

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO DE AUDITORIA EXTERNA**

JANAINA PALHARES DA COSTA

**PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTERNA PARA VALIDAÇÃO
DOS CONTROLES INTERNOS**

BELO HORIZONTE

2013

Janaina Palhares da Costa

**PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTERNA PARA VALIDAÇÃO
DOS CONTROLES INTERNOS**

Monografia apresentada ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Auditoria.

Orientador: Professor Fernando Antônio Lopes Matoso

Belo Horizonte

2013



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
Faculdade de Ciências Econômicas - Departamento de Ciências Contábeis
Centro de Pós-graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria - CEPCON

Ata da Sessão Pública de Defesa de Trabalho Final de **JANAÍNA PALHARES DA COSTA**, no. de registro **2012693932**, aluna do Curso de Especialização em Auditoria da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais. Ao primeiro dia do mês de outubro do ano de dois mil e treze, às dezenove horas e quarenta minutos, na Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, o presidente da Banca Examinadora Prof. Fernando Antônio Lopes Matoso, abriu a sessão pública de defesa de trabalho final de Janaína Palhares da Costa, intitulado "**Procedimentos de Auditoria Interna para Validação dos Controles Internos**". A Banca Examinadora, indicada pelo Colegiado do Curso em setembro de 2013 e foi constituída pelos professores, *Fernando Antônio Lopes Matoso (orientador) e João Aristides de Moraes*. A defesa constou da apresentação de seminário versando sobre o assunto do trabalho, seguido de arguição do candidato pelos membros da banca. Posteriormente, a banca examinadora reuniu-se em sala fechada para o julgamento final, tendo sido considerado APROVADO com nota/conceito 821 B o trabalho final de Janaína Palhares da Costa. O resultado foi comunicado ao público presente pelo Prof. Fernando Antônio Lopes Matoso, que, em seguida, declarou encerrada a sessão. Nada mais havendo a tratar, lavrou-se a presente Ata, que será assinada pelos membros da Banca Examinadora. Belo Horizonte, 01 de outubro de 2013. *****

Prof. Fernando Antônio Lopes Matoso
(Especialista)

Prof. João Aristides de Moraes
(Especialista)

AGRADECIMENTOS

Excepcionalmente, a Deus que me acompanhou nesta trajetória, motivando e fortalecendo-me em todas as dificuldades no percurso deste tempo e toda a minha vida.

A minha mãe Maria e ao meu pai Jair, pelo apoio incondicional e acreditar no meu sucesso.

A minha família e familiares pelo incentivo e compreensão em momentos de ausência e dificuldades em meio a esta trajetória.

Aos amigos que sempre me apoiam em meus objetivos, aos novos amigos que conquistei e que tornaram esta trajetória mais fácil, pelo apoio e incentivo incondicional em especial a Juliana, Vânia, Graciele, Rafael, Fabiana, Grauciene, Robson, Fernando, Leandro e Márcia.

Aos funcionários do CEPCON pela atenção, em especial a Patrícia pelo zelo e dedicação.

Aos mestres que com imensa dedicação e conhecimento nos transmitiram inovações e atualizações. E em especial ao meu professor e orientador Fernando Antônio Lopes Matoso pelo incentivo, orientação, dedicação e apoio para concepção e realização do presente trabalho, e ao professor João Aristides de Moraes pela presença e atenção na banca.

“Tudo posso naquele que me fortalece”

Felipenses 4:13

RESUMO

O Controle interno numa organização representa o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. E em algumas organizações são validados pela Auditoria interna que é uma ferramenta que assegura o bom funcionamento dos controles internos de uma empresa. A aplicação da auditoria interna proporciona benefícios às organizações. Diante do exposto, o presente trabalho tem por objetivo ressaltar a importância da implantação, atualização e acompanhamento de controles internos para a melhor eficiência administrativa na gestão das informações. Contudo toda organização necessita passar transparência, credibilidade e segurança a seus proprietários e acionistas, assim através de controles internos adequados e procedimentos de auditoria interna que dispõe de métodos e recursos que garantam e validam a veracidade das informações geradas, sendo que essas informações que alicerçam a tomada de decisão dos gestores da organização.

Palavras-chaves: Estrutura Organizacional, Controle Interno e Auditoria Interna.

ABSTRACT

The internal control in an organization is the set of procedures, methods or routines with the goals of protecting the assets produce reliable accounting data and assist management in the orderly conduct of the business. And some organizations are validated by Internal Audit which is a tool that ensures the proper functioning of the internal controls of a company. The application of internal audit provides benefits to organizations. Given the above, this paper aims to highlight the importance of deploying, updating and monitoring of internal controls to better administrative efficiency in information management. But every organization needs to pass transparency, credibility and security for its owners and shareholders as well through appropriate internal controls and internal audit procedures that have methods and resources that ensure and validate the accuracy of the information generated, and this information that underpin decision of the organization's managers.

Keywords: Organizational Structure, Internal Control and Internal Audit.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Organograma de Estrutura Organizacional	17
Figura 2: Modelo de Monitoração dos Processos de Controle Interno	18
Figura 3: Representação Gráfica do Sistema de Controle Interno	20
Figura 4: Matriz Tridimensional COSO para gestão Empresarial	30

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Objetivos Organizacionais	31
Quadro 2: Componentes do Modelo de Gerenciamento de Risco.....	31
Quadro 3: Finalidades do Gerenciamento de Riscos Corporativos.....	33
Quadro 4: Reflexos da Auditoria Sobre a Riqueza Patrimonial.....	35
Quadro 5: Diferenças entre Auditoria Externa e Auditoria Interna.....	35

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountant*

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

COSO - *Committe of Sposoring Organizations*

ERM - *Enterprise Risk Management*

IFAC - *International Federation of Accountant*

IIA - *Institute of Internal Auditors*

ISA - *International Standard on Auditing*

NBC-TA - Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnicas de Auditoria

SUMÁRIO

RESUMO

LISTA DE FIGURAS

LISTA DE QUADROS

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	11
1.2 OBJETIVOS.....	11
1.2.1 Objetivo Geral	12
1.2.2 Objetivos Específicos	13
1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA	13
1.4 METODOLOGIA.....	14
1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL.....	16
2.2 CONTROLES INTERNOS.....	18
2.2.1 Princípios e Objetivos do Controle Interno	20
2.2.1.1 Salvaguarda dos interesses	20
2.2.1.2 Precisão e Confiabilidade dos Informes e Relatórios Contábeis, Financeiros e Operacionais.....	23
2.2.1.3 Estímulo à Eficiência Operacional	24
2.2.1.4 Aderência às Políticas Existentes	26
2.2.1.5 Conjugação dos Objetivos do Controle Interno.....	27
2.2.2 Ambiente de Controle.....	27
2.2.3 COSO - <i>Committe of Sponsoring Organizations</i>	28
2.2.3.1 COSO e Gerenciamento de Riscos	29
2.2.3.2 Garantia Razoável.....	34
2.2.3.3 Abrangência do Controle Interno	34
2.3 AUDITORIA.....	35
2.3.1 Reflexos da Auditoria Sobre o Patrimônio e a Informação Contábil.....	35
2.3.2 Auditoria Interna X Auditoria Externa.....	35
2.3.3 Auditoria Interna.....	36
2.3.4 Auditoria Externa	39
2.3.5 Subsídios da Auditoria Interna à Auditoria Externa.....	39
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES	42
4 REFERÊNCIAS	44

1 INTRODUÇÃO

1.1 Tema e problema

Em virtude da crescente complexidade da atual conjuntura do ambiente econômico e do crescente desenvolvimento tecnológico das organizações, aumenta a busca para um melhor entendimento quanto à gestão dos negócios, em relação ao planejamento e controle das operações.

