

UMA ANÁLISE DA AUDITORIA INTERNA EM EMPRESAS DE TRANSFORMAÇÃO

Ivandi Silva Teixeira *

Como é operacionalizada a auditoria interna nas empresas industriais de transformação. Uma resenha da dissertação de mestrado do autor.

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo trata de forma sucinta os múltiplos aspectos da Auditoria Interna em sua modalidade operacional, observados "in loco" nas empresas industriais de transformação da cidade do Rio de Janeiro - BR, por ocasião do desenvolvimento das pesquisas que fundamentaram a nossa tese de Mestrado, já devidamente aprovada.

Salienta-se que o estudo desenvolveu-se em observância à metodologia inerente ao estudo de casos e que de acordo com as suas peculiaridades, estes resultados se colocam limitados ao âmbito das empresas pesquisadas, naquele Estado.

De natureza exploratória, o estudo procurou verificar empiricamente a atuação destes serviços de auditoria nas oito maiores empresas (MAIORES, 1988), com o propósito de compará-los com aqueles referenciados pela literatura, confrontando as companhias entre si, por se tratar de empresas atuantes nos distintos setores da produção.

Portanto, o principal objetivo, consistiu na investigação da existência e da forma de atuação dos departamentos ou serviços de Auditoria Interna nas empresas industriais objeto do estudo, à luz das comparações com aquelas sugeridas pelos autores es-

tudados e que nortearam o desenvolvimento deste trabalho.

Com o intuito de orientar o estudo, e propiciar uma maior consistência à apresentação destes resultados, executou-se inicialmente uma revisão da literatura sobre a auditoria interna, que favoreceu sobremaneira a análise comparativa com os dados obtidos junto às empresas pesquisadas.

A coleta de dados das empresas, consistiu na aplicação de questionários compostos em grande parte por questões abertas através de entrevistas pessoais desenvolvidas pelo próprio pesquisador; consultas aos IAN's (informações anuais) junto à CVM (Comissão de Valores Mobiliários); e, informações adicionais coletadas de forma não estruturada junto aos executivos que nos concederam as entrevistas.

2 A CONTEXTUALIZAÇÃO DAS EMPRESAS

As empresas pesquisadas atuam em setores distintos da produção, e estão classificadas como empresas industriais de transformação. Em sua maioria, apresentaram características semelhantes quanto a comercialização, distribuição e mercados: as vendas são executadas por seus departamentos específicos e representantes, a entrega por frotas contratadas junto a terceiros,

com vendas preponderantes no mercado interno, a nível nacional, cuja parcela de exportação revela-se inexpressiva, apontando para uma percentual máximo na ordem de vinte e cinco por cento das vendas totais, em algumas delas, nos últimos anos.

Cinquenta por cento das empresas assemelham-se quanto à política adotada para as vendas, ou seja: as vendas são executadas por seus revendedores, e a distribuição por conta própria junto ao mercado nacional. A outra metade, por sua vez, comercializa os seus produtos através dos departamentos de vendas e representações autônomas, e a distribuição é executada por terceiros.

A tecnologia nacional está presente em todas as empresas, as quais importam Know How devidamente desenvolvido e adaptado às condições atuais de produção. No que diz respeito à produção, apenas uma das empresas pesquisadas produz por encomenda, acumulando os custos por ordens de produção. As demais, adotam o sistema de operação contínua, acumulando os custos por processo de produção. A natureza histórica dos custos prevalece nas empresas que adotam o método de custeamento por absorção para os seus produtos.

3 A ORGANIZAÇÃO DOS DEPARTAMENTOS DE AUDITORIA INTERNA E AS CARACTERÍSTICAS ORGANIZACIONAIS

Os serviços de Auditoria Interna das empresas estudadas foram implantados há mais de treze anos em

* Professor da Universidade Federal do Pará.

média. Estes departamentos foram implantados em decorrência da necessidade de atualizar os controles Internos, e avaliar as atividades de natureza contábil-financeira na condição de elemento auxiliar da administração.

No processo de recrutamento e seleção de funcionários para atuarem na área de Auditoria Interna, especificamente, as empresas preferem contratar profissionais que já atuam em Firmas de Auditoria Externa, preferencialmente júniores, exceto em uma delas, que prefere treinar e oportunizar a ascensão para o seu próprio pessoal interno.

