

**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**  
Centro de Ciências Sociais  
Faculdade de Administração e Finanças

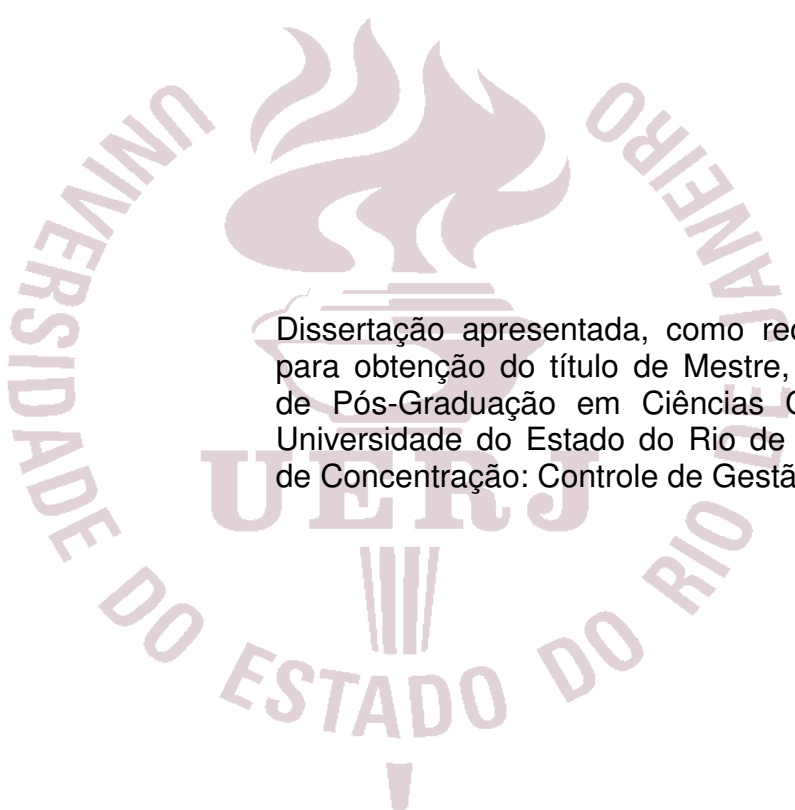
Carlos Renato Fontes Trisciuzzi

**A Auditoria Interna como ferramenta de melhoria dos  
controles internos de uma organização: Estudo de caso em  
uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro**

Rio de Janeiro  
2009

Carlos Renato Fontes Trisciuzzi

**A Auditoria Interna como ferramenta de melhoria dos controles internos  
de uma organização: Estudo de caso em uma empresa do segmento  
industrial do Rio de Janeiro**



Dissertação apresentada, como requisito parcial  
para obtenção do título de Mestre, ao Programa  
de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área  
de Concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. L.D. Julio Sergio S. Cardozo

Rio de Janeiro  
2009

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/FAF/BIBLIOTECA MCC

T837a Trisciuzzi, Carlos Renato Fontes.

A Auditoria Interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: Estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro / Carlos Renato Fontes Trisciuzzi – 2009.

196 f.

Orientador: Julio Sergio S. Cardozo.

Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.

Bibliografia: f.157-164

1. Auditoria Interna. I. Cardozo, Julio Sergio S.. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título

CDU 657.635

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

---

Assinatura

---

Data

Carlos Renato Fontes Trisciuzzi

**A Auditoria Interna como ferramenta de melhoria dos controles internos  
de uma organização: Estudo de caso em uma empresa do segmento  
industrial do Rio de Janeiro**

Dissertação apresentada, como requisito parcial  
para obtenção do título de Mestre, ao Programa  
de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área  
de Concentração: Controle de Gestão.

Aprovado em \_\_\_\_\_

Banca Examinadora: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Prof. L.D. Julio Sergio S. Cardozo (Orientador)  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Ricardo Bezerra Cavalcanti Vieira  
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro  
2009

## **DEDICATÓRIA**

A minha amada esposa Margareth que sempre está ao meu lado com seu amor e apoio incondicional em busca de meus sonhos.

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus filhos Caroline e Marcel e a minha irmã Adriane que são pessoas especiais e essenciais para minha vida.

Aos meus pais Leonardo e Mariza (*in memoriam*) pelo amor e carinho dispensado durante minha formação e pela exemplar educação que pude desfrutar, e hoje se refletem no ser humano que sou.

Ao professor Frederico Antonio Azevedo de Carvalho pelas extraordinárias aulas ministradas e pela ajuda no pensamento científico e metodológico.

A Banca Examinadora por sua disponibilidade, sua dedicação, suas críticas e seus elogios ao trabalho apresentado.

Aos meus chefes Agílio Macedo e Daniel Quintal, que me proporcionaram a oportunidade e o apoio para cursar este mestrado.

Aos meus gurus profissionais que me ensinaram o que sei sobre esta matéria: Marcelo Cavalcanti, Marcelo Seixas; Jorge Salomão; Oswaldo Basile; Roberto Furuta; Nelson Navarro e Rafael Del Rio, o meu muito obrigado.

A turma do mestrado que me ajudou a chegar ao final dessa caminhada, com incentivos, força e principalmente transmitido conhecimento para que a cada aula pudéssemos superar novos desafios, são eles: Aline Moura; Anderson Fraga; Antonio Castanheiro; Claudia Felix; Eliane Cortes; Evandro Porto; Heliton Ribeiro; Melissa Moraes; Maurício Junior; Roberto Vieira; Robson Oliveira e Vânia Carvalho.

Aos meus colegas de trabalho Flávio, Leonardo e Claudia que me apoiaram e suportaram minha ausência durante esta fase.

Aos meus amigos e a minha família que são pessoas especiais para minha vida. E a Deus, que me deu saúde, força, e perseverança nos dias sem inspiração de minha vida.

**Estar no Poder é como ser uma dama. Se tiver que lembrar às pessoas que você é, você não é.**

Margaret Thatcher

## RESUMO

TRISCIUZZI, Carlos Renato Fontes. A Auditoria Interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: Estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro, Brasil, 2009. 198f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

A alteração no sistema de controles internos da empresa estudada teve como marco principal a mudança do foco no trabalho da auditoria interna, que começou a desempenhar suas atividades de forma estruturada e seguindo uma metodologia específica; além, de perseguir um objetivo estratégico da organização. A auditoria interna, antes do processo de certificação do sistema de controles internos exigido pela seção 404 da SOX, era apenas um instrumento de detecção de erros e *compliance* fiscal, que baseava seus trabalhos somente em fatos passados, com a constatação de deficiências de controles. Todavia, sem assessorar a alta administração da empresa na resolução das deficiências, objetivando a implementação das melhorias dos controles internos. Com a necessidade de certificação da eficácia dos controles internos, a partir do ano de 2005, o foco dos trabalhos de auditoria interna foi direcionado para lograr melhorias nos métodos de controle, gestão de riscos, prevenção de fraudes e erros, nos processos operacionais, contábeis e financeiros da organização. O objetivo dessa pesquisa foi, por meio de estudo de caso único, mensurar os principais procedimentos realizados para a implantação do sistema de controles internos da empresa estudada, incluindo a metodologia adotada, o modelo escolhido, o processo de controle estabelecido, a identificação e avaliação dos principais riscos e controles, bem como a forma de seleção, avaliação e teste dos controles internos existentes. Buscou-se coletar dados preconizados pela literatura de autores renomados e analisar as diversas bibliografias, com o objetivo de comparar com a pesquisa que foi realizada nos documentos fornecidos pela empresa analisada. Este estudo levantou pontos importantes sobre o processo de gestão da empresa e da forma como se utilizou da auditoria interna como ferramenta para a melhoria de seus controles internos. Destacam-se a geração de valor empresarial que um bom ambiente de controle interno traz e os motivos que levam uma organização a implementar uma área de auditoria interna, com especial atenção ao foco de assessoramento e consultoria, alinhado as práticas internacionais de auditoria interna. Entretanto, apesar de observar melhorias na atuação da auditoria interna da organização, constata-se a necessidade de alinhamento de algumas práticas internacionais, ainda não implementadas. Descobriu-se, também, que a auditoria interna, com o devido *empowerment* da alta administração, e utilizando-se das técnicas atuais e internacionais, aumentam a confiabilidade do sistema de controles internos e com isso geram valor às suas organizações. Nesta pesquisa pôde-se constatar a utilização da auditoria interna como ferramenta de gestão de recursos organizacionais, ocasionando melhorias no sistema de controles internos da empresa, e ficando constatada, por meio de auditoria executada por firma independente, a irrefutável melhoria dos controles internos da organização estudada.

**Palavras - chave:** Auditoria Interna. Controle Interno. Estudo de Caso.



## **ABSTRACT**

The change in the internal control system in the company studied has initiated with the modification of the audit scope from the internal audit department, which started to perform their activities in a more structured way and following a specific methodology, in addition, to pursue strategic objectives of the organization. Before the certification of the internal controls system required by Section 404 of SOX, the internal audit was viewed as a tool to detect mistakes and to attend tax compliance, based only on past events and pointing out the deficiencies in the controls, but without advising the senior management and board of directors on what to do to improve the internal control environment. The need for certification of the effectiveness of internal control in 2005 changed the focus of the internal audit works, which was now directed to achieve improvement in the methods of control, risk management, prevention of fraud and mistakes in the operation, accounting and financial process of the organization. The aim of this study was, through a study of a case, to measure the main procedures performed for the deployment of the internal control system of the company object of this study, including the methodology, the model chosen, the process of control established, the identification and assessment of key risks and controls, and how to select, evaluate and test internal controls. We tried to collect data from renowned author of specific literature and analyze the various bibliographies, in order to compare with the research that was carried out in the documents provided by the studied company. This study raised important points about the management process in the company and how internal audit is used as a tool for the improvement of their internal controls. It is to add value for the business that companies seek for a good internal control environment and that provides the reason to lead an organization to implement an internal audit department, with particular attention to the outbreak of advice and consultancy, international practices aligned internal audit. However, we observed several improvements in the performance of internal audit department in the organization there is still a need to align with some international practices, which it will be implemented. It was also found that the internal audit department with proper empowerment from senior management, and using the current and international techniques, increased the reliability of the internal controls system and thereby add value to their organization. In this research it was noted the use of the internal audit department as a management tool for better use of resources, for improvement in the internal controls system, and the irrefutable improvement in the internal control environment of the organization studied, which could be noted by the external audit performed by an independent firm.

**Key-Words:** Internal Audit. Internal Control. Case Study.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Como a fraude foi descoberta? .....	22
Quadro 2 – Comparação dos conceitos de controles internos dos modelos COBIT, SAC, COSO, CoCo e SAS55/78 .....	55
Quadro 3 – Comparação Auditor Externo x Auditor Interno .....	80
Quadro 4 – Resultado da Avaliação PECl para o Caso Estudado .....	145

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Governança, Controles, Gestão e Recursos da Empresa .....	37
Figura 2 – Inter-relacionamento dos componentes do COSO .....	47
Figura 3 – Esquema de Percepção da Estrutura de Controles Internos .....	60
Figura 4 – O Auditor Interno e o Sistema de Controles Internos .....	63
Figura 5 – Composição da Lei Sarbanes-Oxley .....	71
Figura 6 – De PPF para IPPF .....	106
Figura 7 – IPPF – International Professional Practices Framework .....	106
Figura 8 – Definição do IIA sobre Auditoria Interna .....	109
Figura 9 – Código de Ética do IIA .....	109

## LISTA DE ABREVIATURA OU SIGLAS

AAA	American Accounting Association
AAC	Auto-Avaliação de Controles
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AUDIBRA	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
BACEN	Banco Central do Brasil
CEO	Chief Executive Officer
CFO	Chief Financial Officer
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
COBIT	Control Objectives for Information and Related Technology
CoCo	Criteria of Control Committee
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CSA	Control Self Assessment
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
FEI	Financial Executives International
GAO	General Accounting Office
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IIA	The Institute of Internal Auditors
IMA	Institute of Management Accountants
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPPF	International Professional Practices Framework
NYSE	New York Securities Exchange
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PPF	Professional Practices Framework
SAC	Systems Audit and Controls

SAS	Statements on Auditing Standards
SEC	Securities and Exchange Commission
SFCI	Secretaria Federal de Controle Interno
SOX	Sarbanes-Oxley Act.
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

1	<b>INTRODUÇÃO</b>	15
1.1	<b>Caracterização do problema</b>	18
1.2	<b>Objetivo da pesquisa</b>	20
1.3	<b>Questões a serem investigadas</b>	20
1.4	<b>Relevância da pesquisa</b>	20
1.4.1	<u>Pessoal</u>	21
1.4.2	<u>Profissional</u>	21
1.4.3	<u>Acadêmico</u>	21
1.4.4	<u>Social</u>	22
1.5	<b>Delimitação da pesquisa</b>	23
1.6	<b>Organização do estudo</b>	23
2	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b>	25
2.1	<b>Controle interno</b>	25
2.1.1	<u>Definição</u>	26
2.1.2	<u>Objetivo e finalidade</u>	28
2.1.3	<u>Categorias de controles</u>	30
2.1.4	<u>Natureza dos controles</u>	31
2.1.5	<u>Princípios do controle interno</u>	33
2.1.6	<u>Importância do controle</u>	35
2.1.7	<u>Modelos</u>	40
2.1.7.1	COSO	41
2.1.7.2	COBIT	48
2.1.7.3	CoCo	49
2.1.7.4	SAC	52
2.1.7.5	SAS 55/78	54
2.1.8	<u>Responsabilidade</u>	56
2.1.9	<u>Avaliação do controle interno</u>	58
2.1.9.1	Auto-avaliação de controles	64
2.1.10	<u>Controle interno e a SOX</u>	70
2.1.11	<u>Limitações dos controles internos</u>	74

2.2	<b>Auditoria</b>	77
2.2.1	<u>Definição de auditoria interna</u>	86
2.2.2	<u>Objetivos e finalidade da auditoria interna</u>	88
2.2.3	<u>Tipos de auditoria interna</u>	90
2.2.3.1	Auditoria contábil/financeira	90
2.2.3.2	Auditoria operacional	92
2.2.3.3	Auditoria de gestão	94
2.2.3.4	Auditoria tributária	96
2.2.3.5	Auditoria de sistemas/TI	97
2.2.3.6	Auditorias especiais e outros tipos de auditorias	98
2.2.4	<u>Normas brasileiras para o exercício da atividade de auditor interno</u>	100
2.2.5	<u>Padrões internacionais para o exercício da atividade de auditor interno</u>	104
2.2.5.1	Definição	108
2.2.5.2	Código de ética	109
2.2.5.3	Padrões internacionais	113
2.2.5.4	Posicionamento	120
2.2.5.5	Orientações para as práticas	121
2.2.5.6	Guias para as práticas	121
3	<b>METODOLOGIA</b>	123
3.1	<b>Método de pesquisa</b>	123
3.2	<b>Seleção da amostra</b>	128
3.3	<b>Coleta dos dados</b>	129
3.4	<b>Análise dos dados</b>	130
3.5	<b>Limitação da pesquisa</b>	131
4	<b>RESULTADO DO ESTUDO DE CASO</b>	132
4.1	<b>Caracterização da empresa estudada</b>	132
4.2	<b>Situação inicial da empresa</b>	133
4.3	<b>Desenvolvimento das ações</b>	136
4.4	<b>Situação atual e mensuração da melhoria</b>	142
5	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	146
5.1	<b>Geração de valor empresarial</b>	146
5.2	<b>Porque uma organização deve ter auditoria interna</b>	150
5.3	<b>Conclusão do estudo</b>	155

<b>REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA .....</b>	<b>157</b>
<b>ANEXO A – Instrumento de avaliação e validação das bases de controles internos .....</b>	<b>165</b>
<b>ANEXO B – Resumo das principais cláusulas de interesse para os Auditores Internos: Seção 302 e 404 da SOX .....</b>	<b>167</b>
<b>ANEXO C – Normas brasileiras de contabilidade - NBC T 12 .....</b>	<b>170</b>
<b>ANEXO D – Padrões internacionais de auditoria Interna do IIA .....</b>	<b>176</b>
<b>ANEXO E – Relação das orientações para a prática do IIA .....</b>	<b>194</b>
<b>ANEXO F – Relacionamento das categorias das atividades de controle com os componentes do COSO .....</b>	<b>196</b>



## 1. INTRODUÇÃO

Permitam-me adicionar apenas que, nesta Arte, como em outras, há e haverá sempre, independente do que já tiver sido feito, algo novo a expressar, algo novo a descrever.

Walter Besant.

Desde o início das transações comerciais, fizeram-se necessárias as atividades de controle e supervisão sobre os negócios, como pode ser observado quando Sá (2004, p.173), relata que Luca Pacioli usando de aforismo, ensina que aquele que negocia sem conhecer como vai o seu negócio, vê a riqueza voar de suas mãos como se moscas fossem, ou seja, perde o que investe. O frei evoca o ditado para sugerir que, por meio da escrita contábil, tudo se controla, sendo esta a forma correta de poder dominar as transações ocorridas.

Na evolução das organizações e seus relacionamentos, seja com o indivíduo, cliente ou acionista, ou com a coletividade, empresas ou nações, as atividades se diversificaram, ramificaram e ampliaram, sendo cada vez mais necessárias as atividades de fiscalização e suporte à gestão.

Rezende e Favero (2004, p.1) relatam que há uma urgente necessidade de um maior controle interno dentro das organizações, a fim de salvaguardar os interesses da empresa, a confiabilidade nos relatórios contábeis, financeiros e operacionais dentro dos procedimentos estabelecidos pela empresa.

Os casos de demonstrações contábeis fraudulentas, tão comuns na última década em escala mundial, têm chamado a atenção sobre a adequação do controle interno das organizações. Uma vez que os escândalos em nível mundial da última década, entre os quais, os da Parmalat e da Enron, têm demonstrado a ineficiência dos controles internos e externos e clamado por incremento das exigências de melhorias, em relação aos controles internos das empresas em relação aos controles externos. (IMONIANA e NOHARA, 2004, p.1)

Mesmo após o advento da criação da Lei Sarbanes-Oxley em 2002, estabelecida em decorrência aos escândalos ocorridos no mercado financeiro dos Estados Unidos da América, obrigando a criação de novos mecanismos de controles para reaver a credibilidade dos investidores. Esses mecanismos vieram para fortalecer as regras de governança corporativa, principalmente para melhorar a

transparência dos mecanismos de gestão, com a divulgação das informações das organizações.

Após o desenvolvimento de metodologias para melhorar os controles internos das organizações, em específico, a criação da certificação do sistema de controles internos, requerida como *compliance* [conformidade] para as empresas que cotizavam em bolsa de valores americana. Percebe-se a preocupação com os controles internos e com a criação de mecanismos e ferramentas para avaliá-los e supervisioná-los.

Ao passo que a contabilidade tem em vista informações internas da organização (financeiras, orçamentárias e patrimoniais), a *accountability* [prestação de contas], está atenta aos resultados externos, preocupando-se em atender o público leigo. (CASTRO, 2008, p. 281)

É importante ressaltar o conceito de *accountability*, como um dos fatores-chave para o governo e direção das organizações. Neste sentido, convém recordar que um eficiente sistema de controle interno pode proporcionar um importante fator de tranquilidade, em relação a responsabilidade dos diretivos, proprietários, acionistas e terceiros interessados.

Todavia, um ambiente com controles internos inadequados contribui de maneira substancial para a existência de fraudes e essas aumentam os riscos organizacionais. Várias agências internacionais têm apontado os controles internos como um meio imperativo para a melhora da confiabilidade dos indicadores financeiros. (IMONIANA e NOHARA, 2004, p.1)

Neste sentido, pode-se traçar uma similitude entre a necessidade do controle na atualidade e a do Renascimento, onde insiste o frei, que para negócios à parte, existe necessidade de controles especiais, presentes e constantes, devendo-se ter tantos deles quantos necessários, com a manutenção de contas próprias para os casos de gestão indireta, ou seja, os que resultam em delegações de poderes. (SÁ, 2004, p.174)

O controle segundo Campiglia e Campiglia (1993, p. 11) pode ser visto, também, como uma maneira de garantir a continuidade da empresa, mantendo a entidade em um rumo pré-estabelecido, em uma perspectiva de gestão, deve ser entendido como o conjunto de informações e de ações cujo objetivo é manter o curso das operações dentro de um rumo desejado.

Entretanto, a segunda edição da pesquisa “In the dark”, realizada em dezembro de 2006 pela empresa de consultoria e auditoria Deloitte Touche Tohmatsu, demonstra, todavia, que até os dias de hoje, a gestão adequada dos riscos não-financeiros como uma preocupação crescente, segundo os executivos participantes. Conforme a pesquisa, os riscos não-financeiros precisam ser identificados com rapidez, precisão e confiabilidade, devido ao alto impacto que podem ocasionar aos negócios. O estudo contou com 175 executivos de todo o mundo e setores econômicos de empresas com faturamento entre US\$ 500 milhões e US\$ 10 bilhões.

Outro aspecto importante é observar os vários subsistemas que compõem a empresa, sendo vital a existência de uma correlação entre eles, de maneira a atingir o objetivo da empresa. Verifica-se, então, a necessidade de um processo de gestão que considere esses aspectos para que os subsistemas da empresa trabalhem juntos, de modo a aumentarem sua eficiência e alcancarem melhores resultados do que se trabalhassem separadamente. (BEUREN; RAUPP; MARTINS, 2006, p.121)

Com a crescente ênfase dada às questões de controle empresarial, mas, especificamente, o controle sobre a gestão das organizações, salientando-se principalmente, cada vez mais, os benefícios potenciais que podem advir do estabelecimento de ferramentas de gestão, principalmente as de função independente e objetiva, como por exemplo, a auditoria interna.

A auditoria interna é o órgão responsável pela supervisão dos controles empresariais. Seus membros têm que ser independentes e com grande conhecimento em sua área de atuação. Os deveres e os procedimentos devem estar documentados nas organizações para que seus membros tenham acesso e liberdade para relatar seus pontos de vista e recomendações para os executivos de alto escalão, que são quem decide o futuro da organização. Vislumbra-se que as atividades da auditoria interna, mais que um mecanismo de controle, ou também, como um pré-requisito para uma boa implantação de um código de governança corporativa, proporciona um rumo em suas atividades com a possibilidade de priorização de ações e suporte para a gestão, na direção da boa governança e da gestão de riscos da organização.

Todas as informações que tramitam pela auditoria interna têm a importância de ser trabalhada, analisada e moldada para posterior apreciação do executivo máximo de uma organização ou do conselho de administração de uma sociedade,

logo, podendo, de imediato, trazer impactos nas decisões estratégicas, tática e/ou operacionais das organizações.

Logo, uma das formas que se observa para manter um bom nível de governança de uma organização são a implementação, o desenvolvimento e o funcionamento da auditoria interna.

Esta pesquisa não objetiva definir o papel da auditoria interna e nem esgotar a discussão sobre a necessidade dos controles internos e da auditoria nas organizações, mas leva-se a uma reflexão sobre o tema.

Uma vez que boa parte dos sistemas internos de controle está voltada ao sistema contábil-financeiro e cabe à governança da organização, usando tal sistema, proporcionar a necessária evidenciação das informações e resultados exigidos pelos acionistas. Além de promover a integração de todos os controles internos com o sistema contábil-financeiro, criando dentro da organização, uma estrutura de controle interno forte, completa e perpétua.

Enfatiza-se que o resultado deste estudo contribui para que demais organizações, possam utilizar o estudo de forma comparativa e avaliar os benefícios de se utilizar a auditoria interna como ferramenta de gestão na melhoria dos controles internos de sua organização, com base em subsídios teóricos e empíricos.

Tendo em vista os aspectos acima mencionados, esta pesquisa busca discutir aspectos conceituais sobre Controle Interno e Auditoria Interna, bem como analisar o impacto no processo de implantação de uma área de auditoria interna, no tocante ao controle interno, em uma empresa de médio porte industrial organizada como uma sociedade por ações de capital fechado localizada no Rio de Janeiro.

### **1.1. Caracterização do problema**

Segundo Rezende e Favero (2004, p.4) toda empresa é criada com objetivo de gerar lucros e, para que tenha um correto sistema contábil, necessitará de um controle mais efetivo no que diz respeito à informação gerencial. O Controle Interno fará este trabalho, ou seja, estará monitorando as operações da empresa a fim de que as informações sejam geradas com confiabilidade.

Infelizmente a informação contábil apresentada pela grande maioria das empresas brasileiras está direcionada unicamente para atendimento das exigências fiscais (usuário alvo-governo). Desta forma, percebe-se que a maioria dos profissionais é aparentemente míope no que diz respeito à informação gerencial. (FAVERO et al, 1995, p. 14)

Vale dizer que há uma estreita relação entre o sucesso na função de gerenciamento das operações e dos destinos da empresa e o grau de confiabilidade dos seus controles e das informações disponíveis aos seus níveis gerenciais. (ANDRADE, 1999, p.45)

O conselho de administração e/ou o cargo máximo na hierarquia das organizações são detentores dos poderes de governança, logo, constitui a autoridade máxima no gerenciamento dos riscos dos negócios, e a eles é atribuída a responsabilidade pelo seu monitoramento, bem como pelas ações a serem adotadas contra os mesmos, ou seja, a implantação do sistema de controle interno.

O controle interno é uma ferramenta de suma importância [...] e tem o objetivo de proteger os bens de prejuízos decorrentes de fraudes ou erros involuntários; assegurar a validade e integridade dos dados contábeis utilizados pela gerência na tomada de decisões; promover a eficiência operacional da empresa dentro das normas estabelecidas. (REZENDE e FAVERO, 2004, p.1)

Supõe-se que a auditoria interna, utilizando-se de suas funções características, com independência, pode exercer um papel importante na melhoria dos controles internos de uma organização, uma vez que se observa que as responsabilidades da auditoria interna permeiam a supervisão do processo de controle de interno na gestão da organização, a facilitação da comunicação entre os auditores independentes da empresa com a alta administração, o gerenciamento dos riscos corporativos, *compliance* [conformidade] com leis e regulamentos, prevenção e apuração de fraudes entre outras atividades.

Logo, entende-se que a área de auditoria interna de uma organização, no exercício das suas funções e responsabilidades possa melhorar e manter o controle interno das organizações.