Para tanto, é de fundamental importância o acompanhamento dos controles internos em todas suas etapas: implantação, aplicação e/ou utilização e avaliação verificando se os procedimentos são eficazes e proporcionam mais segurança e benefícios à organização. Neste sentido, há grande necessidade de compreensão dos negócios e dos processos executados, para apresentação de um sistema de controle interno eficaz, e acompanhados de procedimentos de auditoria interna que dispõe de recursos que apresentam garantias razoáveis para validar a veracidade das informações geradas por esses.

Crepaldi (2004) destaca a importância para o alcance dos objetivos planejados:

Nos países desenvolvidos é dada uma grande importância aos métodos científicos de administração, pois, dessa forma sabe-se que se torna muito mais fácil alcançar os objetivos planejados. É de lá que provêm os termos *Internal Check* (Conferência Interna) e *Internal Control* (Controle Interno). Os problemas de controle interno encontram-se em todas as áreas das empresas modernas. Como exemplo disso podem-se citar: vendas, fabricação, compras, tesouraria, etc. Quando exercido adequadamente sobre cada uma das funções acima, o controle interno assume fundamental importância, objetivando atingir os resultados mais favoráveis com menores desperdícios. É preciso que se distinga que o termo Controle Interno não tem o mesmo significado de Auditoria Interna. A Auditoria Interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalhos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que Controle Interno refere-se aos procedimentos e à organização adotados como planos permanentes da empresa. (CREPALDI, 2004, p. 241)

O presente trabalho tem por objetivo ressaltar a importância dos controles internos acompanhados pelos trabalhos de auditoria interna, instrumentos de avaliação e de amplo controle na gestão para os administradores, e que por meios dos trabalhos executados serve à

administração relatórios como meio de verificação dos processos internos e políticas definidos pela organização, e verifica se os sistemas contábeis e de controle interno, estão sendo efetivamente seguidos e que as transações realizadas estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente definidos, para assim a organização passar transparência, credibilidade e segurança a seus proprietários e acionistas.

O controle interno no conceito de administração busca contribuir para o desenvolvimento da gestão empresarial e salvaguardar os ativos patrimoniais, assegurar a fidelidade e integridade dos registros, e a confiabilidade das demonstrações financeiras. Seu desenvolvimento propicia um entendimento sobre sua importância no processo da gestão e como um instrumento de auxílio aos gestores em suas atividades gerenciais bem como minimizar os riscos e incertezas em tomadas de decisão.

Os processos tornam mais eficientes e eficazes, também de fácil entendimento para todos os usuários, tanto internos quanto externos. Com as transformações ocorridas na economia as empresas se deparam com desafios diários e necessitam adotar métodos que as auxiliam nos processos de gestão, evitar o abuso de poder, o erro, a fraude e principalmente, a ineficiência nas operações, garantindo portanto sua sobrevivência, continuidade e crescimento.

Diante do exposto, pretende-se responder: Como a Auditoria Interna valida os Controles Internos para gestão de uma organização?

1.2 Objetivos

1.2.1 Geral

O objetivo geral desse estudo é mensurar a importância dos controles internos no processo de gestão das empresas e a importância da validação destes pela auditoria interna.

1.2.2 Específicos

Os objetivos específicos abrangem os seguintes aspectos:

- Identificar as principais definições e conceitos relativos à controles internos e auditoria interna;
- Mensurar a importância da avaliação do controle interno pela auditoria interna para sua validação.
- Identificar a importância dos controles internos nas empresas como forma de obtenção de informações fidedignas;
- Mensurar o custo/benefício dos controles internos implantados na gestão de empresas;
- Analisar a contribuição dos controles internos para a melhoria da gestão.

1.3 Justificativa e Relevância

São imprescindíveis ao processo de gestão não apenas controles internos adequados que sejam eficientes e eficazes mas que sejam capaz de gerar informações confiáveis, para tanto, se faz necessário auxílio da auditoria interna para sua validação.

O presente trabalho busca, em termos acadêmicos contribuir com uma análise dos controles internos validados pela auditoria interna. Ampliando essa perspectiva em termos de relevância empresarial apresentar a importância da implantação de controles internos para melhoria da gestão de empresas e sua validação pela auditoria, obtendo garantia razoável de que as informações contidas nas demonstrações contábeis possam orientar os gestores a tomadas de decisões com mais segurança e bons resultados financeiros.

1.4 Metodologia

Para Marconi; Lakatos (2007), a ciência tem como característica a utilização de métodos que ajudam na busca dos objetivos idealizados pela pesquisa, são os métodos científicos que irão permitir ao pesquisador, no decorrer da pesquisa, melhores análises e decisões.

A fundamentação teórica será elaborada através de pesquisa bibliográfica, de caráter descritivo, subsidiadas em livros, artigos, revistas, dissertações e teses, sites de órgãos contábeis dentre outras publicações acerca do tema controle interno e auditoria já publicados.

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografia, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Apresentando como finalidade colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, filmado ou dito sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas. (MARCONI; LAKATOS 2007, p.185)

Manzo (1971); *Apud* Marconi; Lakatos (2007) a bibliografia pertinente:

“Oferece meios para definir, resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente” tendo por objetivo permitir ao cientista “o reforço paralelo na análise de suas pesquisas bibliográficas não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras.

A pesquisa descritiva definida por Bertucci (2011, p. 50) tem como objetivo principal estabelecer relações entre variáveis analisadas e levantar hipóteses ou possibilidades para explicar essas relações não constituem tipos menores de pesquisa e, embora transmitam inicialmente a idéia de que apenas relatam ou descrevem uma situação, constituem exemplos

em que se pode utilizar o tipo descritivo para categorizar a pesquisa realizada, pesquisas que descrevem e analisam fenômenos e comportamentos organizacionais (como, por exemplo, clima, atitude ou cultura organizacional), pesquisa de mercado e tantas outras.

1.5 Estrutura do Estudo

O presente trabalho se divide em 4 capítulos, sendo o primeiro capítulo incluindo esta introdução que é contextualizada a importância do sistema de controle interno na gestão de empresa com sua validação pela auditoria interna e em que são delineados o tema e problema, os objetivos, a justificativa do estudo, a metodologia utilizada e a estrutura do estudo em tela. No segundo capítulo, discute-se os seguintes tópicos, Estrutura Organizacional, Controles Internos, COSO (Comitê das Organizações Patrocinadoras), Auditoria e Normas de Auditoria. No terceiro capítulo, considerações finais e sugestões e no quarto capítulo referências bibliográficas.

2 REFERENCIAL TEORICO

2.1 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

A função administrativa de organizar conduz necessariamente à criação da estrutura organizacional. A estrutura organizacional pode ser definida por Oakland, John S.(1989) *apud*; (Chiavenato, 1999, p. 368):

O conjunto de tarefas formais atribuídas às unidades organizacionais – divisões ou departamentos – e às empresas; as relações de subordinações incluindo linha de autoridade, responsabilidade pelas decisões, números de níveis hierárquicos, e amplitude do controle administrativo e o desenho de sistemas para assegurar coordenação eficaz entre as pessoas ao longo das unidades organizacionais. O organograma constitui a representação gráfica da estrutura organizacional.

