

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

REGINALDO ALBERT DUTRA TEIXEIRA

**ANÁLISE DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA INTERNA DO IIA E
DAS NORMAS VIGENTES NO BRASIL**

Belo Horizonte

2012

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

REGINALDO ALBERT DUTRA TEIXEIRA

**ANÁLISE DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA INTERNA DO IIA E
DAS NORMAS VIGENTES NO BRASIL**

Trabalho apresentado ao curso de Pós-graduação em Auditoria Externa do 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 Externa.

Área de concentração: Auditoria

Orientadora: Profa. Dra. Laura Edith Taboada Pinheiro

Belo Horizonte
2012

Teixeira, Reginaldo Albert Dutra, 1984-

Análise das normas internacionais de auditoria interna do IIA e das normas vigentes no Brasil / Reginaldo Albert Dutra Teixeira. – 2012.

44f.

Orientador: Laura Edith Taboada Pinheiro

Trabalho de conclusão de curso (pós-graduação) – Centro de Pós-graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, Especialista em Auditoria Externa, 2012.

1. Auditoria Interna. 2. Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA. 3. Normas de auditoria interna. I. Pinheiro, Laura Edith Taboada. II. Título.

AGRADECIMENTOS

A trajetória até aqui não foi fácil, portanto é chegado o momento de se fazer justiça a algumas pessoas que sem o apoio, incentivo e colaboração eu não teria conseguido concluir essa tarefa.

Primeiro agradeço ao meu pai, com seu espírito vocífero sempre me desejou o melhor e nunca mediu esforços para, à sua maneira, me oferecer o seu melhor. É exemplo de dedicação, força de vontade e amor. Pai te amo infinito.

Também devo agradecer a uma grande companheira que esteve ao meu lado durante anos valorosos. Com ela aprendi e cresci muito. Muito obrigado, Paula Marchezi.

A experiência profissional que tive na Rima Industrial também faz parte do emaranhado de fatos e circunstâncias que me fizeram trilhar esse caminho, agradeço sobremaneira a oportunidade que tive de observar e aprender durante o tempo em que lá trabalhei.

Como herança da Rima devo um agradecimento especial a Sra. Alice Cristine Souza, parceira de trabalho que sem sua ajuda, nada disso seria possível.

Faço também uma homenagem ao Serviço Social do Comércio, Administração Regional de Minas Gerais, empresa em que trabalho e me motiva a buscar a excelência profissional.

Também devo agradecer aos amigos e familiares, pessoas queridas que muitas vezes não têm consciência do bem que me fazem, mas são constante fontes de energia para transpor os mais diversos desafios que se apresentam.

Por fim, não poderia deixar de citar a Prof. Laura, orientadora dedicada e comprometida, que me apoiou durante todo esse processo.

A todos minha gratidão e sincero reconhecimento.

RESUMO

Este trabalho apresenta um estudo comparativo entre as normas internacionais de auditoria interna veiculadas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA e as normas vigentes no Brasil. A priori, foi realizado um estudo bibliográfico descrevendo os principais conceitos e características que envolvem à temática auditoria interna. Em seguida, foi possível estabelecer as semelhanças e diferenças existentes entre ambas. A pesquisa revelou que as normas apresentam diretrizes comuns, porém o IIA inova ao estabelecer um novo método de trabalho para a auditoria interna baseado em uma atitude mais participativa e colaborativa, na qual o auditor interno propõe mudanças nos processos analisados e acompanha a implantação das mesmas. Segundo o IIA, a auditoria deixa de ser apenas um setor que analisa os dados e se torna um setor de consultoria que agrega valor para as empresas. Observa-se que as normas de auditoria interna do IIA são mais abrangentes, pois contemplam mais aspectos da realização dos trabalhos de auditoria, se comparadas às normas vigentes no Brasil.

Palavras-Chave: Auditoria Interna, Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA, Normas de auditoria interna.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Estrutura organizacional	14
Figura 2: Pirâmide COSO	16
Figura 3: Fluxos de Atividades da Governança Corporativas	24

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Descrição dos componentes apresentados pelo COSO.....	18
Quadro 2: Diferenças dos tipos de Governança	26

LISTA DE SIGLAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

COSO – *The Committe of Sponsoring Organizations of The Treadway Comission*

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

IIA – *Institute of Internal Auditors*

NBC - Norma Brasileira de Contabilidade

SUMÁRIO

1 APRESENTAÇÃO	10
1.1 INTRODUÇÃO	10
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA.....	11
1.3 OBJETIVOS	11
1.3.1 <i>Objetivo Geral</i>	11
1.3.2 <i>Objetivos Específicos</i>	11
1.4 JUSTIFICATIVA	12
2 METODOLOGIA	13
3 AUDITORIA INTERNA.....	14
3.1 CONTROLE INTERNO	16
3.2 GESTÃO DE RISCOS	19
3.3 GOVERNAÇA CORPORATIVA.....	21
4 NORMAS DE AUDITORIA INTERNA.....	26
4.1 NORMAS BRASILEIRAS DE AUDITORIA	26
4.1.1 <i>Normas técnicas brasileiras de auditoria interna</i>	26
4.1.2 <i>Normas profissionais do auditor interno</i>	28
4.2 NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA INTERNA DO IIA	29
4.2.1 <i>Normas de atributos</i>	29
4.2.2 <i>Normas de desempenho</i>	32
4.3 COMPARAÇÃO: NORMAS INTERNACIONAIS DO IIA E AS NORMAS BRASILEIRAS.....	36
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	40
REFERÊNCIAS.....	42

1 APRESENTAÇÃO

1.1 Introdução

Com o advento da globalização e a integração dos mercados, as empresas começaram a enfrentar grande concorrência no desenvolvimento de suas atividades. Nesse contexto surgem às grandes organizações e a necessidade de criação da auditoria interna, já que o dono da empresa ou seu presidente já não é capaz de gerir toda estrutura.

Attie (1992) descreve que devido ao fato do constante crescimento das empresas por diversificação de suas atividades econômicas, por crescimento da produção, do número de funcionários e por causa da descentralização de suas funções tornou difícil à missão de um grupo limitado de pessoas controlar a totalidade de eventos a elas inerentes. Além da impossibilidade de controlar inúmeras informações, com o crescimento de investimentos em empresas onde os sócios não atuam gerou a necessidade de informações imparciais.

Perez Junior (2009, p.11) evidencia que a auditoria interna tem o objetivo de fornecer informações imparciais, sendo assim, a auditoria interna deve realizar o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos e rotinas de demonstrações contábeis, fundamentando suas análises em normas e princípios. Estas informações auxiliam a administração das empresas na tomada de decisões.

A exigência por confiabilidade e segurança das informações também é uma exigência dos investidores, que anseiam por informações consistentes e precisas. Estes investidores podem participar das decisões do dia a dia da empresa ou do controle da empresa “alta administração”, como também podem ser investidores que não atuam diretamente no gerenciamento da empresa. Para assegurar o interesse de todos os investidores é necessário ter um grande nível de confiabilidade nas informações que a empresa lhes transmite. Este grau de confiabilidade pode ser verificado na prática da governança corporativa que segundo Silva (2006), refere-se a criar condições para uma organização mais racional, ética, e pluralista da economia e da sociedade.

Com a constante evolução das empresas e do aperfeiçoamento das formas de gestão, verificou-se que a atividade de auditoria também evoluiu. A auditoria

interna passa a atuar na empresa como um setor independente que tem seu trabalho amparado em uma análise crítica de soluções direcionada a mitigar riscos. Ademais, passa a desempenhar funções de avaliação e consultoria com o objetivo de agregar valor e melhorar as operações de uma organização.