## **1.2. Objetivo da pesquisa**

O propósito desta pesquisa é obter e analisar dados primários e secundários que permitam verificar a melhoria dos controles internos da empresa estudada por meio da implantação, ou existência, de uma área de Auditoria Interna, focalizando nos resultados das ações por ela realizada.

## **1.3. Questões a serem investigadas**

Nesta pesquisa são consideradas as questões relativas à contribuição da auditoria interna na gestão de recursos organizacionais. Para isso se fez necessário conceituar controle interno e auditoria interna; Determinar a inter-relação do controle interno com a auditoria interna; Investigar a importância e o valor do controle interno; Investigar a importância e o impacto das ações da auditoria interna nas instâncias estratégicas e executivas de uma organização; Identificar as contribuições que possam ser oferecidas pela auditoria interna às instâncias estratégicas e executivas de uma organização bem como para sua governança e a melhoria dos controles internos.

## **1.4. Relevância da pesquisa**

THEOPHILO (1998) ressalta que a pesquisa contábil deve ser incentivada e dirigida para conhecer-se melhor as necessidades de informações dos usuários, o comportamento dos mercados; enfim, os diversos fenômenos que permeiam seus objetivos, através da utilização de estudos empíricos. Neste sentido observa-se a importância que esta pesquisa traz ao conhecimento da comunidade militante do controle interno nas organizações, bem como a evidenciação empírica dos benefícios que uma Área de Auditoria Interna pode trazer a uma organização.

A relevância desta pesquisa pode ser determinada pelo aspecto pessoal, profissional, acadêmico e social.

#### **1.4.1 Pessoal**

No campo pessoal esta pesquisa busca minimizar as angustias de seu pesquisador quanto ao tema, uma vez que as visões e entendimentos por parte do pesquisador, referentes à auditoria interna vão além de simples “compliance” com leis, normas e regulamentos, sejam eles internos ou externos a Organização. Assim, os vislumbra diante da possibilidade de utilizá-lo como ferramenta para melhorar o controle interno nas organizações em geral.

Em uma pesquisa faz-se importante definir o posicionamento ético do pesquisador ao projeto, logo pode-se citar Vázquez (1999) que explicita: “O valor ético como teoria está naquilo que explica, e não no fato de prescrever ou recomendar com vistas à ação em situações concretas”.

#### **1.4.2 Profissional**

Esta pesquisa pretende agregar valor aos profissionais de auditoria interna, controle interno, contabilidade e administradores no que tange ao conhecimento do papel de uma Área de Auditoria Interna nas organizações e a influência deste ao processo de controle interno e de gestão de recursos organizacionais.

#### **1.4.3 Acadêmico**

Esta pesquisa visa contribuir com o meio acadêmico por ser um tema moderno, e que não se têm conhecimento da existência de muitas obras referenciadas da teoria e a prática da auditoria interna no Brasil. Não obstante o

processo de controle interno também é um tema importante na administração das organizações, fazendo-se necessário, maiores pesquisas científicas. Portanto crê-se ser importante esta pesquisa para o meio acadêmico, entretanto não se pretende esgotar a busca científica com esta pesquisa.

#### 1.4.4 Social

Vislumbra-se a importância desta pesquisa para a sociedade, uma vez que responde as indagações aos gestores e executivos (leiam-se os administradores e profissionais das organizações) sobre a importância da auditoria interna; e, sendo mais abrangente pode-se dizer que a sociedade como um todo, se beneficia com a melhoria do processo de controle interno nas organizações, visto que nos dias de hoje, por meio delas é que se distribuem as riquezas e os bens para a própria sociedade.

Outro fator importante é a avaliação e a manutenção dos controles internos, uma vez que esses controles servem para prevenir ou detectar, na maioria das vezes, as causas das fraudes ocorridas nas organizações, conforme mostra estudo realizado pela firma de auditoria KMPG (2003) onde demonstra, percentualmente, por quais maneiras as fraudes foram descobertas.

Quadro 1 – Como a fraude foi descoberta? \*

Controles internos	51
Auditoria interna	34
Informação de terceiros	29
Informação de funcionários	22
Investigação particular	22
Denúncia anônima	13
Coincidência	8
Outros	3
Auditoria Externa	2

\* permitiu múltiplas respostas

Fonte: GUSMÃO. (2003, p.51)



Gusmão (2003, p.50) ainda ressalta que 76% das 1.000 empresas pesquisadas afirmaram que já foram vítimas desses fraudadores. E apenas 11% delas tentaram recuperar o dinheiro perdido, tamanha a sofisticação alcançada por “profissionais” brasileiros envolvidos neste tipo de crime.

### **1.5 Delimitação da pesquisa**

Esta pesquisa restringe-se ao estudo do papel da auditoria interna para a melhoria dos controles internos de uma organização do segmento industrial do estado do Rio de Janeiro.

### **1.6 Organização do estudo**

Esta dissertação consiste de cinco capítulos, organizados da seguinte maneira:

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO – buscou-se introduzir o assunto central da pesquisa, delineando a proposta estudada, os objetivos da pesquisa, a importância do tema, a metodologia utilizada e a limitação da pesquisa.

CAPÍTULO 2 – REFERENCIAL TEÓRICO – descreve o assunto a ser pesquisado, o controle interno nas organizações, com suas definições, tipologias, modelos e importância. Buscou-se, também, descrever a evolução histórica da auditoria interna nas organizações, bem como sua conceituação, principais tipos de auditorias utilizadas dentro das organizações, suas funções, responsabilidades e seus respectivos objetivos, além da referência das principais práticas internacionais.

CAPÍTULO 3 – METODOLOGIA – explicita a metodologia aplicada na pesquisa, descrevendo o tipo de pesquisa característico, seu embasamento teórico, e os motivos encontrados para escolher uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro como unidade de análise e o procedimento de coleta e análise dos dados.

CAPÍTULO 4 – RESULTADO DA PESQUISA – o quarto capítulo inicia com a apresentada as informações que caracterizam a empresa objeto desta pesquisa, quanto a suas atividades, tamanho e desempenho. Nela é constatada a estrutura de controles internos antes do início do projeto de melhorias (situação inicial). Seguiu-se com a evidenciação e relato dos resultados alcançados com esta pesquisa de campo quanto à melhoria do controle interno da organização, utilizando como ferramenta de gestão, a área de auditoria interna (situação atual) e sua comparação com a literatura.

CAPÍTULO 5 – CONCLUSÃO – neste capítulo, constituído pela conclusão do autor e suas considerações finais, respondem-se as questões que foram levantadas e apresentam-se, de forma sucinta, algumas sugestões para novas pesquisas sobre o tema em estudo.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Um importante elemento de controle interno nas organizações é a formação moral e técnica das pessoas, em compromisso com a honestidade, o trabalho, a ordem, a justiça e a verdade. Porém, não implantar controles internos adequados faz a administração conivente com as consequências.

Paulo Migliavacca

### 2.1 Controle interno

Em um breve estudo sobre o surgimento do controle interno, pode-se citar que a palavra **controle** apareceu por volta de 1600, como significado de cópia de uma relação de contas, um paralelo ao seu original. Deriva do Latim *contrarotulus*, que significa cópia do registro dos dados. Atualmente há vários conceitos sobre o que seja o controle interno nas organizações. (MIGLIAVACCA, 2004, p.17) [grifo do autor]

Observa-se o conceito de controle interno utilizado, em 1949, por Thurston (1949, p. 8), onde referia-se aos métodos e às medidas adotados dentro da organização para salvaguardar o caixa e demais ativos da companhia, bem como para verificar a fidedignidade dos registros.

Segundo Guimarães (2001), em seu artigo publicado na Revista Brasileira de Contabilidade, o surgimento do controle interno é proveniente da necessidade de cobrir as fragilidades mais comuns no dia-a-dia das organizações.

Esta pesquisa não irá se aprofundar no estudo da origem ou história do controle interno, porque a definição, o objetivo e a finalidade de controle interno é o que realmente interessa a este estudo. Foram citadas estas referências, para inserir o conteúdo do referencial teórico no tempo, apresentando o estado temporal de sua existência e prática.

### 2.1.1 Definição

Definir controle interno pode-se tornar uma tarefa difícil e extensiva, visto que existem diversas definições de controle interno nos dias de hoje, pois se trata de um assunto abrangente e diferenciado dentro de cada organização.

Recordemos a Instrução Normativa nº 16, de 20 de dezembro de 1991, do Antigo Departamento de Tesouro Nacional, onde define controle interno como sendo:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado como vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Almeida (2003, p. 63; 1996, p.50), diferenciadamente, relata que 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 ordenada dos negócios da empresa.

Na mesma linha de pensamento, Migliavacca (2004, p.17) relata que o controle interno define-se como o planejamento organizacional e todos os métodos e procedimentos adotados dentro de uma empresa, a fim de salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e o suporte dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas definidas pela direção.

Já Franco e Marra (2001, p. 267) entendem como controle interno todos os instrumentos contábeis da organização destinados à vigilância, e fiscalização, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.

Em uma visão mais relacionada a pessoas e atos, Mautz (1987, p.163) diz que o controle interno é a expressão usada para descrever todas as várias medidas tomadas pelos titulares e gerentes de organizações empresariais para dirigir e controlar os empregados.

Neste contexto, D'Ávila e Oliveira (2002, p.39) consideram que o controle interno é um processo executado por pessoas: logo, o comportamento humano e a

cultura interna de cada organização, é que vão permear as principais características do controle interno.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC em suas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica – NBT T 11, item 11.2.5.1, página 4, aprovada pela Resolução CFC N.820/97, de 17 de dezembro de 1997, define controle interno como um conjunto de variáveis e compreende: (...) “o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficiência operacional”.

Na mesma linha, o Comitê de Procedimentos de Auditoria do *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA [Instituto americano de auditores independentes] define controle interno como “o plano de organização e conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração”.

Para o *Institut Français des Experts Comptables* [Instituto francês de auditores independentes] (apud SÁ 1993, p.110), o controle interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados financeiros pela Contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção.

Reding *et al* (2007, p.5-8) menciona que o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO, emitiu em 1992, um relatório denominado Internal Control – Integrated Framework [Controle Interno – Estrutura Integrada], onde define controle interno como um processo, efetuado pelo conselho de administração, gerentes e outros funcionários, com o intuito de garantir razoável certeza do cumprimento dos objetivos organizacionais.

No mesmo sentido o Institute of Internal Auditors – IIA [instituto dos auditores internos] define controle interno como qualquer ação executada pela administração, pelo conselho de administração e outros para gerenciar os riscos e aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecida sejam alcançados. A administração desenvolve planos, organiza e dirige a execução de ações suficientes para proporcionar razoável certeza do cumprimento de objetivos e metas. (COSO, 1994, p.106; REDING *et al*, 2007, p.5-26; AUDIBRA, 2006, p.18)

Imoniana e Nohara (2004, p.1) relatam que a variedade de definições do controle interno possuem um traço marcante em comum: tratam-no como um processo que visa a criação de condições propícias ao cumprimento dos objetivos da empresa. Esse processo, ininterrupto e abrangente, inclui todas as mediadas e práticas, imprescindíveis para a redução dos riscos inerentes aos negócios.

Finalizando o conjunto de definições, e colocando todas dentro de uma só perspectiva, Attie (1998, p. 117), menciona que 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.

Observam-se diversas definições, entretanto corrobora-se que são todas convergentes, com pequenas peculiaridades ou tendências de seus órgãos criadores, podendo ser diferenciados pelos objetivos e finalidades.

### 2.1.2 Objetivo e finalidade

Segundo Franco (1992, p. 208) os objetivos primordiais dos controles internos podem ser assim definidos: fornecer à contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração; evitar alcances, desperdícios, erros e, se ocorridos, identificá-los.

Esses objetivos podem ser aplicados no sistema contábil e financeiro, e instituídos em outras áreas da empresa, como a administração, produção, manutenção e expedição. Outros objetivos podem ser levantados, mas todos eles podem ser resumidos num só: proteger o patrimônio da empresa (FRANCO, 1992, p. 209).

Para Attie (1998, p. 117), em regra geral, o controle interno tem quatro objetivos básicos: a) a salvaguarda dos interesses da empresa; b) precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; c) o estímulo à eficiência operacional; d) aderência às políticas existentes.

Quanto a finalidades dos controles internos, Rezende e Favero (2004, p.3) definem que os controles internos têm como finalidade fornecer à contabilidade dados corretos, objetivando a escrituração exata dos fatos ocorridos, e que sejam evitados desperdícios e erros. E ressaltam que, é importante também, que estes

controles tenham alcance suficiente para detectar qualquer irregularidade quando esta ocorrer.

Conforme já citado em sua definição, o IIA define como objetivo e finalidade do controle interno a execução de ações suficientes para proporcionar razoável certeza do cumprimento de objetivos e metas da organização. (COSO, 1994, p.106; REDING *et al*, 2007, p.5-26; AUDIBRA, 2006, p.18)

Reding *et al* (2007, p.5-8) menciona que o COSO tem como propósito assegurar a consecução dos seguintes objetivos:

- a) Eficácia e eficiência das operações;
- b) Confiabilidade e integridade das informações financeiras e gerenciais;
- c) Aderência às leis e regulamentos aplicáveis.

Já no âmbito público, as diretrizes, os princípios, os conceitos e as normas técnicas relativas às ações de controle aplicáveis ao Serviço Público Federal foram aprovadas pela Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno – SFCI, vinculada a Controladoria Geral da União - CGU. Que em seu Anexo, p.7, Capítulo I, Seção I, item 3, define como finalidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

- a) Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- b) Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- c) Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- d) Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Cook e Winkle (1983, p.134) dizem que “tanto a administração como os auditores devem estar cientes da relação existente entre o custo de procedimentos de controle interno e os benefícios que se espera deles, ao projetarem o sistema ou qualquer reestruturação do mesmo.

Além dos objetivos e finalidades dos controles, podem-se dividir os controles internos em categorias e natureza.

### 2.1.3 Categorias de controles

Conforme Almeida (1996, p. 50), os controles internos se dividem em duas categorias: controles administrativos e controles contábeis.

Nesta mesma linha, o AICPA, por meio do *Statement on Auditing Standard - SAS n.01*, define que controles internos, em seu sentido amplo, incluem os controles que podem ser caracterizados como administrativos ou contábeis.

Controles administrativos: “são os procedimentos e os métodos que dizem respeito às operações de uma empresa e às suas políticas, diretrizes e relatórios; relacionam-se apenas indiretamente com as demonstrações financeiras” (COOK e WINKLE, p. 132).

Na mesma linha Sá (1998, p.106) define os controles administrativos como sendo os concernentes basicamente à eficiência operacional e à vigilância gerencial, e que só indiretamente são referidos nos registros contábeis.

Já o AICPA, por meio do SAS n.01, define que os controles internos administrativos incluem, mas não se limitam, ao planejamento organizacional, procedimentos e registros que se referem ao processo de decisão ligado à autorização de transações pela administração. Essa autorização sendo uma função gerencial associada diretamente à responsabilidade de atingir os objetivos da organização, e sendo o ponto inicial para estabelecer controles contábeis sobre as transações.

Entretanto, Ribeiro (2008, p.41) define que o objetivo geral dos controles internos administrativos é evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades, por meio dos princípios e instrumentos próprios de controle.

Controles contábeis: “São procedimentos e plano de organização pertinentes à salvaguarda do ativo da empresa e garantia de que as contas e os relatórios financeiros são merecedores de confiança” (COOK e WINKLE, p. 132).



Seguindo também a mesma linha, Sá (1998, p.106) define os controles contábeis, como aqueles que se relacionam diretamente com o patrimônio e com os registros e demonstrações contábeis que eles dizem ser demonstrações financeiras.

Já o AICPA, por meio do SAS n.01, define que os controles internos contábeis são compostos pelo plano organizacional, procedimentos e registros que se referem à salvaguarda dos ativos e a veracidade dos registros financeiros, e consequentemente, são desenhados para prover certo nível de certeza de que:

- a) As transações contábeis sejam executadas de acordo com as autorizações da administração;
- b) As transações sejam registradas a fim de: 1) permitir a preparação de relatórios financeiros em conformidade aos princípios contábeis geralmente aceitos ou outros critérios aplicáveis a esses relatórios, e 2) manter controles sobre ativos da empresa;
- c) O acesso aos ativos da empresa só seja permitido com a autorização da administração;
- d) Os registros contábeis dos ativos sejam comparados com sua existência física em intervalos razoáveis e que ações apropriadas sejam tomadas a respeito de eventuais diferenças.

Além da categoria dos controles, outro fator importante a ser estudado e avaliado é quanto a natureza dos controles internos, pois estes se alinham com o objetivo e a finalidade deles.

#### 2.1.4 Natureza dos controles

O sistema de controle interno de uma empresa visa sempre possibilitar a prevenção e detecção de erros e fraudes que tragam prejuízos ou afetem a qualidade da informação fornecida para que a administração tome decisões. Dessa forma, os controles internos mantidos podem ser: controles detectivos ou controles preventivos. (CRC-SP, 1998, p.131)

Já Migliavacca (2004, p.49) comenta que na aplicação prática dos controles internos, a administração [entende-se toda a organização] deve:

- a) Fundamentar sua decisão nos fatores básicos de gestão (utilidade, praticidade e economia)
- b) Escolher o tipo de controle mais adequado;
- c) Ter os elementos do sistema devidamente coordenador e;
- d) Utilizar as demonstrações financeiras e relatórios gerenciais como um elemento básico para suas análises de anormalidade e tendência.

E classifica os controles em duas categorias [entende-se para este estudo como naturezas]:

- 1) **Controles de Prevenção ou Preventivos** – aqueles cujo objetivo é **prevenir** ocorrências **antes do fato**, e seus efeitos desagradáveis. [grifo do autor]
- 2) **Controles de Detecção ou Detectivos** – aqueles cujo objetivo é **detectar** as ocorrências, **após o fato**. [grifo do autor] (MIGLIAVACCA, 2004, p.49)

Migliavacca (2004, p.50) ainda explica os tipos elencados:

Controles de Prevenção: São aqueles destinados a impedir erros ou anormalidades durante o processamento. Controles preventivos **são mais eficientes e menos caros** do que os detectivos. Quando inseridos dentro de um sistema, os controles preventivos evitam que erros ocorram, evitando também os custos de corrigi-los. [grifo do autor]

Controles de Detecção: São aqueles controles destinados a detectar erros e anormalidades que ocorreram durante o processamento de dados. Controles detectivos **são mais caros** que os preventivos, mas também são **essenciais**. [grifo do autor]

Além das já citadas categorias de controles quanto a sua natureza, Reding *et al* (2007, p.5-26) complementa com mais duas categorias, são elas: 1) Controles Diretivos e 2) Controles Corretivos. Assim definidos:

**Controles Diretivos:** Como o nome sugere, é um controle que dá orientação explícita sobre que ações têm de ser feitas para causar ou favorecer a ocorrência de um evento desejável.

**Controles Corretivos:** São aqueles controles destinados a detectar omissões, lacunas e erros, corrigindo, assim, tais desvios. [grifo nosso]

MOSCOVE (2002) define os controles em três tipos:

- a) Controles preventivos: São controles criados e implementados para evitar a ocorrência de algum problema potencial. Podemos identificar entre estes procedimentos: a segregação de funções e a restrição de acesso a ativos; análises, conferências e autorizações prévias; e consistências de dados em tempo real;
- b) Controles detectivos: São controles concebidos para identificar se a eficiência operacional e a adesão às diretrizes gerenciais prescritas estão sendo alcançadas. São exemplos deste tipo de controle: relatórios de exceção (estoques que ultrapassam o nível máximo e mínimo, clientes em atraso, entre milhares de outros); análise de desvios orçamentários e os indicadores de desempenho; os inventários físicos, etc.;
- c) Controles corretivos: Conjunto de ações que devem ser tomadas para remediar situações apresentadas pelos controles detectivos.

Independente da natureza e categorias dos controles internos, os mesmos devem levar em consideração quando de sua implantação, os respectivos princípios que os norteiam.

#### 2.1.5 Princípios do controle interno

Os princípios do controle interno representam o conjunto de regras, diretrizes e sistemas, que visam ao atendimento de objetivos específicos, que para Peter e Machado (2003, p.25) são:

- a) Relação custo/benefício: consiste na minimização da probabilidade de falhas/desvios quanto ao atendimento dos objetivos e metas. Este conceito reconhece que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que possa proporcionar;
- b) Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários: a eficácia dos controles internos está diretamente relacionada com a competência e integridade do pessoal. Assim, é imprescindível que haja uma política de pessoal que contemple;
- c) Delegação de poderes e determinação de responsabilidades: visam assegurar maior rapidez e objetividade às decisões, fazendo-se necessário um regimento/estatuto e organograma adequado, onde a definição de autoridade e conseqüentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente às necessidades da organização; e manuais de rotinas/procedimentos claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade;
- d) Segregação de funções: a estrutura de um controle interno deve prever a separação entre as funções de autorização ou aprovação de operações e a execução, controle e contabilização das mesmas, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;
- e) Instruções devidamente formalizadas: para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes, ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;
- f) Controles sobre as transações: é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade do órgão/entidade e autorizados por quem de direito;
- g) Aderência às diretrizes e normas legais: é necessária a existência, no órgão/entidade, de sistemas estabelecidos para determinar e assegurar a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.

Diante destes princípios expostos, Oliveira e Linhares (2006, p.3) concluem que através dos princípios de controle interno, se estabelecem as diretrizes a serem tomadas pela administração da empresa, no tocante ao seu adequado funcionamento, com a separação de atribuições específicas para cada funcionário, a fim de se evitar possíveis erros ou fraudes.

Independente da definição e categorização dos princípios de controle interno, ressalta Migliavacca (2004, p.19), que um sistema satisfatório de controles internos deve incluir:

- Um planejamento organizacional que permita uma apropriada segregação de funções e responsabilidades.
- Um sistema de autorizações, arquivamento e de relatórios, que permita um bom controle contábil sobre ativos, obrigações, receitas e despesas.
- Adequados controles físicos sobre os ativos.
- Procedimentos adequados e por escrito, a serem seguidos no exercício das funções de cada departamento.

#### 2.1.6 Importância do controle

O controle tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. (ATTIE, 1998, p. 111)

Neste sentido, o COSO (1992) ressalta que os objetivos são um pré-requisito para o controle interno.

Para Oliveira e Linhares (2006, p.3) um dos aspectos importantes no uso dos controles internos pelas organizações é o de prover os acionistas com a razoável segurança de que a condução dos negócios está adequadamente controlada.

Também neste sentido, o posicionamento do IIA (2009) menciona que um sistema forte de controle interno é essencial para o eficaz gerenciamento de uma empresa.

Migliavacca (2004, p.20) ressalta ainda que o controle interno é importante nas atividades das organizações porque contribui para: a salvaguarda dos seus

ativos; o desenvolvimento de seus negócios, e conseqüentemente; o resultado de suas operações, adicionando valor à entidade.

De acordo com esses entendimentos, observa-se que desde a primeira definição de controle interno estabelecida nos Estados Unidos da América - EUA pelo AICPA, em 1949, e as modificações incluídas no SAS n.55 de 1988, o conceito de controle interno não sofreu alterações relevantes.

Entretanto, quando a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, conhecida como *Treadway Commission*, estabelecida em 1985 como uma das múltiplas respostas aos desdobramentos do caso Watergate nos EUA, emitiu o documento denominado Informe COSO, no qual participaram em seu desenvolvimento, representantes de organizações profissionais de contadores, de executivos de finanças e de auditores internos. Foi, então, ressurgida a atenção para a melhoria dos controles internos e da governança, derivada da pressão pública, para um melhor gerenciamento dos recursos públicos ou privados em qualquer tipo de organização, isto antes dos escândalos, crises financeiras, ou fraudes acontecidas durante as últimas décadas.

Logo, a importância no processo de controle interno nas organizações engloba ações tomadas pela Administração e pelo conselho de administração, para incrementar a gestão de riscos e aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas definidos sejam atingidos. A Administração estabelece planos e propõe processos que proporcionem segurança razoável para que objetivos e metas sejam atingidos e que o ambiente de controle seja adequado. (COSO, 1994, p.106)

Como já foi exposto, governar é não só gerir recursos, mas também controlar. Essa ação fica evidente quando visualizamos o esquema da figura 1, página 37. A ausência ou deficiência desse controle implica em elevada vulnerabilidade das empresas à gestão incompetente ou predatória dos recursos nelas investidos, com conseqüências adversas aos interesses de quase todos os seus participantes relevantes, em especial, os acionistas.

Mas, os controles não existem apenas por causa da necessidade de governar. Os controles internos existem para influenciar o comportamento das pessoas e dirigi-las para o cumprimento dos objetivos das empresas.

A função de controlar é vital para governar uma organização, pois se trata da única forma pela qual ela pode aferir o desempenho da empresa e, por extensão, dos gestores.

Figura 1 – Governança, Controles, Gestão e Recursos da Empresa.



Segundo Attie (1992, p.200), é “impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações propostas”.

Nesse sentido, pode-se citar que todos os participantes de uma empresa precisam de controles, do mais alto ao mais baixo nível hierárquico. No nível mais alto da hierarquia, são fixados objetivos e metas dos resultados que devem ser atingidos pelos altos administradores, que em uma empresa compreendem o presidente e seu diretores, composta por executivos especializados em funções determinadas, tais como: marketing, produção, vendas, finanças, etc.

As metas gerais da empresa são decompostas especificadamente para cada área funcional, que, por sua vez, distribuem para cada departamento, divisão, seção, etc., sendo estipuladas por diferentes unidades de medida, cujos métodos, que serão usados para medir seu alcance, devem ser fixados previamente. Assim, de baixo para cima, funcionamos controles, agregando o desempenho em divisões, departamentos, diretorias e, finalmente, no grande agregado que representa a empresa em seu todo.

Neste sentido, os controles envolvem toda a organização e visam verificar se cada área, cada indivíduo, cada fator de produção está colaborando para a consecução das metas organizacionais. Os controles exercem também uma segunda função, que fica clara quando se atenta para eventos do ambiente interno ou externo que podem impactar negativamente os resultados de uma empresa e, em casos extremos, causar uma solução de continuidade. Estes são os riscos corporativos ou organizacionais.

Como foi citada, a governança deve assegurar a continuidade da organização, que pode estar ameaçada por diversos riscos, desde os estratégicos, como de mudanças drásticas do mercado e das preferências dos clientes, até os riscos ambientais, tais como: vendavais, terremotos, inundações, raios, etc., que podem ter um potencial desastroso aos resultados empresariais e chegar a ameaçar sua continuidade e até mesmo a sua existência.

