

AUDITORIA INTERNA X AUDITORIA EXTERNA: Uma análise comparativa

Elaine da Silva Paz

Discente do 4º ano do Curso de Ciências Contábeis
Faculdades Integradas de Três Lagoas – AEMS

Rosa Natani Rodrigues da Cruz

Discente do 4º ano do Curso de Ciências Contábeis
Faculdades Integradas de Três Lagoas – AEMS

Marcelo Henrique de Abreu Peruzzi

Especialista em Controladoria e Finanças pela Rede Gonzaga de Ensino Superior
Orientador/Docente das Faculdades Integradas de Três Lagoas – AEMS

RESUMO

A necessidade de ter uma visão ampla na tomada de decisões dentro de uma empresa leva os empresários a buscarem os trabalhos de auditoria, os quais avaliam, atestam e opinam quanto à veracidade das demonstrações contábeis da empresa. Os resultados do trabalho de auditoria devem ser transpostos para seus usuários da melhor forma possível, de modo que não haja dificuldades na compreensão dos mesmos. Para isso os auditores devem achar uma forma mais simples e objetiva de transmitir o resultado de seu trabalho. Na conjuntura atual, o empresário não tem esclarecimentos contábeis, sendo que deveriam ter acesso às informações mais objetivas e de entendimento compreensivo, para tomada de decisões. A proteção que a auditoria oferece à riqueza patrimonial, dando maior segurança e garantia aos administradores, proprietários, fisco e financiadores do patrimônio apresenta redução de ineficiência, negligência, incapacidade e improbidade de empregados e administradores, melhor controle dos bens, direitos e as obrigações que constituem o patrimônio, contribui para mais adequada utilização das contas, maior eficiência dos serviços contábeis, maior precisão das informações, resguarda créditos de terceiros contra possíveis fraudes e dilapidação do patrimônio, assegura maior exatidão de custos e veracidade dos resultados. O objetivo deste trabalho é conhecer os tópicos de auditoria externa e interna desde o seu surgimento e sua importância e a principal diferença entre elas e como o uso dessas ferramentas assegura a continuidade dos negócios.

PALAVRAS-CHAVE: Auditoria; Auditoria externa; Auditoria interna.

INTRODUÇÃO

A auditoria é a verificação de livros, documentos e registros contábeis para obtenção de informações internas e externas.

Num contexto geral, a auditoria se classifica em Interna e Externa e seu trabalho é conduzido por profissional competente com grande conhecimento da área.

Para executar o trabalho de auditoria, esse profissional se baseia em informações obtidas dentro e fora da empresa e sua execução se baseia em normas e procedimentos estabelecidos através de lei e resoluções específicas.

Desta maneira, o presente trabalho tem como objetivo expor o conceito de auditoria contábil, seus objetivos, os tipos de auditoria e as normas e procedimentos.

Não se pretende esgotar o tema neste breve trabalho, o que se busca é dar uma contribuição mostrando os resultados que o trabalho de auditoria pode proporcionar às organizações.

1 AUDITORIA CONTÁBIL

Segundo Franco; Marra (2000), a auditoria é a técnica contábil que através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade, objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis dele decorrentes refletem adequadamente a situação econômica-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Para o autor Sá (1989), a auditoria é uma das aplicações dos princípios científicos na Contabilidade, baseada na verificação dos registros patrimoniais das aziendas para observar-lhes a exatidão, embora este não seja o seu exclusivo objeto. A sua importância é reconhecida desde os mais remotos tempos, havendo notícias de sua ação já na longínqua civilização suméria.

Ainda segundo o autor, acredita-se todavia, que o termo auditor, evidenciando o título de quem pratica esta técnica, tenha aparecido nos fins do século XIII, na Inglaterra, durante o reinado de Eduardo I. Na Idade Média muitas foram, nos diversos países da Europa, as associações profissionais que se incumbiram de executar as funções de Auditoria, destacando-se entre elas, os conselhos londrinos, em 1310, o Tribunal de Contas, em 1640, em Paris e a Academia dei Ragionieri, em 1658, nas cidades de Milão e Bolonha.

Mas, é na segunda metade do século XVIII, com a Revolução Industrial, que a auditoria sofreu grandes transformações, como relata Sá em sua obra:

A Revolução Industrial, operada na segunda metade do século XVIII, imprimiu novas diretrizes às técnicas contábeis e especialmente às de auditoria, visando atender às necessidades criadas com o aparecimento de grandes empresas, em que tal natureza de serviço é praticamente obrigatória (SÁ, 1989, p. 17).