Quanto à posição destes particulares serviços nos respectivos organogramas, observou-se que os Departamentos de Auditoria encontram-se subordinados à Diretoria Financeira em cinquenta por cento das empresas pesquisadas, enquanto em vinte por cento, encontram-se ligados a um comitê executivo composto por diretores das empresas, e em trinta por cento destas entidades, observou-se o Departamento de Auditoria Interna subordinado diretamente às suas respectivas presidências.

Das empresas pesquisadas, a maioria possui os seus Departamentos de Auditoria constituídos por um grupo de cinco funcionários distribuídos hierarquicamente:

- Chefe do Departamento; Auditor Pleno; Auditores Júniores; e Auxiliar de Auditoria; ou ainda:
- Chefe do Departamento; Assessor de Auditoria; Auditor Sênior; Auditor Júnior; e Auxiliar de Auditoria.

Conforme observou-se, todos os profissionais possuem formação específica na área contábil-financeira.

Em algumas das empresas, entretanto, observou-se um maior número de funcionários em seus Departamentos de Auditoria, inclusive com formação superior diversificada, que encontravam justificativa na complexidade de suas estruturas organizacionais e forma de atuação em função da necessidade de atuação em setores distintos, como: contábil-fi-

nanceiro, operacionais, de sistemas, etc.

Ao que concerne à existência de documentos criados e desenvolvidos pelos Departamentos com o propósito de direcionar e conduzir normatizando os trabalhos de auditoria, e de divulgar os resultados dos trabalhos, conforme preceitua a literatura, observou-se que nas empresas existem documentos com estas características, apresentando tão somente denominações próprias e características à cada uma delas. Vale ressaltar que em apenas uma destas, estes documentos não são seguidos/obedecidos em sua íntegra, pelo fato de o Departamento atribuir ênfase maior à experiência, criatividade e bom senso de seus profissionais.

Levantamento, programação, execução dos trabalhos e comunicação de resultados são as fases componentes dos trabalhos da Auditoria Interna nas empresas, sem exceções.

Os Departamentos de Auditoria das Empresas, apresentam um relacionamento amistoso com os diferentes setores freqüentemente auditados, e que em sua maioria é comum buscar deliberadamente o auxílio destes departamentos, para esclarecer questões de procedimentos e orientações quanto à execução de tarefas. Observou-se contudo, que em algumas das empresas, determinados setores como Sistemas, Marketing e Vendas, relutam em aceitar os trabalhos da Auditoria Interna em sua íntegra, por questionarem a validade destes trabalhos, quanto aos

seus objetivos específicos, na condição de instrumento auxiliar da gerência.

Relacionando-se as informações inerentes aos resultados apresentados, tornou-se possível chegar às seguintes conclusões:

A motivação para a organização dos Departamentos de Auditoria Interna, comuns às empresas, que adotam o sistema de operação contínua em seu processo produtivo, mediante o custeio por absorção através dos custos efetivos/históricos, acumulados pelos processos de produção, encontra-se referendada pela literatura, e também pelos Manuais de Procedimentos criados pelas empresas que RAMOS FILHO (1985) entende na condição de contrato existente entre a Auditoria Interna e a alta administração, indistintamente das características organizacionais das empresas.

Outro ponto importante na análise é o interesse que as empresas despertam, e a preferência que estas dispensam para os profissionais da Auditoria Externa, uma vez entendido por estas que a formação e treinamento dos profissionais naquelas firmas tornam-se imprescindíveis para o desenvolvimento das tarefas específicas e concernentes aos Departamentos de Auditoria Interna em seus propósitos.

Analisando-se ainda os resultados do estudo, pode-se observar que a independência do departamento de Auditoria Interna nas Empresas, encontra-se comprometida, em virtude de que em apenas uma minoria delas, o Departamento de Auditoria Interna está realmente desenvolvendo atividades de assessoria à presidência, e não sofre qualquer influência das Firmas de Auditoria Externa, por ocasião da execução de suas atividades, conforme o explicitado na literatura pesquisada.

Para as empresas, em sua grande maioria, os papéis de trabalho se constituem em elemento de especial atenção para os departamentos de Auditoria Interna, por ocasião do planejamento das atividades, pelo fato de propiciarem a expressão de opiniões, críticas e sugestões, conforme se observa na literatura especializada no assunto.