Ficou evidente que as deficiências de controle foram a origem de todas as grandes crises corporativas, o que colocou em evidência a total alienação dos riscos que permeavam estas organizações e suas profundas carências de governança.

Os riscos são inevitáveis na gestão dos recursos para a busca de resultados e, portanto, este sistema de controle de riscos deverá também abranger a própria análise de desempenho, no que tange à geração dos resultados esperados. Esta é a fisionomia dos modernos sistemas de controle interno: eles abrangem a mensuração dos resultados da empresa e, concomitantemente, fazem a avaliação da gestão dos riscos, nos quais a empresa incorreu durante a produção desses resultados.

Shleifer & Vishny (1997) distinguem os mecanismos do poder de governança, que objetivam induzir o correto alinhamento do comportamento dos executivos com os objetivos dos proprietários, e mecanismos do poder de controlar, que permitem aos Conselhos, a instalação e a correta operação dos sistemas internos de controle.

A importância da qualidade da informação reside no fato de que os instrumentos de poder utilizados pelos Conselhos dependem, primordialmente, da capacidade de julgamento proporcionada pela arquitetura dos controles da empresa. Este conjunto de controles e incentivos, todavia, deve ser desenhado dentro de um ambiente de riscos. Dentre estes, deve-se atentar ao agenciamento, de modo a evitar a infecção de tais controles pela manipulação deliberada, ou mesmo, incompetente das informações, pois como observaram Jensen & Meckling, (1976), “business risks are also risks of poor management” [riscos do negócio são também os riscos de má gestão – nossa tradução].

A evidência de que os mecanismos de controle são indispensáveis para uma governança eficaz está na menção de Kaplan e Norton (2001) em uma reportagem de capa da revista Fortune (1999), sobre casos de fracasso de conhecidos Chief Executive Officers - CEOs. Para o especialista, a ênfase na Estratégia e na Visão



davam origem à crença enganosa de que a estratégia certa era a condição necessária e suficiente ao sucesso.

Kaplan e Norton (2001) mencionaram uma pesquisa realizada entre 275 gestores de portfólio de investimentos, mostrando que a capacidade de executar a estratégia é mais importante do que sua qualidade em si. No entanto, em princípios da década de 1980, um estudo entre consultores gerenciais revelou que a taxa de fracasso na implementação das estratégias formuladas era de cerca de 90%, por causa da carência de controles.

Definitivamente, uma atribuição essencial da governança é fazer que haja um sistema eficaz e eficiente de controle dentro de uma empresa e que este assegure um fluxo de informações que lhe permita verificar se a empresa está atendendo às expectativas de seus proprietários e ou acionistas.

Assim, jamais um Administrador ou um Conselho de Administração pode esquivar-se de culpa por eventuais perdas que esse patrimônio venha a sofrer em função da inexistência de controles adequados, alegando ser da competência da administração a criação e manutenção desses controles.

Dessa necessidade de controle, surge uma situação paradoxal, sempre que os controles que tiverem a função de monitorar a gestão dos recursos empresariais, estejam sob o domínio dos próprios gestores, como acontece na grande maioria das organizações, com a possível e suficiente exceção da área de auditoria interna.

Relembrando que os controles internos constituem um processo conduzido pelo Conselho, pela Diretoria Executiva, pelos diversos níveis gerenciais e demais funcionários, de modo a proporcionar uma razoável segurança para a realização dos objetivos de um negócio. Tendo como propósito assegurar a consecução dos seguintes objetivos (COSO, 1994, p.13):

- a) Eficácia e eficiência das operações;
- b) Confiabilidade e integridade das informações financeiras e gerenciais;
- c) Aderência às leis e regulamentos aplicáveis.

Para Reding *et al* (2007) O controle interno deve ainda apresentar os seguintes atributos:

- a) ser aplicado no estabelecimento das estratégias;

- b) ser aplicado em todas as unidades e níveis organizacionais;
- c) ser concebido de maneira a identificar eventos que possam afetar a entidade e gerenciar os riscos, conforme o apetite de riscos da empresa;
- d) ser completo, isto é, abranger todos os aspectos das atividades da organização;
- e) ser oportuno, ou seja, deve possuir a eficácia necessária para emitir os sinais de alerta necessários, para que os gestores tomem ações corretivas ou preventivas;
- f) ser independente, visto que a função de avaliar a eficácia do sistema de controle interno deve estar separada da formulação e da execução do mesmo. A qualidade e adequação dos controles internos devem ser avaliadas de forma isenta e independente.

A necessidade de controle existe não apenas para apurar se as metas foram atingidas, mas também fornecer as relações de causa e efeito do desempenho apresentado e sua conexão com os riscos assumidos.

Vislumbra-se, assim, a importância do controle interno para a eficiência e eficácia das atividades dentro da organização, auxiliando os administradores no desempenho de suas atribuições, fornecendo-lhes análises, avaliações e informações relativas às atividades operacionais e administrativas. (REZENDE e FAVERO, 2004, p.11)

Comprovada a importância dos controles internos de uma organização, temos que verificar a existência de modelos de controles internos existentes e aceitos, para poder enquadrar o caso a ser estudado e o utilizar para medir a sua melhoria dentro da organização analisada.

#### 2.1.7 Modelos

Existem diversos modelos de controles internos aceitos internacionalmente, que a partir da divulgação do informe COSO, foram publicados, dentre eles pode-se

destacar; além do COSO (EUA), os seguintes: CoCo (Canadá), Cadbury (Reino Unido), Vienot (França), Peters (Holanda) y King (África do Sul).

Observa-se nítida inter-relação entre os diversos modelos, que muitas vezes, se completam ou utilizam aspectos de modelos anteriores incorporados a sua estrutura. (COCURULLO, 2004, p.82)

Entretanto, Cocurullo (2004, p.82) ressalta que existem sistemas que se destinam à alta administração (COSO e CoCo), aos usuários e auditoria de sistemas (COBIT), aos auditores internos (SAC) e aos auditores externos (SAS 55/78).

A comparação dessas estruturas e conceitos de controles internos pode ser observada na tabela 2 na página 50.

Segundo Gaitán (2006) os modelos COSO y CoCo em nosso continente [americano] são os de maior aplicação.

Ainda segundo Gaitán (2006), o Modelo COSO, tanto por sua definição de controle que propõe, como a estrutura de controle que descreve, impulsiona uma nova cultura administrativa em todo tipo de organização, que se utiliza para diversas definições e modelos de controle a nível internacional. E, relata que, na essência, todos os modelos até agora conhecidos, perseguem os mesmos propósitos e as diferentes definições, ainda que não sejam idênticas, mostram muita similaridade.

Pelo comentado anteriormente e por ser o modelo de maior adoção aos dias de hoje, nesta pesquisa toma-se como referência a definição e modelo que estabelece o informe COSO como padrão a ser seguido como modelo.

#### 2.1.7.1 COSO

O COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa.

**Seu primeiro objeto de estudo**, que segundo Cocurullo (2004, p.68), depois de mais de três anos de estudo, e literalmente milhares de horas de pesquisa, discussão com líderes de corporações, legisladores e reguladores, auditores,

acadêmicos, diretores estrangeiros, advogados e consultores, **foram os controles internos**. [grifo nosso]

Em setembro de 1992 publicaram o trabalho Internal Control – Integrated Framework [Controles Internos – Estrutura Integrada] com o objetivo de auxiliar as entidades empresariais e demais organizações a avaliar e aprimorar seus sistemas de controles internos. Esta publicação (chamada de COSO I) tornou-se referência mundial para o estudo e a aplicação dos controles internos. E, conforme Cocurullo (2004, p.67), tornou-se precursor de todos os demais sistemas.

O modelo do COSO (Controles Internos – Estrutura Integrada) representa um marco na evolução de como avaliar a efetividade de controles internos relacionados não só a relatórios financeiros, mas a operações gerais de negócio. De relevante interesse para qualquer envolvido no gerenciamento de uma entidade, deveria ser, igualmente, de valor e uso para os auditores independentes, pois é um meio de cumprir suas responsabilidades no caso do relatório de controles internos ou de fazer sugestões de melhoria nas operações de um cliente. (COCURULLO, 2004, p.69)

Este Comitê trabalha com independência, em relação a suas entidades patrocinadoras. Seus integrantes são representantes da indústria, dos contadores, das empresas de investimento, auditores internos e da NYSE. O primeiro presidente foi James C. Tradeway, de onde originou o nome “Tradeway Commission”. (OLIVEIRA e LINHARES, 2006, p.11)

Para os integrantes do COSO [AICPA; AAA; FEI; IIA; IMA], o ponto de partida de sua importância é a definição de controle interno, entendendo-o como um processo, desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da empresa, que são estruturados nos seguintes objetivos relacionados em três categorias:

- a) Eficácia e eficiência das operações (objetivos de desempenho ou estratégia): esta categoria está relacionada com os objetivos básicos da entidade, inclusive com os objetivos e metas de desempenho e rentabilidade, bem como da segurança e qualidade dos ativos;
- b) Confiabilidade e integridade das informações financeiras e gerenciais (objetivos de informação): todas as transações devem ser registradas, todos os registros devem refletir transações reais, consignadas pelos valores e enquadramentos corretos;

- c) Aderência às leis e regulamentos aplicáveis (objetivos de conformidade) com leis e normativos aplicáveis à entidade e sua área de atuação.

Primeiro, como um processo, controles internos são um meio para se chegar ao fim, não o fim por si só. Segundo, controles internos são afetados por pessoas. Terceiro, controles internos podem prover garantia razoável, mas não uma garantia [total]. E, finalmente, são engrenados a alcançar objetivos em uma ou mais categorias sobrepostas. Vão bem além de relatórios financeiros para incluir todos os controles que ajudam a gerência a tocar o negócio. (COCURULLO, 2004, p.70)

A estrutura recomendada pelo COSO desmembra os controles internos em cinco **componentes** inter-relacionados. Como pode ser observado na figura 2 – Componentes do COSO, página 47. E são estes: [grifo nosso]

- a) **Ambiente de controle:** é a consciência que a entidade possui sobre controle interno. O ambiente de controle é efetivo, quando as pessoas da entidade sabem de suas responsabilidades, o limite de suas autoridades e possuem o comprometimento de fazerem suas atribuições de maneira correta. A alta administração deve deixar claro para seus comandados quais são as políticas, código de ética e código de conduta a serem adotados.

Cocurullo (2004, p.71) enfatiza que o Ambiente de controle define o tom de uma organização e o modo como opera. Como tal, é a base para todos os outros componentes de controles internos, fornecendo disciplina e estrutura. Organizações com ambientes de controle efetivos fixam um positivo tom no topo, contratam, mantendo pessoas competentes; adotam integridade e consciência de controle. Formalizam e comunicam claramente as políticas e procedimentos, resultando em valores compartilhados e trabalho de equipe.

O ambiente de controle é influenciado pela história e cultura de uma entidade e reciprocamente influencia a consciência de controle de seu pessoal. Os fatores que compõem o ambiente de controle incluem a integridade, valores éticos e competência das pessoas na organização; a maneira pela qual a gerência delega autoridades e responsabilidades e o modo como organiza e desenvolve seus

recursos humanos e a atenção e direção provida pelo conselho de administração. (COCURULLO, 2004, p.71)

Estas diretrizes e características deveriam estar presentes em companhias pequenas e médias, embora possam ser mais percebidas e aparentes nas ações e atitudes do proprietário ou do presidente da empresa em lugar de documentos formais e procedimentos escritos.

- b) **Avaliação de riscos:** A existência de objetivos e metas é condição fundamental para a existência dos controles internos. Depois de estabelecidos os objetivos, devem-se identificar os riscos que ameaçam o seu cumprimento e tomar as ações necessárias para o gerenciamento dos riscos identificados;

Para Cocurullo (2004, p.71), a Avaliação de risco é o processo pelo qual cada gerência decide como se tratará os riscos que representam ameaças a seus objetivos. Este exercício requer identificação de riscos e análise da probabilidade de ocorrência relevante. Como não há nenhum modo prático para eliminar todo o risco, a gerência tem que decidir quanto risco está disposta a tolerar e determinar como esses níveis de tolerância serão mantidos.

Todas as entidades encontram risco dentro e fora de suas organizações. Devido ao fato de que as condições econômicas da indústria, reguladoras e operacionais, continuarão mudando, as organizações precisam de mecanismos para identificar e lidar com riscos que são o resultado de tais mudanças. Porém, para este processo funcionar deve ser precedido pela determinação de objetivos que orientem a entidade numa certa direção ou meta. (COCURULLO, 2004, p.72)

Em organizações menores, a avaliação de risco é geralmente menos formal e estruturada, mas não menos importante. Organizações menores deveriam ter objetivos claros, porém estes podem ser mais implícitos e estar revelados pelas ações do que por documentos ou declarações. No caso de entidades menores, os responsáveis das organizações podem confiar mais no contato pessoal e na interação direta. Todavia, a avaliação de risco é um componente no sistema de controle interno vital tanto para entidades pequenas como grandes.

- c) **Atividade de controle:** Atividades executadas de maneira adequada, que permitem a redução ou administração dos riscos identificados anteriormente. Podem ser atividades de controle e desempenho e devem ser transmitidas a todos os integrantes da entidade;

Segundo Cocurullo (2004, p.72), os Controles das atividades são as políticas e procedimentos colocados em prática para assegurar que as diretrizes da gerência estão sendo levadas a risca. Tais atividades estão distribuídas por toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções, e incluem uma gama de atividades diversas como aprovações, autorizações, verificações, reconciliações, revisões de desempenho operacional, segurança de ativos e segregação de funções. Porém, ela repousa solidamente nas pessoas, porque são estas que levam a cabo as atividades.

Repetidamente, estas atividades são menos formais ou estruturadas em organizações menores, que em alguns casos pode não haver nenhuma necessidade de certas atividades devido ao envolvimento direto do dono ou do presidente. Todavia, as atividades que suportam estas informações, tem que existir, para prover um sistema de checagem e conferências para que o sistema de controles internos seja efetivo.

- d) **Informação e Comunicação:** dá suporte aos controles internos, transmitindo diretrizes do nível da administração para os funcionários ou vice-versa em um formato e uma estrutura de tempo que lhes permitem executar suas atividades de controle com eficácia;

Cocurullo (2004, p.72-73) comenta que a Informação e Comunicação são sistemas para capturar e comunicar informações relevantes no momento certo. São um componente essencial para o processo de controles internos. Estes sistemas são indispensáveis para tocar um negócio, porque produzem relatórios que contém informações operacionais, financeiras e de *compliance*. Contém dados gerados internamente e informações sobre eventos externos, desenvolvimentos e condições necessárias para decisões.

Deve-se, também, considerar canais claros e abertos de comunicação que permitam a informação fluir por uma organização. Estes canais têm que reforçar a

mensagem a todo o pessoal de que responsabilidades de controles internos são prioridade e devem ser levadas a sério. Além disso, estes canais de comunicação deveriam tornar claro o papel de cada indivíduo no sistema de controles internos, bem como proporcionar uma compreensão de como essas atividades se relacionam com o trabalho de outros na organização. Estes sistemas têm que prover meios para mover as informações importantes ao topo da organização e para receber inputs (entrada de informações) de fontes externas. (COCURULLO, 2004, p.73)

Organizações menores podem ter uma vantagem com este componente, porque existe uma maior oportunidade para comunicação interpessoal, entre os colaboradores e a gerência. Todavia os sistemas de comunicação possam ser mais simples em uma organização pequena, não são menos significativos.

- e) **Monitoramento:** É a avaliação e apreciação dos controles internos ao longo do tempo, sendo o melhor indicador para saber se os controles internos estão sendo efetivos ou não. O monitoramento é feito tanto através do acompanhamento contínuo das atividades quanto por avaliações pontuais, como é o caso da auto-avaliação, revisões eventuais e auditoria interna.

Para Cocurullo (2004, p.73), o Monitoramento é o passo rápido e a velocidade de mudança. Requer avaliação de todos os sistemas - e particular mente, sistemas de controles internos - para assegurar que estão funcionando como planejado. Tais monitoramentos podem ser realizados de dois modos: durante o processo, que ocorre nas operações normais, e avaliações em separado pela gerência, **sempre com a ajuda da função de auditoria interna**. O grau de monitoramento durante o processo diminui a necessidade de avaliações em separado. Quando são descobertas deficiências em controles internos, essas devem ser informadas imediatamente aos escalões mais altos da organização, incluindo a gerência e, para assuntos muito relevantes, o conselho de administração, e ações apropriadas para remediar o problema devem ser empreendidas. Embora a gerência deva obter contribuição de terceiros, tal como auditores externos, terceiros não são parte do sistema de controles internos. [grifo nosso]

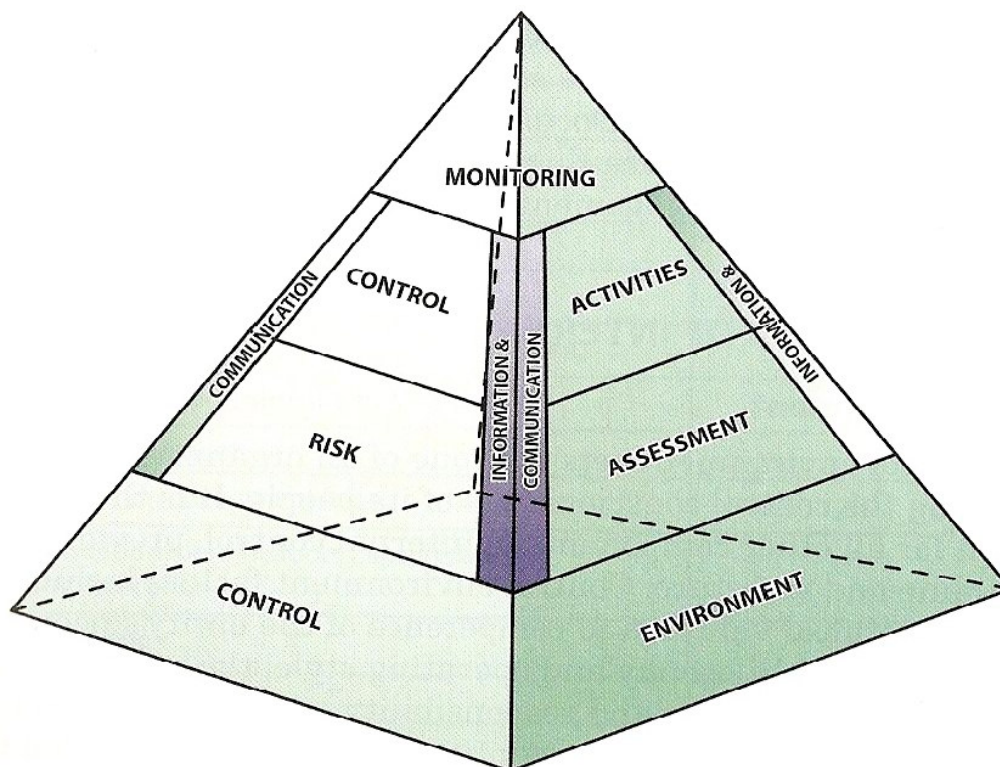


Assim como no componente de informação e comunicação, o monitoramento em organizações menores pode ser uma vantagem, pois há uma maior relação entre os colaboradores e as instâncias de gestão e decisão.

Estes componentes são unidos de maneira que cada gerência opera seu negócio e é integrante do processo de gerenciamento. Cada um, é ligado e inter-relacionado com os demais, não de modo linear ou em série, mas como um processo multidirecional e interativo. (COCURULLO, 2004, p.70)

Os componentes que compreendem o processo de controles internos se aplicam a todas as entidades. Companhias de pequeno e médio portes podem implementá-los diferentemente de companhias de grande porte, mas os princípios aplicáveis são os mesmos. (COCURULLO, 2004, p.70)

Figura 2 – Inter-relacionamento dos Componentes do COSO



Fonte: Reding (2007, p. 5-9)

Cocurullo (2004, p.67) ainda cita que os deveres dos analistas financeiros e contábeis, auditores internos, conselho de administração e partes externas estão nele incluídos.

### 2.1.7.2 COBIT

O COBIT – *Control Objectives For Information And Related Technology* [Objetivos de Controles Relacionados a Tecnologia da Informação] foi desenvolvido pelo *The Information Systems Audit and Control Foundation- ISACF*, fundação para prover informações sobre sistemas de auditoria e controle. O sistema COBIT tem como característica a incorporação do conceito de controle interno desenvolvido a partir do sistema COSO, aplicando-o na área de Sistemas e Tecnologia da Informação. (BARBOSA *et al*, 1999, p.12)

Para Cocurullo (2004, p.79), atualmente existem duas classes bem definidas de modelos de controle: A primeira, voltada para os negócios (tendo como exemplo COSO e CoCo), e a segunda, direcionada para TI (SAC - Systems Audit and Control (Sistema de Auditoria e Controles). O COBIT procura preencher a lacuna existente entre os dois modelos, visualizando a TI e sua relação com os objetivos de negócios.

O sistema de controle do COBIT permite o acompanhamento e *benchmarking* das práticas de controle e segurança nos ambientes de TI, assegura aos usuários destes ambientes a existência de controles, inclusive tornando-os responsáveis como partes destes controles, além de auxiliar o trabalho dos auditores de sistemas. (COCURULLO, 2004, p.79)

A Tecnologia é considerada em seu sentido amplo, abrangendo hardware, sistemas operacionais, redes, dados e as próprias pessoas. Destaque-se que como Dados estão incluídos não apenas textos, números e datas, mas também objetos, gráficos e sons. Em relação aos aspectos pessoais tem-se: as habilidades e conhecimentos para planejamento, organização, aquisição, entrega, suporte e monitoramento de sistemas de informações e seus serviços.

O COBIT permite a partir das informações obtidas através de entrevistas, e considerando o conhecimento acumulado em estudos anteriores, o levantamento de um diagnóstico preliminar dos processos de informática agrupados nos 4 domínios (Planejamento e organização, Aquisição e implementação, Entrega e operação e Monitoramento), identificar o grau de importância dos riscos nos negócios. (COCURULLO, 2004, p.80)

### 2.1.7.3 CoCo

O CoCo - Criteria of Control Committee [Comitê para desenvolvimento de Critérios de Controle] criado pelo CICA - Canadian Institute of Chartered Accountants [Instituto Canadense Contadores Certificados] o CoCo visa a auxiliar a Alta Administração das organizações a implementar e avaliar um ambiente de controle, de modo atingir seus objetivos operacionais e estratégicos. (BARBOSA et al, 1999, p.29)

Princípios da avaliação do ambiente de controle:

- a) É de responsabilidade do Presidente (CEO);
- b) É baseada nos critérios de controle do Sistema CoCo;
- c) O foco da avaliação são os objetivos da organização e os riscos a eles relacionados;
- d) Tem como perspectiva a organização como um todo;
- e) A avaliação deve ter a perspectiva das pessoas da organização, sendo uma auto-avaliação;
- f) É conduzida para pessoas com a capacidade necessária;
- g) Fornece relatório dos resultados obtidos para o Conselho de Administração;
- h) É um processo contínuo, sendo revisado para conhecer o valor agregado à organização, e como esta mudou em função do mesmo e, também, como a organização pode ser melhorada.

Conforme a visão do CICA, a controle envolve resultados, sistemas, processos, planejamento, aprendizado contínuo, acompanhamento através de indicadores de performance e cultura organizacional, os quais devem atuar de maneira conjunta, possibilitando as pessoas atingir os objetivos da organização. Dessa forma, o foco da avaliação é a empresa como um todo, seus objetivos e riscos que podem dificultar ou impedir sua realização. Ao se enfatizar a participação das pessoas, há uma valorização do elemento humano e dos valores éticos e

culturais a ele relacionados. O controle torna-se um conceito mais amplo que apenas o cuidado com as demonstrações financeiras, *compliance* e segurança de ativos. (COCURULLO, 2004, p.76)

O fato da avaliação do ambiente de controle ter como foco a organização como um todo faz com que:

- a) Devam ser compreendidas as interações dinâmicas entre os diversos elementos da mesma;
- b) Sejam avaliados os processos de tomada de decisões da alta administração que afetam o Sistema de Controle (avaliar processos, a forma como se dá o planejamento e valores éticos e não as decisões em si);
- c) Devam ser coletadas informações ao longo de toda a organização, não só da Alta administração;
- d) Não sejam duplicados ou substituídos elementos de controle tais como auditoria externa e auditoria interna. Ao contrário, se busque compreender seu impacto sobre a organização, as formas de melhorá-las e de se obter informações a partir das mesmas. (COCURULLO, 2004, p.76-77)

A avaliação do ambiente de controle deve ser realizada pela própria organização, sem que profissionais externos a empresa consignem opinião independente. O presidente - CEO deve designar um grupo de pessoas com a capacidade técnica e experiência adequadas para realizá-la. O conhecimento da organização, de controle e técnicas para a condução de entrevistas e sessões de auto-avaliação (CSA - Control Self Assessment) são fundamentais. (COCURULLO, 2004, p.77)

Logo, se tratando de um processo de auto-avaliação, tem ainda a função e característica de criar um maior compromisso por parte dos funcionários com os resultados obtidos e as medidas a serem adotadas, pois estes participaram do processo de análise da situação e avaliação do ambiente de controle.

Entretanto, quem decide se o controle é satisfatório, é o presidente da organização, o qual reporta ao conselho de administração, ou aos donos/superiores,

suas conclusões a respeito da avaliação do ambiente de controle realizada e indica os planos de ação a serem seguidos para se aperfeiçoar o Ambiente de Controle.

Cocurullo (2004, p.77) salienta que, além do processo de auto-avaliação, a avaliação pode ser utilizada para que as pessoas compreendam conceitos como controle, objetivos da organização e gerenciamento de riscos, de modo a exercer suas funções com maior autonomia, podendo ser útil para se avaliar apenas um processo, um grupo de trabalho ou um departamento.