1.2 Problema de Pesquisa

A atividade de auditoria interna vem se desenvolvendo a medida que as relações entre empresa, acionista, sociedade e governo amadurecem. Sendo assim, ao exercer as atividades de auditoria interna as empresas deparam-se com o desafio de manter a auditoria interna focada na execução de seus trabalhos com as melhores práticas do mercado. Desta forma esta pesquisa apresenta a seguinte questão: Quais as diferenças entre as normas internacionais de auditoria interna veiculadas pelo IIA e das normas vigentes no Brasil?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Demonstrar as diferenças entre as normas internacionais de auditoria interna veiculadas pelo IIA e as normas brasileiras.

1.3.2 Objetivos Específicos

A fim de responder ao problema proposto, essa pesquisa apresenta os seguintes objetivos específicos:

1. Analisar os principais aspectos e conceitos que envolvem à auditoria interna;
2. Discutir as diferenças entre as normas internacionais de auditoria interna veiculadas pelo IIA e as normas brasileiras;
3. Comparar ambas as normas discutindo as melhores práticas.

1.4 Justificativa

À medida que a atividade de auditoria interna evolui, mudanças de padrões podem fazer-se necessárias, nesse contexto é de extrema importância analisar e comparar as normas vigentes no Brasil e as normas internacionais de auditoria interna veiculadas pelo IIA.

Esta pesquisa apresenta como contribuição a análise das normas por diversas empresas, no intuito de evidenciar as melhores práticas de mercado de auditoria interna, além de auxiliar aos órgãos normatizadores na revisão das normas por eles emitidas.

2 METODOLOGIA

De acordo com Vergara (2000, p.46), “o leitor deve ser informado sobre o tipo de pesquisa que será realizada, sua conceituação e justificativa à luz da investigação específica”.

Para a classificação da pesquisa, toma-se como base a taxionomia apresentada por Vergara (2000, p.46), “que a qualifica em relação a dois aspectos: quanto aos fins e quanto aos meios”.

Segundo Vergara (2000, p.47) “a pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno.”

[...] a pesquisa descritiva também pode estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação. (VERGARA, 2000, p.47)

Para o desenvolvimento do estudo será utilizada a pesquisa bibliográfica com o objetivo de comparar as normas internacionais de auditoria interna veiculadas pelo IIA e as normas emitidas pelo CFC.

3 AUDITORIA INTERNA

A administração eficiente das empresas é requisito necessário à sua sobrevivência, haja vista mercados cada vez mais competitivos. Dessa forma, garantir o cumprimento das normas e procedimentos desenhados para conferir maior eficácia, eficiência e efetividade às organizações é fundamental.

Segundo Almeida (2010) de nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa. Neste contexto verifica-se a necessidade de um setor de auditoria interna que pudesse monitorar as atividades internas para manter informações gerenciais para a alta administração.

Conforme editado pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2003), à Auditoria Interna compreende exames metodologicamente estruturados para avaliar a integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, sistemas de informação e controles internos integrado ao ambiente, e de gerenciamento de riscos com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos, de modo a agregar valor ao resultado da organização e apresentar subsídio ao aperfeiçoamento dos processos.

De acordo com Crepaldi (2011, p.31) a Auditoria Interna constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração. Constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles. (CREPALDI, 2011,p.31).

Almeida (2010) afirma que o auditor interno é um funcionário da empresa e não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina. Desta forma o departamento de auditoria interna deve ser totalmente independente dos outros departamentos. O autor afirma ainda que em algumas companhias o departamento de auditoria interna é subordinado apenas à sociedade *holding*. Neste caso, a administração da empresa investidora pode admitir ou demitir auditores internos de

sociedades coligadas ou controladas. Desta forma a localização do departamento de auditoria na estrutura organizacional da empresa deveria estar diretamente ligada à presidência.

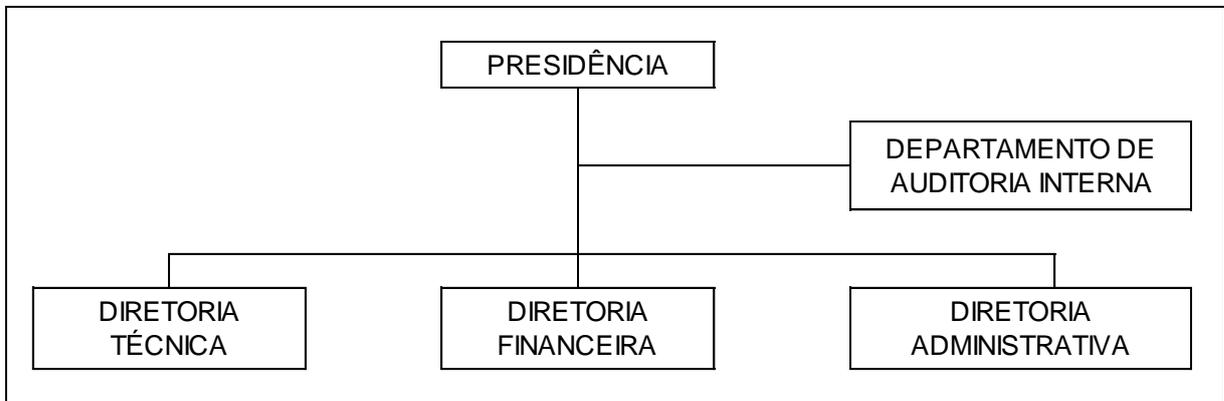


Figura 1: Estrutura Organizacional
Fonte: Almeida (2010, p.5)

O auditor interno ao se relacionar diretamente com a diretoria têm diversas responsabilidades incomuns a funcionários de outras áreas das empresas. Crepaldi (2011) destaca as responsabilidades dos auditores internos como:

- Informar e assessorar a administração e desincumbir-se das responsabilidades de maneira condizente com o código de ética do instituto dos auditores internos;
- Coordenar suas atividades com a de outros, de modo a atingir com mais facilidade os objetivos da auditoria interna em benefício das atividades da empresa.

O IIA define auditoria interna como uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

3.1 Controle Interno

Attie (2010, p.150), explica que “o controle interno tem significado e relevância somente quando é implantado para garantir o cumprimento de um determinado objetivo, quer seja administrativo ou gerencial.” Contudo, o controle não é algo sem face ou sem forma, mas um dado físico que avalia uma função observável. “Os controles internos impõem disciplina na consecução dos objetivos dos processos de negócio.” (GONÇALVES; RICCIO, 2009, p.117).

De acordo com Almeida (2010, p.42) o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução organizada da empresa. Attie (2010) faz uma colocação apresentando o posicionamento do Brasil em relação ao controle interno e a diferença do controle interno com auditoria interna.

Em países como o Brasil, em que só atualmente se começa a dar a importância necessária aos métodos científicos de administração, é praticamente desconhecida uma aceção clara de controle interno. Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma idéia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executados por um departamento especializado, ao passo que o controle interno diz respeito a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa. (ATTIE, 2010, p.148)

Para descrever maiores informações em relação ao controle interno é de extrema necessidade descrever sobre o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), haja vista sua grande importância na disseminação deste tema. Miyoshi (2011, p.33) afirma que em função dos diversos escândalos financeiros, no final da década de 1980 e início de 1990, foi criado nos Estados Unidos o COSO, uma instituição privada com a finalidade de estudar assuntos relacionados às demonstrações financeiras com vistas à sua melhoria e proporcionar às empresas um padrão seguro de monitoramento de seus controles internos.

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), é uma entidade internacionalmente conhecida como referência em questões relativas a controles internos. De acordo com Lelis (2010) o COSO padronizou as definições relativas a controles internos, de modo que pudessem

atender a diversas partes interessadas, e apresentou seu modelo estrutural, segundo o qual o controle interno é constituído por cinco componentes que interagem.