Finalmente observou-se que as características organizacionais das empresas, como posicionamento no processo competitivo, comercialização, processo de produção e classificação de custos, por estarem muito próximas entre si, não chegaram a influenciar na organização de seus Departamentos de Auditoria Interna, que em termos médios se posicionaram em conformidade com a literatura que sustentou o estudo, embora se tratassem de empresas industriais atuantes em setores distintos da produção.

4 A CAPACITAÇÃO TÉCNICA E PROFISSIONAL DO DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA

De acordo com a necessidade dos profissionais da Auditoria Interna possuem conhecimento específico, capacidade profissional e instrução compatível, indispensáveis, de acordo com MILLER (1972), à realização de forma satisfatória dos exames, as empresas adotam a política de recrutar estes profissionais, que possuem preferencialmente formação em Ciências Contábeis, Administração e Economia como também em cursos específicos de Tecnologia, em função da complexidade dos trabalhos a serem desenvolvidos, como no caso característico de determinadas empresas que apresentam engenheiros, biólogos, físicos e químicos em seus quadros de auditores.

Com o propósito de aperfeiçoar os profissionais da Auditoria Interna, as empresas adotam ainda a política de deslocar estes auditores para as Firms de Auditoria Externa ou Instituições de Ensino Superior que ofereçam Cursos ou Treinamentos compatíveis com as suas necessidades ou deficiências observadas ao longo do período, por ocasião do desenvolvimento dos trabalhos de campo. Exceção que se observou em uma das Empresas que desenvolve treinamentos sistemáticos ao longo do período, na própria sede, através do Departamento Técnico de

Auditoria, Firms de Auditoria, órgãos de Classe e Consultores Externos, especialmente contratados com esta finalidade. Tal política é mantida inalterada ao longo dos últimos três anos.

Tornou-se possível ainda observar, que nos últimos três anos, os profissionais da Auditoria da maioria das Empresas, participaram de três programas de treinamento, com duração mínima de quarenta horas por cada curso, sendo que de uma delas participou apenas um profissional, enquanto as demais propiciaram treinamento/curso para toda a equipe da Auditoria Interna.

Condensando-se os dados supramencionados, chega-se ao entendimento sobre a capacitação técnica dos profissionais da Auditoria Interna das empresas pesquisadas.

De uma forma geral, as Empresas encontram-se preocupadas com relação à manutenção da qualidade dos trabalhos executados pelos seus Departamentos de Auditoria Interna, uma vez que mantêm a política de treinar e aperfeiçoar sistematicamente seus profissionais que já apresentam um perfil definido, coadunado às suas realidades e necessidades desde o seu ingresso na empresa, para desenvolver esta atividade específica. Estando portanto, estas entidades, sob este aspecto, em acordo com a literatura especializada, que orienta para a necessidade de manutenção, pelas empresas, de uma política de educação continuada às seus funcionários, independentemente de suas atividades produtivas e posicionamento no setor da produção.

À parte certas peculiaridades, as empresas possuem como norma/praxe buscar junto ao mercado externo treinamentos específicos de modo a suprir as necessidades ou sanar as carências observadas no Departamento de Auditoria Interna por ocasião da execução de seus trabalhos. Para tanto, recorrem a entidade ou às próprias subentendidas detentoras de larga experiência neste tipo de atividade e dispostas a ministrar cursos ou treinamentos compatíveis e coerentes com o perfil das deficiências previamente delineado. Isto, inclusive se encontra com a posição dos autores estudados que orientam para a grande importância da participação dos profissionais da auditoria em processos diversos e contínuos de reciclagem, na condição de fator de relevância para a maximização da qualidade dos trabalhos.

5 A AUDITORIA OPERACIONAL INTERNA

O Departamento de Auditoria Interna das Empresas, conforme a apuração dos resultados obtidos através da pesquisa, desenvolve os seus trabalhos tanto de forma conjunta, onde não se distinguem os trabalhos da Auditoria Contábil-Financeira da Operacional, como também de forma segregada, em trabalhos distintos, conforme preceitua a literatura própria.

Os relatórios se constituem na principal forma de divulgação dos resultados dos trabalhos de Auditoria Interna. Observou-se que as empresas, em conformidade com a execução de seus trabalhos, apresentam modalidades distintas de relatórios. A maioria das empresas, que desenvolve os trabalhos de forma concentrada, apresenta seus relatórios diferenciados para os diferentes usuários, ou seja: o relatório geral que apresenta resultados abrangentes dos diferentes exames, é desmembrado em função das necessidades de informações dos usuários. Já as demais empresas, que por sua vez desenvolvem trabalhos distintos de Auditoria Interna: Contábil-Financeira

ou de Observância e Operacional, apresentam relatórios específicos para as diferentes áreas auditadas.