**Sistema utilizado:** O conceito básico por trás desse sistema é o de que para realizar qualquer tarefa uma pessoa deve compreender seu propósito (o objetivo a ser atingido) e possuir capacidade necessária (informação, recursos e habilidade). Além disso, a pessoa necessitará de um senso de comprometimento para realizar bem a tarefa ao longo do tempo, devendo monitorar sua performance e o ambiente externo para que possa aprender como melhor realizá-la e que mudanças devem ser feitas. Isso vale para um indivíduo ou um grupo de trabalho. (COCURULLO, 2004, p.77) [ grifo do autor]

Como pode ser observado o público-alvo desse modelo é a alta administração da organização, principalmente o executivo máximo (presidente) e os órgãos superiores de controle (conselho de administração e comitê de auditoria). Todavia, o conhecimento desse sistema pode ser utilizado para outros grupos dentro da organização que pretendem avaliar a eficiência dos controles ou sejam responsáveis por sua execução como gerentes, funcionários, auditores internos, auditores externos e consultores.

Cocurullo (2004, p.78) ressalta que o modelo do CoCo, foi desenvolvido tendo como objetivo principal sua aplicação no setor privado, de forma que deverão ser feitas adaptações para adequá-lo a instituições públicas. E, informa que os critérios de controle do CoCo, são formados pelos seguintes grupos:

Propósitos: indicam a direção a ser seguida pela organização.

- Objetivos, Visão, Missão e Estratégia.
- Riscos e Oportunidades.
- Políticas.
- Planejamento.
- Metas e Indicadores de *Performance*.

Comprometimento: fornece a identidade e os valores da organização.

- Valores éticos, incluindo integridade.
- Política de recursos humanos.
- Autoridade e responsabilidade.
- Confiança mútua.

Capacidade: diz respeito a competência da organização.

- Conhecimento, habilidade e ferramentas de gestão.
- Processos de comunicação.
- Informação.
- Coordenação.
- Atividades de Controle.

Monitoramento e aprendizado: fornecem um quadro evolutivo da organização.

- Monitoramento dos ambientes interno e externo.
- Monitoramento de performance.
- Questões desafiadoras.
- Reavaliação das necessidades e dos sistemas de informação.
- Procedimentos de Follow-up [acompanhamento].
- Avaliação de efetividade do Controle.

#### 2.1.7.4 SAC

Desenvolvido pela *Internal Auditors Research Foundation* – IARF, fundação de pesquisa dos auditores internos filiada ao IIA, em 1991 e revisado em 1994, tem o objetivo de criar um sistema de controles internos voltados para a Tecnologia da Informação capaz de auxiliar os auditores internos na realização de suas atribuições.

O sistema SAC define um Sistema de Controles Internos como processos, funções, atividades e pessoas que, em conjunto, devem assegurar o alcance dos objetivos e metas fixados. O material enfatiza a importância dos sistemas de informação em relação ao Sistema de controles internos. Este auxilia na avaliação dos riscos, da relação custo x benefício, além de ressaltar o fato de que os controles internos devem ser inseridos durante as fases de projeto e Implementação de sistemas e não quando estes já estejam em operação. (BARBOSA *et al*, 1999, p.26)

Riscos e Objetivos de Controle: são descritos como riscos erros, as fraudes, as interrupções nos negócios e o uso ineficiente ou ineficaz dos recursos. Para reduzir estes riscos e assegurar a integridade, segurança e situação de *compliance* das informações existem os Objetivos de Controle, como segue:

- a) A integridade da informação é assegurada através de controles na entrada, processamento, saída e avaliação de qualidade dos *softwares*.
- b) Segurança diz respeito a controle de dados, físico [e lógico], controles para a segurança dos programas.
- c) *Compliance* é assegurada através de controles que propiciem a concordância com regulamentos e legislação, padrões de contabilidade e de auditoria, procedimentos e políticas internas.

Segundo Cocurullo (2004, p.81), este modelo atribui como responsabilidade do auditor interno assegurar a adequabilidade do sistema de controles internos, a veracidade dos dados e o uso eficiente dos recursos da organização. Deve ainda prevenir e detectar fraudes, além de coordenar atividades junto a auditores externos. E complementa que a integração entre as habilidades de auditoria e de informática e um entendimento dos impactos da tecnologia da informação no processo de auditoria são necessários ao auditor interno. Os profissionais realizarão auditorias financeiras, operacionais e de sistemas de informação.

#### 2.1.7.5 SAS 55/78

SAS 55/78 é a designação de dois documentos desenvolvidos pelo AICPA. O primeiro (SAS 55) refere-se a estrutura de controle interno para uma auditoria de demonstrações financeiras e o segundo (SAS 78) refere-se também a este tema, substituindo a definição de controles internos do primeiro relatório pelas definições do sistema COSO. Seu público-alvo é constituído por auditores externos. (BARBOSA et al, 1999, p.27)

O SAS 78 utiliza as definições do COSO, porém realiza uma adaptação, colocando o objetivo de veracidade das demonstrações financeiras em primeiro lugar. O Controle interno é visto como um processo no qual participam o Conselho de Administração, a diretoria, gerentes e demais funcionários, no intuito de assegurar, com um nível considerável de segurança, no alcance dos seguintes objetivos:

- a) Veracidade das demonstrações financeiras;
- b) Eficiência e eficácia das operações;
- c) *Compliance* com normas e legislação.

Apesar de conter os objetivos, operacional e de *compliance*, nas suas definições de controle interno, SAS 78 assim como SAS 55, tem como foco o exame da veracidade das demonstrações financeiras de uma organização. (COCURULLO, 2004, p.82)

Como o parecer dos auditores externos diz respeito às demonstrações financeiras que cobrem determinado período de tempo, estes devem estar observando os controles que afetam a captura e processamento das informações financeiras ao longo de todo este período. Além disso, devem comunicar as deficiências de controles internos encontradas durante o desenvolvimento de seus trabalhos, assim como, sempre que possível, buscar oportunidades para melhorar os controles internos dos aspectos contábeis das empresas.

Observando a quadro 2 na página 55, que compara os modelos dos sistemas COBIT, SAC, COSO, CoCo e SAS55/78, pode-se observar que em conjunto, estes



sistemas acabam por contemplar todos os interessados. O mesmo ocorre quando se analisa o foco metodológico. (COCURULLO, 2004, p.82)

Quadro 2 - Comparação dos conceitos de controles internos dos modelos COBIT, SAC, COSO, CoCo e SAS55/78.

	<b>COBIT</b>	<b>SAC</b>	<b>COSO</b>	<b>CoCo</b>	<b>SAS55/78</b>
Público Principal	Administradores, usuários, auditores de sistemas	Auditores Internos	Administração	Administração	Auditores Externos
Visão dos Controles Internos	Um conjunto de processos, incluindo políticas, procedimentos, práticas e estruturas organizacionais	Um conjunto de processos, subsistemas e pessoas	Processos	Processos	Processos
Objetivos Organizacionais dos Controles Internos	Efetividade e eficiência das operações; confidencialidade; integridade e disponibilidade das informações; confiabilidade dos relatórios financeiros; <i>compliance</i> com leis e regulamento	Efetividade e eficiência das operações; confiabilidade dos relatórios financeiros; <i>compliance</i> com leis e regulamento	Efetividade e eficiência das operações; confiabilidade dos relatórios financeiros; <i>compliance</i> com leis e regulamento	Efetividade e eficiência das operações; confiabilidade dos relatórios financeiros; <i>compliance</i> com leis e regulamento	Confiabilidade dos relatórios financeiros; efetividade e eficiência das operações; <i>compliance</i> com leis e regulamento
Componentes ou Setores	Setores: Planejamento e organização; aquisição e implementação; distribuição e suporte; monitoramento	Componentes: ambiente de controle; procedimentos de sistemas de controle manuais e automatizados	Componentes: ambiente de controle; <i>risk management</i> ; atividades de controle; monitoramento	Componentes: Propósito, Compromisso, capacidade e monitoramento e aprendizado	Componentes: ambiente
Foco	Tecnologia da Informação	Tecnologia da Informação	Toda a organização	Objetivos da organização e riscos gerenciais	Declarações Financeiras
Avaliação da Efetividade dos Controles	Para um período de tempo	Para um período de tempo	Em um ponto no tempo	Em um ponto no tempo	Para um período de tempo
Responsabilidade pelo Sistema de Controles	Administração	Administração	Administração	Administração	Administração

Fonte: COCURULLO, 2004, p.83

### 2.1.8 Responsabilidade

É de vital importância esclarecer a responsabilidade sobre os controles internos de uma organização. Neste contexto, Rezende e Favero (2004, p.10) questionam: Quem é o responsável pelos controles internos? Os auditores internos? Errado. E, esclarecem respondendo que todos são responsáveis pelo correto funcionamento do Controle Interno.

Para Cook e Winkle (1983, p.133), a fim de cumprir o objetivo das demonstrações financeiras de fornecer aos usuários informações que os ajudem em suas decisões econômicas, a administração tem a responsabilidade de projetar e manter um sistema de controle interno capaz de produzir demonstrações financeiras fidedignas.

Ao auditor interno cabe a função de avaliar se o sistema de controle interno está funcionando como estabelecido e, se ele não existir, de propor o estabelecimento do mesmo, ou melhorar a sua qualidade. (REZENDE e FAVERO, 2004, p.10)

No mesmo sentido, cabe ressaltar que a auditoria interna deve apoiar a implementação dos controles internos da organização.

Em conformidade com o mencionado anteriormente, o CFC, em sua NBC T 11 (1997 p.5), define que o sistema contábil e de controle interno é de responsabilidade da administração da entidade, porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para o seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.

O Código das melhores práticas de governança corporativa (2004) do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC comenta sobre controle interno no seu terceiro capítulo, item 3.6, onde regula que o principal executivo da companhia é responsável pela criação de sistemas de controle interno, e que se organizem e monitorem um fluxo de informações corretas sobre a sociedade.

Pode-se congrega as citações sobre a responsabilidade sobre os controles internos de uma organização, utilizando-se da afirmativa de Andrade (1999, p.112), onde relata que o estabelecimento do sistema de controles internos é uma responsabilidade específica e indeclinável do corpo diretivo da empresa. Essa

responsabilidade, inclui não só o monitoramento permanente de sua observância, em todos os níveis da empresa, como também a manutenção, atualização ou adaptações que vierem a se fazer necessárias ao longo do tempo.

Na mesma linha, Cocurullo (2004, p.79) afirma que as políticas, processos, procedimentos e a própria estrutura organizacional devem ser desenvolvidos de modo a se obter razoável nível de segurança quanto ao alcance dos objetivos dos negócios, a detecção de eventos indesejados e sua correção. Por visar o alcance dos objetivos dos negócios, a responsabilidade pelo sucesso dos sistemas de controle é da alta administração, a qual deve torná-los efetivos.

Nos órgãos públicos, a implantação de sistemas adequados de informação, controle, avaliação e elaboração de relatórios torna mais fácil o cumprimento da obrigação de prestar contas. Os administradores têm a responsabilidade de zelar para que os relatórios financeiros e outras informações sejam corretos e suficientes, tanto na forma como no conteúdo. (INTOSAI, 2005, p.41)

Entretanto, ressalta Cruz e Glock (2007, p.118) que se tratando de órgão público, não se pode perder de vista o que reza o inciso 1º do art.74 da Constituição Federal, que diz: os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Assim, não existe a figura do responsável pelo controle interno, pois todos são responsáveis, cada um em relação a sua área de atuação. (CRUZ e GLOCK, 2007, p.26)

Todavia, Cocurullo (2004, p.79) destaca que, conforme o relatório do COSO, o importante é que todos os participantes no processo de controles internos entendam seus papéis e responsabilidades. Embora todos na organização tenham um pouco de responsabilidade por controles internos, é a gerência e o CEO, em particular, que tem a responsabilidade primária pelo sistema de controles internos.

### 2.1.9 Avaliação do controle interno

Oliveira e Linhares (2006, p.3) ressaltam para que a administração disponha de um bom sistema de controle interno é necessário: um ambiente de controle e postura exemplar da alta direção, processos de avaliação de riscos, atividades de controle, processos de informação e comunicação e um monitoramento de funções e processos.

Almeida (1996, p.50) comenta que se devem executar os seguintes passos na avaliação do controle interno: levantar o atual sistema de controle interno, verificar se o sistema levantado é o que realmente está sendo seguido na prática, avaliar a possibilidade do sistema revelar de imediato, erros e irregularidades e determinar tipos e volumes de procedimentos de auditoria com as devidas recomendações.

Já Andrade (1999, p.113) relata que dentre os vários métodos utilizados para a avaliação desses controles, destacam-se:

- a) A aplicação de questionários dirigidos;
- b) A montagem de tabelas de controle;
- c) A fluxogramação dos trajetos operacionais e dos trâmites administrativos;
- d) O acompanhamento das operações, transações e decisões, através dos registros gerenciais e contábeis instituídos;
- e) O teste direto dos procedimentos em vigor;
- f) As análises e avaliações de desempenho, em relação aos parâmetros, orçamentos e planos estabelecidos.

Andrade (1999, p.113) ainda complementa que cada um desses métodos apresenta vantagens e desvantagens, dependendo dos objetivos que a empresa deseja atingir através dos controles estabelecidos.

Em relação ao COSO, Cocurullo (2004, p.70-71) comenta que o sistema [de controles internos] cobrindo uma ou mais das três áreas abrangentes - operações, relatórios financeiros e *compliance* – pode ser julgado efetivo quando o conselho de administração e a gerência de uma entidade tiverem garantia razoável de que:

- a) Eles entendem em que extensão os objetivos operacionais estão sendo atingidos;
- b) Relatórios financeiros que estão sendo preparados são confiáveis;
- c) Leis e regulamentações aplicáveis estão sendo observadas.

O processo permite que a administração e a gerência examinem uma, duas ou as três áreas, dependendo do seu foco. Ainda que controles internos seja um processo contínuo, julgamentos relativos à efetividade acontecem num determinado ponto temporal e são subjetivos. Para concluir se um sistema é efetivo, todos os cinco componentes devem estar presentes na avaliação. (COCURULLO, 2004, p.71)

Um modelo de avaliação de controles internos foi testado por Imoniana e Nohara (2004), apresentada no congresso da ANPAD, Enanpad – 2004, com o objetivo de pesquisar o liame entre a teoria, ou o construto em nível conceitual que permeia os ambientes dos controles internos e as suas variáveis pertinentes utilizadas para o controle interno das empresas, e a percepção de sua eficácia em nível operacional – a sua validade de medida. Ou seja, detectaram a percepção da validade discriminante da estrutura dos controles internos.

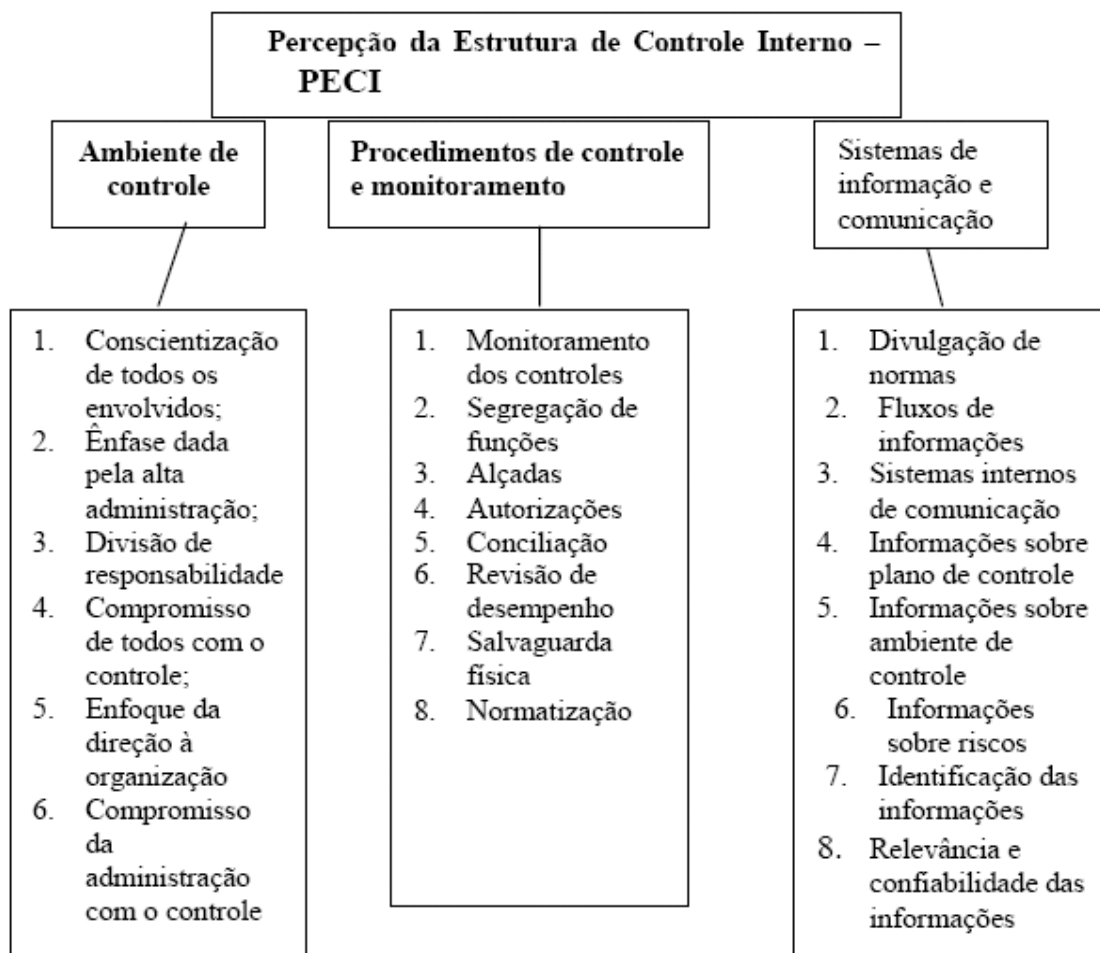
Imoniana e Nohara (2004, p.1) relata que os casos de relatórios financeiros fraudulentos chamam a atenção e implicam em duas perguntas igualmente importantes: (1) adequação dos instrumentos de controle interno; e (2) a correta implementação dos procedimentos de controle nas empresas. Cada item exige respostas diferenciadas. Caso os controles internos sejam considerados inadequados, obviamente, detectaria-se a exigência de nova regulamentação ou de modificação dos procedimentos utilizados, quanto ao segundo item exigir-se-iam outras medidas.

O questionário aplicado por Imoniana e Nohara (2004, p.8) abarcou o agrupamento **Ambiente de Controle** (ABMCO) com 13 itens. **Procedimentos de Controle** (PROCM) com 19 itens e **Sistema de Informação e Comunicação** (SIFCO) com 13 itens. Que eles relatam serem as três dimensões base dos controles internos. [grifo do autor]

Imoniana e Nohara (2004, p.8) dividiram o atributo da pesquisa (controle interno) em 3 dimensões (Ambiente de Controle, Procedimento de Controle e Sistema de Informação e Comunicação) distintas, onde procurou criar itens

relacionados a cada dimensão como mostra a Figura 3 - Esquema de PEI (Percepção da Estrutura de Controles Internos) abaixo.

Figura 3 - Esquema de PEI (Percepção da Estrutura de Controles Internos).



Fonte: Imoniana e Nohara (2004, p.8)

A criação dos itens do questionário, que somam 45, foram elaborados em função das definições operacionais de um construto, baseado em revisão da literatura sobre controles internos, levando em consideração o modelo COSO. O questionário completo encontra-se no **Anexo A** desta pesquisa.

Imoniana e Nohara (2004, p.12) confirmam que foi comprovada a primeira suposição do estudo de que as três bases de controles internos – dimensões do ambiente de controle, procedimento de controles e sistema de informações e comunicação – avaliam bem a estrutura de controle interno, porque os instrumentos que os compõem apresentam homogeneidade em relação à sua concepção. E complementam que a análise das dimensões apresentadas no estudo indica que há correlação estreita entre as variáveis, confirmando a segunda suposição: as três

bases de controles internos se correlacionam significativamente, atestando a ligação entre o construto (nível conceitual) e as medidas (nível operacional). O que depõe a favor da percepção sobre a sua adequação.

Todavia pode-se avaliar o controle interno detalhadamente em suas atividades de em si, um a um, utilizando métricas e conceito pré-determinados. Essas escalas podem variar de organização para organização.

Exemplifica-se abaixo o Modelo da Deloitte Touche Tohmatsu (2003) para ilustrar uma apropriada forma de avaliação de controle interno; onde são detalhadas a seguir, características de quatro estágios (não-confiável, insuficiente, confiável e excelente) de um modelo de confiabilidade dos controles internos, baseada na extensão da documentação, consciência e monitoramento: [grifo nosso]

a) **Não Confiável.**

**Características:** Controle, políticas e procedimentos relacionados não foram adotados nem documentados; não há um processo de criação para a divulgação; os empregados não têm consciência de suas responsabilidades sobre as atividades de controle; a eficácia operativa das atividades de controle não é avaliada em uma base regular; as deficiências dos controles não são identificadas.

**Implicações:** documentação insuficiente para suportar a certificação e a garantia da administração; nível de esforço para documentar, testar e corrigir controles é significativo;

b) **Insuficiente.**

**Características:** Controles, políticas e procedimentos relacionados foram adotados, mas não estão completamente documentados; há um processo de criação para a divulgação, mas não está totalmente documentado; é possível que os empregados não tenham consciência de suas responsabilidades sobre as atividades de controle; a eficácia operacional das atividades de controle não é adequadamente avaliada em uma base regular e o processo não está totalmente documentado; é possível identificar as deficiências dos controles, mas elas não são prontamente corrigidas.

**Implicações:** documentação insuficiente para suportar a certificação e a garantia da administração; o nível de esforço para documentar, testar e corrigir controles é significativo;

c) **Confiável.**

**Características:** Controles, políticas e procedimentos relacionados foram adotados e estão completamente documentados; há um processo de criação para a divulgação que está documentado de forma apropriada; os empregados têm consciência de suas responsabilidades sobre as atividades de controle; a eficácia operacional das atividades de controle é avaliada em uma base periódica e o processo está documentado de forma apropriada; as deficiências de controle são identificadas e oportunamente corrigidas.

**Implicações:** documentação suficiente para suportar a certificação e a garantia da administração; o nível de esforço para documentar, testar e corrigir controles pode ser significativo dependendo das circunstâncias da empresa;

d) **Excelente.**

**Características:** Apresenta todas as características do modelo confiável; existe um programa de gerenciamento de riscos e controles, de modo que os controles e procedimentos são documentados e continuamente reavaliados para refletir um processo maior ou mudanças organizacionais; utiliza um processo de auto-avaliação para avaliar o desenho e a eficácia dos controles; a tecnologia é avançada para documentar processos, objetivos de controle, atividades, identificar falhas e avaliar a eficácia dos controles.

**Implicações:** Implicações do modelo confiável; tomada de decisão aperfeiçoada em virtude de informações pontuais e de alta qualidade; utilização eficiente dos recursos internos; monitoramento em tempo real.

No tocante à tarefa de estabelecimento e manutenção do sistema de controles internos, se observa que via de regra, a empresa, por não contar com um

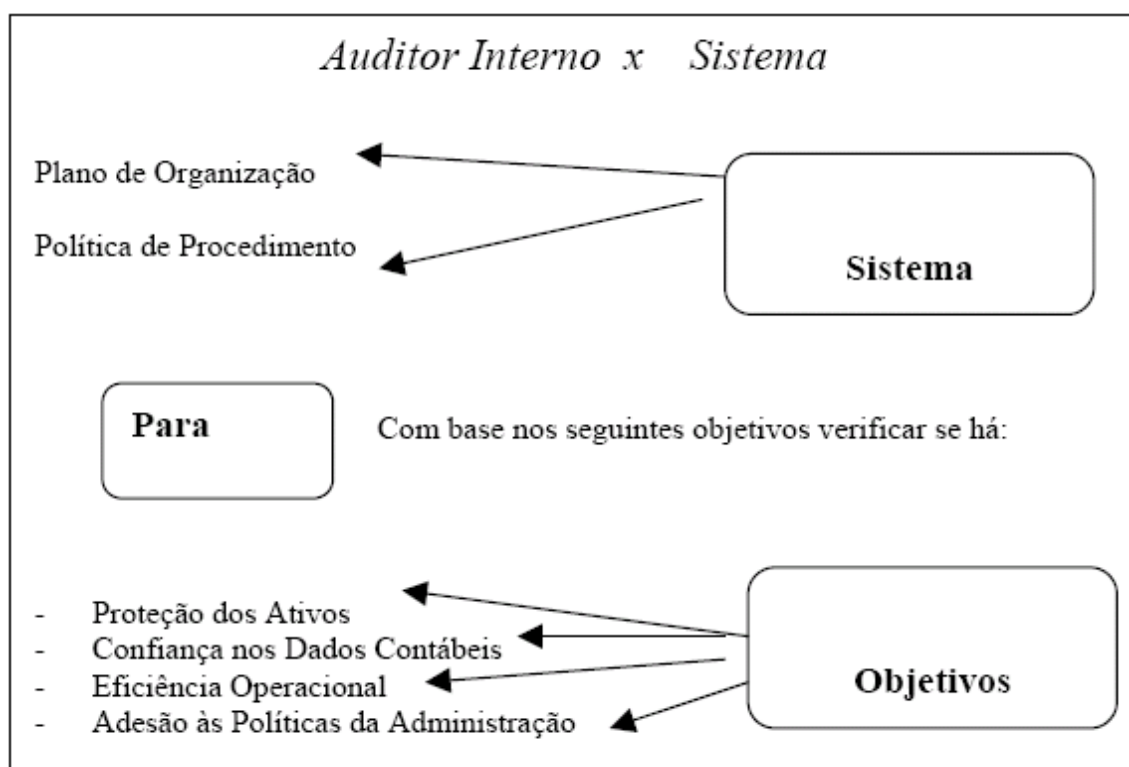


departamento específico com essa finalidade, utiliza as informações obtidas pelas funções de controle de transações e operações, para manter-se informada quanto a existência de erros ou outras situações que caracterizam inexistências, fraqueza ou desobediência dos controles internos. (ANDRADE, 1999, p.112)

Uma dessas funções é a auditoria interna que agindo de maneira independente dos responsáveis executivos pelas tarefas, examina e avalia de maneira contínua a estrutura, organização, adequação, qualidade e observância dos controles internos. (ANDRADE, 1999, p.113)

Baseado na figura 4 – O Auditor Interno e o Sistema de Controles Internos, página 63, Rezende e Favero (2004, p.3) concluem que um auditor interno tem como objetivo avaliar os controles internos contábeis para constatar a fidedignidade nos demonstrativos apresentados e verificar a eficiência das operações da empresa. O auditor interno serve como um revisor do trabalho do *controller*, uma vez que detecta falhas no sistema de controle interno da empresa e sugere melhorias.