Segundo Crepaldi (2002), a confiança que na Inglaterra se depositava nos auditores era muito grande e haveria mesmo de seguir um brilhante futuro, não fossem a displicência e a incapacidade de muitos profissionais surgidos na época, que influíram desastrosamente na carreira extraordinária traçada para tal ramo.

Nos dizeres de Sá (2002), a fim de proteger a integridade profissional criaram-se associações, assim, por exemplo, em 1850, na Escócia, surgia a primeira entidade que se destinava a moralizar o exercício de tão importante função, seguindo-a logo depois outras na Inglaterra e em outros países da Europa. A medida surtiu os seus efeitos e voltaram os auditores a viver a sua grande carreira de prosperidade, protegidos como se achavam pela instituição de classe, que controlava o exercício da profissão e titulava seus associados.

Ainda segundo o autor, nos Estados Unidos da América, as primeiras publicações de que se tem notícia datam de Outubro de 1939; outros consolidando as normas em dezembro de 1939, março de 1941, junho de 1942 e dezembro de 1943, todos publicados pela associação “American Institute of Accountants”.

Franco; Marra (2000) asseveram que a primeira regulamentação da profissão no Brasil ocorreu em 1931, com o Decreto 20.158, que reformulou os cursos de Contabilidade existentes até então, permitiu o provisionamento dos guarda-livros e estabeleceu que dessa data em diante somente os diplomados poderiam exercer a profissão. Novo provisionamento foi concedido pelo Decreto nº 21.033, de 08 de fevereiro de 1932.

Ainda segundo os autores, em 1945, a Lei 7.988 fez nova reestruturação do ensino, criando a Faculdade de Ciências Contábeis, para formar contadores em nível superior, mantendo-se o curso em nível médio para a formação de técnicos em contabilidade, com prerrogativas profissionais, das quais se excluiu, entre outras, a auditoria contábil, que permaneceu como exclusiva do contador (BRASIL, 1990).

Para o autor Sá (2002), no Brasil o movimento de arregimentação dos auditores iniciou-se em São Paulo, há cerca de 30 anos, através do Instituto de Contadores Públicos do Brasil, mais tarde surgiram outras instituições, como o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes na Guanabara, assim como instituições de contadores, no Rio Grande do Sul.

Ainda segundo o autor, em fins de 1971, algumas associações se uniram e formaram o Instituto de Auditores Independentes do Brasil, entidade que foi reconhecida pela Resolução 317, do Conselho Federal de Contabilidade, em 1972, e pela Resolução 220, do Banco Central do Brasil, no mesmo ano.

Em sua obra, Franco; Marra (2000) relatam que no Brasil, desde 1965 o Poder Público tem reconhecido a necessidade da intervenção do auditor independente em atividades públicas e particulares. A Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965, é o texto legal pioneiro a mencionar a auditoria e o auditor independente. Essa Lei institui, em bases consistentes, o chamado Mercado de Capitais.

Como ressalta Sá (2002), a liderança da iniciativa que levou à Resolução 317, do Conselho Federal de Contabilidade, deveu-se a um movimento nascido em Minas Gerais e paralelamente acompanhado pelos contadores da Guanabara, a seguir, com a adesão de São Paulo, Rio Grande do Sul e Pernambuco, consolidou-se a medida.

A auditoria passou a ser obrigatória para todas as empresas em nosso país, que achavam-se com as suas ações colocadas no mercado de capitais e, por conseguinte, com registro de emissão no Banco Central do Brasil, o que foi apoiado por vários líderes e nem tanto pelo Governo.

“Muitos líderes colaboraram para que isto ocorresse, mas ao Governo se deveu, em grande parte, a receptividade, ou seja, a necessidade de dar um cunho de grande seriedade aos balanços” (SÁ, 1989, p. 19).

Conforme explica Almeida (2003), em 1976, a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76, art. 177) determinou que as demonstrações financeiras ou contábeis das companhias abertas (ações negociadas em Bolsa de Valores) serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários – CVM (BRASIL, 1976).

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou várias normas e, também, iniciou o patrocínio de um comitê específico para tal fim.

Existem, pois, no Brasil, várias fontes oficiais e extra-oficiais, que ditam normas para o trabalho dos auditores; tais instruções nem sempre estão coerentes com a melhor doutrina.

Como relata Sá (2002, p. 23) em uma de suas obras, “Uma coisa, todavia, é a auditoria contábil como aplicação do conhecimento teórico da contabilidade e outra a normalização feita sob os interesses dos diversos poderes, público, oligárquico ou privado”.