A **estrutura organizacional** é a maneira como as atividades da organização são divididas, organizadas e coordenadas. Assim defini Chiavenato (1999):

Constitui a arquitetura ou formato organizacional que assegura a divisão e coordenação das atividades dos membros da organização. Na verdade, a estrutura organizacional funciona como espinha dorsal da organização, o esqueleto que sustenta e articula todas as suas partes integrantes. Neste sentido, a estrutura organizacional costuma apresentar uma natureza predominantemente estática. Ela se refere a configuração dos órgãos e equipes da organização

A estrutura organizacional contribui para que uma entidade atinja seus objetivos Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 327) explica:

Fornecendo o arcabouço para planejamento, execução, controle e monitoração das atividades de uma entidade, sua **estrutura organizacional** contribui para que atinja seus objetivos. O desenvolvimento da estrutura organizacional de uma entidade envolve a determinação das principais áreas de autoridade e responsabilidade e as correspondentes linhas de subordinação. Essas áreas e linhas dependem, em parte, do tamanho da entidade e da natureza de suas atividades. A estrutura organizacional de uma entidade, geralmente, é representada em um organograma que reflete as linhas de autoridade e subordinação (BOYNTON, JOHNSON E KELL 2002, p. 327).

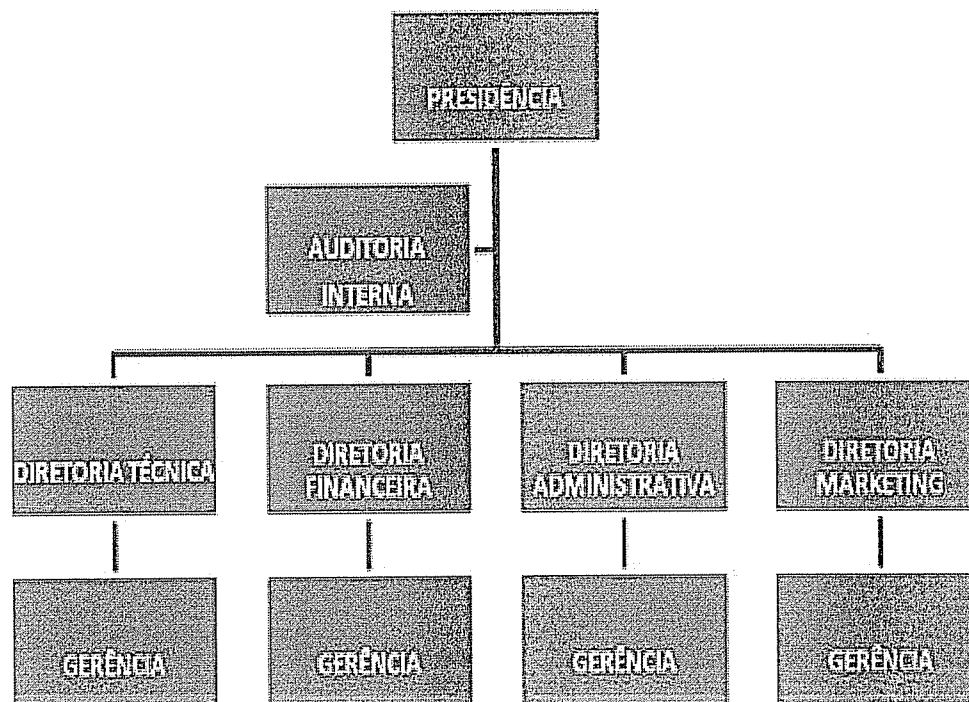


Figura 1: Organograma de Estrutura Organizacional
 Fonte: ALMEIDA, 2003, p. 30. – Adaptado pela Autora

Segundo Almeida, a título de exemplo, em uma estrutura organizacional, o departamento de Auditoria Interna ficaria situado como exemplo acima. Através do organograma se tem visão clara da divisão de departamentos e responsabilidades numa organização.

Assim a estrutura organizacional de uma empresa serve como orientação à direção e ao controle de suas atividades. Uma boa estrutura permite poder haver comunicação e delegação de autoridade, bem como definição de extensão das responsabilidades. A definição das responsabilidades e funções de departamentos deve ser expressa na forma de um organograma, suportado por adequadas descrições de funções. Pois o controle interno aborda a segregação de responsabilidades para obter sua eficácia, sua abrangência nos níveis estratégico, tático e operacional, assim como a inserção do controle interno em cada um destes níveis da estrutura organizacional.

2.2 CONTROLE INTERNO

Para que a administração atinja os resultados pretendidos, é de fundamental importância a implantação de controles internos adequados e Araújo; Arruda e Barreto (2008) o define como:

Procedimentos adotados para assegurar a proteção de bens de valores, garantir a adequação e tempestividade das informações e promover a eficiência, eficácia e efetividade operacional. Entretanto tão importante como implantar controles internos é mantê-los, garantindo-se sua efetividade mediante constante atualização e acompanhamento. Essa última ação deve ser realizada principalmente pela auditoria interna, que pode ser conceituada como sendo o controle dos controles internos.

O COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) (1992), define controle interno como:

“processos, efetuado pelo conselho de administração, gestão e outros profissionais da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: Eficácia e eficiência das operações; Confiabilidade dos relatórios financeiros e Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.”

No modelo proposto pelo COSO adota-se a monitoração dos processos de controle interno, como se vê na Figura 2.

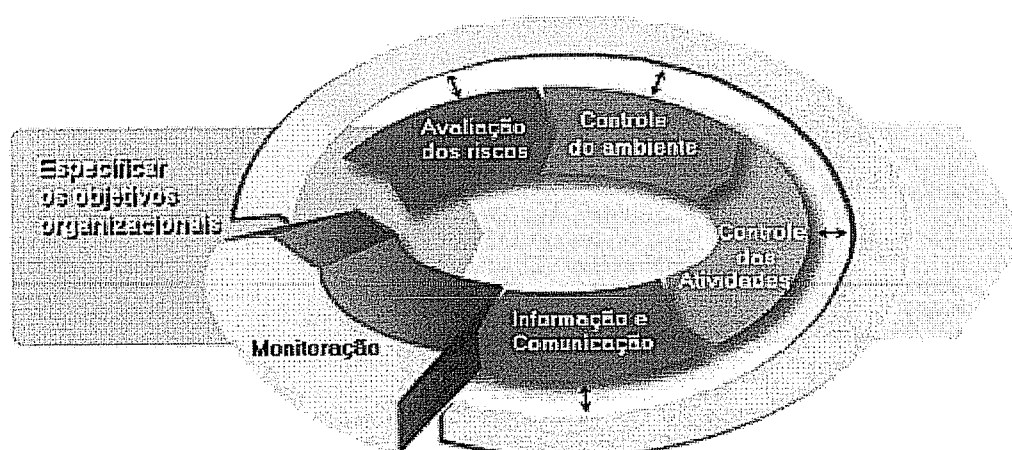


Figura 2: Monitoração aplicada aos processos de controle interno
Fonte: COSO

Não se cria ambiente de controle sem prever a manutenção, e o monitoramento dos controles em funcionamento, como no conjunto dos componentes apresentados na figura 2 a auditoria torna a principal etapa no monitoramento.

O Instituto de Auditores Internos do Brasil, Audibra (1992, p.48), registra:

(...) controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela Administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A alta administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

O reconhecimento da importância dos controles internos para a administração e auditores, já se dá há muito, conforme publicação pelo AICPA (1947) *apud*; Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 319):

- A extensão e o tamanho das entidades com finalidades lucrativas tinham se tornado tão complexas que a administração precisava recorrer a vários relatórios e análises para controlar eficazmente as operações,
- As conferências e revisões inerentes a um bom sistema de controles internos proporcionam proteção contra fraquezas humanas, e reduzem a possibilidade de ocorrência de erros e irregularidades,
- Dadas às limitações econômicas de seus honorários, era impraticável que auditores auditassem a maioria das companhias se não pudessem recorrer aos respectivos sistemas de controles internos.

Assim Boynton, Johnson e Kell (2002) conclui que a importância dos controles internos tornou-se ainda maior para a administração, auditores e demais usuários das informações.