As empresas em sua grande maioria defendem a concentração das atividades distintas (Operacional/Financeira), pelo fato de esta forma de atuação propiciar a execução de um trabalho coeso e abrangente sem haver cortes de etapas, favorecendo economia de tempo e esforço, já que possibilita a um único profissional possuir amplo domínio da atividade auditada e desenvolver por completo todo o trabalho. O que não seria possível caso houvesse a segregação dos trabalhos.

A forma de atuação segregada em dois setores distintos - Contábil-Financeiro e Operacional - é defendida por sua vez, pelas demais empresas que entendem ser mais conveniente examinar os Controles Internos avaliando a eficácia e a eficiência da organização como um todo. Ao apresentarem as avaliações de forma segregada nos diferentes setores, segundo estas, favorecem melhor identificação de pontos vulneráveis mediante o exame nas diversas fases da produção.

As avaliações executadas pela Auditoria Interna em sua modalidade Operacional encontram-se fundamentados nas Normas e Procedimentos Contábeis, em observância às rotinas técnicas determinadas pela empresa.

Ao que diz respeito às Normas Técnicas emanadas pelo OIO (Intituto dos Auditores Internos), estas são parcialmente obedecidas pelos Departamentos de Auditoria Interna das Empresas, cujos trabalhos se fundamentam nos próprios Manuais de Procedimentos elaborados por estes Departamentos.

As conclusões que podem ser tiradas sobre a atuação da Auditoria Interna em sua modalidade Operacional nas empresas pesquisadas são as seguintes:

- Em todas as empresas adotam a segregação das atividades da Auditoria Interna em Contábil-Financeira e Operacional, sendo que, de uma forma conjunta, os departamentos atuam nas diversas áreas desenvolvendo seus trabalhos sem identificar

e selecionar as atividades quanto suas naturezas, se operacional, se financeira. Isso contradiz em cheio o conteúdo da literatura pesquisada;

- Os trabalhos de Auditoria Interna são fundamentados parcialmente pelas Normas Técnicas emanadas pelo OIO, cujas diretrizes gerais conduziram à elaboração dos Manuais de Procedimentos Internos das Empresas, criados e desenvolvidos com este propósito específico.
- As empresas, pertencentes aos distintos setores da produção, apresentam diferenças básicas quanto aos Procedimentos utilizados para nortearem a execução dos trabalhos de Auditoria Interna em sua modalidade Operacional. Isso se deve, principalmente, por fatores histórico-culturais que ocasionaram a organização dos Departamentos de Auditoria.

6 A AUDITORIA DO CICLO PRODUTIVO-TRABALHOS E RELATÓRIOS

Em conformidade com as diferentes características de atuação dos Departamentos de Auditoria Interna conforme observadas anteriormente, pode-se verificar que, em se tratando da execução destes trabalhos especificamente no ciclo produtivo da empresa pesquisada, não há identificação de pontos comuns sobre os quais recaiam as avaliações dos auditores. Notou-se que nas empresas, nas quais as

auditorias Operacional e Contábil-Financeira são executadas em conjunto, não existem critérios específicos de avaliação para pontos distintos.

O que se observa nas demais empresas, naquelas onde se desenvolvem as auditorias de forma específica, é que as avaliações recaem exatamente sobre os programas de produção, ao passo que nas outras, as avaliações recaem somente sobre as operações preponderantes nas quais se detectam um maior grau de risco.

O volume de perdas, a racionalização do tempo, a existência e utilização de programas de manutenção preventiva, bem como existência de programas de segurança são os principais aspectos que se submetem ao exame desta particular auditoria, nas empresas pesquisadas com raras exceções, onde os exames recaem tão somente sobre os programas de segurança e fluxos de entradas e de saídas de insumos e produtos. Observou-se ainda que em determinadas empresas, além dos aspectos relacionados, ainda se submetem ao exame: a extensão de novas abordagens, as áreas de segurança industrial e a confiabilidade dos sistemas de controles.