Segundo Franco; Marra (2000), o surgimento e o progresso da auditoria é consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados em balanço. Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico, que gerou as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na confirmação dos registros contábeis a proteção ao seu patrimônio.

Como lembra Crepaldi (2002), como consequência, as demonstrações contábeis passaram a ter importância muito grande para os futuros aplicadores de recursos. Como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica; surge a figura do auditor externo ou independente.

1.1 Conceitos e objetivos

A auditoria é a verificação de livros e documentos, documentos e registros contábeis para a obtenção de informações internas e externas, relacionadas como o patrimônio da empresa, para mensurar a exatidão dos registros da administração contábeis nele presente.

“De forma bastante simples pode-se definir auditoria como o levantamento, o estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade” (CREPALDI, 2000, p.25).

Os exames são efetuados de acordo com as normas de auditorias aceitas e procedimentos que os auditores impõem para a convicção e objetivo de comprovar se os registros contábeis foram realizados conforme os princípios fundamentais das

normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis estão de acordo com a situação econômico – financeira do patrimônio da empresa, como relata o autor Sá (2000, p.25) em sua obra:

Se o exame não for sistemático, isto é se não obedecer a um sistema racional, eminentemente tecnológico, com o rigor necessário, não será possível obter um trabalho que mereça ser classificado como Contábil, sendo esta razão pela qual não é bastante verifica; é preciso proceder a exames segundo um sistema tecnológico, ou seja, um conjunto harmônico de medidas que concorram para um fim exato.

Outro elemento fundamental é a conclusão dos levantamentos a que se procedeu, sem o que não se pode dar como efetivada a tarefa do auditor.

Segundo Franco & Marra (2002), a auditoria tem o mesmo objeto da contabilidade, ou seja, o patrimônio, especificamente no que tange ao seu controle e às informações sobre seu estado e variações.

Ainda segundo os autores, a finalidade da auditoria não é apenas a de confirmar a existência dos registros e a veracidade dos comprovantes, ela vai além, julgando a moralidade do ato praticado. O registro pode estar tecnicamente elaborado, assim como o fato ser legalmente comprovado; porém, o ato da administração poderá ser moralmente indefensável, cabendo à auditoria apontá-lo para julgamento dos titulares do patrimônio ou de seus credores.

No aporte de Sá (1989), o conceito de auditoria, entretanto, deverá ser examinado na sua essência como técnica contábil, ficando os demais aspectos como partes formais e auxiliares que não podem perturbar a legítima compreensão deste importantíssimo ramo da Contabilidade. Isto porque os conceitos científicos só podem ser apreciados como tais quando absolutamente integrados em um sistema, não se devendo fazer abstração nem divagar em torno de fatos meramente auxiliares para perturbar uma conceituação de essência.

Segundo o autor, na Itália e no Brasil existem, igualmente, empregos do termo revisão em textos legais, desejando dar a eles um sentido de grande amplitude, mas a técnica profissional da auditoria, vai se tornando tão abrangente e evoluída que confiá-la ao termo usual de “revisão” parece inadequado.

O simples conceito de revisão, de exames de fatos, surge na técnica da auditoria ligado a sistemas mais ou menos complexos que seguem a natural tendência dos demais ramos do saber humano.

2 TIPOS DE AUDITORIA

Como vimos até agora, a Auditoria Contábil é o exame científico e sistemático dos livros, contas, comprovantes e outros registros financeiros de uma entidade, seja pública ou privada, com o propósito de determinar a integridade do seu sistema de controle interno e das suas demonstrações financeiras, avaliando a qualidade das informações fornecidas pela Contabilidade. Ela também está em conformidade com vários critérios; o objetivo, a periodicidade e o posicionamento do auditor, está relacionada à necessidade de se verificar as falhas em um processo e assim podendo corrigir. Então tendo essa característica de examinar as demonstrações contábeis, a Auditoria Contábil pode ser classificada em duas espécies, que são: Auditoria Interna e Auditoria Externa.

2.1 Auditoria interna

A auditoria interna está relacionada com a administração da empresa, porque com a expansão dos negócios os administradores das grandes empresas sentiram a necessidade de verificar as normas e procedimentos internos; estavam sendo seguido pelos seus empregados. Assim, surgiu o auditor interno.

O auditor interno é um dos representantes de mais alto nível da administração. Ele deve-se colocar em tal disposição dentro da empresa, de modo que não seja controlado por aqueles sobre os quais esta informada. Sua atividade ampla, cobrindo todos os departamentos e funções e as avaliações que apresentar é alta direção da empresa, deve ser objetiva e sem injunção ou interferências (CREPALDI, 2000, p.53).

