019 CrossOver Consulting & Auditing

Ou,

Como resultado de nossa avaliação, observamos que os controles internos são eficazes, com exceção do controle sobre a aprovação da requisição de compras, que não demonstra ser suficiente para fornecer razoável garantia que está sendo somente adquiridos bens e serviços alinhados com a necessidade da empresa.

Ou,

Com base em nossa avaliação, executada em conformidade com as normas internacionais de auditoria, nosso parecer é que os processos de licitação realizados no período informado no escopo acima estão (não estão, ou estão parcialmente) em conformidade com a legislação vigente, lei 8666/93.

Atualmente o auditor é estimulado em também comunicar o desempenho satisfatório da atividade avaliada, considerando as melhorias implantadas desde o último trabalho ou então, comunicar aquilo que está sendo realizado além do esperado. Esta informação estabelece um equilíbrio na opinião do auditor, demonstrando de forma justa as condições existentes. É o que alguns autores chamam de opiniões balanceadas.

II – Sumário Executivo

O sumário executivo é elaborado para fornecer informações de alto nível para os leitores que precisam apenas de uma visão geral da auditoria. O conteúdo e o formato podem variar, mas nossa sugestão é que seja composta do resumo das recomendações relacionadas em ordem de relevância. Vejamos um exemplo a seguir:

www.crossoverbrazil.com

Modelo de Sumario Executivo

#	Ponto Levantado	Processo	Tipo	Severidade	Responsável	Dead-line
1	Formalização dos procedimentos de cotação de serviços especializados para atender a política da empresa e manter a qualidade obtida.	Compras	Melhoria ambiente de controle	Médio	Anna Conda	31/12/2017
2	Conferência da aprovação da requisição de compras por pessoas com alçada para tal deve ser fortalecida.	Compras	Conformidade e eficiência e eficácia	Alto	Osmar Mota	Imediata
3	Implantar controle de acesso para a planilha denominada "Control purchase".	Compras	Segurança da informação	Baixo	Omar Ujo	31/01/2018
4	Falta formalizar procedimento para solicitação de cotações de preços e condições	Compras	Melhoria ambiente de controle	Médio	Ema Toma	31/01/2018
5	Implantar controle para verificação de nível de estoque pelo almoxarifado antes de prosseguir com o processo de compras.	Compras	Conformidade e eficiência e eficácia	Alto	Ugo B.Oss	Imediata
6	Formalizar o procedimento para o processo de acompanhamento de conformidade com base na legislação aplicável.	Compras	Conformidade e eficiência e eficácia	Médio	Mel Ado	31/01/2018

III – Pontos de auditoria (Recomendações)

Nesta seção o auditor comunicará os pontos de auditoria observados que servirão como recomendações para melhoria e também divulgará as ações corretivas ou ações de melhoria definidas pelo gestor responsável.

As recomendações são baseadas nas observações e conclusões do auditor. Elas surgem do processo de comparação da situação encontrada com o padrão que deveria ser. Todas estas informações constam na matriz de achados, a qual é subsidio para descrição do ponto de auditoria, bem como, relaciona o ponto com as evidências constantes nos papéis de trabalho.

As recomendações devem ser elaboradas, utilizando um processo lógico, de maneira que o leitor possa chegar à conclusão de qual ação de melhoria ou corretiva deve ser implementada, criando assim um comprometimento entre o gestor e auditor

O gestor responsável pelo processo ou objeto auditado, deve definir a ação necessária para eliminação da vulnerabilidade ou não conformidade legal, informando quem será o responsável pelo processo de implantação e também informar a data que a ação deve estar finalizada.

Os planos de ação definidos devem estar alinhados entre gestão e auditor de forma que sejam efetivos e eficazes.

Segundo as normas de auditoria, os pontos de auditoria são baseados em critério, condição, causa e efeito.