Figura 2: Pirâmide COSO

Fonte: Lelis (2010, p.)

Os cinco elementos apresentados pelo COSO são: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoração:

- (i) Ambiente de controle: É a base de todos os outros componentes, norteando a organização e influenciando a consciência de controle dos empregados. Fatores do ambiente de controle incluem integridade, valores éticos e competência das pessoas, filosofia da administração, formas de definir autoridade e responsabilidade, dentre outros.
- (ii) Avaliação de risco: As organizações enfrentam vários riscos internos e externos que devem ser avaliados. Um pré-requisito para essa avaliação é o estabelecimento de objetivos inter-relacionados e consistentes. Avaliação de risco compreende identificação e análise de riscos relevantes para alcance dos objetivos, para posteriormente determinar como os riscos podem ser gerenciados.
- (iii) Atividades de controle: São políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração serão seguidas, através da gestão dos riscos para o alcance dos objetivos da organização. As atividades de controle ocorrem em toda a organização e incluem as aprovações, autorizações, reconciliações e segregação de funções.
- (iv) Informação e comunicação: Informações pertinentes devem ser identificadas, obtidas e comunicadas de uma forma e em um tempo que

permita que as pessoas assumam e cumpram suas responsabilidades. Todos os empregados devem receber uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelos controles devem ser tratadas com seriedade.

(v) Monitoração: O sistema de controles internos precisa ser monitorado de forma contínua ou periódica, para ter sua eficácia avaliada. O escopo e a frequência das avaliações periódicas dependem da avaliação dos riscos e da efetividade dos procedimentos de monitoramento contínuo. Deficiências nos controles internos devem ser reportadas, sendo que as fraquezas materiais devem ser reportadas à alta administração e ao conselho.

(Lelis 2010)

Crepaldi (2011) relata que quanto melhor o controle interno, mais segurança haverá para o trabalho de auditoria. Por outro lado quanto menos o controle, mais cuidado será exigido ao executar as tarefas de auditoria. Dias (2010) destaca que:

O controle interno consiste em verificar se tudo ocorre de conformidade com o plano adotado, com as instruções emitidas e com os princípios estabelecidos. Tem por objetivo apontar falhas e erros, para retificá-los e evitar sua reincidência; aplica-se a tudo: coisas, pessoas, processos etc. (DIAS, 2010, p.4).

Attie (2010) evidencia que através da análise da definição de controle interno pode-se observar a existência de vários fatores que necessitam ser claros e objetivamente apresentados, assim:

Plano de organização é o modo pelo qual um sistema é organizado. A estrutura organizacional necessita corresponder a uma divisão, adequada e balanceada, de trabalho, de forma que sejam fixadas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis. Métodos e medidas estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim, mesmo que não tenham sido preestabelecidos formalmente. Proteção do patrimônio compreende a forma através da qual são salvaguardados e protegidos os bens e direitos da empresa. (ATTIE,2010,p.149).

Conforme Attie (2010, p.150), “os fatores descritos demonstram que é de fácil compreensão a interinfluência acentuada de todos os itens. Esses elementos, pela importância de cada um, são de tal forma essencial para um controle interno adequado, tanto que a falta de qualquer um deles comprometeria o funcionamento eficiente de todo o sistema”. Franco e Marra (2001, p.220) relatam que:

Os controles internos são todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio. O principal meio de

controle que possui uma administração é a Contabilidade. Esta, entretanto, através da escrituração, registra os fatos após sua ocorrência (controle consequente), enquanto outros meios de controle são utilizados para constatar a ocorrência no momento em que ela se verifica (controle concomitante), existindo ainda aqueles que preveem a ocorrência do fato por antecipação (controle antecedente).

De acordo com Franco e Marra (2001, p.222), “o termo sistema de controles internos, significa todas as políticas e procedimentos (controles internos) utilizados pela administração de uma entidade para ajudá-la a atingir o objetivo de assegurar, tanto quanto for praticável, um modo ordenado e eficiente de conduzir seus negócios”.

Segundo Attie (2010, p.151), “a importância do controle interno fica clara a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações propostas”.

O controle interno é ferramenta indispensável às organizações, somente um sistema de controle interno eficiente e eficaz é capaz de resguardar seus ativos. Contudo, não devem ser vistos como algo estático pelas organizações, devem estar em constante aprimoramento e evolução.

3.2 Gestão de Riscos

Segundo o Guia de orientação para o gerenciamento de riscos corporativos, do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (2007), “o conceito atual de risco envolve a quantificação e qualificação da incerteza, tanto no que diz respeito às “perdas” como aos “ganhos”, com relação ao rumo dos acontecimentos planejados, seja por indivíduos, seja por organizações”.

Sob a ótica empresarial conforme e Cherobim, Lemos Junior e Rigo (2002, p.135), “risco é a possibilidade de prejuízo financeiro ou, mais formalmente, a variabilidade associada a determinado ativo.” O IBGC ressalta que:

A aplicação do conceito de risco no contexto empresarial requer a definição de indicadores de desempenho (geração de fluxo de caixa, valor de mercado, lucro, reclamações de clientes, quebras operacionais, fraudes, entre outros) associados a níveis de volatilidade, ou seja, à variação dos resultados em torno de uma média. Essas possibilidades, tanto de ganho como de perda, que podem ter causas de natureza externa (ambiente competitivo, regulatório, financeiro) ou de natureza interna (diferencial

tecnológico, controles, capacitações, conduta) são oriundas do contexto em que cada organização atua. (IBGC, 2007).

Desta maneira, verifica-se que o risco é inerente a todas as atividades desenvolvidas pelas empresas. Entretanto, conforme Pereira et al (2010) “nem todos os riscos apresentam o mesmo nível de Importância.”, daí surge a necessidade se obter ferramentas que possibilitem ao administrador identificar e analisar os tipos de riscos e qual o impacto dos mesmos na empresa.

Os riscos apresentam ainda uma natureza, ou seja, a origem do risco. A natureza dos riscos, segundo Cherobim, Lemos Junior e Rigo (2002), está sintetizada a seguir:

- a) Estratégia: Estão associados à tomada de decisão da alta administração e podem gerar perda substancial no valor econômico da organização;
- b) Operacional: Estão associados à possibilidade de ocorrência de perdas (de produção, ativos, clientes, receitas) resultantes de falhas, deficiências ou inadequação de processos internos;
- c) Financeira: Estão associados à exposição das operações financeiras da organização. É o risco de que os fluxos de caixa não sejam administrados efetivamente para maximizar a geração de caixa operacional.

Os riscos para a administração dentro de uma empresa tornam necessária a implantação de técnicas para identificação, avaliação e controle de riscos, sendo impossível existir governança empresarial sem um eficaz controle interno. Para que haja sucesso o gerenciamento de riscos é preciso que os líderes das organizações possam visualizá-los como uma forma de gerar valor aos acionistas.

O gerenciamento de risco permite que as entidades determinem quais são os riscos inerentes a sua atividade e quais são as ferramentas necessárias para identificá-los e analisá-los de forma que possam determinar quais representam uma oportunidade e quais no caso de ocorrência gerariam prejuízos para o empreendimento.

O COSO (2010), afirma que o gerenciamento de riscos corporativos é “um processo contínuo e que flui através da organização; formulado para identificar eventos em potencial, cuja ocorrência poderá afetar a organização”.

O gerenciamento de riscos é a identificação e análise dos riscos associados ao não cumprimento das metas e objetivos operacionais, de informação e de conformidade, formando uma base de conhecimento que permita definir como estes riscos deverão ser gerenciados. (PEREIRA, ET ALL, 2010).