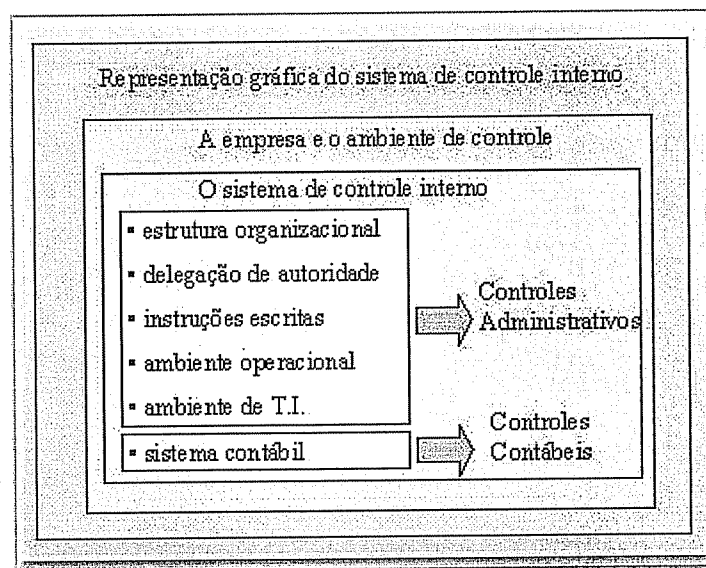


Figura 3: Representação Gráfica do Sistema de Controle Interno
 Fonte: UNAMA - UVB

2.2.1 Princípios e Objetivos do Controle Interno

De acordo com Almeida (2003, p.63-64), O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Assim os objetivos que representam os controles contábeis: sistemas de conferência, aprovação e autorização; segregação de funções (pessoas que tem acesso aos registros contábeis não podem custodiar ativos da empresa); Controles físicos sobre ativos; auditoria interna, e os que representam os controles administrativos: análises estatística de lucratividade por linha de produtos; controle de qualidade; treinamento de pessoal; estudos de tempos e movimentos; análise das variações entre valores orçados e os incorridos; controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente.

Attie (1998) O controle Interno é necessário para que os ativos da empresa tenham a sua integridade protegida.

O controle interno deve permitir detectar todas as irregularidades. Um bom sistema de controle interno oferece maiores possibilidades de pronta identificação de fraudes em qualquer que seja a sua modalidade à identificação. Entretanto, o acordo entre dois ou mais integrantes da organização pode fazer deteriorar e cair por terra o melhor sistema de controle interno (ATTIE 1998, p. 127).

Para Attie (2009, p.189), os objetivos do controle interno, define: o conceito, a interpretação e a importância do controle interno envolvem imensa gama de procedimentos e práticas que, em conjunto, possibilitam a consecução de determinado fim, ou seja, controlar. Em regra geral, o controle interno tem quatro objetivos básicos que são:

2.2.1.1 Salvaguarda dos interesses

O objetivo do controle interno relativo à salvaguarda dos interesses refere-se a proteção do patrimônio contra quaisquer perdas, erros ou fraudes e irregularidades. Uma empresa dispõe de bens, direitos e obrigações que se encontram divididos por diversos departamentos e setores que cuidam individualmente da parte que lhe cabe. A empresa dispõe de enorme gama de atividades que requer especialização, conhecimento e entendimento de forma que sejam conduzidas dentro de padrões adequados, minimizando a possibilidade de perdas e riscos.

Os principais meios que podem dar suporte necessário à salvaguarda dos interesses são os seguintes:

a) Segregação de funções: estabelece a independência para as funções, ou seja, ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação, cada fase de um processo organizacional deve ser preferencialmente executado por pessoas e setores independentes entre si.

b) Sistema de autorização e aprovação: compreende o controle das operações através de métodos de aprovação, de acordo com a responsabilidade e riscos envolvidos, assim a pessoa que autoriza não deve ser a mesma que aprova para não expor a risco de interesses da empresa.

c) Determinação de funções e responsabilidades: determina para cada funcionário a noção exata de suas funções, incluindo suas responsabilidades que compõem o cargo. A existência de organogramas claros determina linhas de responsabilidades e autoridades definidas por toda a linha hierárquica.

d) Rotação de funcionários: corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho, possibilita reduzir as oportunidades de fraudes e resulta, geralmente, em novas ideias de trabalho para as funções.

e) Carta de Fiança: determina que os funcionários que lidam com valores a responsabilidade pela custódia de bens e valores, protegendo a empresa e dissuadindo, psicologicamente, os funcionários em tentação. De acordo com as circunstâncias pode-se utilizar seguro fidelidade, isolada ou conjuntamente, à carta de fiança.

f) Manutenção de contas de Controle: indica a exatidão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários. Permite a confrontação permanente entre os saldos detalhados e o saldo sintético, e a aplicação de procedimentos de comprovação da exatidão dos registros.

g) Seguro: Compreende a manutenção de apólice de seguros, a valores adequados de reposição, dos bens, valores e riscos a que está sujeita a empresa.

h) Legislação: corresponde a atualizações permanentes sobre a legislação vigente, visando diminuir riscos e não expor a empresa as contingências fiscais e legais pela não-obediência aos preceitos atuais vigentes.

i) Diminuição de erros e desperdícios: indica a detecção de erros e desperdícios na fonte; comumente essas falhas são originadas devido a controles mal definidos, falta de controles, cópias e vias excessivas etc. A divisão racional do trabalho, com a identificação clara e objetiva das normas, procedimentos, impressos, arquivos e número de subordinados compatível, fornece condições razoáveis que permitem supervisão eficiente e, conseqüentemente, prevenir-se contra ocorrência de erros e desperdícios.

j) Contagens físicas independentes: corresponde à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao custodiante, visando maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa.

l) Alçadas progressivas: compreende o estabelecimento de alçadas e procurações de forma escalonada, configurando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades. A utilização de alçadas progressivas, com dupla assinatura de pessoas independentes entre si, fornece maior segurança à empresa, permitindo que as principais decisões de acordo com o risco e valores envolvidos, fiquem canalizadas junto aos principais administradores.

2.2.1.2 Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais

O objetivo de controle interno relativo à precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais compreende a geração de informações adequadas e oportunas, necessárias do ponto de vista gerencial para administrar e compreender os eventos na empresa. A informação só tem validade a partir do momento em que é exata, confiável e oportuna, desta forma precisa basear-se em dados verídicos, informados tempestivamente.

Os principais meios que possibilitam dar o suporte necessário, precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais são:

a) Documentação fidedigna: corresponde a utilização de documentação hábil para registro das transações.

b) Conciliação: indica a precisão ou diferença existentes entre as diversas fontes de informações, visando a manutenção equilibrada entre estas e a eliminação tempestiva de possíveis pendências.

c) Análise: objetiva a identificação da composição analítica dos itens em exame de forma a possibilitar a constatação de sua constituição.

d) Plano de contas: compreende a classificação dos dados da empresa dentro de uma estrutura formal de contas, com a existência de um plano de contas bem definido. A existência de um manual de contabilidade, acrescido do procedimento de uso das contas, fomenta a classificação e a utilização adequada de cada conta.

e) Tempo hábil: determina o registro das transações dentro do período de competência e no menor espaço de tempo possível.

f) Equipamento mecânico ou eletrônicos: a utilização de equipamento mecânico visa facilitar e agilizar o registro das transações, fomentando a divisão de trabalho. A adoção de meios de registro mecânico ou eletrônico deve ser feita de acordo com as características e necessidades da empresa.

2.2.1.3 Estímulo à eficiência operacional

O objetivo do controle interno relativo ao estímulo à eficiência operacional determina prover os meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação

e ação tempestiva e uniforme. Inúmeras tarefas praticadas pelos diversos setores de uma empresa necessitam de uma linha mestra de raciocínio e de conduta. A empresa dispõe de políticas que estabelecem procedimentos para cada setor, que implica em estabelecimentos de regras para que se possa permitir um desenvolvimento suave e harmônico de toda empresa, e possibilitar maior eficiência na forma em que se desenvolvem as operações.