Figura 4 – O Auditor Interno e o Sistema de Controles Internos



Fonte: Colella, Victor: Auditoria Controle Interno e Estoques. São Paulo: Saraiva, 1979, p.175.

#### 2.1.9.1 Auto-avaliação de controles

O *Control Self-Assessment* – CSA [Auto-Avaliação de Controles – AAC] consiste na metodologia iniciada na empresa petrolífera GULF – Canadá em 1987, para atender a um decreto local, sendo inicialmente utilizada por Auditores Internos que necessitavam de novas abordagens no exame da efetividade dos controles internos. (FEBRABAN, 2004, p.5).

Na visão do IIA, a Auto-Avaliação de Controle - AAC é um processo através do qual a eficácia do controle interno é verificada e avaliada. O objetivo é proporcionar razoável certeza de que todos os objetivos de negócio serão cumpridos. (AUDIBRA, 2006, p.17)

Já Correia *et al* (1999, p.47) apresenta o CSA como um sistema utilizado para avaliar o alcance dos objetivos empresariais estabelecidos e os riscos envolvidos neste processo, além de avaliar a efetividade dos controles internos estabelecidos para minimizar esses riscos.

Atualmente, a metodologia de auto-avaliação mais utilizada por Instituições Financeiras é o CSA. (FEBRABAN, 2004, p.4)

O CSA consiste em reunir a administração e o pessoal de uma determinada unidade de negócio, juntamente com facilitadores especializados, eventualmente os auditores internos ou externos, para entrevistas e discussões sobre assuntos ou processos específicos de sua área de atuação, com a finalidade de produzir uma auto-avaliação dos controles internos relacionados com aquela unidade e desenvolver planos de ação para mitigar as deficiências encontradas durante este processo.

Esse processo busca identificar numa estrutura de controle, as fraquezas e os obstáculos que impactam o desenvolvimento dos trabalhos para alcançar os objetivos determinados. (COCURULLO, 2004, p.169)

Logo, trata-se de metodologia utilizada para avaliação e revisão dos principais objetivos dos negócios da organização, dos riscos envolvidos na busca por atingir esses objetivos e dos controles internos projetados para administrar esses riscos, avaliando a sua eficácia. O método pode ser utilizado para avaliar aspectos relativos

a controles, processos, riscos e cumprimento de objetivos, por meio de reuniões, questionários ou auto-análise gerencial, devendo ser consideradas, além da cultura de controle da organização, as seguintes questões para escolha da forma de implementação: (FEBRABAN, 2004, p.5).

- Escopo – área, região, nível de detalhe, grupo de trabalho, etc.
- Finalidade dos resultados do trabalho (auditoria, auto-avaliação, etc.).
- Ferramentas e técnicas a serem utilizadas para a documentação do trabalho.
- Quem dirige o processo? Auditoria Interna ou Gerência Operacional?

As reuniões ocorrem com a participação do gestor do processo, seus principais colaboradores, clientes e fornecedores. Esses encontros são facilitados por um especialista no método de CSA. No final são elaboradas cartas de avaliação do assunto discutido, onde o gestor define se o risco é aceitável ou não, sendo necessária à proposição de algum plano de ação para solução dos problemas identificados. (FEBRABAN, 2004, p.5).

Os questionários de auto-análise são elaborados objetivando avaliar as estruturas de controle, sendo respondidos pelos próprios gestores, de forma a permitir a identificação da existência ou aderência de controles adequados. Desta forma, o gestor consegue avaliar se seu processo está ou não aderente às melhores práticas de controle. (FEBRABAN, 2004, p.5).

Observa-se que esta forma de avaliação de controles é utilizada e útil, uma vez que o gestor do processo participa do processo de avaliação. Entretanto, surge o empecilho da independência do avaliador neste processo.

O grupo de estudos da FEBRABAN (2004, p.6) ressalta diversos pontos fortes e benefícios e também pontos fracos e deficiências do método de auto-avaliação de controles.

#### Pontos Fortes / Benefícios:

- Evita surpresas, pois garante a identificação e administração de riscos.
- Melhora a confiabilidade da informação gerencial.
- Diminui retrabalho decorrente de erros.
- Dissemina a cultura de controle de riscos.

- Padroniza metodologia de identificação e avaliação de riscos na organização.
- Centraliza informações a respeito dos riscos relevantes.
- Subsidia implementação de políticas corporativas de mitigação de riscos.
- Facilita o conhecimento do negócio e suas vulnerabilidades.
- Identifica atividades críticas com controles frágeis ou inexistentes.
- Subsidia priorização de investimentos.
- Prioriza área de riscos para desenvolvimento de medidas adequadas de controles.
- Mantém a alta hierarquia informada sobre as formas de execução do trabalho.
- Consiste eficiência como método para se obter informações em uma base ampla.
- Permite resultados resumidos e consolidados, pois a informação está em bases sólidas.
- Gera mais qualidade na descrição dos riscos.
- Torna-se válido para empresas que atuam em setores altamente regulamentados.
- Possibilita a visão geral do processo analisado, por meio da estruturação das idéias, sem perda de informações relevantes.
- Estabelece planos de ação com responsabilidades e prazos definidos.
- Permite maior participação em grupo, de forma não defensiva.
- Promove gestão participativa e melhor conhecimento de suas funções, para os funcionários envolvidos no processo.
- Flexibiliza a adaptação às diversas áreas de negócios.

#### Pontos Fracos / Deficiências:

- Pode gerar perguntas de difícil compreensão.
- Depende do comprometimento dos gestores e equipe envolvida no processo avaliado.

- Pode afetar a qualidade final dos resultados, dependendo da quantidade total de respostas, tempo e atenção dedicadas pelo entrevistado.
- Pode consumir muito tempo para elaborar questionários ou preparar reuniões.
- Gera possibilidade de desatualização, devido a mudanças no ambiente ou processos.
- Pode resultar em eventual visão parcial do processo, dependendo da sua execução.
- Não garante que todos os riscos relevantes tenham sido identificados.
- Pressupõe que o corpo gerencial esteja apto a definir claramente os objetivos, identificar e avaliar os riscos.
- Pode gerar dependência de resultados, de acordo com o processo de cultura de riscos e controles da organização.
- Acarreta em investimento de tempo para aplicação do método.
- Pode envolver alto custo de implementação, dependendo da forma de aplicação.
- Não prevê a captura de registro de ganhos com os resultados dos trabalhos.
- Pode acarretar em utilização inadequada do método para aplicação de sanções aos funcionários participantes.

Já Cocurullo (2004, p.169) relaciona os seguintes objetivos do CSA:

- a) Reduzir ou eliminar controles caros e ineficientes, criando soluções alternativas;
- b) Definir as áreas de risco, desenvolvendo medidas de controle adequadas;
- c) Avaliar os padrões de controle existentes;
- d) Enfatizar a responsabilidade da administração por desenvolver e monitorar efetivamente os sistemas de controles internos;
- e) Comunicar os resultados para que se possa ter melhor compreensão dos riscos e controles das áreas em foco, bem como dos planos de ação a serem implementados.

Entretanto Correia *et al* (1999, p.53) destaca alguns elementos essenciais para uma adequada implementação do CSA. Como segue: [grifo do autor]

**1) Seleção dos facilitadores:**

a) Selecionar a pessoa adequada para atuar como facilitador do processo de implementação CSA e um fator decisivo de sucesso. Não se deve forçar o papel para qualquer um. Antes de considerar as habilidades dos pretendentes e necessário identificar como elas se relacionam em trabalhos de grupo. Nem todos têm habilidade ou desejo de trabalhar com grupos. A prioridade é identificar alguém que goste de trabalhar com pessoas;

b) Facilitador é o condutor do processo por isso devem exibir habilidades no trato com pessoas e uma compreensão clara da organização. O facilitador deve estabelecer um bom nível de sinergia e de confiança, encorajar a participação, assegurar o domínio do grupo e não o individual, valorizar as informações e os participantes e ser um ouvinte crítico. Os processos de CSA que obtiverem sucesso contaram com facilitadores qualificados e uma participação efetiva do grupo;

c) Facilitador tem que estar preparado para convencer os participantes da necessidade e dos benefícios do CSA.

**2) Planejamento inicial**

a) A implementação de CSA não é um processo simples. Requer muito planejamento, estruturação, diálogo, documentação e acompanhamento. Tudo tem que ser analisado de forma a minimizar os imprevistos que possam ocorrer.

**3) Expectativas sobre o processo**

a) A administração e os auditores geralmente esperam grandes resultados dos processos de CSA, como um método que ira revolucionar a empresa e possibilitar mudanças. Infelizmente, tal ansiedade pode conduzir a metas inatingíveis para um projeto inicial, que é extenso e complicado, levando ao fracasso;

b) Os peritos recomendam aplicar o processo de CSA em projetos menores e menos complexos, e, a medida que a empresa for adquirindo experiência, ampliar o âmbito do trabalho. Pode-se começar com projetos menores, aprender com eles e se existirem mudanças a serem feitas, é mais fácil adotá-las em

projetos menores. O risco de um resultado insatisfatório em um projeto inicial de CSA é significativamente reduzido começando-se por projetos menores.

#### **4) Apoio da Administração**

a) Se não existir apoio da alta administração da empresa, o processo de CSA está sentenciado ao fracasso antes de ser lançado. A busca de apoio tem que se estender a todos os níveis da organização, desde o principal executivo até o funcionário menos graduado;

b) Antes de iniciar um processo de CSA em uma unidade, este terá que ser vendido para todo o pessoal envolvido, pois eles representam um papel vital na identificação dos problemas e na elaboração das soluções que são o resultado do processo de CSA;

c) Os envolvidos, sejam administradores ou não, são os divulgadores dos sucessos e dos fracassos do programa. Se tiverem clara compreensão do que é CSA, de que terão melhor visão dos riscos envolvidos e de que existe a probabilidade desse processo auxiliar no alcance dos objetivos, certamente suas chances de sucesso se multiplicarão.

#### **5) Enfoque adotado no processo**

a) Tipicamente, as pessoas são treinadas para enxergar apenas os controles financeiros e operacionais, coisas concretas e facilmente mensuráveis. Mas, para sucesso com CSA, todos os envolvidos devem abrir seus horizontes e olhar para controles menos concretos e menos mensuráveis, tais como ética e comunicação.

Conclui-se com este estudo, que a metodologia do CSA permite que os diversos riscos associados às atividades desenvolvidas por uma organização, sejam devidamente identificados, administrados e mitigados, principalmente por meio de reuniões estruturadas e a utilização dos questionários aos gestores. (FEBRABAN, 2004, p.7)

A questão crítica para o sucesso do CSA é o acultramento sobre os riscos e controles de suas atividades pelos gestores dos processos e por todos os funcionários da organização, de forma que o reporte e identificação dos riscos não estejam associados a punições, mas enfatizando a melhoria dos processos e conseqüentemente dos resultados da organização. Outra questão importante para o bom êxito do CSA é a escolha do facilitador e a definição clara do objetivo que se

quer atingir com o processo. O facilitador deve ter habilidade para conduzir o processo, encorajando a participação de todos os envolvidos. (FEBRABAN, 2004, p.7)

Em referência ao estudo de avaliação dos controles internos, Migliavacca (2004, p.127), relata a existência de dois enfoques de controle e que podem ser exercido de duas maneiras: o controle imposto ou o autocontrole.

O controle imposto é o mais tradicional: medirá resultados com padrões impostos, o pessoal responsável tomará as ações corretivas devidas e se certificará que elas funcionam realmente. Mas esta visão de controle tem um sério defeito: ele ocorre após o evento e não antes. MIGLIAVACCA (2004, p.127)

Migliavacca (2004, p.127) também ressalta a importância para uma visão moderna, que evita o negativo e enfatiza o positivo, é o autocontrole. Este visa mais ao processo de administração e a função em questão, e tenta melhorar o processo de gerência em vez de corrigir desvios individuais. Programas de administração por objetivos, se devidamente executados, são bons exemplos desta visão.

Cocurullo (2004, p.169) conclui que a grande diferença entre os métodos de auditoria usuais e o CSA é que o segundo baseia-se diretamente no conhecimento daqueles que vivem o processo no dia-a-dia, deixando de lado a documentação extensa, o acúmulo de evidências, a busca de evidências e provas, revisões e execução de numerosos tipos de análises.

E, ressalta que, o CSA não substitui o trabalho da auditoria interna. Ele permite que os auditores internos identifiquem de uma maneira mais rápida os chamados controles flexíveis como a ética, comunicação, clima organizacional, que anteriormente pareciam impossíveis de diagnosticar. (COCURULLO, 2004, p.169)

#### 2.1.10 Controle interno e a SOX

Em resposta as fraudes corporativas do século XX (Enron, WorldCom, entre outros), surge em julho de 2002 nos Estados Unidos da América a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), formulada por dois congressistas americanos Paul S. Sarbanes e Michael G. Oxley, enfatizando o papel fundamental dos controles internos e fazendo



com que boas práticas de governança corporativa se transformassem em exigência legal.

Entende-se por fraude o ato que é caracterizado como o resultado de irregularidades e atos ilegais praticados contra a empresa, com manifesta intenção de seu autor. O termo fraude aplica-se, portanto, a atos voluntários de: Omissão e manipulação de documentos, informações, valores e bens; e Adulteração de documentos, registros, demonstrações contábeis e informações. (ANDRADE, 1999, p.131)

Em recente estudo sobre a referida lei, Deloitte Touche Tohmatsu (2004, p.2) relata que: “Alguns observadores descreveram a Lei Sarbanes-Oxley como a peça mais significativa da legislação comercial nos últimos cinquenta anos nos EUA”, ou seja, desde a legislação de 1934, que criou a SEC.

Sua composição pode ser observada na figura 5, página 71.

A SEC reconhece que as regras aplicáveis aos participantes do mercado fora dos EUA devem ser implementadas de forma razoável e comedida a fim de estimular sólidas bases de governança corporativa e não regras meramente burocráticas e desinteressadas para com a evolução dos mercados financeiros internacionais. (OLIVEIRA e LINHARES, 2006, p.7)

Figura 5 – Composição da Lei Sarbanes-Oxley

<b>Títulos</b>	<b>Destinatário</b>
1: Supervisão de Firmas de Auditoria	<b>Audidores Externos</b>
2: Independência do Auditor	
3: Responsabilidade Corporativa	<b>Empresas Obrigadas</b>
4: Publicação da Informação Financeira	
5: Conflito de Interesses de Analistas	<b>Analistas</b>
6: Recursos e Autoridade da Comissão	<b>Organismos Supervisores</b>
7: Estudos e Informes	
8: Responsabilidade Corporativa e Fraudes	<b>Medidas de Reforço da Lei</b>
9: Penalidades	
10: Declarações Fiscais	
11: Fraude Corporativa	

Fonte: Trisciuzzi (2007, p.9).

Grande parte das discussões em torno da Lei Sarbanes-Oxley concentra-se nas seções 302, 404 e 906, já que tratam especificamente das responsabilidades dos diretores executivos e financeiros para com a fidelidade dos números nas demonstrações financeiras, avaliações dos controles e procedimentos internos para a emissão dos relatórios financeiros e das multas e penalidades aplicadas àqueles que cometerem fraude. (OLIVEIRA e LINHARES, 2006, p.6)

A lei afeta todas as empresas-americanas e estrangeiras que possuem títulos e ações listados em bolsas americanas. A lei recomenda e, portanto, não obriga que o “framework” (estrutura) de controles internos a ser utilizado pelas empresas seja baseado no *The Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission* – COSO.

Esta metodologia de controles internos e gerenciamento de riscos foi adotada pelo Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB, que é o órgão criado pela SOX, com supervisão da SEC, para fiscalizar e regulamentar as atividades das empresas de auditoria das empresas de capital aberto com títulos negociados nas bolsas de valores americanas.

Pode-se dizer que as metodologias propostas pelo COSO tornaram-se uma grande referência para mapeamento e avaliação dos controles internos das empresas que querem se certificar como aderentes aos requisitos da SOX.

OLIVEIRA e LINHARES (2006, p.7) comentam que dentre as várias estruturas de controle interno atualmente existentes, destaca-se o COSO por ser o mais usado e recomendado pelas companhias em fase de implantação da lei Sarbanes-Oxley.

A SOX não ordena qualquer mudança com relação à responsabilidade pela detecção de fraudes. A nova legislação pode ajudar os auditores a elevar o nível de seu trabalho, obrigando a administração a melhorar seus controles internos agravando as conseqüências para atitudes antiéticas ou ilegais. Mas nem esta nova lei, nem as mudanças nos regulamentos de auditoria mudaram, efetivamente, o escopo das cartas de conforto apresentadas aos investidores, para atestarem à inexistência de fraudes (McCARTHY, 2003).

Segundo Peters, a lei define em relação ao controle interno e à responsabilidade pela qualidade de informações públicas:

a SOX exige que os principais executivos da empresa confirmem os relatórios periódicos entregues à SEC, garantindo assim que esses não contenham informações falsas ou omissões, representando a real situação financeira da companhia; no caso de divulgação de informações errôneas ou inexatas, são impostas penalidades. PETERS (2004, p.39)

Peters (2004, p.39) conclui: “Em outras palavras, os referidos administradores não poderão alegar ignorância a respeito de erros e fraudes em relatórios de sua responsabilidade”.

Abaixo estão descritos, sinteticamente, as partes mais significativas da lei que tenham relação com os controles internos.

A **seção 302** - Intitulada “Corporate Responsibility for Financial Reports” – também conhecida por “certificações”, a seção 302 determina que o diretor executivo (CEO – Chief Executive Officer – executivo principal da empresa) e o diretor financeiro (CFO – Chief Financial Officer – principal executivo financeiro da empresa) devem declarar pessoalmente, que são responsáveis pelos controles e procedimentos de divulgação. (grifo nosso)

As regras desta seção exigem dos altos executivos uma certificação atestando que, com relação aos relatórios trimestrais e anuais das demonstrações financeiras:

- a) Foi executada uma minuciosa revisão dos relatórios;
- b) Estes estão livres de declarações falsas;
- c) As demonstrações financeiras apresentam de forma autêntica as condições financeiras e o resultado das operações da companhia;
- d) Executaram a avaliação do desenho e da eficácia dos controles internos;
- e) São responsáveis pelos procedimentos de divulgação;
- f) Divulgaram ao seu comitê de auditoria e aos auditores independentes todas as deficiências materiais e os atos de fraude envolvendo funcionários da administração ou outros funcionários que desempenham papéis significativos nos controles internos da companhia;
- g) Indicaram no arquivamento junto a SEC todas as alterações significativas efetuadas nos controles.

A **seção 404** - Intitulada de “Management Assessment of Internal Controls” – determina uma avaliação anual dos controles e procedimentos internos das organizações para a emissão de relatórios financeiros. (grifo nosso)

Assim como na seção 302, esta exige que o CEO e CFO avaliem e atestem periodicamente a eficácias dos controles.

Além disso, o auditor independente da companhia deve emitir um relatório distinto que ateste a participação da administração nos estudos e certificação da eficiência dos controles internos e dos procedimentos executados para a emissão dos relatórios financeiros.

Dentre os relatórios emitidos pela a administração, deverá ser criado um relatório de controles internos, que afirmará:

- a) A responsabilidade da administração no estabelecimento e manutenção dos controles e procedimentos internos para a emissão dos relatórios financeiros;
- b) A avaliação acerca da eficácia dos controles e procedimentos internos para a emissão dos relatórios financeiros;
- c) Que o auditor independente da companhia atestou e reportou a avaliação feita pela administração sobre a eficácia dos controles internos e procedimentos para a emissão dos relatórios.

Para que o programa de controle interno implementado nas organizações se encaixe perfeitamente nas exigências impostas pela lei Sarbanes-Oxley, é recomendável o conhecimento e cumprimento de todas as seções da lei, bem como a sua aplicabilidade e a seleção de uma apropriada estrutura de controle interno.

#### 2.1.11 Limitações dos controles internos

Cocurullo (2004, p.74) relata que o relatório do COSO traz uma advertência contra a promoção de controles internos como panacéia para todos os problemas de negócio - ou seja, a noção de que controles internos efetivos significam que a entidade alcançara seus objetivos operacionais, financeiros e de *compliance*.

Em um capítulo dedicado somente a uma discussão das limitações de controles internos, o COSO explica que qualquer controle interno, não importa qual, seja bem projetado e operado, pode prover só razoável garantia à gerência e ao conselho de administração, com relação aos objetivos de uma entidade. As limitações inerentes a todos os sistemas de controles internos afetam a probabilidade de realização. Uma das razões pode ser simples erro humano ou julgamento errôneo. Além de que controles internos podem ser enganados através de fraude bem planejada (em geral praticada na forma de conluio).

D'Ávila e Oliveira (2002, p .35) comentam que os controles internos têm sido vistos por algumas pessoas como um conjunto de procedimentos que irão assegurar que a empresa tenha êxito, [...]. Desse ponto de vista os controles internos são vistos como a cura para todas as enfermidades a que uma empresa pode estar sujeita. Essa visão é equivocada.

E, ressaltam que, dois conceitos devem ser reconhecidos para se considerar as limitações dos controles internos de uma organização:

- 1) Controles internos, até mesmo os mais efetivos, funcionam em diferentes níveis em relação a diferentes objetivos. Para os objetivos relativos à eficiência e eficácia das operações da empresa, ou seja, alcance de sua missão fundamental, objetivos de lucratividade e outros similares, os controles internos podem assegurar que a gerencia esteja ciente da evolução dos negócios da empresa ou da falta dessa evolução. Entretanto, os controles internos não podem assegurar que os objetivos serão atingidos.
- 2) Controles internos não podem fornecer garantia total de que as quatro categorias de objetivos serão atingidos.

O primeiro conceito descrito anteriormente assume que existem certos eventos ou condições que estão simplesmente fora do controle da gerência. O segundo conceito diz respeito à realidade de que nenhum sistema de controles internos irá sempre efetuar o que é esperado dele. O que pode ser esperado de um sistema de controles internos é que a segurança razoável seja obtida. (D'ÁVILA E OLIVEIRA, 2002, p .35)

D'Ávila e Oliveira (2002, p .36) explicam que a expressão segurança razoável não pressupõe que os sistemas de controle interno irão falhar freqüentemente, mas

sim, que se assuma o fato de que, como o processo é exercido por pessoas, este não é infalível. A expressão se impõe como necessária para não se criar a falsa impressão de que existe segurança absoluta. E, na opinião dos autores, os fatores que impedem um sistema de controles internos de oferecer segurança absoluta são: Julgamento; Colapsos; Má intenção da gerência; Conluio; Custo versus benefício.

Entretanto, observa-se que mesmo após a implementação dos controles internos de uma organização, e como os mesmos não serem sempre e ininterruptos seguros, faz-se necessário revisões constantes e supervisão; logo, esta pesquisa fará um estudo das atribuições, funções e responsabilidades da área de auditoria interna para encontrar tal suporte nas literaturas para a função de promotora e guardião dos controles internos e no caso estudado.

## 2.2 Auditoria

Os Padrões Internacionais (IPPF) servem como um benchmark e fundamentos do desempenho dos serviços de auditoria interna e são parte de uma estrutura consistente que fornece um “mapa do caminho” para o profissionalismo da auditoria interna através do mundo.

Allan Goldstein, CIA, CFSA  
Presidente do *Professional Standards Committee* - IIA

A palavra auditoria tem sua origem no latim, provem de “auditor”, que significa ouvir.

Na compreensão atual do termo, segundo Ferreira (1999), auditoria é o exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço.

Auditoria<sup>1</sup> consiste em um exame cuidadoso, sistemático e independente, cujo objetivo seja averiguar se as atividades desenvolvidas em determinada empresa ou setor estão de acordo com as disposições planejadas e/ou estabelecidas previamente, se estas foram implementadas com eficácia e se estão adequadas (em conformidade) à consecução dos objetivos.

Entretanto, segundo Guevara Grateron (1999, p. 34), a função de auditoria iniciou-se na dinastia Cio, na China, por volta de 2000 a.C., quando eram auditados os registros do imperador chinês. No entanto, arqueólogos encontraram indícios de que esta atividade já era desempenhada nas civilizações da Mesopotâmia.

Sullivan (1985, p. 9) comenta que já existiam auditores na Babilônia, em 4000 a.C..

Todavia Sawyer explica que há fortes evidências da presença consistente da auditoria na Roma antiga:

A Roma antiga usava a ‘audição das contas’. Um funcionário comparava os seus registros com os de outro. Esta verificação verbal destinava-se a evitar que os funcionários encarregados do dinheiro cometessem atos fraudulentos. Na verdade, a tarefa de ‘ouvir’ as contas deu origem ao termo ‘audit’ do latim ‘auditus’ (escutar). SAWYER (1981, p. 4)

---

<sup>1</sup> WIKIPÉDIA. Enciclopédia. Disponível em: <<http://www.wikipedia.com>>. Acesso em 20 jan. 2007.

Fridori (2001, p. 11) destaca que a partir do texto de Sawyer evidencia-se a preocupação preponderante da auditoria com as fraudes.

Já Belucio (1988, p. 18) afirma que a origem da auditoria, como função voltada para o exame da correção dos livros contábeis, teve início por volta de 1314, quando foi criado o cargo de auditor do tesouro nas Ilhas Britânicas, com o objetivo de proceder a exames nas contas públicas.

As atividades da auditoria não apresentam uma data específica e precisa de seu início. Entretanto, a palavra auditoria torna-se efetiva segundo Araújo (1998), que relata em seu artigo que o termo auditor surgiu em fins do século XIII, na Inglaterra, quando Eduardo I, em 1285, mencionou o termo auditor, dizendo que, se as contas, por ele examinadas, não refletissem a realidade dos fatos, seu testemunho seria motivo de punição.

Em 1890, foi então criado o AICPA, ocasião em que o conceito de auditoria já estava desenvolvido, e assim incluído no Manual de Auditoria de George Soule, um dos primeiros livros norte-americanos sobre auditoria, citado por Guevara Grateron (1999, p. 36), onde citava a seguinte instrução: “O auditor não deveria certificar as declarações de contas como corretas a não ser que tenha investigado seus suportes desde sua fonte até a declaração final.”

No século XIX, em decorrência de inúmeros processos de falências, é quando se pode observar o surgimento da auditoria de uma forma estruturada e regulamentada. Neste contexto, contadores, em especial da Inglaterra e dos Estados Unidos da América, se organizaram para desenvolver técnicas para o exame das demonstrações financeiras das organizações empresariais, visando proteger o capital dos investidores.