Para o COSO (2010) “existe uma relação direta entre os objetivos, que é aquilo que a entidade deseja atingir, e os componentes do gerenciamento de risco que representam o que é necessário para atingir os objetivos”.

Essa correlação entre os componentes do gerenciamento de risco com os objetivos das empresas permite a geração de informações confiáveis, processos eficientes e diminui o risco de perda patrimonial.

A implantação de controles internos eficientes é importante para redução e gerenciamento dos riscos de uma empresa. Os controles internos permitem o rastreamento dos processos, a definição clara de responsabilidades e a segregação de funções, diluindo os riscos de fraude ou de uso indevido do patrimônio das empresas. Não obstante, a atividade de auditoria interna deve avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria dos processos de gerenciamento de riscos.

3.3 Governança Corporativa

Segundo Silva (2006) foi nos anos 50 que se começou a se falar de governança corporativa, mas com outras nomenclaturas. Essa foi uma época marcada por conselhos inoperantes e com a presença forte do acionista controlador. Na década de 90, a governança passou a ser mais conhecida. Durante esses anos a governança corporativa foi alcançando um nível de maturidade.

Segundo o IBGC (2011) foi em meados dos anos 90, em um movimento iniciado principalmente nos Estados Unidos, que os acionistas de um modo geral despertaram para a necessidade de novas regras que os protegessem de abusos da diretoria executiva das empresas, da inércia de conselhos de administração e das omissões de auditorias externas.

A relação entre propriedade e gestão se dá através do conselho de administração, a auditoria independente e o conselho fiscal, instrumento fundamental para o exercício do controle. A boa governança assegura aos sócios equidade, transparência, responsabilidade pelos resultados (accountability) e obediência às leis do país (compliance). (LODI, 2000,p.24)

Silva e Leal (2007) descrevem a governança corporativa como mecanismos ou princípios que governam o processo decisório dentro da empresa. Governança corporativa é um conjunto de regras que visam minimizar os problemas de agência.

Em uma empresa, o controle (agente), supostamente, deve ser guardião dos interesses de determinados grupos (principais). Em alguns casos, o controle deve preservar apenas os interesses dos acionistas. Em outros casos, como na Alemanha, a legislação prevê que os interesses de outros grupos, como trabalhadores, também sejam considerados. Governança corporativa é o conjunto de mecanismos instituídos para fazer com que o controle de fato aja em benefício das partes com direitos legais sobre a empresa, minimizando o oportunismo. (SILVA E LEAL, 2007, p.22)

Rodrigues e Mendes (2004, p.114) afirmam que a governança corporativa deve “atender basicamente ao interesse dos acionistas em compatibilização com os interesses dos empregados, clientes, fornecedores, credores e da comunidade em que opera a empresa”.

Através da Figura 3 pode-se perceber que os acionistas reunidos com a Assembleia são de fato os tomadores de decisões. Logo, são eles que elegem o Conselho de Administração que serão seus propostos responsáveis pela gestão estratégica da empresa.

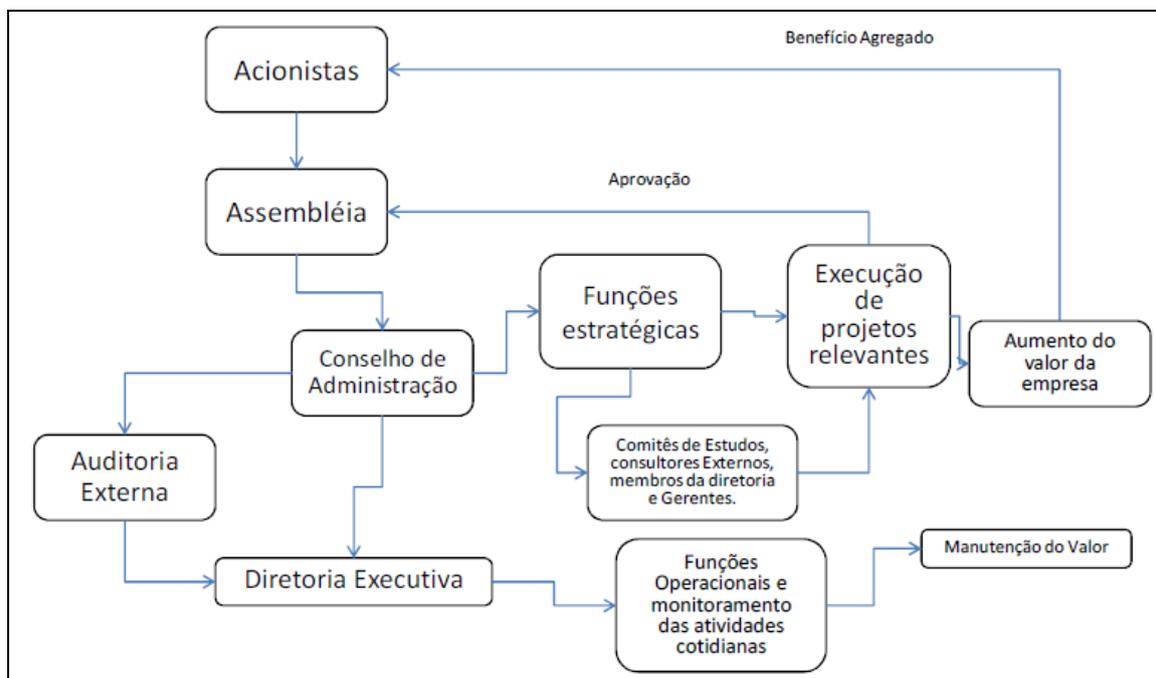


Figura 3: Fluxos de Atividades da Governança Corporativa

Fonte: RODRIGUES E MENDES (2004, p.115).

De acordo com o IBGC (2011) pode-se dividir os tipos de Governança Corporativa no mundo em dois modelos diferentes: os *outsider system* e os *insider system*. Alguns autores denominam como *shareholder* e *stakeholders*.

Os *Outsider System* são acionistas pulverizados e tipicamente fora do comando diário das operações da companhia. Este é um sistema de governança anglo-saxão usado nos Estados Unidos e Reino Unido. As principais características deste tipo de governança corporativa são:

- a) Estrutura de propriedade dispersa nas grandes empresas;
- b) Papel importante do mercado de ações na economia;
- c) Ativismo e grande porte dos investidores institucionais;
- d) Foco na maximização do retorno para os acionistas (*shareholder oriented*).

O *Insider System* são grandes acionistas tipicamente no comando das operações diárias diretamente ou via pessoas de sua indicação. Este sistema de governança é comum na Europa Continental e no Japão:

- a) Estrutura de propriedade mais concentrada;
- b) Presença de conglomerados industriais-financeiros;
- c) Baixo ativismo e menor porte dos investidores institucionais;
- d) Reconhecimento mais explícito e sistemático de outros *stakeholders* não-financeiros, principalmente funcionários (*stakeholder oriented*).

Silva (2006) evidencia as diferenças dos tipos de governança corporativa destacando cada tipo, conforme quadro abaixo.

Quadro 2: Diferenças dos tipos de Governança

Shareholder	Origem anglo-saxônica.
	Voltado aos interesses dos acionistas e gestores com relação ao valor, riqueza e retorno.
	Indicadores de desempenho voltados para demonstrações patrimoniais e financeiras.
	Crescimento, riscos e retornos corporativos - avaliações e aferições como focos da governança
Stakeholder	Origem nipo-germânica.
	Ampliação de interesses - geração abrangente de valores.
	Público-alvo maior - ligado à estratégia corporativa.
	Vários indicadores de desempenho.
	Atenção para os resultados patrimoniais e financeiros, e também para a sustentabilidade e função social.
	Elaboração de balanços social e ambiental.