Os Principais meios que podem prover suporte ao estímulo à eficiência operacional são:

- a) **Seleção:** possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas.
- b) **Treinamento:** possibilita a capacitação do pessoal para a atividade proposta; dele resulta o melhor rendimento, menor custo e pessoal atento e ativo à sua função.
- c) **Plano de carreira:** determina a política da empresa ao pessoal quanto a possibilidade de remuneração e promoção, incentivando o entusiasmo e a satisfação do pessoal.
- d) **Relatórios de desempenho:** compreende a identificação individual de cada funcionário; indicam suas virtudes e deficiências e sugerem alternativas necessárias ao aperfeiçoamento pessoal e profissional.
- e) **Relatório de horas trabalhadas:** possibilita a administração mais eficiente do tempo despendido pelo pessoal e indica mudanças necessárias ou correção das metas de trabalho.
- f) **Tempos e métodos:** possibilitam o acompanhamento mais eficiente de execução das atividades e regulam possíveis ineficiências do pessoal.
- g) **Custo-padrão:** permite o acompanhamento permanente do custo de produção dos bens e serviços produzidos, identificando benefícios e ineficiências do processo de produção.

h) Manuais internos: sugere clara exposição dos procedimentos internos; possibilitam prática uniforme, normatização e eficiência dos atos e previnem a ocorrência de erros e desperdícios.

i) Instruções formais: indicam formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal-entendidos e a possibilidade de cobranças e *follow-up* tempestivo.

2.2.1.4 Aderência às políticas existentes:

O objetivo do controle interno, relativo à aderência às políticas existentes, é assegurar que os desejos da administração, definidos através de suas políticas e indicados por meio de seus procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal. A empresa tem seu objetivo maior assegurado pelo fato de poder continuar operacional indefinidamente, gerando resultados favoráveis que possibilitem sua permanência e expansão de suas atividades, portanto é necessário que as atividades sejam realizadas com eficiência e de acordo com as políticas da empresa.

Os principais meios que visam dar embasamento a aderência às políticas existentes são:

a) Supervisão: a supervisão permanente possibilita melhor rendimento pessoal, corrigindo-se rapidamente possíveis desvios e dúvidas decorrentes da execução das atividades.

b) Sistema de revisão e aprovação: indica, através do método de revisão e aprovação, que políticas e procedimentos estão sendo adequadamente seguidos.

c) Auditoria interna: possibilita a identificação de transações realizadas pela empresa que estejam em consonância com as políticas determinadas pela administração.

2.2.1.5 Conjugação dos objetivos do controle interno

Os objetivos do controle interno expostos visam a configuração de segurança adequada às atividades praticadas ao longo de toda a empresa, de forma vertical e horizontal. Os meios dizem respeito à forma pela qual os objetivos possam ser cumpridos (ATTIE 2009, p.189-194).

A natureza do sistema de controle interno, à luz da empresa, deve basear sua fundamentação nos conhecimentos de administração de empresas, teoria de organização, sistemas, administração de pessoal, contabilidade, e assim por diante. A implantação dos próprios procedimentos de controle precisa levar em conta o custo de implementação e o benefício que pode trazer. Embora o cálculo do benefício apresente dificuldade prática de aplicação, devido ao fato de que nem sempre é possível estimar os benefícios que o controle propiciará no futuro, é preciso levá-lo em consideração principalmente nos casos em que a implantação de novos controles pode ter efeito relevante sobre os custos da empresa. (ATTIE, 2009, p.160)

2.2.2 Ambiente de controle

Attie (2000) apresenta as características de um eficiente sistema de controle interno: plano de organização que proporcione segregação de funções apropriada das responsabilidades funcionais; sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas; observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização e pessoal com adequada qualificação técnica e profissional para a execução de suas atribuições.

O **ambiente de controle**, “dá o tom” de uma organização, influenciando a consciência de controle das pessoas que nelas trabalham. É a fundação para os demais componentes de controles internos, fornecendo disciplina a estrutura. Dentre os vários fatores que compõem o ambiente de controle de uma entidade destaca-se (AU 319.25); *apud* (Boynton, Johnson e Kell 2002, p. 326):

- Integridade e valores éticos.
- Comprometimento com competência.
- Conselho de administração e comitê de auditoria.
- Estrutura organizacional.
- Filosofia e estilo operacional da administração.
- Atribuição de autoridade e responsabilidade.
- Políticas e práticas de recursos humanos.

Attie (2000) enfatiza sobre a confiabilidade e precisão quando explica que uma empresa necessita constituir, para si, sistemas que lhe garantam conhecer os atos e eventos ocorridos em cada um dos seus segmentos. Os efeitos ocorridos através da realização de cada ato devem ser escriturados e levados, em tempo hábil, ao conhecimento dos administradores.

2.2.3 COSO – COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS (Comitê das Organizações Patrocinadoras)

Com o objetivo de estudar os fatores causais que conduzem a elaboração de relatórios financeiros fraudulentos e em decorrência aos diversos escândalos, surge em 1985, nos Estados Unidos a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como *Tradeway Commission* devido ao nome do primeiro presidente da comissão, James C. Tradeway Jr.

Em 1992 publicaram o trabalho *Internal Control - Integrated Framework* (Controles Internos – Um Modelo Integrado), também conhecido *COSO I*, para ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno, trabalho que tornou referencia mundial para o estudo e aplicação dos controles internos.

O COSO identifica cinco componentes inter-relacionados de controles internos: ambiente de controle; avaliação de risco; informação e comunicação; atividades de controle e monitoração, cada um envolve várias políticas de procedimento necessárias a consecução dos objetivos da empresa. Sendo o controle interno um elemento que compõem o processo de gestão.

Visando o cumprimento dos objetivos estabelecidos diversas organizações utilizam a metodologia COSO em suas políticas, normas e procedimentos para melhor controlar suas atividades, contudo, concluir a realização de objetivos com base na missão ou visão estabelecida, sendo assim a administração estabelece os planos principais, seleciona as estratégias e determina o alinhamento dos objetivos nos níveis da organização.

Face a este contexto de grandes diversidades, as empresas presentes no mercado de ações norte-americano implementaram grandes projetos para fortalecer sua estrutura de controles internos e fornecer segurança razoável de que as demonstrações financeiras divulgadas correspondem à realidade da empresa.

2.2.3.1 O COSO e gerenciamento de riscos

Em 2004, devido à preocupação do mercado com o gerenciamento de risco, o *COSO* reconheceu que seria necessário um aperfeiçoamento da metodologia *COSO Report*, resultando na divulgação do documento *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), conhecido como *ERM* ou *COSO II* (COSO_ERM).

O modelo é representado no formato de uma matriz tridimensional, demonstrando a integração dos elementos que o compõem, conhecido como **CUBO COSO II**



Figura4: Modelo COSO para gestão empresarial

Fonte: Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada

A face superior do cubo apresenta os objetivos que devem ser objeto do gerenciamento de risco; a face frontal representa os componentes do gerenciamento de riscos, ou, o que é necessário fazer para atingir os objetivos; a face lateral representa os níveis da organização objetos da gestão de riscos. Observe-se que a visão integrada dos elementos do modelo demonstra o contexto das ações da direção ao gerenciar os riscos da organização.

Segundo COSO, o gerenciamento de riscos corporativos trata de riscos e oportunidades que afetam a criação ou a preservação de valor, e o define:

O gerenciamento de riscos corporativos é um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatível com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos.