Então, a função do auditor interno é avaliar a gestão administrativa. Ele examina a eficiência dos procedimentos em vigor da organização, a adequação dos controles internos e a natureza financeira e operacional.

Segundo Lins (2011, p.4), “a auditoria interna ela é conduzida por um funcionário da própria empresa na qual a auditoria é executada e em geral envolve avaliação de desempenho, controles internos, sistemas de computação, qualidade de serviço e produtos, etc.” Buscar a identificação de não conformidade, prevenção e ou detecção de falhas de operação, discrepância nas atividades administrativas,

possibilitando maior confiabilidade das informações geradas, bem como garantindo a salvaguarda dos ativos da empresa.

É fundamental que os auditores internos tenham total independência para movimentar-se dentro da entidade, emitir opinião, dar sugestões, etc. sem a preocupação de que, com tais atividades, possam desagradar a alguém a se despedidos. Ao mesmo tempo, os auditores são colegas e que a crítica pela crítica é um posicionamento irracional (CREPALDI, 2000, p.54).

Assim, os procedimentos de auditoria interna compreendem os testes de observância e também os testes substantivos. Os testes de observância visam a obtenção de uma razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração da empresa estão efetivamente em funcionamento, inclusive quanto ao cumprimento dos funcionários da entidade. Os testes substantivos, por sua vez, visam à obtenção de evidência para a obtenção da suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da entidade.

O auditor interno é um tipo de policial, mas é um profissional que pretende responder expectativas da administração sobre a empresa observando, aconselhando, e esclarecendo aos responsáveis envolvidos. E, além disso, uma função de apoio de gestão baseada em um processo sistêmico utilizando técnicas de auditoria apropriadas. A auditoria interna é uma atividade profissional e seu propósito é fazer julgamento, portanto ela necessita do maior grau de imparcialidade, integridade e objetividade.

2.2 Auditoria externa

São normalmente realizadas por uma instituição externa e independente, pessoas alheias, que estão fora da empresa e não fazem parte da folha de pagamento. Tem por objetivo principal a emissão de um parecer sobre a gestão de recursos da entidade, sua situação financeira e a legalidade e regularidade de suas operações, dentro das demonstrações contábeis.

Como salienta Sá (1998, p. 26),

A verificação de um documento, embora pareça simples exige um número elevado de conhecimento do profissional para que possa observar a forma e a regência legal do mesmo (a que leis está sujeito, especialmente as tributárias, as trabalhistas ou as sociais, bem como preceitos maiores, como

a constituição e os atos dela defluentes) e também as regimentais da empresa.

Para Crepaldi (2000, p.48),

A auditoria externa constitui o conjunto de procedimentos técnico que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação como que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, às mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoantes as normas brasileiras de contabilidade.

Segundo o autor, a auditoria externa é executada por um profissional independente que jamais poderá aceitar imposição da empresa quanto ao procedimento que deverá adotar para a realização da auditoria, nem quanto as conclusões a que deve chegar. Sua intervenção é ajustada em contrato de serviço devendo julgar a extensão e a profundidade que deve dar o exame bem como a procedência e validade das provas para tirar suas conclusões e oferecer seu parecer no final sobre as matérias examinadas. Os testes e indagações se espalham por onde haja necessidade de levantar questões elucidativas para a conclusão do trabalho ajustado.

Quando a verificação dos fatos é levada por profissional liberal ou por associação de profissionais liberais e, portanto, elementos estranhos a empresa, a intervenção ou censura denomina-se auditoria externa ou independente (SÁ, 2002 p. 41).

Então a auditoria externa ou independente se utiliza de procedimentos técnicos aplicados ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de informes ou elementos de consideração contábil visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza, pública ou privada, quer ocorrida, por ocorrer, prospectados ou diagnosticados que tem a finalidade de atestar a adequação de um ato ou fato com o fim de imprimir-lhe características de confiabilidade.

O objetivo do exame normal das demonstrações financeiras pelo auditor é a emissão de um parecer que mostrará a realidade das demonstrações financeiras, os resultados das operações, e as modificações necessárias de acordo com os princípios contábeis e as normas de auditoria geralmente aceitas. Essas normas requerem que o auditor firme-se em sua opinião. As demonstrações financeiras

estão apresentadas de acordo com princípios fundamentais de contabilidade e se esses princípios foram aplicados de forma consistente em relação ao período anterior.