Após a crise econômica de 1929, foi criado um grupo de trabalho que reuniu o Instituto de Contadores Americanos e a Bolsa de Nova Iorque. Esse grupo estabeleceu a primeira lista que deveria ser seguida pelas empresas cujas ações fossem cotadas em Bolsa. A partir desse momento, tornou-se obrigatória a auditoria contábil nessas empresas. (FRIDORI, 2001, p.13)

Entretanto, quando as empresas surgiram, eram administradas pelos proprietários, que podiam exercer de forma eficiente todas as atividades da empresa que eram centralizadas em um só local. Com o crescimento e abertura de filiais em diversos locais o administrador já não dispunha da facilidade de estar tudo em um só



local e, apesar disso, queria possuir o controle de todas as atividades, porém percebeu a dificuldade de executar o acompanhamento como antes.

O administrador precisava de instrumentos que pudesse utilizar para auxiliar em seu trabalho. Foi então que a contabilidade, leia-se Ciências Contábeis, ganhou a merecida importância e tornou-se fundamental para a atividade desenvolvida, oferecendo, através de relatórios, uma visão global da empresa, proporcionando para a administração a possibilidade de acompanhamento dos resultados alcançados nas decisões tomadas.

Logo os administradores passaram a utilizar esses relatórios para verificar se foram bem ou mal sucedidos em suas atividades. Surgindo assim uma forte demanda por auditoria, já que é seu propósito gerar confiabilidade das informações divulgadas, seja para os públicos internos ou externos à empresa. Neste sentido, Franco e Marra afirmam:

O fim principal da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e consequentemente as demonstrações contábeis. Na consecução de seus objetivos ela contribui para confirmar os próprios fins da Contabilidade, pois avalia a adequação dos registros, dando à administração, ao fisco e aos proprietários e financiadores do patrimônio a convicção de que as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período. (FRANCO e MARRA, 2001, p.28)

Entretanto, necessitam, a partir desse momento, da confirmação de que os controles internos e as rotinas estabelecidas estavam sendo cumpridos e fazendo com que as informações contábeis fossem geradas com a garantia de estar espelhando a real situação econômica e financeira da organização.

A auditoria interna neste momento é concebida, toma forma embrionária como uma atividade necessária à organização e desenvolve-se a fim de seguir a gerência ativa, concedendo-lhe alternativas, como ferramenta de trabalho, de controle, assessoria e administração. (ATTIE, 1992, p.26)

Como se sabe, a auditoria interna foi concebida em virtude de a auditoria externa ter por objetivo, unicamente, a emissão de um parecer acerca da fidedignidade das demonstrações contábeis das empresas. Estas, por sua vez, mergulhadas num processo de crescimento, necessitavam de detalhes a respeito de controles e políticas internas.

Para Fama e Jensen (1983), os instrumentos organizacionais tradicionais para fazer verificações à governança são os órgãos de auditoria, interna e externa.

A auditoria é função organizacional de revisão, avaliação e emissão de opinião quanto ao ciclo administrativo (planejamento/execução/controle) em todos os momentos e ou ambientes das entidades. Sua atuação visa verificar e ou constatar a qualidade dos processos e resultados organizacionais já praticados e seus reflexos nos horizontes presente/passado e presente/futuro. (GIL, 1999, p.13)

No estudo da auditoria observam-se inúmeras vertentes, entretanto existe uma divisão clássica estabelecida informalmente em: auditoria externa ou independente e auditoria interna.

As atividades das duas auditorias - a interna e a externa - podem se sobrepor em alguns pontos, como exemplo, revisar se os controles contábeis são adequados. Mas, as diferenças entre as duas são maiores do que as similaridades, porque os seus objetivos são diferentes, como pode ser observado no quadro 3, página 80. (MIGLIAVACCA, 2004, p.47)

Quadro 3 – Comparação Auditor Externo x Auditor Interno.

O auditor externo	O auditor interno
É independente	É um empregado da Companhia
Serve a terceiros que precisam de informações financeiras confiáveis.	Serve a administração da companhia.
Revisa o balanço e a demonstração de resultados. Revisa as operações e os controles internos para determinar a abrangência de seus trabalhos e a confiabilidade das informações financeiras.	Revisa todas as operações e controles da empresa para a maior eficiência, eficácia, e economia de recursos.
Revisa os registros contábeis que suportam os relatórios financeiros uma vez ao ano.	Revisa todas as atividades da empresa a, continuamente.
Tem responsabilidade acidental com a prevenção e detecção de fraudes, mas tem responsabilidade direta sobre elas se os demonstrativos financeiros sofrem efeito material significativo.	Tem o objetivo direto de prevenir e detectar fraudes de qualquer forma ou efeito, sobre as atividades auditadas.
Tem o seu escopo mais dirigido ao <b>passado</b> , ao histórico e análise das transações ocorridas no exercício findo.	Tem a preocupação de assessorar a administração sobre as melhorias operacionais que causam efeito <b>futuro</b> .

Fonte: MIGLIAVACCA, 2004, p.48

Apesar de serem diferentes, os objetivos de ambas as auditorias são igualmente essenciais, necessários e significativos para o mundo dos negócios. São duas atividades diferentes que se complementam e devem trabalhar em harmonia

para a melhor produtividade dos processos e transações dos negócios. (MIGLIAVACCA, 2004, p.48)

Neste contexto, Cocurullo (2002, p.158) define a auditoria externa como sendo: “A auditoria externa ou independente é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada, que poderá ser contratado para a auditoria permanente ou eventual”.

A auditoria independente aparece mencionada no inciso 3, do art.177 da Lei das S.A. (1976), onde se estabelece que “demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão”.

O Banco Central do Brasil – BACEN, por meio da resolução nº 2.267/96 Reitera a obrigatoriedade de Auditoria Independente para instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, Fundos de Investimentos Regulamentados pelo BACEN e Administradoras de Consórcio.

Na mesma linha a Superintendência de Seguros Privados – SUSEP, por meio da Circular nº10/92 Art. 1º estabelece Auditoria Independente para as Sociedades Seguradoras, Sociedade de Capitalização e Entidades Abertas de Previdência Privada.

Independente de suas exigências, o produto final de uma auditoria independente é a apresentação do parecer do auditor, em relatórios que poderão ser subdivididos em: de forma longa, de controles internos, sobre revisão limitada e especial. (FRANCO e MARRA, 2001, p.210)

A resolução nº820 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC (NBC T 11), de 1997, classifica a opinião dos auditores em função do tipo de parecer apresentado, como sendo:

- a) Parecer-Padrão (Limpo ou sem Ressalva);
- b) Parecer com Ressalva (Qualificado);
- c) Parecer Adverso; e
- d) Parecer com Abstenção de Opinião.

Já a instrução nº308 da Comissão de Valores Mobiliários – CVM (1999) dispõe sobre o registro e o exercício dessa atividade no âmbito do mercado de

capitais. Este documento define deveres e responsabilidades dos administradores das entidades auditadas, bem como o relacionamento com os auditores independentes.

Logo, percebe-se que o campo de atuação dos auditores externos em uma organização, não se limita a auditoria das demonstrações contábeis, apesar de ser este o foco principal de sua atuação.

Rossetti e Andrade comentam que:

As responsabilidades essenciais da Auditoria Independente concentram-se na análise das demonstrações contábeis das empresas, verificando, de um lado, se elas estão conformes com as normas exigidas no país e com as internacionais, para as empresas que emitiram títulos em mercados financeiros externos; de outro lado, se elas refletem corretamente a realidade da empresa, quanto a resultados e a variações patrimoniais. Essas atribuições são do interesse dos proprietários, do conselho de administração e de seu comitê de auditoria. São também do interesse dos analistas e dos investidores do mercado de capitais. (ROSSETTI e ANDRADE, 2006, p.266)

Todavia, Drucker (2001, p.81) comenta a necessidade, no contexto dos EUA, da auditoria empresarial, que em sua opinião deverá ser realizada por uma instituição especializada independente. Destaca o trabalho que algumas empresas de consultoria em administração e das grandes firmas de auditoria que, no entanto são apenas *ad hoc* e solicitados habitualmente quando a empresa já está em dificuldades.

Entretanto, para o bom desempenho da Auditoria Independente, tanto para a segurança dos administradores, quanto para a confiança dos investidores, três aspectos são de alta relevância: 1) A independência em relação à empresa e a ausência de conflitos de interesse; 2) A rotatividade; e 3) A competência técnica e a atualização. (ROSSETTI e ANDRADE, 2006, p.269)

Essa definição permite observar a preocupação dos autores com a questão da independência da auditoria externa frente às organizações auditadas.

No Brasil e no mundo, a elevada incidência de casos envolvendo a atuação dos auditores externos demonstra que nem sempre os trabalhos e relatórios de risco das auditorias externas estão desvinculados dos interesses dos administradores, mesmo quando isso pode levar a uma destruição da reputação e da própria auditoria, como aconteceu com a Arthur Andersen Auditores Independentes.

Ainda não decorreu o tempo necessário para se obter a comprovação empírica da eficácia das iniciativas recentes voltadas à regulamentação do relacionamento das empresas de auditoria e consultoria com as organizações.

Todavia Cardozo (2006, p. 5-7) comenta que o desafio é contínuo, em busca da credibilidade, e se revela com um foco permanente em equilíbrio de interesses, qualidade apropriada e independência inequívoca. E, ressalta que os auditores devem continuar fazendo a modificação operacional necessária para reconstruir a confiança do mercado, clientes, mídia e reguladores e recomenda escutar as vozes do mercado e melhorar a comunicação, para melhor entender o que o mercado deseja que o auditor faça e divulgar melhor o papel do auditor.

Por outro lado, em todo o mundo, a auditoria interna é realizada nos mais diversos setores e dentro de organizações cujo porte, finalidade e estrutura variam. Além disso, as leis e os costumes dos vários países diferem uns para os outros, podendo afetar o exercício da auditoria interna em cada setor.

Os profissionais que exercem essa atividade são importantes para a administração, exercendo um trabalho mais abrangente, pois fazendo parte da própria empresa, os exames podem ser efetuados com maior profundidade. Os auditores internos conhecem o negócio da empresa, sendo assim o processo pode ser avaliado por completo, pois, além da verificação contábil, pode-se avaliar os procedimentos operacionais e observar o cumprimento da utilização dos controles internos por parte dos gestores dos processos.

Neste sentido, Franco e Marra (1995, p.175), relatam que a auditoria interna é aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente. Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional.

Essa tarefa, de análise detalhada de políticas e procedimentos internos, coube à auditoria interna. Sendo que seu enfoque se voltou, em algumas empresas, muito mais para uma atitude policial, ou seja, verificar a existência de irregularidades, fraudes, desvios e apontar os infratores para uma possível punição.

Esse estigma de policial, de descoberta de fraudes, irregularidades, erros e desvios, enraizaram-se de tal forma nos trabalhos do auditor interno que em pleno século XXI, ainda se encontram vestígios dessa concepção antiga da auditoria interna.

Aos novos propósitos e conceitos incorporados pela auditoria interna, nem sempre bem divulgados, constituem a moderna concepção de seus trabalhos. “A nova auditoria interna está concebida para o exercício de uma atividade de assessoramento a alta administração da empresa (...)”. (ARAÚJO, 1998).

Diante das atribuições expostas aos auditores, observa-se a importância e a responsabilidade que assume a auditoria no atual contexto das organizações. Attie (1998, p.31) cita quatro princípios que devem ser observados na consecução dos trabalhos de auditoria, são eles: **Independência; Integridade; Eficiência e Confidencialidade**. [grifo nosso]

Percebe-se nas literaturas existentes que os membros da administração demonstram cada vez maior aceitação da auditoria interna como um meio de obter análises, avaliações, recomendações, assessoria e informações objetivas sobre os controles e o desempenho da organização.

A auditoria interna é, portanto, um órgão dentro da estrutura organizacional cuja função é verificar de forma sistemática o sistema de controle interno e garantir de forma objetiva e independente para o conselho de administração ou comitê de auditoria, que os processos existentes para mitigar os riscos da organização sejam adequados e efetivos, do ponto de vista de sua identificação, administração e informação, de tal forma que os riscos residuais sejam conhecidos e aceitáveis sob a ótica do interesse dos acionistas e/ou proprietários.

Os trabalhos de auditoria interna estão regulamentados, no âmbito da profissão **contábil** no Brasil pelas normas técnicas NBC T 12 aprovada pela Resolução 986 (CFC, 2003), e norma profissional NBC P 3 aprovada pela Resolução 781 de (CFC, 1995). [grifo nosso]

Não obstante a profissão contábil, existem auditorias especializadas inerentes a outras profissões que podem ser exercidas por outros profissionais, pode-se citar:

- a) Auditorias médicas ou hospitalares (medicina e outras profissões correlatas da saúde);

- b) Auditorias de qualidade e de processos operacionais (administração e engenharia);
- c) Auditorias ambientais (engenharia, biologia, química e outras profissões correlatas dependendo da atividade da organização);
- d) Auditorias educacionais ou sociais (administração, pedagogia, sociologia e outras profissões correlatas);
- e) Auditorias de sistemas informatizados (engenheiros de sistemas, tecnólogos de processamento de dados, informáticos e contadores);
- f) Auditoria de gestão e operacional (administradores, economistas e contadores).

A justaposição dos diversos ramos de conhecimento em alguns tipos de auditoria é própria das atuais exigências da nossa sociedade, caracterizada por rápidas mudanças, onde as novas tecnologias surgem mais rapidamente do que as profissões e a regulamentação.

As funções e atividades da auditoria poderão contar com a colaboração de outros profissionais, especialmente quando se tratar de trabalhos em áreas que requerem especializações e que não podem ser realizadas pelo contador. Devido à complexidade e inúmeros conhecimentos que se fazem necessários na função é conveniente dividir-se a auditoria em áreas especializadas tais como: fiscal, sistemas informáticos, operacional, etc ou por área de negócio.

Cardozo (2006, p.16) ressalta que os auditores precisam desenvolver talento e expertise para prover serviços de inquestionável qualidade.

Portanto, a estruturação de uma equipe multidisciplinar devidamente capacitada é condição primordial para a eficiência e eficácia dos trabalhos de auditoria, uma vez que as avaliações dependem de uma correta análise da situação sobre diferentes temas.

Assim, no conceito geral de auditoria, as vertentes chaves para suas atividades são sistematização, objetividade e independência. As duas primeiras qualidades são obtidas por uma auditoria por meio de seus próprios esforços, dominando e aplicando com disciplina e competência a metodologia bastante especializada própria dessa área.

No entanto, a independência não depende apenas da auditoria, mas, da particular forma da estrutura organizacional em que vai estar inserida. Se ficar

subordinada diretamente aos executivos que realizam a gestão da empresa, essa independência poderá ficar prejudicada. A solução estrutural usual, em uma empresa, por exemplo, é fazê-la vincular-se e reportar-se diretamente ao conselho de administração ou ao comitê de auditoria.

Ressalta Migliavacca (2004, p.47), que a função da auditoria interna deve se reportar ao mais alto nível possível da empresa a fim de preservar sua autonomia e independência de julgamento. Mas, mesmo se reportando ao topo da hierarquia, o auditor não deve jamais esquecer que exerce uma função de staff, e não operacional, de linha. Ele não tem nenhuma responsabilidade ou autoridade operacional. Não tem nenhum direito de dar ordens, tampouco tem poderes para exigir do pessoal operacional que suas recomendações sejam seguidas.

Se em uma empresa não existir uma auditoria interna ou que não seja vinculada ao conselho de administração ou ao comitê de auditoria, a solução para conseguir avaliações isentas será buscar uma auditoria externa que, sendo uma organização totalmente independente e voltada a cultivar uma reputação de competência e objetividade no mundo empresarial, poderá oferecer as informações desejadas com a necessária desvinculação quanto aos interesses dos gestores.

Entretanto será aprofundado o estudo da auditoria interna, que é o foco essencial esta pesquisa.

### 2.2.1 Definição de auditoria interna

Tal e como definir controle interno pode ser uma tarefa difícil, o mesmo ocorre com a auditoria interna, visto a existência de diversas definições e aplicabilidade da auditoria interna nos dias de hoje, pois se trata de um assunto abrangente e diversificado dentro das organizações.

Entretanto pode-se citar Franco e Marra que definem que:

A auditoria interna é aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente. Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência



profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional. (FRANCO e MARRA, 1995, p.175)

Já para Migliavacca (2004, p.46), a auditoria interna eficaz é um controle organizacional que pode assegurar à administração que os objetivos genéricos de controle interno estejam sendo alcançados.

Segundo Paula (1999, p.32), pode-se definir auditoria interna como sendo uma atividade de avaliação independente, que, atuando em parceria com administradores e especialistas, deverá avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle de toda a entidade, agindo proativamente, zelando pela observância às políticas traçadas e provocando melhorias, fornecendo subsídios aos proprietários e administradores para a tomada de decisão, visando ao cumprimento da missão da entidade.

Para o BACEN (2008, p.5), a auditoria interna é definida como uma atividade de assessoramento à Administração, voltada para a avaliação e a adequação dos sistemas de controle interno, em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para o Banco Central.

O *The Institute of Internal Auditors – IIA*, instituto com representatividade global de auditores internos, sediado nos Estados Unidos da América, define que:

Auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de riscos, de controle e governança corporativa. (AUDIBRA, 2006, p.25).

Já a definição do CFC para a auditoria interna na área contábil está descrita na NBC T 12 transcrita a seguir:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Cruz e Glock (2007, p.86) definem que auditoria interna compreende examinar os procedimentos adotados para medir e avaliar a eficiência e a eficácia dos procedimentos de controle interno adotados nos Órgãos setoriais da Administração.

Observa-se que as diversas definições citadas convergem para uma atuação objetiva e de adicionar valor as organizações. Seja por meio de avaliação, assessoria ou consultoria interna. Entanto pode ser diferenciadas pelos objetivos e finalidades e sua tipologia.

### 2.2.2 Objetivos e finalidade da auditoria interna

Para o IIA (1999) a auditoria interna objetiva prestar serviços de avaliação e consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

Paula (1998 e 1999, p.45) define como os objetivos da auditoria interna:

- a) avaliar se os objetivos operacionais e de negócios estão sendo atingidos;
- b) avaliar se os meios utilizados para o cumprimento dos objetivos são os mais adequados e eficientes, em relação aos custos envolvidos, aos prazos estabelecidos e aos benefícios obtidos;
- c) acompanhar e avaliar providências e soluções adotadas em relação às recomendações e sugestões apresentadas nos relatórios de Auditoria;
- d) sugerir medidas para a melhoria e o aprimoramento do desempenho operacional da organização;
- e) recomendar controles que possibilitem informar à direção sobre os riscos que podem influir no resultado da empresa;
- f) evidenciar oportunidades a serem exploradas.

Cruz e Glock (2007, p.86) comentam que o objetivo e a finalidade da auditoria interna é exercer uma avaliação independente da adequação e eficácia do sistema de controle interno adotados da organização, traduzindo-se em serviço de apoio à administração, ou seja, passa a ser um elemento de controle que mede e avalia os demais controles.

Entretanto, para Aoki e Sakurai (1989, p.43), o objetivo da auditoria interna é assistir aos membros da organização no cumprimento efetivo de suas

responsabilidades. O objetivo da auditoria interna inclui promover um efetivo controle a um custo razoável.

Já Migliavacca (2004, p.46), relata que a auditoria interna, em suas normas deve atender aos seguintes objetivos:

- a) Avaliação de controles operacionais e financeiros, e controle eficiente a custo compatível (benefício maior que o custo);
- b) Integração adequada com a auditoria externa;
- c) Verificação do cumprimento das políticas e recomendações a administração da empresa;
- d) Salvaguarda de ativos, impedimento ou detecção de fraude, roubo ou uso indiscriminado de recursos da empresa;
- e) Avaliação da exatidão, confiabilidade e integridade dos dados administrativos desenvolvidos dentro da organização;
- f) Avaliação da qualidade do desempenho administrativo, incluindo eficiência e economia da administração na utilização de recursos e eficiência em atingir os objetivos propostos;
- g) Recomendações de aperfeiçoamentos operacionais.

Cocurullo (2004, p.148) que em um conceito mais atual, a auditoria seja interna (revisão feita por funcionários da própria empresa ou terceirizada) seja externa (revisão feita para assegurar que as demonstrações contábeis representam em todos os aspectos relevantes a posição patrimonial e financeira da empresa), deve agregar valor aos acionistas e a sociedade, garantindo a qualidade das informações para a tomada de decisão.

Na mesma linha evolutiva, para Migliavacca (2004, p.47) a auditoria interna moderna tem evoluído para o conceito de *management oriented*, onde ela tem uma maior participação de assessorar a administração na gestão da empresa.

As atribuições da auditoria interna na área contábil estão caracterizadas na NBC T 12 que define a atividade de 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.

Estas conceituações extremamente amplas colocam a auditoria interna como órgão de assessoria especializada da alta administração das organizações, auxiliando-a nas tarefas de monitoramento do cumprimento de objetivos e leis. Como órgão de assessoria especializada deve atuar de acordo com métodos e técnicas especializadas e de modo sistemático, expressando como resultado de seu trabalho pareceres ou recomendações, embasadas em metodologia científica.

Entretanto, quanto a finalidade da auditoria interna no âmbito do serviço público federal, estas estão descritas pela Secretaria Federal de Controle Interno - SFTC na Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001. Que em seu anexo único, página 31, item 4, descreve que a finalidade básica da auditoria é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e das entidades da administração pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido.

Todavia, seja na área pública ou privada, é recomendável ressaltar que para melhor desempenhar o seu papel o auditor deve abster-se de realizar quaisquer tarefas operacionais, tais como: registros contábeis, atividades operacionais e etc.

### 2.2.3 Tipos de auditoria interna

Os serviços de auditoria interna podem ser subdivididos em relação as suas tipologias, entretanto esta tipologia pode ser usada sem rigidez e sem prejuízo do benefício de seu trabalho, não sendo uma regra, apenas um balizador.

#### 2.2.3.1 Auditoria contábil/financeira

Vidal (2004, p.39) define que a auditoria contábil é focada nos registros efetuados nas demonstrações financeiras, destina-se ao exame e à avaliação de

seus componentes, considerando sua adequação bem como a aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade.

Para definir auditoria contábil, resumem-se aqui as idéias de Almeida (1996, p.20), onde esta é a técnica contábil que - através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade - objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Cocurullo (2004, p.147) considera que com isto não se está afirmando que a ação da auditoria se limita aquilo que está registrado nos livros, pois ela poderá também apurar o que foi omitido nos registros. A auditoria contábil se vale, assim, de todos os meios de prova ao seu alcance, para apurar a veracidade dos registros, mesmo que tenha de recorrer a provas extra-contábeis ou mesmo fora da empresa auditada.

Segundo Jund (2001, p.92), a auditoria contábil está direcionada a auditoria das demonstrações contábeis e se destina ao exame e avaliação dos componentes dessas demonstrações, no que diz respeito à adequação dos registros e procedimentos contábeis, sistemática dos controles internos, observância de normas, regulamentos e padrões aplicáveis, bem como a aplicação de Postulados, Princípios e Convenções Contábeis.

Jund (2001, p.92) ainda descreve que a auditoria contábil, atualmente, depende muito da auditoria de sistemas informatizados, pois cada vez mais, os sistemas de controles contábeis estão sendo construídos em software (antigamente muitos procedimentos de controle contábil eram efetuados manualmente).

Já no âmbito serviço público federal, a CGU/SFCI por meio da IN nº 01/2001, em seu Anexo, p.32, Capítulo IV, item 5, subitem III classifica como:

**Auditoria Contábil:** compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os

registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. Tem por objeto, também, verificar a efetividade e a aplicação de recursos externos, oriundos de agentes financeiros e organismos internacionais, por unidades ou entidades públicas executoras de projetos celebrados com aqueles organismos com vistas a emitir opinião sobre a adequação e fidedignidade das demonstrações financeiras.

#### 2.2.3.2 Auditoria operacional

Vidal (2004, p.40) define que a auditoria operacional destina-se a determinar se as operações da empresa auditada estão transcorrendo de forma adequada.

Para Gil (1999, p.21), a auditoria operacional é aquela cujos procedimentos e recomendações atacam causas e conseqüências de uma situação ou ambiente estático ou predefinido e que não foi alcançado ou cumprido, ou seja, com base no binômio passado/presente.

Oliveira (1995) enquadra como auditoria operacional o conceito adotado pelo *General Accounting Office* – GAO /USA, descrito por: As auditorias de economia e eficácia objetivam, entre outros propósitos, determinar: (1) se a entidade adquire, protege, emprega seus recursos (como pessoas, bens e espaços físico) de maneira econômica e eficiente: (2) as causas de ineficiência ou de práticas antieconômicas; e (3) se a entidade tem cumprido as leis e regulamentos aplicáveis de economia e eficiência.

Segundo Jund (2001, p.94), o objetivo geral da auditoria operacional é assessorar a administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, avaliando se a organização, departamento, atividades, sistemas, funções, operações e programas auditados estão atingindo os objetivos organizacionais e gerenciais com a eficiência, eficácia e economia (é a chamada auditoria dos 3 E's), na obtenção e utilização dos recursos (financeiros, materiais,

humanos e tecnológicos), bem como em observância as leis e regulamentos aplicáveis e com a devida segurança.

Esse objetivo geral pode ser desdobrado em diversos outros objetivos específicos, dentro do mesmo escopo, como por exemplo:

- a) Avaliação dos controles gerenciais internos a sua adequação e eficiência;
- b) Identificação de falhas e irregularidades no ciclo operacional;
- c) Avaliação do desempenho do setor auditado e do seu ciclo operacional;
- d) Aderência das ações operacionais, administrativas, as políticas, planos e diretrizes;
- e) Verificação das causas de ineficiência ou desperdícios. (JUND 2001, p.94)

Todavia, Polimeni afirma que:

*A Auditoria Operacional é um conjunto de técnicas e procedimentos empregados para se realizar uma ampla e construtiva revisão da estrutura organizacional e seus componentes. Compreende um exame analítico das atividades do negócio, destinado a determinar sua adequação para alcançar as políticas e os objetivos gerenciais e para estabelecer o grau de adesão ao sistema estabelecido.*

*[...] os auditores internos passaram a ter um enfoque de auditoria operacional durante suas programações, em decorrência das necessidades manifestadas pelo usuário. A maioria das organizações dos tempos atuais, preocupadas com os aspectos relacionados com a redução de custos e busca da competitividade, passou a exigir de seus auditores uma contribuição muito maior do que o mero exercício de fiscalização e policiamento das atividades rotineiras. (POLIMENI, 1988, p. 6)*

Já no âmbito serviço público federal, a CGU/SFCI por meio da IN nº 01/2001, em seu Anexo, p.32, Capítulo IV, item 5, subitem IV, classifica como:

Auditoria operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a

responsabilidade gerencial. Este tipo de procedimento auditorial, consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados.