É importante salientar que nenhuma das empresas pesquisadas se utiliza das abordagens concernentes aos Blocos Estruturais; que devem ser aplicados com o propósito de otimizar o levantamento de dados, de forma sucinta e direcionada para facilitar as descobertas e minimizar esforços na elaboração dos relatórios. Em vez disso, as empresas lançam mão dos objetivos estabelecidos e das experiências acumuladas em trabalhos anteriores, nas pastas, como ainda, no histórico do setor contido nos papéis de trabalho, respectivamente;

Os trabalhos são desenvolvidos no setor, em observância às quatro fases distintas, conforme preceituadas na literatura, e que já se tornara prática comum.

Os departamentos de Auditoria das empresas, sem exceção realizam testes detalhados de todos os registros e das evidências física, analíticas e documentais.

Na condição de principais usuários dos relatórios da Auditoria, encontram-se os gerentes das áreas e seus diretores, além da presidência das empresas, observando-se o compromisso para com as características de independência da Auditoria Interna, conforme discutido anteriormente.

Os relatórios são emitidos formalmente em todas as empresas, observando-se que se em função do usuário, eles são processados em duas versões distintas, enfocando basicamente os aspectos qualitativos e quantitativos da informação e os resultados dos trabalhos da Auditoria Interna desenvolvidos em uma determinada área ou setor.

Observa-se ainda nesta análise, a inexistência de um profissional com a função específica de referendar os relatórios a serem emitidos, conforme orienta a literatura. O respaldo à fidedignidade das informações apresentadas nos relatórios é atribuído pelos próprios diretores das áreas auditadas - Comitê de Auditoria - nas empresas pesquisadas, com raras exceções, onde o respaldo se obtém junto aos arquivos e papéis de trabalhos especialmente elaborados para este propósito.

As conclusões que se pode chegar através da análise do comportamento da Auditoria Interna do Ciclo Produtivo das empresas pesquisadas são as seguintes:

- Não existem nas empresas pesquisadas, pontos comuns, ou identificáveis como tal, sobre os quais recaiam as avaliações da auditoria, ao contrário do que preceitua a literatura pertinente. Esta costuma relacionar vários pontos, como a adequabilidade ou inexistência de controles gerenciais, inclusive controles internos; a eficácia com que o Departamento está atuando ou como a função está sendo desempenhada; e a eficiência (os custos envolvidos) no desempenho da função. Somente quarenta por cento das empresas citaram os programas de produção e as operações sujeitas a riscos, respectivamente, como ponto principais e sujeitos às avaliações dos auditores;

funcionalmente para referendar os relatórios.

7 CONCLUSÕES

Em alguns aspectos, os serviços de Auditoria Interna das empresas pesquisadas não se encontram relacionados com os aspectos mencionados na literatura, principalmente no tocante à existência de departamento distinto de auditoria operacional do ciclo de produção.

Verificou-se entretanto, que em sua quase totalidade as empresas pesquisadas dispõem de serviços de auditoria que embora abrangente, são capazes de identificar pontos problemáticos encontrados em determinados setores da empresa, e que a forma como se encontram organizadas não é fator impeditivo para levarem ao bom termo as atividades de auditoria interna.

Um aspecto que chama atenção em especial por se encontrar em desacordo com a literatura, é o relativo à independência dos auditores internos. Pelo fato de eles estarem subordinados à distintas diretorias na estrutura organizacional, fica difícil de se imaginar que as atividades desenvolvidas atendam aos melhores interesses da organização como um todo, sendo impossível se admitir que o auditado seja ao mesmo tempo sujeito, e objeto da auditoria.

O fato de as empresas desenvolverem seus serviços de auditoria sob a orientação das Firmas de Auditoria Externa - embora à primeira vista não se possa interpretar como um fator negativo para o bom desempenho da auditoria interna há que se repensar, pois poderá estar ocorrendo transplante de experiências de trabalho que podem não refletir da forma mais adequada o melhor design para a empresa, dadas as peculiaridades específicas não testadas a nível interno.

Não foi possível se detectar qualquer diferença quanto às especificidades dos serviços de auditoria em função das atividades produtivas diferenciadas das empresas como se po-

-
- Existem, contudo, aspectos comuns nos departamentos produtivos das empresas que se submetem ao exame da auditoria operacional, que correspondem aos preceitos contidos na literatura na condição de principais;
 - A abordagem dos Blocos Estruturais, conforme referenda a literatura como eficazes para se chegar a descobertas e facilitar a execução dos trabalhos e divulgação dos resultados, não é utilizada pelas empresas, pelo fato de desconhecerem suas principais implicações facilitadoras quanto ao planejamento e demais fases componentes dos trabalhos de auditoria;
 - Durante a execução dos trabalhos desenvolvidos no setor produtivo das empresas, quanto à observância das quatro distintas fases preceituadas pela literatura, a auditoria realiza testes detalhados dos registros e das evidências das empresas. Posteriormente, emite os resultados através de relatórios formais e específicos para os seus distintos usuários. Não existe nas empresas um profissional com atribuições próprias e independente
-

deria supor. Os resultados do presente trabalho apontam para diferenças decorrentes muito mais do porte diferenciado e complexidade das atividades diversificadas das empresas, do que propriamente das suas características de produção.