Essa estrutura de gerenciamento de riscos corporativos é orientada a fim de alcançar os objetivos de uma organização e são classificados em quatro categorias:.

Quadro 1 : Objetivos organizacionais

Categorias	Alcance
Estratégicos	Metas gerais, alinhadas com o que suportem à sua missão
Operações	Utilização eficaz e eficiente dos recursos
Comunicação	Confiabilidade de relatórios
Conformidade	Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

Fonte: COSO_ERM - Elaborado pela autora

De acordo com o COSO (Comitê das Organizações Patrocinadoras), as incertezas geram riscos e oportunidades, com potencial para destruir ou gerar valor. O gerenciamento de riscos corporativos possibilita aos administradores tratar com eficácia as incertezas, bem como os riscos e as oportunidades a elas associadas, a fim de melhorar a capacidade de gerar valor.

O **risco** é representado pela possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos.

Oportunidade é a possibilidade de que um evento ocorra e influencie favoravelmente a realização dos objetivos.

O quadro abaixo apresenta os componentes disposto no modelo tridimensional de gerenciamento do risco de *COSO ERM*.

Quadro 2 : Componentes do Gerenciamento do Risco de COSO_ERM

Componentes	Descrição
Ambiente Interno	Abrange o tom da organização, a base para como o risco é visto e dirigido por uma entidade, incluindo o apetite da filosofia do risco e da gerência de risco, a integridade, os valores éticos e o ambiente em que se operam.

Definição dos Objetivos	Os objetivos devem existir antes que a gerência possa identificar os eventos potenciais que afetam sua realização. A gerência de risco da empresa assegura um processo para ajustar objetivos e aqueles objetivos escolhidos suportaram e alinham com a missão da entidade e ser consistente com seu apetite do risco.
Identificação de Eventos	Os eventos internos e externos afetam a realização dos objetivos de uma entidade, devendo ser identificado, distinguindo entre riscos e oportunidades. As oportunidades são canalizadas para as estratégias, ou, ao objetivo-ajuste da gerência de processos.
Avaliação do Risco	Os riscos são analisados, considerando a probabilidade e o impacto, como uma base para determinar como devem ser controlados. Os riscos inerentes são avaliados em uma base residual.
Resposta ao Risco	A gerência seleciona respostas do risco - que evita, aceitando, reduzindo, ou compartilhando o risco - desenvolvendo um jogo das ações para alinhar riscos com as tolerâncias do risco da entidade e o apetite do risco.
Atividades de Controle	As políticas e os procedimentos são estabelecidos e executados para ajudar assegurar as respostas aos riscos realizados eficazmente.
Informação e Comunicação	A informação relevante é identificada, capturada, e comunicada em um formulário ou outro meio que permitam pessoas de realizar a sua responsabilidade. Uma comunicação eficaz ocorre também em um sentido mais largo, fluindo para baixo, transversalmente, e em toda a entidade.
Monitoramento	A totalidade da gerência de risco da empresa é monitorada e modificações são feitas como necessário. Monitoração é realizada em todas as atividades da gerência, avaliações separadas, ou ambas. A gerência de risco da empresa não é estritamente um processo de série, onde um componente afete somente o seguinte. É um processo multi-direcional, iterativo em que quase todo o componente pode e influencia outro.

Fonte: COSO_ERM – Elaborado pela autora

Assim o valor é maximizado quando a organização estabelece estratégias e objetivos para alcançar o equilíbrio ideal entre as metas de crescimento e de retorno de investimentos e os riscos a elas associados, e para explorar os seus recursos com eficácia e eficiência na busca dos objetivos da organização.

Quadro 3 : Finalidades do gerenciamento de riscos corporativos

Finalidades	Descrição
Alinhar o apetite a risco com a estratégia adotada	Os administradores avaliam o apetite a risco da organização ao analisar as estratégias, definindo os objetivos a elas relacionados e desenvolvendo mecanismos para gerenciar esses riscos.
Fortalecer as decisões em resposta aos riscos	O gerenciamento de riscos corporativos possibilita o rigor na identificação e na seleção de alternativas de respostas aos riscos – como evitar, reduzir, compartilhar e aceitar os riscos.
Reduzir as surpresas e prejuízos operacionais	As organizações adquirem melhor capacidade para identificar eventos em potencial e estabelecer respostas a estes, reduzindo surpresas e custos ou prejuízos associados.
Identificar e administrar riscos múltiplos e entre empreendimentos	Toda organização enfrenta uma gama de riscos que podem afetar diferentes áreas da organização. A gestão de riscos corporativos possibilita uma resposta eficaz a impactos inter relacionados e, também, respostas integradas aos diversos riscos.
Aproveitar oportunidades	Pelo fato de considerar todos os eventos em potencial, a organização posiciona-se para identificar e aproveitar as oportunidades de forma proativa.
Otimizar o capital	A obtenção de informações adequadas a respeito de riscos possibilita à administração conduzir uma avaliação eficaz das necessidades de capital como um todo e aprimorar a alocação desse capital.

Fonte: COSO_ERM - Elaborado pela autora

Essas qualidades, inerentes ao gerenciamento de riscos corporativos orientam os administradores a atingir as metas de desempenho e de lucratividade da organização, e evitam a perda de recursos. O gerenciamento de riscos corporativos contribui para assegurar comunicação eficaz e o cumprimento de leis e regulamentos, bem como evitar danos à reputação da organização e suas conseqüências. Em suma, o gerenciamento de riscos corporativos orienta a organização a atingir seus objetivos e a evitar os perigos e surpresas em seu percurso.

2.2.3.2 Possibilita garantia razoável

Um gerenciamento de riscos corporativos, formulado e executado adequadamente, será capaz de oferecer ao conselho de administração e à diretoria executiva garantia razoável do cumprimento de seus objetivos. A garantia razoável reflete a noção de que incertezas e riscos se relacionam com o futuro, o qual ninguém é capaz de prever com exatidão.

2.2.3.3 Abrangência do controle interno

O controle interno é parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos. A referida estrutura de gestão de riscos corporativos abrange o controle interno; originando uma conceituação e uma ferramenta de gestão mais robusta. O controle interno é definido e descrito em “Controle Interno – Estrutura Integrada”. Tendo em vista que o “Controle Interno – Estrutura Integrada” tenha resistido ao tempo e sido a base das normas existentes, dos regulamentos e das leis, o documento permanece vigente como fonte de definição e marco para as estruturas de controle interno. Embora apenas algumas partes do texto de “Controle Interno – Estrutura Integrada” tenham sido reproduzidas na presente estrutura, a totalidade do “Controle Interno – Estrutura Integrada” está incorporada como referência. O COSO cita a relação entre gestão de riscos corporativos e controle interno.

Mais amplo que controle interno - O controle interno está situado no centro, e faz parte integral do gerenciamento de riscos corporativos. Esse gerenciamento é de caráter mais amplo do que o controle interno, expandindo e acrescentando detalhes ao controle interno para formar uma conceituação mais robusta e totalmente focada em risco. O “Internal Control – Integrated Framework” permanece implementado para empresas e outras organizações que procuram apenas o controle interno isolado (COSO_ERM, p. 119).

2.3 AUDITORIA

Segundo Attie (2009) a auditoria é uma especialização contábil, voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.

Segundo Crepaldi (2004) pode-se definir auditoria como levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas das demonstrações financeiras de uma entidade.