#### 2.2.3.3 Auditoria de gestão

Auditoria de gestão. Gil (1999, p.21) define: “cujos pontos de controle são discutidos no presente, para vigorar no futuro, tais como novos enfoques, tecnologias ou maneiras de operacionalização a serem praticados e portanto, com base no binômio presente/futuro”;

Em seu livro, Carvalho (2007, p. 102) enfatiza que a auditoria de gestão destaca a eficiência, eficácia e efetividade do trabalho dos administradores.

Já Cocurullo (2004, p.165), define a auditoria de gestão como a que cumpre o exame e a avaliação sobre sistemas políticos, critérios e procedimentos utilizados pela empresa na sua área de planejamento estratégico, tático e, principalmente, no processo decisório. E tem o objetivo de assessorar a Administração quanto:

- a) A adequação, eficácia e eficiência do desempenho da empresa no tocante as suas funções de planejamento e tático;
- b) Ao atingimento dos resultados em relação aos objetivos e planos estabelecidos e as alternativas disponíveis;
- c) A qualidade e viabilidade dos planos, orçamentos e das políticas e diretrizes com alcance a todos os níveis gerenciais;
- d) Ao estudo de alternativas estratégicas e táticas;
- e) Aos estudos de reestruturação global da empresa.

Gil (1999) menciona que, de modo geral, se compararmos a auditoria operacional com a de gestão, a primeira trabalha com foco no ambiente das operações do dia-a-dia da companhia (num horizonte temporal do passado e do



presente), já a segunda, privilegia a gestão estratégica da companhia (num horizonte temporal do presente e do futuro).

Segundo Guevara Grateron (1999, p. 51),

*A auditoria de gestão é uma técnica ou atividade nova que presta consultoria aos mais altos estratos de uma organização, seja de caráter público ou privado. Atualmente, o ritmo de mudanças tem sido acelerado e contínuo, o que exige das organizações ajustes nas estratégias para enfrentar o desconhecido e garantir o alcance de suas metas e objetivos. Esse ritmo e a velocidade destas mudanças variam de um setor para outro, dependendo de inúmeras condicionantes internas e externas. A auditoria de gestão objetiva melhorar a capacidade da organização para reagir com sucesso às mudanças, partindo da equipe diretiva, e procura auxiliar a Diretoria na avaliação interna da organização e de seus executivos.*

*A auditoria de gestão procura mostrar os pontos fracos e fortes da organização, estabelecendo as recomendações necessárias para melhorar o processo de tomada de decisões. Procura avaliar, baseada nos critérios ou parâmetros de eficiência, efetividade e economia, o processo de tomada de decisões e seu efeito no atingimento das metas e objetivos da organização.*

De acordo com Zucchi (1992, p. 111),

*A função da Auditoria Interna é bastante ampla, não existindo praticamente limites ao seu campo de atuação.[...] A análise da gestão empresarial é um serviço de apoio à alta administração, e nesse caso a Auditoria Interna estará atuando, mais do que nunca, como um órgão de assessoria.*

A auditoria de gestão, de acordo com Guevara Grateron (1999) e Zucchi (1992), é aquela que mais se aproxima das atividades desenvolvidas pela consultoria e pela assessoria. Verifica-se que as definições explicitam os termos: “prestar consultoria” e “atuar como órgão de assessoria”.

Já no âmbito serviço público federal, a CGU/SFCI por meio da IN nº 01/2001, em seu Anexo, p.32, Capítulo IV, item 5, subitem I e II, classifica como:

Auditoria de avaliação da gestão: esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos: exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas; exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da

legislação pertinente; e avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos.

Auditoria de acompanhamento da gestão: realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional.

Entretanto, para a INTOSAI (2005, p.48), que no Brasil se assemelha aos Tribunais de Contas, a auditoria operacional ou de gestão preocupa-se em verificar a economia, a eficiência e a eficácia, e tem por objetivo determinar:

- a) Se a administração desempenhou suas atividades com economia, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas;
- b) Se os recursos humanos, financeiros e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, incluindo o exame dos sistemas de informação, dos procedimentos de mensuração e controle do desempenho e as providências adotadas pelas entidades auditadas para sanar as deficiências detectadas;
- c) A eficácia do desempenho das entidades auditadas em relação ao alcance de seus objetivos e avaliar os resultados alcançados em relação àqueles pretendidos.

#### 2.2.3.4 Auditoria tributária

Jund (2001, p.93) descreve que a auditoria tributária objetiva o exame e a avaliação do planejamento tributário e a eficiência e eficácia dos procedimentos e controles adotados para a operação, pagamento e recuperação de impostos, taxas e quaisquer outros ônus de natureza fisco-tributário que incidam nas operações, bens e documentos da empresa.

Vidal (2004, p.40) comenta em seu livro a mesma definição para a auditoria tributária, onde objetiva o exame e a avaliação do planejamento tributário e a

eficácia dos procedimentos e controles adotados para operação, pagamento e recuperação de impostos, tributos, taxas e qualquer outro ônus de natureza fisco-tributária, que incidam nas operações, nos bens e documentos da empresa.

Ressalta Cocurullo (2004, p.165), que atualmente, os procedimentos de auditoria tributária devem estar intimamente vinculados com os procedimentos de auditoria de sistemas da informação, pois, na maioria das vezes, estes sistemas têm a função de controlar as operações tributárias das empresas.

Vale ressaltar também uma maior vinculação neste sentido, visto o advento da nota fiscal eletrônica em alguns estados e municípios do Brasil, já em operação, e a implementação de sistemas integrados (ERP).

#### 2.2.3.5 Auditoria de sistemas/TI

Jund (2001, p.94) afirma que a auditoria de sistemas informatizados compreende o exame e avaliação dos processos de planejamento, desenvolvimento, teste e sistemas aplicativos. Visa, também, exame e avaliação das estruturas lógica, física, ambiental, organizacional, de controle, segurança e proteção de determinados ativos, sistemas aplicativos, software e, das informações, com o propósito de assegurar a qualidade dos controles internos sistêmicos e de sua observância em todos os níveis gerenciais.

Para Vidal (2004, p.41), a auditoria de Informática ou de Tecnologia da Informação compreendem o exame e a avaliação dos processos de planejamento, desenvolvimento, teste e implementação dos sistemas informatizados da empresa.

Já Piattini e Del Peso (2006, p.179), definem que a auditoria de informática é o processo de recolher, agrupar e avaliar evidências para determinar se um sistema informatizado salvaguarda os ativos, mantém a integridade dos dados, direciona de forma eficaz os fins da organização e utiliza com eficiência os recursos. E, ressaltam que, as principais áreas auditáveis são: Física; Gestão; Direção; Utilização; Desenvolvimento; Manutenção; Banco de Dados; Suporte; Qualidade; Segurança; Redes; Aplicação; Simuladores e Ambiente jurídico. Todas voltadas a um ambiente de informática.

Cocurullo (2004, p.165) comenta que a auditoria de sistemas informatizados deve prover informação a administração ou a outros auditores, sobre:

- a) Adequação, eficácia, eficiência e desempenho dos sistemas e respectivos procedimentos de segurança;
- b) Custos relativos e economia no uso dos investimentos efetuados em processamentos de dados;
- c) Segurança física: tudo que diz respeito a hardware, por exemplo: sistema de alimentação elétrica, no-break, ambiente refrigerado, entre outros;
- d) Segurança lógica: tudo que diz respeito a software, por exemplo: *log* de transações, trilha de auditoria, proteção dos dados em arquivos, sistemas de senhas de acesso, entre outros.

Já no âmbito serviço público federal, a CGU/SFCI por meio da IN nº 01/2001, em seu Anexo, p.32, Capítulo IV, item 5, subitem IV, classifica como a auditoria de informática ou sistemas informatizados como auditoria operacional.

#### 2.2.3.6 Auditorias especiais e outros tipos de auditoria.

Segundo Vidal (2004, p.41), trata-se de trabalhos especiais de auditoria, não-compreendidos na programação dos projetos previstos pela área, oriundos de solicitações dos membros do conselho administrativo e fiscal ou das diretorias da empresa. Incluem-se nesta modalidade de auditoria:

- a) Os exames de fraudes e irregularidades;
- b) A desmobilização, aquisição, fusão, cisão e/ou incorporação de empresas;
- c) Testes sobre contratos especiais de grande vulto, em relação ao negócio da empresa.

Todavia, Fridori (2001, p.15) observa que é fundamental avaliar as dificuldades da incorporação de novas atribuições aos auditores internos. Devem ser

analisados fatores que poderiam tornar impactar este desempenho, como o perfil do auditor interno e o posicionamento da auditoria interna na estrutura.

Já no âmbito serviço público federal, a CGU/SFCI por meio da IN nº 01/2001, em seu Anexo, p.32, Capítulo IV, item 5, subitem V, classifica como:

Auditoria Especial: objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classificam-se nesse tipo os demais trabalhos de auditoria não inseridos em outras classes de atividades.

Como exemplo de auditoria especial, pode-se ilustrar a auditoria ambiental que apresenta grande procura e preocupação por parte das organizações.

Cocurullo (2004, p.162) define auditoria ambiental como o instrumento de política ambiental que consiste na avaliação, documentação e sistematização das instalações e das práticas operacionais e de manutenção de uma atividade poluidora, com o objetivo de verificar a obediência aos padrões de controle e qualidade ambiental; os riscos de poluição acidental e a eficiência das respectivas medidas preventivas; o desempenho dos gerentes e operários nas ações referentes ao controle ambiental; e a pertinência dos programas de gestão ambiental interna ao empreendimento.

Outro exemplo de auditoria especial que se pode citar é a auditoria de regularidade (INTOSAI, 2005, p.48), que tem por objetivo:

- a) Certificar que as entidades responsáveis cumpriram sua obrigação de prestar contas, o que inclui o exame e a avaliação dos registros financeiros e a emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis;
- b) Emitir parecer sobre as contas do governo;
- c) Auditar os sistemas e as operações financeiras, incluindo o exame da observância às disposições legais e regulamentares aplicáveis;
- d) Auditar o sistema de controle interno e as funções da auditoria interna;
- e) Verificar a probidade e a adequação das decisões administrativas adotadas pela entidade auditada;
- f) Informar sobre quaisquer outros assuntos, decorrentes ou relacionados com a auditoria, que considere necessário revelar.

Pode haver, na prática, uma superposição entre os tipos de auditorias e sua classificação, nesse caso, a classificação da auditoria dependerá de seu objetivo principal.

Não obstante as definições de auditoria interna e as suas tipologias, com seus objetivos e finalidades, é primordial que os profissionais de auditoria interna verifiquem as leis e regulamentos específicos que sua organização tem que cumprir.

Os auditores internos não podem deixar de observar, principalmente, as legislações pertinentes e as normativas para a consecução de suas atividades.

#### 2.2.4 Normas brasileiras para o exercício da atividade de auditor interno

No Brasil, o CFC por meio da norma técnica NBC T 12 - Da Auditoria Interna, aprovada pela Resolução 986 (CFC, 2003) e pela NBC P 3 - Normas Profissionais do Auditor Interno, aprovada pela Resolução 781 de (CFC, 1995), normatizou a execução da auditoria interna contábil para os seus representantes associados, os contadores. Cabe ressaltar que esta prerrogativa é somente para execução de trabalhos de auditoria interna contábil. Não se aplicando esta exclusividade aos trabalhos de auditoria operacional e outras.

Mesmo considerando aprovar a NBC T 12 – Da Auditoria Interna, e ressaltando o regime de franca, real e aberta cooperação com BACEN, CVM, IBRACON, INSS, o Ministério da Educação e do Desporto, SFC, SRF, STN e a SUSEP, o CFC evidencia dentro de suas normas o compartilhamento da profissão de auditor interno, uma vez que descreve como risco de auditoria interna “a extensão da responsabilidade do auditor interno no uso dos trabalhos de especialistas”, no mesmo trabalho ou serviço. E, no que tange a utilização de processamento eletrônico de dados pela entidade requer que exista, na equipe da Auditoria Interna, profissional com conhecimento suficiente sobre a tecnologia da informação e os sistemas de informação utilizados.

A NBC T 12 (CFC, 2003) considera em seu conteúdo, aspectos como: conceituação e objetivos da auditoria interna; papéis de trabalho; normas de execução dos trabalhos, tais como o planejamento; riscos; procedimentos; amostragem; processamento eletrônico de dados e normas relativas ao relatório da

auditoria interna. Para uma maior comodidade e consulta, e devido a sua relevância no estudo, relacionamos no **ANEXO C** desta pesquisa a NBC T 12 – Da Auditoria Interna, aprovada pelo CFC.

Já a NBC P 3 (CFC, 1995) considera alguns aspectos a serem observados quando da consecução do exercício da atividade de auditor interno, por parte dos contabilistas. São elas:

- a) Competência Técnico-Profissional: 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;
- b) Autonomia Profissional: O auditor interno não obstante sua posição funcional deve preservar sua autonomia profissional;
- c) Responsabilidade na Execução dos Trabalhos: Cabe também ao auditor interno, quando solicitado, prestar assessoria ao Conselho Fiscal ou órgãos equivalentes;
- d) Relacionamento com Profissionais de Outras Áreas: O auditor interno pode realizar trabalhos de forma compartilhada com profissionais de outras áreas, situação em que a equipe fará a divisão de tarefas, segundo a habilitação técnica e legal dos seus participantes;
- e) SIGILO: 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. Mesmo após de terminado o vínculo empregatício ou contratual;
- f) Cooperação com o Auditor Independente: O auditor interno, quando previamente estabelecido com a administração da entidade em que atua, e no âmbito de planejamento conjunto do trabalho a realizar, deve apresentar os seus papéis de trabalho ao auditor independente e entregar-lhe cópias, quando este entender necessário.

Já para as instituições cujo funcionamento dependa de autorização do BACEN, a Resolução n.º.2554 de 24 de setembro de 1998 – determinou que devam implementar controles internos voltados para as atividades por elas desenvolvidas, seus sistemas de informações financeiras, operacionais e gerenciais e o cumprimento das normas legais e regulamentares a elas aplicáveis. Os controles internos, independentemente do porte da instituição, devem ser efetivos e consistentes com a natureza, complexidade e risco das operações por ela realizadas.

Observa-se que o BACEN não determina o modelo de controle interno a seguir, mas, percebe-se claramente, pelo objetivo declarado na resolução, a vertente ao COSO.

A Resolução torna obrigatória a existência da atividade de auditoria interna a ser desempenhada por órgão próprio ou terceirizada, sempre subordinada ao conselho de administração ou na falta deste à diretoria da entidade. Como resultados dos trabalhos de auditoria devem ser apresentados no mínimo semestralmente relatórios contendo conclusões sobre os exames efetuados, recomendações para melhoria dos controles acompanhados de cronograma de implantação, e manifestação dos responsáveis pela manutenção dos controles.

Entretanto, em seu site, o BACEN (2008, p.6) divulga que as auditorias internas realizadas internamente no Banco Central observam as Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna, divulgadas pelo AUDIBRA, por guardarem, intencionalmente, similaridade com os padrões internacionalmente aceitos, editados pelo IIA e por representarem, no Brasil, o principal referencial técnico para a ação da Auditoria Interna.

Já a Superintendência de Seguros Privados – SUSEP, por meio da circular n.249 de 20 de fevereiro de 2004, com texto de mesmo conteúdo do BACEN que regulamentou a existência obrigatória de sistemas de controles internos para as sociedades seguradoras, de capitalização e de previdência complementar, também não determinou o modelo de controle interno a seguir.

Já no âmbito público, a regulamentação da auditoria interna relativas ao Serviço Público Federal foi aprovada pela CGU/SFCI, por meio da IN nº 01/2001, já citada anteriormente. E, nos estados e municípios, bem como a empresas de economia mistas ou entidades, possuem diretrizes próprias, entretanto, na maioria dos casos, seguem os regulamentos aqui descritos.



No Brasil, existe um Instituto que trabalha em prol dos profissionais de auditoria interna e em defesa da atividade de auditoria interna, entretanto a filiação/associação é voluntária e optativa.

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA, fundado em 20 de novembro 1960, é uma entidade civil, sem fins lucrativos, de pessoas físicas atuando em atividades de auditoria interna em qualquer modalidade.

O AUDIBRA defende que a auditoria interna pela sua abrangência de atuação, é uma atividade multidisciplinar que compreende várias formações profissionais.

Desde 1998, o AUDIBRA, é filiado ao *The Institute of Internal Auditors* - IIA, Instituto Internacional a partir de 2002, e desde o ano de 2000, vem estreitando e ampliando esse relacionamento extremamente necessário à comunidade de auditoria interna e controle no Brasil. Como resultado, desde 2000 são aplicados no Brasil os exames para as certificações CIA - *Certified Internal Auditor* e CCSA - *Certification in Control Self-Assessment*.

O AUDIBRA promove desde 1976 o Congresso Brasileiro de Auditoria Interna - CONBRAI que em 2009 estará em sua 31ª edição. Desde 1991, em convênio com Universidades, promove também cursos de Pós-graduação em Auditoria Interna e Atividades relacionadas.

O AUDIBRA desde 2004 adotou os padrões internacionais para o exercício profissional da atividade de auditoria interna do IIA e as traduziu em 2006.

Todavia, decorrente da multidisciplinaridade da atividade de auditoria interna, essas atividades devem ser reguladas no âmbito de suas respectivas categorias profissionais no Brasil.

Sem consenso entra as entidades, institutos, associações e profissionais liberais, e, após décadas de conflitos para enquadrá-la em padrões, profissões, categorias, foi desenvolvida pelo IIA, os padrões internacionais para o exercício da profissão de auditor interno, válido para todas as profissões e classes, ramos de negócio/segmento e origem (pública ou privada).

## 2.2.5 Padrões internacionais para o exercício da atividade de auditor interno

Pode-se começar este tópico explicando o que é o IIA – *The Institute of Internal Auditors*. Foi fundado em 1941 na cidade de Nova Iorque nos Estados Unidos da América. Este Instituto congrega mais de 150.000 auditores internos ao redor do globo terrestre e está presente em 160 países, sendo 98 institutos afiliados. O Brasil tem um instituto afiliado ao IIA, que é o AUDIBRA.

O IIA é uma entidade internacional dedicada ao desenvolvimento profissional contínuo do auditor interno e na defesa da atividade de auditoria interna. Este instituto se declara o líder na representação de auditores internos, com autoridade reconhecida em mais de 100 países, e o principal educador de auditoria interna.

Mesmo não estando o exercício da atividade da auditoria interna regulado internacionalmente, o IIA, proporciona um guia integral para a profissão mediante seu IPPF – *International Professional Practices Framework*, que é um marco para a prática da profissão e estabelece uma doutrina na profissão de auditoria interna.

O cumprimento dos Padrões e do Código de Ética é obrigatório para todos os associados do IIA e para os Auditores Internos Certificados (Certified Internal Auditors - CIAs). O IIA também oferece guias sobre avaliação, manutenção e melhora da qualidade dentro das atividades de auditoria interna.

Em referência aos padrões internacionais para o exercício da atividade de auditor interno, em junho de 1999 o conselho de administração do IIA votou e aprovou uma nova definição para auditoria interna e um novo conjunto de padrões, denominado *Professional Practices Framework* - PPF, traduzida em 2006 pelo AUDIBRA como Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna – Estrutura Geral.

A votação e homologação dessas Práticas basearam-se nas recomendações da equipe de trabalho de orientação do IIA (Guidance Task Force), um comitê especial do IIA encarregado de examinar a adequação das normas e orientações atuais para a prática da auditoria interna internacional.

A equipe de trabalho concluiu que existia uma defasagem significativa entre aos padrões disponíveis e as práticas correntes e que uma nova estrutura seria

necessária para levar a profissão de auditor interno ao Século XXI. Para atingir este objetivo, o Instituto elaborou as PPF.

O conjunto dos padrões foi traduzido pelo AUDIBRA em 2006. Estes padrões tornaram-se obrigatórios a partir de 01 de janeiro de 2004. Entretanto, estes padrões receberam atualizações em 2008, que passaram a ser válidas a partir de 01 de janeiro de 2009.

Antigamente, os padrões internacionais para o exercício profissional da auditoria interna, eram divididos em três categorias de orientação: “Normas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna; Código de Ética e Orientações para as Práticas da Auditoria Interna”, que inclui a Natureza da Orientação e Comentários Gerais. Estas orientações foram estabelecidas para as atividades de: Avaliação e de Consultoria. (AUDIBRA, 2006, p.1)

O propósito das IPPF é:

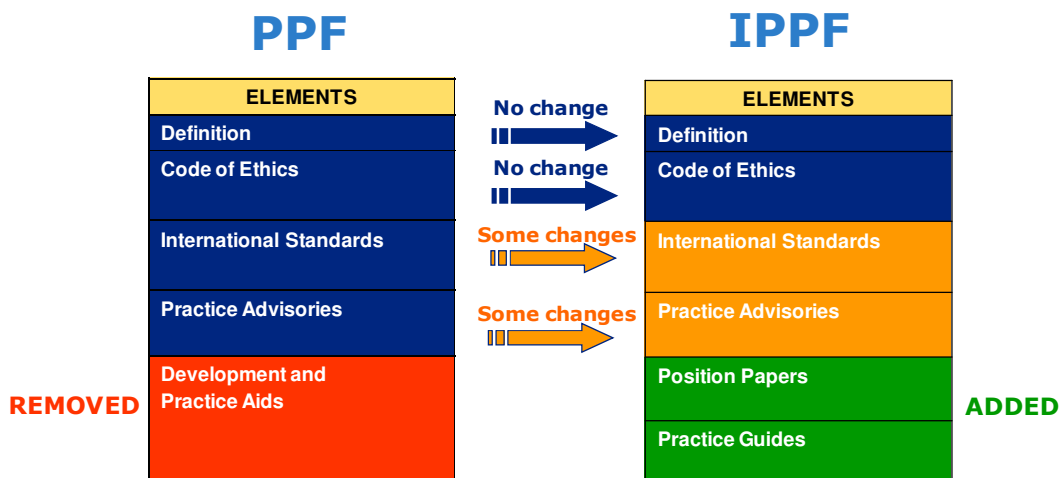
- a) Estabelecer princípios básicos que representam a prática da auditoria interna na forma em que esta deveria ser;
- b) Fornecer um modelo para a execução e promoção de um amplo leque de atividades de auditoria interna que representem valor agregado;
- c) Servir de base para a avaliação da auditoria interna;
- d) Incentivar a melhoria dos processos e operações da organização.

As alterações nos elementos que compõe os padrões internacionais para o exercício da atividade de auditoria interna, emanadas pelo IIA, podem ser vistas na figura 6 – De PPF para IPPF, página 106.

Hoje chamada de IPPF, *Authoritative Guidance*, tem em sua composição seis categorias, reunidas em dois grupos:

- a) Guia **Mandatário**; e
- b) Guia **Recomendado**.

Figura 6 – De PPF para IPPF.



Fonte: VINCENTI, 2008, p.4

O Guia Mandatório contempla a Definição, o Código de Ética e os Padrões Internacionais. O Guia Recomendado contempla Posicionamento, Guias para a Prática, Orientações para as Práticas. Como ilustrado na figura 7, página 107.

O processo de melhoria do IPPF é baseado no aumento da transparência e na definição de ciclos para revisão. A revisão para o IPPF foi determinada a cada três anos. Embora as orientações enunciadas na IPPF não vão, necessariamente, alterar a cada três anos. O IIA está empenhado em assegurar que o IPPF seja completamente revisto, e que as eventuais alterações, se necessário, serão feitas. (IIA, 2009)

Figura 7 - IPPF – *International Professional Practices Framework*

Fonte: IPPF – Authoritative Guidance (2009)

Para maior entendimento da profissão e suas práticas, iremos explicar mais detalhadamente abaixo cada uma dos elementos do IPPF.

Entretanto, o IIA ressalta que os auditores públicos devem cumprir com as normas governamentais específicas de seu país. Por exemplo: nos EUA as auditorias governamentais devem realizar-se em cumprimento das Normas de Auditoria do GAO (o Livro Amarelo); os auditores do governo do Reino Unido devem cumprir as Normas de Auditoria Interna estabelecidas pelo Tesouro do Reino; e no Canadá, os auditores governamentais devem desempenhar-se seguindo o Manual de Auditoria Integral que estabelece a Oficina do Auditor General. (IIA, 2009)

Por demais, muitos grupos de auditoria dos setores públicos, principalmente os oriundos dos Tribunais de Contas, são membros da INTOSAI, pela qual devem seguir as normas de auditoria promulgadas por essa entidade.

Todavia, observa-se uma convergência dessas normas.

O IIA entende que em todo o mundo, a auditoria interna é desenvolvida em diversos ambientes organizacionais, os quais variam quanto a objetivos, tamanho e estrutura. Por outro lado, a legislação e costumes nos diversos países variam e estas diferenças podem afetar a prática da auditoria interna em cada ambiente.

A implantação do IPPF, entretanto, será dirigida ao ambiente no qual a atividade da auditoria interna desenvolve as responsabilidades que lhes são atribuídas. Nenhuma informação contida no IPPF pode ser interpretada de maneira que venha a causar conflitos com leis e regulamentos. (VINCENTI, 2008)

Não diferente do IIA, várias organizações profissionais oferecem programas de certificação aos seus associados e representantes. O programa de Auditor Interno Certificado (*Certified Internal Auditor®* - CIA) emitido pelo IIA é a única certificação de aceitação mundial para os auditores internos e foi convertido em uma forma pelas quais as pessoas demonstram suas competências e profissionalismo no campo da auditoria interna. (TRISCIUZZI, 2008, p.6)

O Exame CIA teve início em agosto de 1974 e hoje mais de 67 mil auditores em todo o mundo já obtiveram a designação de CIA. Os exames de certificação estão em português para o CIA desde 2001, e com material de estudos também em português. (TRISCIUZZI, 2008, p.3 e 11)

O IIA também oferece vários programas de certificação de especializações, como o Certificado em Auto-Avaliação de Controles (CCSA, em inglês), o Certificado

de Profissional de Auditoria Governamental (CGAP), e o Certificado de Auditor de Serviços Financeiros (CFSA). (TRISCIUZZI, 2008, p.9)

Por outro lado, a Associação de Auditoria e Controle de Sistemas de Informação (ISACA) oferece o Certificado de Auditor de Sistemas Informáticos (CISA); a Associação de Examinadores de Fraude Certificados oferece o Certificado de Examinador de Fraude (CFE), e o Conselho de Certificações de Auditor de Meio Ambiente, de Saúde e Segurança (BEAC) oferece o Certificado de Auditoria Ambiental Profissional (CPEA).