Fonte: Silva (2006, p.19)

O modelo *shareholders* é baseado em maximização dos resultados e o valor de mercado da empresa atende mais aos interesses dos gestores que dos acionistas. Silva (2006, p.19)

Já o modelo *stakeholders*, conforme Silva (2006), atenta para um tratamento mais equilibrado apresentando resultados como maior transparência para acionistas majoritários e minoritários.

Ter boa governança indica maior credibilidade da gestão e responsabilidade corporativa compartilhada, o que se traduz em maior conhecimento e comprometimento dos atores envolvidos. Às organizações não devem trabalhar com visão de curto prazo, entretanto, para vislumbrar um horizonte mais distante é necessário contemplar dimensões econômicas, sociais e ambientais. A governança é o elemento chave para harmonizar todas essas variáveis e garantir a sustentabilidade da empresa.

4 NORMAS DE AUDITORIA INTERNA

4.1 Normas brasileiras de auditoria interna

As normas emitidas pelo CFC tem como objetivo estabelecer normas de auditoria interna que direcionam os profissionais às melhores práticas de trabalho.

4.1.1 Normas técnicas brasileiras de auditoria interna

A NBC TI 01, estabelece que a atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

De acordo com a NBC TI 01 a auditoria interna deve ser documentada por meio de papéis de trabalho, elaborados por meio físico ou eletrônico, organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciarem a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e da extensão dos procedimentos de Auditoria Interna aplicados, bem como do julgamento exercido e do suporte das conclusões alcançadas. (NBC TI 01, p.1)

Os papéis de trabalho devem apresentar integridade e qualquer documento anexado a eles também devem ter sua integridade verificada.

A NBC TI 01 afirma que a auditoria interna deve associar os dados dos trabalhos na prevenção de fraudes e erros, obrigando-se a informar qualquer irregularidade.

Para a realização da auditoria interna é necessário fazer o planejamento do trabalho. Deve ser feito os exames preliminares das áreas, atividades, produtos e processos, para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado, de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração da entidade. O planejamento deverá sempre ser documentado e os programas de trabalho devem ser formalmente preparados.

Na fase de planejamento também são levantados os riscos da auditoria interna, sendo que estes estão relacionados à possibilidade de não se atingir de forma satisfatória o objetivo dos trabalhos.

Quanto aos procedimentos de auditoria a NBC TI 01 ressalva que constituem em exames e investigações, incluindo testes de observância e testes substantivos suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.

Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários e administradores da entidade. Na sua aplicação, devem ser considerados os seguintes procedimentos:

- a) inspeção – verificação de registros, documentos e ativos tangíveis;
- b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução; e investigação e confirmação – obtenção de informações perante pessoas físicas ou jurídicas conhecedoras das transações e das operações, dentro ou fora da entidade. (NBC TI 01, p.4)

De acordo com a NBC TI 01 além da realização de testes e levantamento e avaliação das informações o processo deve ser supervisionado para alcançar razoável segurança de que o objetivo do trabalho da auditoria interna está sendo atingido.

Para a determinação de extensão de testes de auditoria podem ser aplicados métodos estatísticos para ser determinada a amostragem dos testes. “Ao usar um método de amostragem, estatística ou não, deve ser projetada e selecionada uma amostra que possa proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada”.

Quanto à utilização de dados eletrônicos, caso haja alguma utilização de tecnologias os auditores internos devem ter conhecimento suficiente para a utilização dos mesmos.

O relatório é o documento pelo qual a auditoria interna apresenta os seus trabalhos, de forma a expressar claramente suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pela administração da entidade. O relatório da Auditoria Interna deve abordar, no mínimo, os seguintes aspectos:

- a) o objetivo e a extensão dos trabalhos;
- b) a metodologia adotada;
- c) os principais procedimentos de auditoria aplicados e sua extensão;

- d) eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de auditoria;
- e) a descrição dos fatos constatados e as evidências encontradas;
- f) os riscos associados aos fatos constatados; e
- g) as conclusões e as recomendações resultantes dos fatos constatados.

Para finalizar a NBC TI 01 estabelece que o relatório da Auditoria Interna deve ser apresentado a quem tenha solicitado o trabalho ou a quem este autorizar, devendo ser preservada a confidencialidade do seu conteúdo.

4.1.2 Normas profissionais do auditor interno

A resolução CFC 781/95 aprovou a NBC PI 01 que estabelece normas profissionais de conduta do auditor interno. Esta norma estabelece primordialmente que o Contador, na função de auditor interno, deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à Entidade. As responsabilidades do auditor interno, especificadas pela NBC PI 01 são:

- a) O auditor interno deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões.
- b) A amplitude do trabalho do auditor interno e sua responsabilidade estão limitadas à sua área de atuação.
- c) A utilização da equipe técnica supõe razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoas com capacitação profissional e treinamento, requeridas nas circunstâncias.
- d) Cabe também ao auditor interno, quando solicitado, prestar assessoria ao Conselho Fiscal ou órgãos equivalentes.

Quando houver necessidade da realização de trabalhos com profissionais de outras áreas o auditor interno é habilitado a realiza-lo desde que haja uma divisão de tarefas. No caso de auditoria independente o auditor interno poderá apresentar seus

papéis de trabalho através de cópias, caso esteja de acordo com a administração da entidade.

Uma das diretrizes mais importantes destacados na NBC PI 01 é o sigilo dos trabalhos realizados. O auditor interno deve respeitar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando para terceiros, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da Entidade em que atua. Este sigilo independe do profissional ter ou não vínculo empregatício com a empresa.

4.2 Normas internacionais de auditoria interna do IIA

As normas internacionais de auditoria veiculadas pelo IIA (2010) apresenta diversas diretrizes para auditores internos. As normas veiculadas pelo IIA podem ser divididas em normas de atributos e normas de desempenho. As normas de atributo tratam do propósito e responsabilidades da auditoria interna, objetividade, zelo profissional e manutenção da qualidade dos trabalhos realizados. As normas relacionadas com o desempenho estabelecem um padrão para realização dos trabalhos de auditoria interna considerando diversas fases do trabalho, tal como: planejamento, aprovação, gerenciamento de recursos e riscos, governança, execução do trabalho, erros, divulgação dos resultados e monitoramento do progresso.

4.2.1 Normas de atributos

Segundo definição do IIA a atividade de auditoria interna deve avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles, utilizando uma abordagem sistemática e disciplinada. A natureza dos serviços de avaliação (*assurance*) prestados à organização deve ser definida no estatuto de auditoria interna, que é um documento formal que define o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna.

Quanto à objetividade o IIA estabelece que a atividade de auditoria interna deve ser independente, ou seja, imunes quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de auditoria interna ou do executivo chefe de auditoria de conduzir as responsabilidades de auditoria interna de maneira imparcial.

Os auditores internos devem ser objetivos ao executar seus trabalhos.

A objetividade é uma atitude mental imparcial que permite aos auditores internos executarem os trabalhos de auditoria de maneira a confiarem no resultado de seu trabalho e que não seja feito nenhum comprometimento da qualidade. A objetividade requer que os auditores internos não subordinem a outras pessoas o seu julgamento em assuntos de auditoria. As ameaças à objetividade devem ser gerenciadas nos níveis do auditor individual, do trabalho de auditoria, funcional e organizacional (IIA, 2011)

As questões relacionadas à independência dos auditores internos são de vital importância para a confiabilidade dos trabalhos executados, desta forma, o IIA destaca o que significa esta independência e os danos ao trabalho, quando ela não é observada.