As boas práticas indicam seis atributos que devem ser observados para a descrição em forma lógica dos pontos de auditoria. São eles:

- **Título e/ou manchete**

De forma curta e objetiva, o título da recomendação oferece ao leitor, ideia do ponto observado. Deve dar a exata mensagem de qual é a oportunidade de melhoria.

Exemplo:

“Falta de aprovação da requisição de compras por pessoa com alçada.”

- **Histórico ou condição**

Descrição da fraqueza e/ou vulnerabilidade do que o auditor encontrou durante o exame.

Exemplo:

“Nossos testes apuraram que 10 requisições de compras, de um total de 25 amostras, foram aprovadas por pessoas sem a devida alçada para isto e o controle interno da área de compras não identificou esta não conformidade, ocasionando aquisições em desacordo com a necessidade operacional da organização. Esta vulnerabilidade pode ser constada através da análise do volume de estoques de material de embalagem e de marketing com mais de seis meses sem movimentação.”

- **Padrão e/ou critérios**

Aqui são descritos os padrões, as medidas ou as expectativas utilizadas ao fazer uma avaliação e/ou verificação. Pode ser uma

melhor prática, uma norma, uma lei ou qualquer outra forma de como deveria ser realizada a atividade avaliada de forma correta.
Exemplo:

“Conforme a política de compras nº 018 de 18/04/2015, em seu parágrafo 13º dispõem que somente gestores nível 3, conta com alçada para aprovação de requisição de compras. Esta política está alinhada com as melhores práticas de gestão da atividade de compras, orientadas pelo ISO 9000 e pela Lei Sarbanes-Oxley que orientam que somente pessoas com alçadas adequadas podem aprovar as requisições de compras, de forma a proteger o capital de giro da empresa.”

- **Causa**

Aqui são descritas as razões, ou causa raiz, para a divergência existente entre a situação encontrada com as condições esperadas (padrão).

Exemplo:

“Verificamos que a política de aprovação por alçada NP 001/03 não está atualizada e nem disponível para que possa ser realizada a conferência dos parâmetros de valor e evidência de aprovação”

- **Consequências e/ou efeito**

Aqui são descritos o risco ou a exposição que a organização se defronta devido à vulnerabilidade detectada. Ao determinar o grau de risco ou exposição, os auditores consideram os efeitos e/ou impacto financeiro, na imagem, na economicidade, ou na continuidade da empresa.

Exemplo:

“Como resultado desta vulnerabilidade observada, a empresa adquiriu, no período auditado, produtos desnecessários a sua operacionalidade ao redor de R\$ 250 mil, conforme demonstra o relatório de rotação dos estoques e dos itens com mais de seis meses sem movimentação.”

- **Plano de ação**

O auditor obtém a concordância e comprometimento do gestor para o plano de ação necessário para a melhoria e mitigação da vulnerabilidade observada. Incluindo o responsável pela implantação do processo e a data de implantação.

Exemplo:

” A política de aprovação por alçada será atualizada e disponibilizada para integrar as alçadas e responsabilidades para aprovação de aquisição de bens e serviços.”

Responsável: Sr. Osmar Mota

Data Prevista: 31/05/2016

Como demonstrado acima, os pontos de auditoria devem ser elaborados de forma lógica, partindo da manchete, passando pelo histórico, padrão, causa, consequência e por final o plano de ação definido pelo gestor e acordado com a auditoria.

É muito importante que o auditor não indique o plano de ação, entretanto ele precisa orientar o gestor em quais as possibilidades de ação que ele observa como sendo a solução.

Vejamos a seguir um formato de apresentação do ponto de auditoria.