2.3 Normas de auditoria geralmente aceitas

Segundo Jund (2004), as normas gerais para o trabalho de auditoria são conhecidas como normas de auditoria geralmente aceitas. Essas normas determinam a estrutura dentro da qual o auditor decide sobre o que é necessário à elaboração de um exame de demonstrações financeiras, à realização do exame e à redação do relatório. Servem para medir a qualidade dos objetivos de auditoria e dos atos destinados a atingir esses objetivos, e podem ser divididas em três grupos:

✓ **Normas profissionais**

Tratam dos aspectos relativos à pessoa do auditor, ou seja, a qualificação técnica e a competência profissional necessárias ao exercício da atividade de auditoria.

O exame de auditoria deve ser feito por pessoa ou pessoas que possuam competência e treinamento técnico adequado como auditor (es), possuindo proficiência profissional para se desincumbirem das tarefas a eles confiadas.

A organização de auditoria e os auditores, individualmente, não devem ter sua independência prejudicada, mantendo-a nas atitudes e na aparência.

Todo cuidado profissional é necessário na realização do exame e na elaboração do relatório. Devem comunicar qualquer limitação imposta ao escopo do trabalho.

✓ **Normas de auditoria relativas à execução do trabalho**

Tratam dos aspectos relativos à forma de execução dos trabalhos de auditoria seja ela interna ou externa.

O trabalho deve ser cuidadosamente planejado, supervisionado e consubstanciado por papéis de trabalho corretamente feitos.

Deve-se fazer um bom estudo e avaliação do controle interno existente, como base para que possa se confiar no mesmo e para determinação da extensão dos testes, aos quais se restringirão os procedimentos de auditoria.

Deve-se obter material de evidência suficiente e adequado, através de inspeção, observação, perguntas e confirmação, a fim de propiciar-se base razoável para o parecer do auditor.

✓ **Normas relativas ao relatório ou parecer do auditor**

Tratam dos aspectos relativos à forma e conteúdo dos relatórios de auditoria seja ele elaborado por auditor interno ou externo (independente).

Os relatórios devem ser feitos por escrito e revisados na forma de rascunho, pelo setor auditado e pelos dirigentes que solicitaram a auditoria.

Os relatórios devem apresentar dados exatos e fidedignos e os fatos descobertos de maneira convincente, clara, simples, concisa e competente.

Os relatórios devem ser objetivos, imediatos e oportunos.

Os relatórios devem conter realizações dignas de nota e enfatizar principalmente as melhorias, em detrimento das críticas.

Em todos os casos, o parecer deve conter a indicação precisa da natureza do exame e do grau de responsabilidade assumida pelo auditor.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade tem que estar preparada para repor a necessidade presente e futura de todos aqueles que são usuários de informações contábeis.

Devido à rapidez dos investimentos e capitais que se deslocam, a omissão já não é mais permitida, e ainda mais quando as pressões têm grau de aproximação com aquelas realizações dos futuros. Então hoje, devido as exigências feitas aos auditores, requer profissionais com conhecimentos que não se limitam aos simples aspectos práticos, mas exigem conhecimento e embasamento com competência de formação sobre os assuntos.

O empresário precisa da ajuda do auditor interno e também do auditor externo para suprir as necessidades das pequenas e grandes empresas. A auditoria

surgiu para ajudar os administradores nos controles internos dentro da empresa e se as normas passadas estão sendo cumpridas pelos seus funcionários; verificando se precisam mudar procedimentos no que concerne ao controle.

A auditoria externa surgiu como uma resposta para a avaliação dos recursos no alcance dos seus objetivos da organização, oferecendo assim a segurança para os proprietários em relação ao patrimônio e, assim, verificar as negligências, incapacidade e improbidade de seus empregados.

Dessa maneira, o presente trabalho aborda a auditoria interna e auditoria externa, seus conceitos e objetivos e suas normas para maior exatidão de seus trabalhos dentro da empresa.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**: dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 28 set. 2014.

_____. **Lei nº 7.998, de 11 de janeiro de 1990**: regula o programa do seguro-desemprego, o abono salarial, institui o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), e dá outras providências. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7998.htm>. Acesso em: 28 set. 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

JUND, Sérgio. **Auditoria**: conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 800 questões. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria**: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa. São Paulo: Atlas, 2011.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 2. ed. São Paulo: Futura, 2000.

_____. **Auditoria contábil**. 3. ed. São Paulo: Futura, 2002.

SÁ, Antonio Lopes de. **Curso de auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

_____. **Curso de auditoria**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Curso de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Curso de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.