- 1110 – Independência Organizacional: O executivo chefe de auditoria deve reportar-se a um nível dentro da organização que permita à atividade de auditoria interna cumprir suas responsabilidades. O executivo chefe de auditoria deve confirmar junto ao conselho, pelo menos anualmente, a independência organizacional da atividade de auditoria interna.
- 1111 – Interação Direta com o Conselho: O executivo chefe de auditoria deve se comunicar e interagir diretamente com o conselho.
- 1120 - Objetividade Individual: Os auditores internos devem adotar uma atitude imparcial e isenta e evitar qualquer conflito de interesses.

Quando esta independência não é respeitada existem diversos prejuízos para os trabalhos realizados. Os detalhes de tal prejuízo devem ser divulgados às partes apropriadas. A natureza da divulgação dependerá do tipo de prejuízo. Neste contexto a IIA estabelece regras, quando existem riscos relacionados à independência da auditoria interna:

- 1130.A1 – Os auditores internos devem abster-se de avaliar operações específicas pelas quais tenham sido responsáveis anteriormente. Presume-se que a objetividade fique prejudicada se um auditor interno prestar serviços de avaliação (assurance) de uma atividade pela qual o auditor interno tenha sido responsável durante ano anterior.
- 1130.A2 – Os trabalhos de avaliação (assurance) de funções pelas quais o executivo chefe de auditoria tenha responsabilidade devem ser supervisionados por uma parte externa à atividade de auditoria interna.

- 1130.C1 – Os auditores internos podem prestar serviços de consultoria relativos às operações pelas quais tenham sido responsáveis anteriormente.
- 1130.C2 – Caso os auditores internos tenham potenciais prejuízos à independência ou à objetividade com relação aos serviços de consultoria propostos, o cliente do trabalho de auditoria deve ser informado antes do trabalho ser aceito.

O zelo profissional, já citado pela NBC, é citado pela IIA como necessidade dos auditores internos possuir o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais. A atividade de auditoria interna deve possuir, ou obter, coletivamente o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades.

O IIA destaca que os auditores internos devem possuir conhecimento suficiente para avaliar o risco de fraude e a maneira com a qual é gerenciado pela organização. Além disso o executivo chefe da auditoria deve obter aconselhamento e assistência, caso os auditores internos não possuam os conhecimentos, as habilidades ou outras competências necessárias à realização de todo ou parte do trabalho de auditoria.

No exercício do zelo profissional a norma estabelece que deve ser considerado a extensão do trabalho, sua complexidade, a adequação e eficácia dos processos de governança corporativa, a probabilidade de erros e o custo da avaliação. Além destes aspectos o auditor interno deve considerar a utilização da auditoria baseada em tecnologia e outras técnicas de análises de dados. Outro aspecto a ser avaliado pelo auditor interno, na prática do zelo profissional são as necessidades dos clientes, a complexidade relativa, a extensão do trabalho e os custos do trabalho de auditoria versus os benefícios a serem obtidos.

O desenvolvimento profissional contínuo é outro assunto abordado pela IIA, neste tópico é estabelecido que os auditores internos devem aperfeiçoar constantemente seus conhecimentos e habilidades. Além das exigências de qualidade para o profissional também é necessário a garantia da qualidade e melhoria para os trabalhos de auditoria.

Para a garantia da qualidade dos trabalhos desenvolvidos a IIA relata que o executivo chefe de auditoria deve desenvolver e manter um programa de garantia de

qualidade e melhoria que compreenda todos os aspectos da atividade de auditoria interna.

Um programa de garantia da qualidade e melhoria é desenhado para permitir uma avaliação da conformidade da atividade de auditoria interna com a Definição de Auditoria Interna e com as Normas, e uma avaliação quanto a se os auditores internos observam o Código de Ética. O programa também avalia a eficiência e a eficácia da atividade de auditoria interna e identifica oportunidades de melhoria. (IIA – 2011)

O programa de garantia de qualidade deve conter avaliações internas e avaliações externas. As avaliações internas referem-se ao monitoramento contínuo das atividades de auditoria interna e revisões periódicas de outras pessoas da organização com conhecimento das práticas de auditoria interna. As avaliações externas referem-se a uma revisão feita pelo menos uma vez a cada cinco anos, por um revisor, ou uma equipe de revisão, qualificada e independente, externa à organização. O executivo chefe de auditoria deve discutir com o conselho: a necessidade de avaliações externas mais frequentes; e a qualificação e independência do revisor externo, ou equipe de revisão, incluindo qualquer potencial conflito de interesses.

O executivo chefe de auditoria deve comunicar os resultados do programa de garantia de qualidade e melhoria à alta administração e ao conselho, declarar se a atividade de auditoria interna está em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (sendo que somente se os resultados do programa de garantia de qualidade e melhoria sustentam esta declaração). Quando a não conformidade com a Definição de Auditoria Interna, o executivo chefe de auditoria deve divulgar a não conformidade e os impactos à alta administração e ao conselho.

4.2.2 Normas de desempenho

As normas de desempenho estabelecem a natureza da atividade de auditoria interna e as formas gerais de execução dos trabalhos, formas de apresentação e monitoramento. As diretrizes descritas podem ser observadas nos seguintes temas:

- a) Gerenciamento da atividade de auditoria interna;

- b) Natureza do trabalho;
- c) Planejamento do trabalho de auditoria;
- d) Execução do trabalho de auditoria;
- e) Comunicação dos resultados; e
- f) Monitoramento do progresso.

O gerenciamento da atividade de auditoria interna deve ser feito pelo chefe executivo de auditoria e deve ser realizado de forma eficaz para assegurar que o mesmo adiciona valor à organização.

Para um bom gerenciamento de um trabalho de auditoria deve-se observar algumas diretrizes como: planejamento, comunicação e aprovação, gerenciamento de recursos, políticas de procedimentos, coordenação e reporte a alta administração.

Na fase de planejamento o executivo chefe de auditoria deve estabelecer um planejamento baseado em riscos para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna, de forma consistente com as metas da organização.

Para a aprovação o executivo chefe de auditoria deve comunicar o planejamento da atividade de auditoria interna e os requerimentos de recursos, incluindo alterações interinas significativas, à alta administração e ao conselho para revisão e aprovação. O executivo chefe de auditoria deve também comunicar o impacto das limitações de recursos

O executivo chefe de auditoria deve assegurar que os recursos de auditoria interna sejam apropriados, suficientes e eficazmente aplicados para o cumprimento do planejamento aprovado. O executivo chefe de auditoria também deve estabelecer políticas e procedimentos para orientar a atividade de auditoria interna.

A coordenação do trabalho também é muito importante para realização do trabalho de auditoria, desta forma o executivo chefe de auditoria deveria compartilhar informações e coordenar atividades com outros prestadores internos e externos de serviços de avaliação (*assurance*) e consultoria para assegurar que a cobertura apropriada e a minimização da duplicação de esforços.

Periodicamente devem ser reportadas à alta administração e ao conselho sobre o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna e o desempenho em relação ao seu planejamento. Os reportes devem também incluir a exposição de pontos de riscos significativos e de controles,

incluindo os riscos de fraude, os assuntos de governança e outros assuntos necessários ou solicitados pela alta administração e pelo conselho.

A atividade de auditoria interna deve contribuir para a melhoria dos processos de governança, gerenciamento dos riscos, utilizando uma forma de análise sistêmica e disciplinada.

A atividade de auditoria interna deve promover a ética e os valores apropriados dentro da organização; assegurar o gerenciamento eficaz do desempenho organizacional e a prestação de contas; comunicar as informações relacionadas aos riscos e aos controles às áreas apropriadas da organização; e coordenar as atividades e a comunicação das informações entre o conselho, os auditores externos e internos e a administração.

No que se refere a gestão de riscos, a auditoria interna deve contribuir para os processos da empresa e para o gerenciamento de seus riscos. Ao auxiliar a administração no estabelecimento ou na melhoria dos processos de gerenciamento de riscos, os auditores internos devem abster-se de assumir qualquer responsabilidade da administração de efetivamente gerenciar os riscos.