Finalmente, há que se destacar o fato, verificado em todas as empresas pesquisadas, relativo aos programas de educação continuada. Umhas mais outras menos, todas no entanto se preocupam com o aspecto de treinamento de seus auditores das várias categorias, ponto este por demais enfatizado na literatura pesquisada.

8 RECOMENDAÇÕES

Espera-se que os fatos apresentados neste trabalho, possam propiciar uma ampliação do conhecimento acerca das características dos serviços inerentes à Auditoria Interna implantados pelas empresas pesquisadas. Como foi observado ao longo deste estudo, alguns aspectos precisam ser reconsiderados pelos responsáveis pelo desenvolvimento desses serviços, com vistas ao aperfeiçoamento do sistema de Controle Interno das Empresas.

Recomenda-se, inicialmente, o reposicionamento da Auditoria Interna ao nível mais elevado na estrutura organizacional de modo a dotá-la de maior independência em relação aos diversos setores da empresa.

Com relação à modalidade Operacional da Auditoria Interna, dos setores da produção, recomenda-se uma maior atenção ao exame das operações das empresas, com vistas a um desdobramento dos programas de auditoria, direcionados para atividades chave da organização como um todo. Nesse sentido, os próprios programas de treinamento deveriam privilegiar os principais pontos relacionados na Produção.

Finalmente, seria recomendável que as empresas incluíssem em seus programas de auditoria continuada uma maior diversificação de tópicos relacionados ao desenvolvimento da Auditoria Interna, dentro de suas ca-

racterísticas organizacionais, não se limitando aos cursos oferecidos pelas Firmas de Auditoria Externa.

9 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. São Paulo: Saraiva, 1985.
- ANDRADE, Armando. Controle interno. *Caderno de Auditoria*, Brasília, n. 24, 1980.
- ATKINSON, Robert M., BRINK, Victory WITT, Herbert. *Modern integral auditing*, New York. John Wiley & Sons, 1986.
- ATTIE, William. *Auditoria interna*. São Paulo, Atlas, 1987.
- BUENO CAMPOS, Eduardo. Los principios de la auditoria operativa. *Contaduria publica*, Medellin: 125-138, mar. 1984.
- CASTRO, Jair Brelaz de., A auditoria interna e as entidades públicas e privadas. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro n. 60: p. 35-44, jan/mar. 1987.
- KELL, Walter G. et alli. *Modern Auditing*, N.Y. 3a.Ed., John Wiley & Sons. 1986.
- MAIORES empresas industriais de transformação por volume de vendas, no Ranking Nacional. *Melhores e Maiores*. São Paulo: Editora Abril, set. 1988.
- MILLER, James A., El papel del auditor en la evaluación des desempeño gerencial. *Administración de Empresas*. Buenos Aires, 3A:p. 679-695 abr/set. 1971.
- MOREIRA, Mauro., Auditoria interna, uma eficiente ferramenta gerencial. *Boletim do Auditor*, Rio de Janeiro, n. 28, jun. 1988.
- NARDELLI, Jorge R., Ensayo sobre un concepto de auditoria operativa. *Administración de Empresas*, Buenos Aires, 34, 253-88 oct.71/mar.72.
- RAMOS FILHO, Moacyr e LOPEZ J.F. Arcoverde. Padronização de manuais de auditoria. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE AUDITORIA INTERNA, 9, Curitiba, 1985.
- SANGER, Maurício. Normas para o exercício profissional de Auditoria interna. CONGRESSO BRASILEIRO DE AUDITORIA INTERNA, 10, Fortaleza, 1986.
- SCANTLEBURY, D.L., RAAN, Ronell B. Operacional auditing. New York. The Association of Government Accountants, 1986.
- THURSTON, John B. *Basic internal auditing: principle and techniques*. Pennsylvania, International Texbook Company, 1950.