Auditoria um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados (ACCOUNTING REVIEW, v. 47); *apud*; Boynton Johnson e Kell (2002)

2.3.1 Reflexos da auditoria sobre o patrimônio e a informação contábil

A proteção que a auditoria oferece à riqueza patrimonial, para obter maior segurança e garantia aos administradores, proprietários, fisco e financiadores do patrimônio, apresenta os seguintes aspectos (CREPALDI, 2004, p. 25):

QUADRO 4: Reflexos da auditoria sobre a riqueza patrimonial

Sob o aspecto	Reflexos
Administrativo	Contribui para redução de ineficiência, negligência, incapacidade e improbidade de empregados e administradores
Patrimonial	Possibilita melhor controle dos bens, direitos e obrigações que constituem o patrimônio
Fiscal	Contribui para o cumprimento das obrigações fiscais, resguardando o patrimônio contra multas e penalidades decorrentes da legislação fiscal (Lei de Sonegação Fiscal e o Fisco contra sonegação de impostos)

Técnicos	Contribui para mais adequada classificação das contas, maior precisão das informações contábeis e garantia que a escrituração de as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com os princípios e normas contábeis
Econômico	Assegura maior exatidão dos custos e veracidade dos resultados, na defesa do interesse dos investidores e titulares do patrimônio
Ético	Examina a moralidade do ato praticado, pois o registro poderá estar tecnicamente elaborado e o fato legalmente comprovado, porem, o ato da administração poderá ser moralmente indefensável

Fonte: CREPALDI (2004, P. 24) – Elaborado pela autora

2.3.2 Auditoria Interna x Auditoria Externa

Segundo Crepaldi (2004), embora as técnicas de trabalho invariavelmente sejam semelhantes, Auditoria Interna e Auditoria Externa diferenciam-se, ainda de forma mais ampla, pelos seguintes aspectos:

QUADRO 5: Diferenças entre auditoria externa e auditoria interna

ELEMENTOS	AUDITORIA EXTERNA	AUDITORIA INTERNA
Sujeito	Profissional independente	Auditor interno (funcionário da empresa)
Ação e objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório principal	Parecer	Recomendações de controle interno e eficiência administrativa
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa

Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Fonte: CREPALDI (2004, P. 50), Elaborado pela autora

Podendo concluir que a diferença básica entre auditoria interna e a auditoria externa refere-se ao grau de independência existente (Crepaldi, 2004 p. 51).

Assim a auditoria interna sofre influencia da administração e é responsável pelos seus atos somente perante a empresa que exerce sua atividade, enquanto a auditoria externa pela relevância de seus trabalhos perante o público, e pelo seu grau de dependência junto a empresa, objeto de seus trabalhos e livre de quaisquer interesses ou vantagens.

2.3.3 Auditoria Interna

Segundo Crepaldi, na Auditoria Interna existindo vínculo empregatício com a empresa auditada e dependência hierárquica da administração, suas opiniões tenderiam a se incluir nos interesses da própria empresa, e assim não contribuiriam para o alcance dos mesmos, e nem suficiente grau de confiabilidade junto a terceiros; e os exames das operações são dirigidos principalmente aos aspectos de eficiência operacional/administrativa. (CREPALDI, 2004 p. 24)

Auditoria Interna constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade. (CREPALDI, 2004 p. 41)

A administração da empresa, com a expansão dos negócios, sentiu a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador, ou em alguns casos o proprietário da empresa, não poderia supervisionar pessoalmente todas as atividades. Entretanto, de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa (ALMEIDA, 2003).

O *Institute of Internal Auditors (IIA)*; *apud*; Boynton Johnson e Kell (2002, p. 932) define:

Auditoria interna é uma atividade independente, de fornecimento de segurança objetiva e de consultoria que visa acrescentar valor a uma organização e melhorar suas operações. Trazendo para a organização uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliação e melhora da eficácia de seus processos de gerenciamento de risco, controle e governança, ajuda-a a atingir seus objetivos.

O CFC; *apud*; Araújo; Arruda e Barreto (2008), na Resolução nº 986/2003, apresenta o seguinte conceito:

A auditoria interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodológicas estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia e conomicidade dos processos, do gerenciamento de riscos, com vista a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Segundo Araújo; Arruda e Barreto (2008) a atividade de Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, tendo por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

A auditoria interna busca assessorar a administração no cumprimento de suas funções de controle das operações da empresa. É responsabilidade dos auditores internos examinar a integridade e fidedignidade das informações financeiras, operacionais e os meios usados para obtenção destas, os sistemas de informações fornecem aos administradores dados para tomada de decisão, controle e observância de exigências externas.

2.3.4 Auditoria Externa

Segundo Crepaldi, na Auditoria Externa não existindo vínculo empregatício com a empresa auditada, e dependência hierárquica da administração, suas opiniões conseguem maior grau de confiabilidade junto aos acionistas, financiadores, fornecedores e analistas, e os exames das operações são dirigidos principalmente visando averiguar os reflexos destas nas operações contábeis. (CREPALDI, 2004, p. 24)

Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivos a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoantes as normas brasileiras de contabilidade. (CREPALDI 2004, p.48)

Segundo Everard e Wolter (1989); *apud*; Araújo, Arruda e Barreto (2004) , a auditoria externa constitui a: Auditoria realizada por um organismo externo e independente da entidade controladora, tendo por objetivo, por um lado, emitir parecer sobre as contas e situação financeira, a regularidade e a legalidade das operações e/ou sobre a gestão financeira e, por outro, elaborar relatórios correspondentes. A auditoria externa é realizada por profissionais independentes, geralmente contratados, normalmente sob forma de firmas de auditoria, com objetivo de emitir uma opinião independente, com base em normas técnicas, sobre a existência ou não de distorções relevantes na apresentação das demonstrações financeiras contábeis, em conformidade com a NBC TA 200, aprovada pela Resolução CFC 1.203, de 27 de novembro de 2009.

2.3.5 Subsídios da Auditoria Interna à Auditoria Externa

Os procedimentos de Controles internos examinados pelos auditores internos servirão de subsídio aos exames dos auditores externos.

No inter-relacionamento da auditoria interna com a auditoria externa: é recomendável que haja e que se persiga a integração permanente entre as duas auditorias para se determinar que todas as áreas consideradas prioritárias sejam examinadas a intervalos de tempo regulares e com extensão adequada (ATTIE 2009, p. 15).

De acordo com NBC TA 610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna, item 11, A6: Para que o auditor independente possa utilizar um trabalho específico dos auditores internos, o auditor independente deve avaliar e executar os procedimentos de auditoria nesse trabalho para determinar a sua adequação para atender aos seus objetivos como auditor independente: a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados sobre um trabalho específico dos auditores internos dependem da avaliação dos riscos de distorção relevante, da avaliação da função de auditoria interna e da avaliação do trabalho específico executado pelos auditores internos. Esses procedimentos de auditoria podem incluir: exames dos itens já examinados pelos auditores internos; exame de outros itens semelhantes; e observação dos procedimentos executados pelos auditores internos.

Contudo deve estar em conformidade com a NBC TA 315, item 23 - Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção: se a entidade tem a função de auditoria interna, o auditor deve obter entendimento dos seguintes assuntos para determinar se a auditoria interna é relevante para a auditoria: a natureza da responsabilidade da função de auditoria interna e como ela está posicionada na estrutura organizacional da entidade; e as atividades realizadas, ou a serem realizadas, pela função de auditoria interna. E item 25, o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorções relevantes: no nível das demonstrações contábeis; e no nível de afirmações para classes de transações, saldos de conta e divulgações, para fornecer uma base para a concepção e a execução de procedimentos adicionais de auditoria.

Segundo Attie (2009, p.60), cita que pode evitar duplicidade de trabalho:

O trabalho conjugado entre as auditorias interna e independente deve ser incentivado como forma de evitar duplicidade de trabalho, assim como promover a redução de custos de ambas às partes. Assim avaliando se auditoria interna, como sendo inclusive ponto de apoio e de referência ao sistema de controle interno, pode se usar esta ferramenta como elemento de implantação de programas de trabalho visando aos controles internos e à análise de seu resultado, com certeza, pode dar ao auditor independente a decisão de como fazer.