Segundo a IIA a atividade de auditoria interna deve avaliar as exposições a riscos relacionadas à governança, às operações e aos sistemas de informação da organização, em relação a:

- a) Confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais;
- b) Eficácia e eficiência das operações;
- c) Salvaguarda dos ativos; e
- d) Conformidade com leis, regulamentos e contratos.

Durante os trabalhos de consultoria, os auditores internos devem endereçar os controles de forma consistente com os objetivos do trabalho e estarem alertas para pontos significativos de controle. Os auditores internos devem incorporar o conhecimento dos controles adquirido em trabalhos de consultoria na avaliação dos processos de controle da organização.

O trabalho de auditoria interna deve ser realizado baseado em um planejamento. O planejamento é específico para cada trabalho e deve conter informações incluindo os objetivos, o escopo, o prazo e a alocação de recursos do trabalho. Segundo a IIA um planejamento deve conter:

- a) Os objetivos da atividade que está sendo revisada e os meios pelos quais a atividade controla seu desempenho;
- b) Os riscos significativos para a atividade, seus objetivos, recursos e operações e os meios pelos quais o impacto potencial dos riscos é mantido em um nível aceitável;
- c) A adequação e a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos e controle da atividade, comparativamente a uma estrutura ou modelo de controle compatível; e
- d) As oportunidades para se fazer melhorias significativas nos processos de gerenciamento de riscos e controle da atividade.

A norma afirma que ao iniciar um trabalho de auditoria deve ser estabelecido com os clientes um entendimento dos trabalhos de consultoria quanto aos objetivos, ao escopo e às respectivas responsabilidades e a outras expectativas do cliente. Para trabalhos significativos, este entendimento deve ser documentado.

Ademais, os auditores internos devem identificar, analisar, avaliar e documentar informações suficientes para cumprir os objetivos do trabalho de auditoria. Os auditores internos devem basear suas conclusões e resultados dos trabalhos de auditoria em análises e avaliações apropriadas e devem também documentar as informações relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados do trabalho de auditoria.

Na utilização de documentos o executivo chefe deverá controlar o acesso aos registros dos trabalhos e obter autorização da alta administração para utilização de determinados registros. O executivo chefe de auditoria deve desenvolver requisitos de retenção para os registros do trabalho de auditoria, independentemente do meio onde cada registro está armazenado.

Outra responsabilidade do executivo chefe de auditoria será desenvolver políticas para reger a custódia e retenção de registros de trabalhos de consultoria, bem como sua liberação para partes internas e externas. Estas políticas devem ser consistentes com as diretrizes da organização e quaisquer exigências regulatórias ou outros requerimentos pertinentes.

Durante a realização dos trabalhos de auditoria também deverá ser feita uma supervisão, de forma a assegurar que os objetivos sejam alcançados, a qualidade seja assegurada e a equipe seja desenvolvida.

Os resultados do trabalho de auditoria deverão ser comunicados para a alta administração e para os solicitantes do trabalho. As comunicações devem incluir os objetivos e o escopo do trabalho de auditoria, assim como as conclusões, recomendações e planos de ação aplicáveis. As comunicações devem ser precisas, objetivas, claras, concisas, construtivas, completas e tempestivas. A IIA, estabelece que:

- a) 2410.A1 – A comunicação final dos resultados do trabalho deve, quando apropriado, conter a opinião geral e/ou conclusões dos auditores internos.
- b) 2410.A2 – Os auditores internos são encorajados a reconhecer o desempenho satisfatório nas comunicações dos trabalhos de auditoria.
- c) 2410.A3 – Ao divulgar os resultados do trabalho para partes externas à organização, a comunicação deve conter limitações sobre a distribuição e o uso dos resultados.
- d) 2410.C1 – A comunicação sobre o progresso e os resultados de um trabalho de consultoria irá variar na forma e no conteúdo, dependendo da natureza do trabalho e das necessidades do cliente.

Se uma comunicação final contiver erro ou omissão significativa, o executivo chefe de auditoria deve comunicar a informação correta a todas as partes que tenham recebido a comunicação original.

A divulgação do trabalho de auditoria é feita às partes apropriadas e a divulgação de conformidade será informada de acordo com o teste de qualidade. O executivo chefe de auditoria é o responsável pela comunicação dos resultados finais às partes que possam assegurar que os resultados recebam a devida consideração e aos clientes.

Além da auditoria interna realizar os trabalhos a IIA estabelece que e o chefe executivo deve estabelecer e manter um sistema para monitorar a disposição dos resultados comunicados à administração:

- a) 2500.A1 – O executivo chefe de auditoria deve estabelecer um processo de acompanhamento para monitorar e assegurar que as ações da administração tenham sido efetivamente implantadas ou que a alta administração tenha aceitado o risco de não tomar nenhuma ação.

- b) 2500.C1 – A atividade de auditoria interna deve monitorar a disposição dos resultados dos trabalhos de consultoria na extensão previamente acordada com o cliente.

Ao apresentar os trabalhos pode acontecer que a alta administração aceite um nível de risco residual que pode ser inaceitável para a organização. Neste caso o executivo chefe de auditoria deve discutir o assunto com a alta administração. Caso a decisão relativa ao risco residual não seja resolvida, o executivo chefe de auditoria deve reportar a questão ao conselho, para decisão final.

4.3 Comparação: normas internacionais do IIA e normas brasileiras

As normas brasileiras expõem a atividade de auditoria com diversas ações que visam assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. Estas normas ressaltam que a auditoria interna está estruturada em procedimentos e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização. Por sua vez, as normas internacionais veiculadas pelo IIA determinam que os objetivos da auditoria interna, o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna devem estar definidas em um estatuto de auditoria interna, submetido à aprovação da alta administração e ao conselho.

Nesse aspecto elas se divergem à medida que as normas internacionais apresentam a possibilidade de regras e aplicações distintas para cada empresa de acordo com a necessidade gerencial, entretanto, as atividades estarão sempre direcionadas de acordo com o estatuto e os princípios básicos. As normas brasileiras não impõem a necessidade de um estatuto interno.

Um aspecto de extrema relevância que é tratado de forma diferente pelas normas analisadas é a independência do setor de auditoria interna. As normas brasileiras não especificam a necessidade da auditoria interna ser um setor independente, enquanto que as normas veiculadas pelo IIA apresentam a independência como um aspecto fundamental para manter a capacidade de atuação da auditoria interna e a imparcialidade das informações. Para garantir esta independência as normas internacionais determinam que o executivo chefe da auditoria interna deve interagir diretamente com o conselho. Esta independência é

uma prática de extrema importância, pois assegura que os trabalhos realizados não tenham conflitos de interesses.

Quanto à realização dos trabalhos, ambas as normas ressaltam que os profissionais devem exercer suas atividades com zelo. Porém as normas internacionais tratam o tema com mais abrangência direcionando a necessidade de aperfeiçoamento contínuo para o quadro de auditores internos.

Para garantir a qualidade intelectual dos trabalhos de auditoria interna as normas internacionais estabelece que o executivo chefe de auditoria deve desenvolver e manter um programa de garantia de qualidade e melhoria que compreenda todos os aspectos da atividade de auditoria interna. Este programa abrange avaliações internas e externas. Os resultados deste programa devem ser comunicados à alta administração e ao conselho de administração pelo chefe de auditoria interna. As normas brasileiras não descrevem sobre nenhum programa de melhoria da qualidade dos trabalhos executados.

Algo que não é citado nas normas brasileiras que é de vital importância para as empresas é o fato da auditoria interna realizar seus trabalhos de modo a avaliar e propor recomendações apropriadas para a melhoria do processo de governança, que segundo os autores Rodrigues e Mendes (2004) está relacionado com análises que consideram os interesses dos sócios em compatibilidade com os interesses de outros grupos.