Modelo de Ponto de auditoria

Conferência da aprovação da requisição de compras por pessoas com alçada para tal deve ser fortalecida.	Conformidade e eficiência e eficácia	Alto
<p>HISTÓRICO: Durante nossos exames constatamos que 15% das requisições de compras avaliadas foram aprovadas por pessoas sem a devida alçada para tal procedimento.</p>		
<p>PADRÃO: Segundo a norma NC 128 de 13 de setembro de 2015, toda e qualquer compra, seja de bens ou serviços deve ser aprovada por colaboradores com a devida alçada para isto, conforme política de alçada PA-12 que demonstra as alçadas de cada gestor aprovada pelo Conselho Administrativo.</p>		
<p>CONSEQUENCIA: Esta falta de conformidade possibilita a aquisição de bens e serviços que não sejam necessários para a operacionalidade da organização, impactando seu fluxo de caixa negativamente, além de contribuir para a ineficiência da operação. Constatamos que 8% dos serviços adquiridos sem aprovação adequada não atingiram seus objetivos e 12% dos produtos adquiridos estão sem movimentação nos últimos seis meses.</p>		
<p>CAUSA: A conferência é realizada sem que seja verificada a assinatura constante no “chart of Account”.</p>	<p>Responsabilidade: Osmar Mota Data de conclusão: Imediata</p>	
<p>PLANO DE AÇÃO: Será realizado o treinamento do responsável por este controle e uma segunda verificação pelo supervisor do processo em questão.</p>		

7 - Divulgação dos Resultados

A norma de desempenho 2440 do IIA, sobre a divulgação dos resultados, determina que o executivo chefe da auditoria interna deva comunicar os resultados às partes apropriadas. Ainda complementa que ele, ou auditor designado, revisa e aprova a comunicação final do trabalho de auditoria antes de sua emissão final, decidindo a quem e como ela será disseminada.

A orientação prática 2440-A1, salienta que o executivo chefe da auditoria é o responsável pela comunicação dos resultados finais às partes que possam assegurar que os resultados recebam a devida consideração.

Quanto à comunicação as partes externas, a orientação prática 2440-A2 informa que se não houver exigências legais, estatutárias ou regulatórias em contrário, antes de se divulgar os resultados, o executivo chefe da auditoria deve:

- Avaliar o risco potencial à organização;
- Consultar a alta administração e/ou setor jurídico, conforme for apropriado;
- Controlar a disseminação através da restrição da utilização dos resultados.

Em síntese, o relatório final é distribuído a todos aqueles que possuem um interesse direto no trabalho de auditoria. Cada comunicação deve conter uma planilha de distribuição, listando a quem está sendo distribuído. Os destinatários incluem:

- O executivo a quem a atividade de auditoria interna se reporta,

- A (s) pessoa (s) a quem as respostas serão endereçadas,
- A (s) pessoa (s) responsável pela atividade ou atividades revisadas,
- As pessoas as quais são requeridas tomar ações corretivas.

Na existência de informações que são privilegiadas, proprietárias ou relacionadas a atos ilegais ou impróprios são divulgadas em uma comunicação separada e distribuídas ao comitê de auditoria e/ou conselho.

8 - Normas de comunicação de organismos internacionais

As normas de comunicação do resultado da auditoria do GAO – US Government Accountability Office, são segregadas em três tópicos, conforme a natureza do trabalho, que são:

- Relativas às auditorias contábeis;
- Relativas aos trabalhos de certificação, que equivalem às auditorias de conformidade; e
- Relativa às auditorias operacionais.

Na comunicação relativa às auditorias contábeis, as normas do GAO, conhecidas como GAGAS (Generally Accepted Government Auditing Standards) ou Yellow book, adota as quatro normas de comunicação do AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) e adiciona algumas outras.

1. O auditor deve mencionar no seu parecer se as demonstrações financeiras são apresentadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos,

2. O auditor deve identificar no seu parecer as circunstâncias nas quais tais princípios não foram aplicados de forma consistente, e informar o efeito desta não conformidade em seu parecer.
3. Se ao auditor determinar que a divulgação informativa não é razoavelmente adequada, deve mencionar em seu parecer,
4. O auditor deve expressar uma opinião sobre o conjunto das demonstrações financeiras, ou então indicar em seu parecer que uma opinião não pode ser expressa. Neste caso ele deve indicar as razões.