De acordo com a NBC TA 315, item 12, O auditor deve obter entendimento do controle interno relevante para a auditoria. E amparado pela NBC TA 265, item 4 o objetivo do auditor é comunicar aos responsáveis pela governança e à administração, as deficiências de

controles internos que o auditor identificou durante e que, no seu julgamento profissional, são de importância suficiente para merecer a atenção deles.

Attie (2000), ressalta a importância da comunicação da auditoria aos responsáveis:

A prática de auditoria deve permitir que os exames realizados sejam levados ao conhecimento do pessoal interessado e habilitado a receber tais informações quanto às atividades executadas. Preferencialmente, a comunicação da auditoria deve ser formalizada, documentando os fatos aos interessados, de maneira adequada e tempestiva para que tomem conhecimento e permitam a ação corretiva apropriada.

E a NBC TA 610 - Utilização do Trabalho de Auditoria Interna, item 12, para determinar a adequação de trabalhos específicos, deve avaliar se: o trabalho foi executado por auditores internos que tenham competência e treinamento técnicos adequados; o trabalho foi adequadamente supervisionado, revisado e documentado; foi obtida evidência de auditoria adequada para permitir que os auditores internos atinjam conclusões razoáveis; as conclusões são adequadas nas circunstâncias e quaisquer relatórios preparados pelos auditores internos são consistentes com os resultados do trabalho executado; e quaisquer exceções ou questões não usuais divulgadas pelos auditores internos estão resolvidas adequadamente.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

3.1 Resultados Obtidos com estudo

Muitas são as empresas que encontram problemas para garantir a organização e o controle das estruturas e ambiente organizacional ao mesmo passo que ampliam sua competitividade no mercado. Para sanar problemas dessa natureza as empresas devem mensurar a importância dos controles internos no processo de gestão das empresas e a importância da validação através da auditoria interna.

Nesta perspectiva, durante o processo de estruturação de uma empresa o sistema do controle interno, ao se constituir do plano organizacional, da totalidade de métodos e procedimentos adotados pela Administração cumpre o propósito de fazer viabilizar o alcance do objetivo administrativo de assegurar: a condição e desenvolvimento de suas atividades, com a observância de práticas e normas administrativas; a preservação e detecção de erros e irregularidades; a integridade dos registros contábeis e a preparação de relatórios plenamente confiáveis.

Logo, é de relevada importância que todas as empresas que almejem um crescimento e/ou evolução com extensão das atividades ao longo de sua existência venham sistematizar a implantação e a utilização de controles internos eficientes. Tal procedimento tem a função de evitar que seus usuários se percam em informações errôneas, que conseqüentemente poderão levá-los a tomada de decisões danosas á empresa. Ainda, recomenda-se que a empresa ao implantar a Auditoria interna na estrutura de uma organização esteja vinculada diretamente ao mais alto escalão da empresa, pois, o auditor interno não pode estar subordinado a níveis hierárquicos que serão foco de seus trabalhos. Ao contrário disto, o resultado de uma ação auditora ficaria comprometido.

Por conseguinte, as empresas que compreendem a relevância dos controles internos no processo de gestão das empresas por meio da validação destes pela auditoria interna, certamente terá melhor condição organizacional de superar as dificuldades tendenciosas de mercado.

Portanto, pode se concluir, através da pesquisa realizada neste trabalho, que a auditoria interna é uma ferramenta de fundamental importância que auxilia a administração da empresa, assegurando que os controles internos e rotinas de trabalho estejam sendo habilmente executadas e que os dados contábeis merecem confiança, podendo portanto, servir de subsídios para à auditoria externa.

3.2 Sugestões para futuras pesquisas

Este trabalho não esgota o assunto estudado, constitui-se em área extensa, extremamente importante em toda a sociedade, ramos de negócios etc., portanto, recomendamos/sugerimos estudos adicionais/complementares nas áreas de auditoria interna, controles internos, gestão de riscos e governança corporativa, voltados para o aperfeiçoamento empresarial, pois se tratam de temas valiosos que contribuem para a gestão e para o desenvolvimento sustentável agregando valor as organizações e propiciando benefícios a todos os interessados.

4 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria Contábil: enfoque teórico, normativo e prático**. São Paulo: Saraiva, 2008

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 2.ed. - 2. Reimp. São Paulo: Atlas, 2000.

ATTIE, William. **Auditoria : Conceitos e Aplicações**. 4.ed., São Paulo: Atlas, 2009.

AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas Brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Audibra, 1992 (1992, p.48).

BERTUCCI, Janete Lara de Oliveira, **Metodologia Básica para Elaboração de Trabalhos de Conclusão de Cursos (TCC) - Ênfase na Elaboração de TCC de Pós Graduação**. 1. ed. – 3.reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

CHIAVENATO, Idalberto, **Administração nos Novos tempos**, 2. Ed. – 6. Tiragem – Rio de Janeiro: Campus, 1999.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resolução CFC Nº 1.210, Brasília – DF de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 265 - Comunicação de Deficiências de Controle Interno. 2009. Disponível em:
http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001210
Acesso em: 30 abr. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resolução CFC Nº 1.229, Brasília – DF de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna. 2009. Disponível em:
http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001229
Acesso em: 24 jul. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resolução CFC Nº 1.212, Brasília – DF de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente. 2009. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001212>

Acesso em: 24 jul. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resolução CFC Nº 1.203, Brasília – DF de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. 2009. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001203>

Acesso em: 06 Out. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). **Roteiro práticos para entender os princípios do COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Comitê das Organizações Patrocinadoras) sobre CONTROLES INTERNOS - Internal Control - Integrated Framework.**

http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilidade_internacional-coso

Acesso em 05 de agosto de 2013

<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=norauditcvm>. Acesso em: 24 jul. 2013.

COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway*) executive summary portugues. Disponível em:

http://www.coso.org/.../COSO_ERMEExecutiveSummaryPortuguese

Acesso em 06 de julho de 2013

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria, **Fundamentos de Metodologia Científica**, 6. Ed. – 5. Reimpr. – São Paulo: Atlas 2007.

PEREIRA, Eduardo Martins; BRACALENTE, Fernando; DINOFRÉ, Marcelo e BERNARDINELLI, Mario Luiz. **COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.** – Artigo

www.fonai-mec.com.br/uploads/documentos/arq1371678360

Acesso em 05 de agosto de 2013

SOUZA, Carlos Maurício, Modulo – Controle Interno, Material da disciplina Controle Interno, do Curso de Auditoria - UFMG, Belo Horizonte, 2012

SUSANY- Perardt – V Seminário UFPE de Ciências Contábeis - Congresso Gestão de Controles Internos baseados na metodologia COSO **ERM: um estudo de caso em uma Instituição de Ensino Superior Pública** (Artigo) Disponível em:

http://www.controladoria.ufpe.br/newsite/v3/?page_id=1519

Acesso em 06 de julho de 2013

UNAMA UNIVERSIDADE DA AMAZÔNIA/UVB Universidade Virtual de Belém - NEAD
Av. Alcindo Cacela, 287 - CEP 66060-902 - Belém - Pará - Brasil [uvb@unama.](mailto:uvb@unama.br)- Curso de Controladoria e Auditoria – Aula 09 – **Sistema de Controle Interno nas Organizações.** Disponível em:

http://www.arquivos.unama.br/nead/gol/gol_adm_6mod/controladoria_auditoria/web/aula09/img/graf.jpg&imgrefurl=

Acesso em 05 de agosto de 2013

VERGARA, Sylvia Constant, **Métodos de Pesquisa em Administração.** 2. ed.- São Paulo: Atlas, 2006