Quanto ao gerenciamento das atividades de auditoria interna as normas brasileiras determinam que os auditores internos devem fazer o planejamento dos trabalhos realizando os exames preliminares das áreas, atividades, produtos e processos, para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado, de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração da entidade. Já as normas internacionais estabelecem que a responsabilidade de realizar o planejamento dos trabalhos é do executivo chefe da auditoria interna que deve estabelecer um planejamento baseado em riscos para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna, de forma consistente com as metas da organização.

As normas internacionais apresentam ainda práticas com maior abrangência ao tratar que o planejamento além de ser feito pelo chefe da auditoria interna, deve ser submetido para análise da alta administração e ao conselho para revisão e aprovação. O executivo chefe de auditoria deve também comunicar o impacto das limitações de recursos, bem como gerenciá-los.

Um aspecto relevante observado nas normas internacionais veiculadas pelo IIA é relativo às responsabilidades que recaem sobre o executivo chefe de auditoria interna, é ele o responsável pelas ações relacionadas ao planejamento dos trabalhos, gerenciamento dos recursos, comunicação à alta administração, políticas e procedimentos para realização de trabalhos, coordenação e ainda monitorar a implantação das melhorias propostas.

As normas veiculadas pelo IIA inovam ao estabelecer o monitoramento do progresso dos resultados apresentados à alta administração. Dessa forma, determinam que o executivo chefe de auditoria deve estabelecer e manter um sistema para monitorar a qualidade dos resultados comunicados à administração.

As normas editadas pelo IIA determinam ainda que o executivo chefe de auditoria deve estabelecer um processo de acompanhamento para monitorar e assegurar que as ações da administração tenham sido efetivamente implantadas ou que a alta administração tenha aceitado o risco de não tomar nenhuma ação. A atividade de auditoria interna deve monitorar a disposição dos resultados dos trabalhos de consultoria na extensão previamente acordada com o cliente.

Esta diretriz de avaliação estabelecida pelo IIA é aderente ao apresentado por Lelis (2010) quando a auditoria interna é apresentada como uma atividade independente e objetiva, que presta serviços de avaliação e consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. As normas internacionais veiculadas pelo IIA trazem práticas mais abrangentes e ricas em detalhes operacionais e gerenciais onde a auditoria interna apresenta processos que incluem orientação, assessoria e monitoramento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O setor de auditoria interna é de extrema importância para as empresas, para controlar e gerenciar as informações internas, através de controles sistemáticos e racionais.

A atividade de auditoria interna possui normativos que orientam à execução das atividades por esses profissionais. No presente trabalho concentramos às análises nas normas vigentes no Brasil, publicadas através de NBCs, e nas normais internacionais veiculadas pelo IIA.

A análise das normas estudadas demonstrou alguns pontos em comum e algumas divergências. Dentre as diretrizes concomitantes verifica-se a forma de realização dos trabalhos, estabelecendo uma sequência lógica de planejamento, execução e apresentação.

Como principal ponto de assimetria entre as normas pode-se destacar o tratamento meticuloso dado pelo IIA à questão da independência da auditoria interna. Segundo o instituto, o executivo chefe de auditoria deve reportar-se a um nível dentro da organização que permita à atividade de auditoria interna cumprir suas responsabilidades, para tanto estabelece que o executivo chefe de auditoria deve confirmar junto ao conselho, pelo menos anualmente, a independência organizacional da atividade de auditoria. Segundo as normas internacionais de auditoria interna veiculadas pelo IIA, a independência dentro da organização se alcança de forma efetiva quando o executivo chefe de auditoria se reporta funcionalmente ao conselho.

Outro ponto de destaque relativo às normas do IIA é a apresentação da auditoria interna como atividade de consultoria, ou seja, atividades de aconselhamento e serviços voltadas a adicionar valor e aperfeiçoar os processos de governança, gerenciamento de risco e controle da organização. Por conseguinte, comporia o escopo de suas atividades à orientação, assessoria, facilitação e treinamento.

As normais veiculadas pelo IIA determinam também que o executivo chefe de auditoria deve estabelecer e manter um sistema de acompanhamento para monitorar e assegurar que as ações de aperfeiçoamento e melhorias sugeridas sejam implantadas. Estas novas perspectivas inovam e ampliam sobremaneira o arcabouço normativo acerca da atividade de auditoria interna.

Os esforços por criação de padrões e práticas profissionais de excelência a nível internacional devem compreender especialmente a área de auditoria interna. Dessa forma, sugere-se que novas pesquisas sejam realizadas com o propósito de ampliar o presente trabalho, sobretudo, haja vista a amplitude de organismos internacionais de referência em normas de auditoria, por exemplo: o *Government Accountability Office* – GAO, o *National Audit Office* – NAO, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – Intosai, entre outras.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo : textos, exemplos e exercícios resolvidos.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ATTIE, Willian. **Auditoria interna.** São Paulo: Atlas, 1992.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo; LEMOS JUNIOR, Antônio Barbosa; RIGO, Cláudio Miessa. **Administração Financeira: Princípios, Fundamentos e práticas brasileiras.** Rio de Janeiro: Campus, 2002.

COIMBRA, Fabio Claro. **Estrutura de governança corporativa e gestão de riscos: um estudo de casos no setor financeiro.** Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-16082011-132703/pt-br.php>>. Acesso em 24 jul. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução 986/2003 – **NBC T 12 – Auditoria Interna.** 2003. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_986.doc>. Acesso em: 16 abr. 2012.

COSO. Committee os Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission. **Enterprize Risk Management – Integrated Framework,** 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Manual de controles internos: desenvolvimento e implantação, exemplos e processos organizacionais.** São Paulo: Atlas, 2010.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil.** 4 ed. atual. São Paulo: Atlas, 2001.

GONÇALVES, Rosana C.M. Grillo; RICCIO, Edson Luiz. **Sistemas de informação: ênfase em controladoria e contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC. **Guia de orientação para gerenciamento de riscos corporativos.** Disponível em:

http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf

Acesso em: 21 jun. 2012

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL - IIA. Disponível em:

< <http://www.iiabrasil.org.br>>. Acesso em: 16 abr. 2012.

PEREZ JUNIOR, Jose Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2009.

LODI, João Bosco. **Governança corporativa**. 7. ed. Rio de Janeiro, 2000.

MARTINS, Nilton Cano; SANTOS, Lílian Regina dos; DIAS FILHO, José Maria. **Governança Empresarial, riscos e controles internos: A emergência de um novo modelo de controladoria**. Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, n. 34, p. 7 – 22, janeiro /abril 2004.

MIYOSHI, Roberto. **Riscos de conformidade tributária: um estudo de caso no estado de São Paulo**. <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-18012012-103321/pt-br.php>

OLIVEIRA, Luiz Martin; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto Santos. **Controladoria Estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004

PEREIRA, Eduardo Martins; et all. **COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission**. Disponível em: <http://www.infosegura.eti.br/artigos/COSO.pdf> Acesso em: 02 nov. 2011.

RODRIGUES, José Antônio; MENDES, Gilmar de Melo. **Governança corporativa: estratégia para geração de valor**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004

SILVA, André Luiz Carvalhal da; LEAL, Ricardo Pereira Câmara (Org.). **Governança corporativa: evidências empíricas no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, Edson Cordeiro da. **Governança corporativa nas empresas: guia prático de orientação para acionistas e conselho de administração.** São Paulo: Atlas, 2006.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (EUA). **International professional practices framework.** Disponível em: < <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>>. Acesso em: 16 abr. 2012.

VEGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.