O GAO acrescenta as seguintes normas para complementar o direcionamento da comunicação dos resultados da auditoria das demonstrações financeiras:

1. Os auditores devem incluir uma declaração que o trabalho foi realizado em conformidade com as GAGAs, ou indicar as limitações da utilização das normas,
2. Ao emitir a opinião, os auditores devem fazer um relato sobre a efetividade do sistema de controles internos e da conformidade da operação com leis, decretos, normas, regulamentos e etc.,
3. No relato de deficiência dos controles internos, o auditor deve informar as deficiências significativas, os casos de fraude e atos ilegais, violações a cláusulas de contrato ou convenio, e abusos que possam ter um efeito material nas demonstrações financeiras.

Para os trabalhos de certificação, o GAO determina que:

1. O auditor deve indicar a matéria ou a afirmação de que está tratando. Além disso, deve especificar o tipo de certificação que está sendo realizada,

2. Deve também indicar as conclusões sobre a matéria ao a afirmação em relação aos critérios contra quais os assuntos foram avaliados,
3. O auditor deve indicar todas as reservas significativas do profissional em relação ao trabalho, e, se for o caso, à correspondente afirmação,
4. O auditor deve indicar as limitações de sua avaliação, inclusive quando o critério utilizado é válido somente para parte do objeto avaliado.

As normas GAGAs para os trabalhos de auditoria operacional repetem muitos aspectos das mencionadas nos itens anteriores, de forma que a seguir, indicamos apenas aquelas específicas para a avaliação de natureza operacional.

O conteúdo do relatório deve ser composto pelos:

1. Objetivos, o escopo e a metodologia da auditoria;
2. Resultado da auditoria, incluindo achados, conclusões e recomendações, se for o caso;
3. Uma declaração sobre a conformidade com as GAGAs;
4. Um resumo dos comentários dos gestores; e
5. Se aplicável, a natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida.

Segundo a norma ISSAI 400, *Reporting standards in Government Auditing* (INTOSAI, 2001), a qual trata da elaboração de relatórios na auditoria governamental determina que:

“Ao final de cada auditoria o auditor deve preparar um parecer ou relatório escrito, conforme o caso, expondo os achados de forma adequada, cujo

conteúdo deve ser de fácil compreensão isenta de imprecisões ou ambiguidades, incluindo apenas as informações devidamente apoiadas por evidências de auditoria adequadas e pertinentes, e, sobretudo, deve ser independente, objetivo, imparcial e construtivo;”

O INTOSAI, através de suas normas, utiliza a palavra “parecer” para as conclusões do auditor para trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis ou então para auditoria de conformidade, pois o auditor, nestes casos, deve opinar quanto à aderência do objeto avaliado às normas, leis, regulamentos, políticas e procedimentos.

Para as auditorias operacionais, ele utiliza a palavra “relatório”, onde o auditor deve informar sobre a economia e a eficiência com que os recursos são obtidos e utilizados e sobre a eficácia com que os objetivos são alcançados.

Nas auditorias operacionais, o relatório deve consignar todos os casos relevantes de não conformidade que sejam relacionados com os objetivos da auditoria.

Ao relatar irregularidades e impropriedades, os auditores devem procurar expor os achados de auditoria de forma apropriada. A extensão dos casos de inobservância a leis e a regulamentos pode ser demonstrada em função do número dos casos examinados ou quantificados monetariamente (ISSAI 400, 19).

9 - Conclusão

Podemos concluir que os resultados de uma auditoria consistem em opiniões e conclusões sobre o objeto avaliado, com base nos achados da auditoria. Vimos também que como resultado da avaliação, o auditor define recomendações e/ou outras propostas de encaminhamento, com objetivo de provocar uma ação para melhoria dos fundamentos da governança, do gerenciamento de riscos e do sistema de controles internos.

Verificamos também que as normas relativas à comunicação de resultados têm muito em comum entre elas e, basicamente, estabelecem requisitos de qualidade, conteúdo mínimo obrigatório dos relatórios, pareceres ou certificados e, em alguns casos, regras sobre a distribuição desses documentos.

Em síntese, é possível afirmar que as normas de comunicação de resultados em auditoria preocupam-se com os seguintes critérios:

1. Que devem ser observados na comunicação de resultados;
2. O conteúdo e a qualidade dessas comunicações;
3. A disseminação dos resultados

O relatório deve ser oportuno, completo, exato, objetivo, convincente, claro e conciso, tanto quanto a matéria objeto do trabalho o permitam.

10 - Bibliografia

1. Guide to the CICS Common Body of Knowledge, version 7.1 – Internal Control Institute, USA
2. Sawyer, Lawrence B. (1988). “Sawyer Internal Auditing”, Altamonte Springs, Florida, The Institute of Internal Auditors.
3. Internacional Standards for The professional Practice of Internal Auditing, USA
4. Government Auditing Standard – 2018 revision, GAO USA
5. Normas Profissionais de auditoria – ISSAI, Intosai, Austria
6. Normas de Auditoria Operacional, TCU, Brasil
7. IN 03/17 – Referencial Técnico de Auditoria Interna Governamental, CGU, Brasil

11 - Sobre o Autor



EDUARDO PERSON PARDINI

Bacharel em Ciências Contábeis pela FACESP – Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo. Pós-graduado em Administração concentração em Finanças. Especialização em Estratégia pela Wharton Business School. Especialização sobre Governance, Bribery and fraud pela Milliken University, Certificado CICP – Certified Internal Control Institute USA.

Auditor externo na Coopers & Lybrand, Gerente na Price Waterhouse, Diretor de Auditoria Internacional Latin America da Grand Metropolitan PLC, Chief Financial Officer Latin America da ISP International Specialty Products, Diretor Financeiro da Iochep Maxion, Chief Financial Officer LA da Milliken Corp.

Sócio principal da Crossover Consulting & Auditing Corporation, Diretor executivo do Internal Control Institute Brasil. Palestrante e professor de Gerenciamento de riscos, governança, auditoria interna e controles internos pela Crossover Brazil, ICI Brasil, e professor de MBA na Trevisan Escola de Negócio.

CROSSOVER
CONSULTING & AUDITING

Somos uma empresa com 10 anos de sólida experiência em Gestão Empresarial, Auditoria Interna, Controles Internos, Riscos e Governança Corporativa.



CROSSOVER
CONSULTING & AUDITING

Nossos escritórios

Brasil

São Paulo
Rua Alexandre Dumas, 1711 - 5º Andar
Chácara Santo Antonio, SP - SP
Fone 55+11+2599 8360

Curitiba
Rua Pasteur, 463 - 13º Andar
Água Verde, Curitiba - PR
Fone 55+41+2101 1622

Porto Alegre
Rua Dr. Alcaraz Caldas, 90 - 8º Andar
Praia de Belas, Porto Alegre - RS
Fone 55+51+3533 8566

Estados Unidos

Corporate Office
460 Jefferson Dr, Bld 29 #203
Deerfield Beach, FL 33442-9562
email: corporateusa@crossoverbrazil.com

CROSSOVER
CONSULTING & AUDITING

	Governança	
Gestão	Controles internos Auditoria Interna Gestão Riscos Compliance	Capacitação
<ul style="list-style-type: none"> • Mentoria • Estratégia • Fluxo Financeiro • Diagnóstico • Otimização de custos • Organização • Interin Mgmt. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mentoria • Diagnóstico • Mapeamento • Implantação • Co-sourcing • Outsourcing • Comitê • Quality review 	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoria • Riscos • Compliance • Controles internos • TI • Fraudes • Contábil

Nossos Serviços

CROSSOVER
CONSULTING & AUDITING

Presença Nacional e Internacional



Fort Lauderdale
São Paulo
Curitiba
Porto Alegre