Todavia, o desenvolvimento e a publicação dos padrões internacionais é um processo contínuo. O Comitê de Práticas de Auditoria Interna do IIA realiza uma extensiva consulta e análise antes da publicação dos Padrões. Isto inclui a solicitação de comentários da parte do público de todas as partes do mundo, através de um processo de apresentação de versão preliminar [consulta pública]. Todas as versões preliminares são colocadas no site da Web do IIA e são distribuídas a todas as unidades afiliadas do IIA. (AUDIBRA, 2006, p.4)

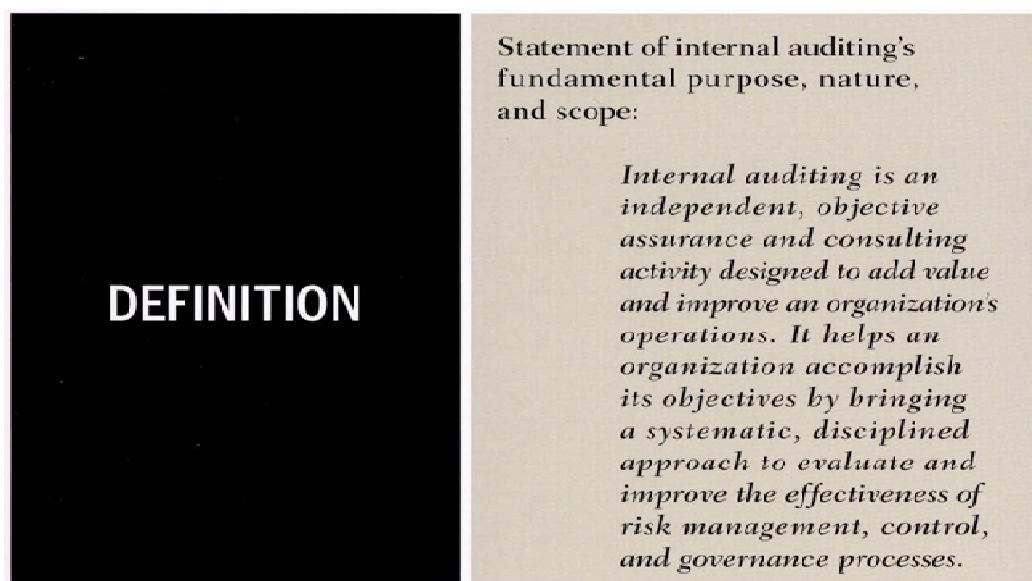
#### 2.2.5.1 Definição

A definição de auditoria interna do IIA já citada no início deste capítulo pode ser também comprovada na figura 8, página 110, onde demonstra a definição original em inglês de auditoria interna defendida pelo IIA, com sua declaração de propósito fundamental, a natureza e o alcance da auditoria interna.

A definição traduzida e defendida pelo AUDIBRA de Auditoria Interna é:

“Auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (assurance) e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de riscos, de controle e de governança corporativa.” (AUDIBRA, 2006)

Figura 8 - Definição do IIA sobre Auditoria Interna.

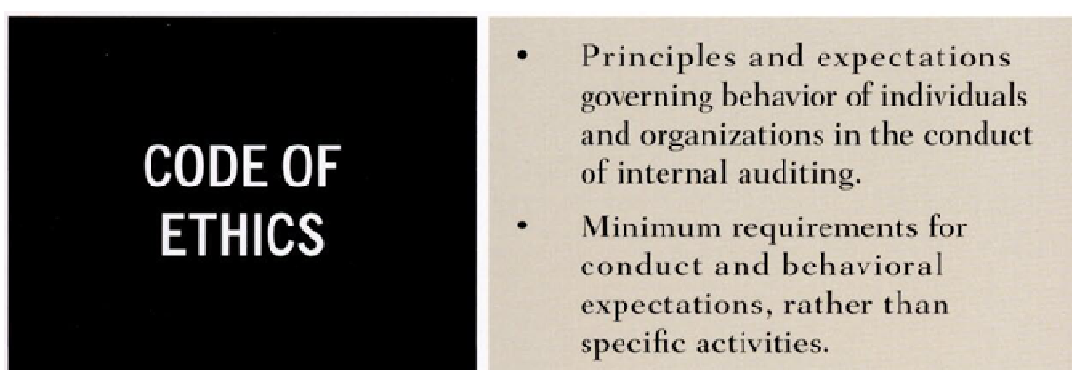


Fonte: IPPF – Authoritative Guidance (2009)

#### 2.2.5.2 Código de ética

O IIA e o AUDIBRA revelam que o propósito do **Código de Ética** é promover uma cultura ética na profissão de Auditoria Interna. Nele encontra-se a declaração de princípios e expectativas que regem a conduta das pessoas e das organizações na tarefa de levar a cabo a auditoria interna, bem como a descrição de requerimentos mínimos a respeito da conduta e ainda as **expectativas de conduta** mais do que atividades específicas. (AUDIBRA, 2006, p.27) [grifo do autor]

Figura 9 - Código de Ética do IIA



Fonte: IPPF – Authoritative Guidance (2009)

Um código de ética é necessário e apropriado para a profissão de auditoria interna, alicerçada como está na confiança depositada em sua avaliação objetiva, relacionada a gestão de riscos, controle e governança corporativa. O Código de Ética do IIA vai além da definição de auditoria interna ao adicionar dois componentes essenciais:

1. **Princípios** relevantes para a profissão e a prática da auditoria interna;
2. **Regras de Conduta** que descrevem padrões de comportamento esperado dos auditores internos. Estas regras representam uma ajuda na interpretação dos princípios em aplicações práticas e têm o objetivo de orientar a conduta ética dos auditores internos. (AUDIBRA, 2006, p.27) [grifo do autor]

O Código de Ética juntamente com a Estrutura de Práticas Profissionais e outros relevantes pronunciamentos do IIA proporcionam orientação aos auditores internos sobre como “servir aos outros”. “Auditores Internos” refere-se aos membros do IIA/AUDIBRA, profissionais certificados ou candidatos à Certificação profissional e aqueles que prestam serviços de auditoria interna conforme a definição de auditoria interna. (AUDIBRA, 2006, p.27)

O IIA e o AUDIBRA (2002; 2006) define, também, a aplicabilidade e as exigências de conformidade ao seu código de ética, quando define que “este Código de Ética se aplica tanto a entidades como a indivíduos que prestam serviços de auditoria interna.”

E, ressalta, que para os membros do IIA/AUDIBRA e candidatos à Certificação ou profissionais certificados, as violações do Código de Ética serão avaliadas e gerenciadas de acordo com os estatutos e as Políticas Administrativas do IIA/AUDIBRA. O fato de que uma conduta em particular não seja mencionada nas Regras de Conduta não evita que esta seja considerada como inaceitável ou fora dos padrões de credibilidade e, portanto, o membro, auditor certificado ou candidato à Certificação pode estar sujeito a uma ação disciplinar. (AUDIBRA, 2006, p.28)

Os auditores Internos devem aplicar e defender os seguintes **princípios**:



- a) **Integridade** - A integridade dos auditores internos estabelece confiança e assim, fornece a base para a confiabilidade atribuída a seus julgamentos.
- b) **Objetividade** - Auditores internos demonstram o mais alto grau de objetividade profissional na coleta, avaliação, comunicação de informações sobre a atividade ou processo objeto de exame. Auditores internos, na formulação de julgamentos, fornecem uma avaliação equilibrada de todas as circunstâncias relevantes e não são influenciados de forma indevida pelos seus próprios interesses ou de outros.
- c) **Confidencialidade** - Os auditores internos respeitam o valor e a propriedade das informações a que têm acesso e não as divulgam sem a autorização apropriada a não ser em caso de obrigação legal ou profissional de assim procederem.
- d) **Competência** - Auditores internos aplicam o conhecimento, habilidades e experiência necessárias na execução de serviços de auditoria interna. (AUDIBRA, 2006, p.28-29) [grifo nosso]

Estes quatros princípios são balizadores para as **regras de condutas** que os auditores internos afiliados ao IIA e ao AUDIBRA devem seguir no exercício e na consecução de sua profissão. São elas:

1. Integridade. Auditores Internos:

- 1.1. Devem executar seus trabalhos com honestidade, diligência e responsabilidade.
- 1.2. Devem observar a lei e divulgar informações exigidas pela lei e a profissão.
- 1.3. Não devem, de forma consciente, fazer parte de qualquer atividade ilegal ou se envolver em atos que resultem em descrédito para a profissão de auditor interno ou para a organização.
- 1.4. Devem respeitar e contribuir para os legítimos e éticos objetivos da organização.

2. Objetividade. Auditores internos:

- 2.1. Não devem participar de qualquer atividade ou relacionamento que possa prejudicar ou que, presumivelmente, prejudicaria sua avaliação imparcial. Esta participação inclui aquelas atividades ou relacionamentos que podem configurar conflitos com os interesses da organização.
- 2.2. Não devem aceitar qualquer coisa que possa prejudicar ou que, presumivelmente, prejudicaria seu julgamento profissional.
- 2.3. Devem divulgar todos os fatos materiais de seu conhecimento que, caso não sejam divulgados, podem distorcer o relatório apresentado sobre as atividades objeto da revisão.

### 3. Confidencialidade. Auditores internos:

- 3.1. Devem ser prudentes no uso e proteção das informações obtidas no desempenho de suas funções.
- 3.2. Não devem utilizar informações para qualquer vantagem pessoal ou de qualquer outra maneira contrária à lei ou que resulte em detrimento dos legítimos e éticos objetivos da organização.

### 4. Competência. Auditores internos:

- 4.1. Devem executar somente aqueles serviços para os quais possuam o conhecimento, habilidades e experiência necessárias.
- 4.2. Devem executar os serviços de auditoria interna em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna.
- 4.3. Devem melhorar de forma contínua o seu conhecimento técnico e a eficácia e qualidade de seus serviços. (AUDIBRA, 2006, p.29-30)

#### 2.2.5.3 Padrões internacionais

Os Padrões [Standards] são orientados com o princípio de proporcionar uma estrutura geral para a realização e promoção da auditoria interna.

Os Padrões internacionais de auditoria interna emanadas pelo IIA se dividem em: Normas de Atributos e Normas de Desempenho. Todavia, fazem parte de suas composições as interpretações e o glossário.

São requerimentos de cumprimento obrigatório que consistem em:

Declarações dos requerimentos básicos para a prática profissional de auditoria interna e para a avaliação da eficácia de seu desempenho; De aplicação internacional a nível individual e organizacional; e Estão focados em princípios que proporcionam uma abordagem para levar a cabo e promover a auditoria interna. Inclui Normas sobre atributo, desempenho e implementação; e Interpretações que esclarecem termos dos conceitos incluídos nas declarações. (VINCENTI, 2008, p.6)

As Normas de Atributos tratam das características de organizações e indivíduos que realizam atividades de auditoria interna e estão subdivididas em:

- 1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade: O propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna devem ser formalmente definidos em um regulamento ou estatuto (*charter*), consistente com as Normas e aprovado pelo Conselho de Administração.
- 1100 – Independência e Objetividade: A atividade de auditoria interna deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos na execução de seu trabalho.
- 1110 – Independência Organizacional: O diretor executivo de auditoria deve estar subordinado a um nível dentro da organização, que permita à atividade de auditoria interna cumprir suas responsabilidades.
- 1120 – Objetividade individual: Os auditores internos devem adotar uma atitude imparcial e isenta e evitar conflitos de interesses
- 1130 – Prejuízos à Independência ou Objetividade: Caso a independência ou a objetividade sejam prejudicadas de fato ou na aparência, os detalhes de tal prejuízo devem ser informados às partes apropriadas. A natureza da comunicação dependerá do prejuízo.
- 1200 – Proficiência e Zelo Profissional Devido: Os trabalhos de auditoria devem ser realizados com a proficiência e o zelo profissional devidos.

- 1210 – Proficiência: Os auditores internos devem possuir conhecimentos, habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais. A atividade de auditoria interna, de forma coletiva, deve possuir ou obter o conhecimento, habilidades e outras competências necessárias desempenhar suas responsabilidades.
- 1220 – Zelo Profissional Devido: Os auditores internos devem aplicar o zelo e a habilidade esperados de um profissional razoavelmente prudente e competente. Zelo profissional devido não implica infalibilidade.
- 1230 – Desenvolvimento Profissional Contínuo: Os auditores internos devem aprimorar seus conhecimentos, habilidades e outras competências através do desenvolvimento profissional contínuo.
- 1300 – Programa de Garantia da Qualidade e Melhoria: O diretor executivo de auditoria deve desenvolver e manter um programa de garantia da qualidade e de melhoria que inclua todos os aspectos da atividade de auditoria interna e monitore de forma contínua sua eficácia. Este programa inclui avaliações periódicas, internas e externas da qualidade e a monitoração interna contínua. Cada parte do programa deve ser planejada para auxiliar a atividade de auditoria interna a adicionar valor e melhorar as operações da organização, bem como proporcionar razoável certeza de que a atividade de auditoria interna está em conformidade com as Normas e o Código de Ética.
- 1310 – Avaliações do Programa de Qualidade: A atividade da auditoria interna deve adotar um processo para monitorar e avaliar a eficácia geral do programa de qualidade. O processo deve incluir tanto avaliações internas como externas.
- 1311 – Avaliações Internas; As avaliações internas devem incluir: Revisões contínuas do desempenho da atividade de auditoria interna; e Revisões periódicas realizadas através de auto-avaliação ou por outras pessoas da organização, com conhecimento das práticas e Normas de auditoria interna.
- 1312 – Avaliações Externas: Avaliações externas devem ser conduzidas pelo menos uma vez a cada cinco anos por um revisor ou equipe de revisão qualificada e independente, e externa à organização. A potencial

necessidade de avaliações mais freqüentes, bem como as qualificações e a independência do revisor ou da equipe de revisão, incluindo potenciais conflitos de interesse, devem ser revisados pelo DEA com o Conselho de Administração. Tais revisões devem também levar em conta o tamanho, complexidade e o setor de negócio da organização em relação à experiência do revisor e da equipe de revisão.

- 1320 – Comunicação sobre o Programa de Qualidade: O diretor executivo de auditoria deve informar ao Conselho os resultados de avaliações externas.
- 1330 – Uso da expressão “Realizado em Conformidade com as Normas”: Recomenda-se que os auditores internos divulguem que suas atividades são “conduzidas em conformidade com as Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna”. Entretanto, estes somente podem utilizar essa declaração apenas quando avaliações do programa de melhoria da qualidade demonstrem que a atividade de auditoria interna está em conformidade com as Normas.
- 1340 – Comunicação de Não Conformidade: Embora a atividade de auditoria interna deva manter total conformidade com as Normas e, os auditores internos, com o Código de Ética, pode haver situações em que a total conformidade não seja adotada. Quando a falta de conformidade afetar o escopo geral ou a operação da atividade de auditoria interna, o fato deve comunicado à alta administração e ao Conselho.

As Normas de Desempenho descrevem a natureza das atividades da auditoria interna e apresentam critérios de qualidade contra os quais o desempenho desses serviços é avaliado, e estão subdivididas em:

- 2000 – Gestão da Atividade de Auditoria Interna: O diretor executivo de auditoria deve gerenciar de forma eficaz, a atividade de auditoria interna para assegurar que esta adicione valor à organização.
- 2010 – Planejamento O diretor executivo de auditoria deve desenvolver planos de auditoria com base em análise de riscos para definir as

prioridades da atividade de auditoria interna, de forma consistente com as metas da organização.

- 2020 – Comunicação e Aprovação: O diretor executivo de auditoria deve comunicar à alta administração e ao Conselho para revisão e aprovação, os planos de atividades da auditoria e necessidades de recursos, incluindo mudanças temporárias significativas. Deve também comunicar o impacto de limitações de recursos.
- 2030 – Gestão de Recursos: O diretor executivo de auditoria deve assegurar que os recursos de auditoria interna sejam apropriados, suficientes e efetivamente utilizados para cumprimento do plano aprovado.
- 2040 – Políticas e Procedimentos: O diretor executivo de auditoria deve estabelecer políticas e procedimentos para orientar a atividade de auditoria interna.
- 2050 – Coordenação: O diretor executivo de auditoria deve compartilhar informações e coordenar atividades com outros prestadores internos e externos de serviços relevantes de auditoria e de serviços de consultoria para assegurar apropriada cobertura e minimizar a duplicação de esforços.
- 2060 – Comunicação com o Conselho e a Alta Administração: O diretor executivo de auditoria deve apresentar relatórios periódicos ao Conselho e à alta administração sobre o propósito, autoridade, responsabilidade e desempenho em relação a seus planos. Tais relatórios devem também incluir a exposição a riscos significativos e matérias sobre controle, governança corporativa e outras matérias necessárias ou solicitadas pelo Conselho ou pela alta administração.
- 2100 – Natureza do trabalho: A atividade de auditoria interna deve avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de gestão de riscos, de controle e de governança corporativa aplicando uma abordagem sistemática de disciplinada.
- 2110 – Gestão de riscos: A atividade de auditoria interna deve assistir à organização através da identificação e avaliação de exposições significativas a riscos e da contribuição para a melhoria dos sistemas de gestão de riscos e de controle.

- 2120 – Controle: A atividade de auditoria interna deve auxiliar a organização na manutenção de controles eficazes, avaliando sua eficácia e eficiência e promovendo contínuas melhorias.
- 2130 – Governança Corporativa: A atividade de auditoria interna deve avaliar e fazer recomendações apropriadas para a melhoria do processo de governança corporativa no cumprimento dos seguintes objetivos: Promoção da ética e valores apropriados dentro da organização. Assegurar a gestão do desempenho eficaz da organização e a responsabilidade pela prestação de contas. Comunicar, de forma eficaz, às áreas apropriadas da organização, as informações relacionadas a risco e controle. Coordenar de forma eficaz as atividades e comunicar a informação entre o conselho, os auditores externos e internos e administração.
- 2200 – Planejamento dos Trabalhos de Auditoria: Os auditores internos devem desenvolver e registrar um plano para cada trabalho de auditoria, incluindo o escopo, objetivos, prazo e alocação de recursos.
- 2201 – Considerações de Planejamento: Ao planejar o trabalho de auditoria, os auditores internos devem considerar: Os objetivos da atividade objeto da revisão e os meios pelos quais controla seu desempenho. Os riscos significativos para a atividade, seus objetivos, recursos e operações e os meios pelo qual o impacto potencial de risco é mantido a um nível aceitável. A adequação e eficácia dos sistemas da gestão de risco e de controle da atividade comparados a uma estruturação de controle pertinente ou modelo. As oportunidades para fazer melhorias significativas na gestão de risco e nos sistemas de controle da atividade.
- 2210 – Objetivos do Trabalho de Auditoria: Devem ser estabelecidos objetivos para cada trabalho de auditoria
- 2220 – Escopo do Trabalho de auditoria: O escopo estabelecido deve ser suficiente para cumprir os objetivos do trabalho de auditoria.
- 2230 – Alocação de Recursos ao Trabalho de Auditoria: Os auditores internos devem determinar os recursos apropriados para alcançar os objetivos do trabalho de auditoria. A formação da equipe deve ser baseada na

avaliação da natureza e da complexidade de cada trabalho de auditoria, das limitações de tempo e de recursos disponíveis.

- 2240 – Programa de Trabalho de Auditoria: Os auditores internos devem desenvolver programas de trabalho que alcancem os objetivos do trabalho. Estes programas de trabalho devem ser registrados.
- 2300 – Execução do Trabalho de Auditoria: Os auditores internos devem identificar, analisar, avaliar e registrar informações suficientes para alcançar os objetivos do trabalho de auditoria.
- 2310 – Coleta de informações: Os auditores internos devem coletar informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis para o alcance dos objetivos do trabalho de auditoria.
- 2320 – Análise e Avaliação: Os auditores internos devem fundamentar as conclusões e resultados dos trabalhos de auditoria em análises e avaliações apropriadas.
- 2330 – Registro das Informações: Os auditores internos devem registrar informações relevantes que dêem suporte às conclusões e resultados do trabalho de auditoria.
- 2340 – Supervisão do Trabalho de Auditoria: Os trabalhos de auditorias devem ser supervisionados de forma apropriada para assegurar que os objetivos sejam atingidos, a qualidade assegurada, e que o pessoal de auditoria se desenvolva.
- 2400 – Comunicação de Resultados: Os auditores internos devem comunicar os resultados dos trabalhos de auditorias.
- 2410 – Critérios para a Comunicação: As comunicações devem incluir os objetivos e o escopo do trabalho de auditoria bem como as conclusões e recomendações aplicáveis e os planos de ação.
- 2420 – Qualidade das Comunicações: As comunicações devem ser precisas, objetivas, claras, concisas, construtivas, completas e oportunas.
- 2421 – Erros e Omissões: Caso uma comunicação final contenha um erro ou omissão significativa, o diretor executivo de auditoria deve comunicar a informação corrigida a todas as partes interessadas que receberam a comunicação original.
- 2430 – Divulgação de Não Conformidade com as Normas: Quando a não-conformidade com as Normas tiver impacto em um trabalho de



auditoria específico, a comunicação dos resultados deve informar: A(s) Norma(s) cuja conformidade total não foi cumprida, A(s) razão(ões) para a não-conformidade, e Impacto da não-conformidade sobre o trabalho de auditoria.

- 2440 – Divulgação de Resultados: O diretor executivo de auditoria deve comunicar os resultados às pessoas apropriadas.
- 2500 – Monitoração dos Resultados do Trabalho de Auditoria: O diretor executivo de auditoria deve estabelecer e manter um sistema para monitorar a disposição dos resultados de auditoria comunicados à administração.
- 2600 – Resolução da Aceitação de Riscos pela Administração: Quando o diretor executivo de auditoria acreditar que a alta administração assumiu um nível de risco residual considerado inaceitável para a organização, este deve revisar o assunto com a alta administração. Caso a decisão relativa ao risco residual não seja resolvida, o diretor executivo de auditoria e a alta administração devem apresentar a matéria ao Conselho para resolução.

As Interpretações dos Padrões internacionais e das normas de atributo e desempenho esclarecem os termos, conceitos ou diretrizes. É necessário considerar tanto as declarações e as suas interpretações para compreender e aplicar os padrões corretamente. Os Padrões utilizam termos que têm significados específicos, e por isso são incluídos no Glossário. (IIA, 2009)

Já as Normas de Implementação explicam em “como fazer” ou “agir” para implementar as determinações das Normas de Atributos e Normas de Desempenho. E está subdividido de acordo com os tipos de atividade de execução: Avaliação (A) e de Consultoria (C). Enquanto as Normas de Atributos e de Desempenho aplicam-se a todos os serviços de auditoria interna, as Normas de Implantação aplicam-se a tipos específicos de trabalhos de auditoria.

Os **serviços de avaliação (assurance)** compreendem uma avaliação objetiva da evidência por parte do auditor interno com o objetivo de apresentar uma opinião ou conclusões independentes sobre um processo ou outra matéria correlata. A natureza e o escopo do trabalho de avaliação são determinados pelo auditor interno. Normalmente, três partes participam dos serviços de avaliação: (1) a pessoa

ou grupo diretamente responsável pelo processo, sistema ou outro assunto correlato – o proprietário do processo, (2) a pessoa ou grupo que faz a avaliação – o auditor interno, e (3) a pessoa ou grupo que faz uso da avaliação – o usuário. (AUDIBRA, 2006, p.3) [grifo nosso]

Os **serviços de consultoria** são aqueles relacionados a assessoria e, normalmente, são prestados por solicitação específica de um cliente de auditoria. A natureza e o escopo dos trabalhos de consultoria estão sujeitos a um acordo mútuo com o cliente do trabalho. Os serviços de consultoria, normalmente, compreendem dois participantes: (1) a pessoa ou grupo que oferece a consultoria –o auditor interno, e (2) a pessoa ou grupo que necessita e recebe a consultoria –o cliente do trabalho. Ao realizar serviços de consultoria o auditor interno deve manter a objetividade e não assumir responsabilidades gerenciais. (AUDIBRA, 2006, p.3) [grifo nosso]

Os Padrões internacionais [Standards] de auditoria interna emanadas pelo IIA, completas e em seu idioma original (inglês), estão disponíveis no **ANEXO D** deste estudo, inclusive com as interpretações das normas e as normas de implantação e um glossário de termos.

#### 2.2.5.4 Posicionamento

O Posicionamento representa a declaração da opinião do IIA para auxiliar uma ampla gama de partes interessadas, inclusive aqueles que não pertencem à profissão de auditoria interna, a compreender os problemas significativos relacionados com governança, riscos e controles, estabelecendo papéis, limites e responsabilidades da auditoria interna no que dizem respeito a uma questão específica.

Foram adicionados dois posicionamentos no IPPF:

- a) O papel da auditoria interna com relação à gestão de riscos para toda a empresa;
- b) O papel da auditoria interna na obtenção de recursos para a função de auditoria interna.

#### 2.2.5.5 Orientações para as práticas

Tratam de temas de enfoque, metodologia e considerações, mas não trata dos processos e dos procedimentos de maneira minuciosa. É um guia conciso e pontual para auxiliar aos auditores internos na aplicação do Código de Ética e dos Padrões, além de promover as boas práticas. Inclui práticas relacionadas com problemas de âmbito internacional, do país ou específicos por setor, e ainda de tipos específicos de trabalhos, problemas legais e regulamentares.

No processo de revisão e atualização, válidos a partir de janeiro de 2009, as Orientações para as práticas foram reduzidas em escopo para incluir apenas a metodologia e a abordagem para a execução da Definição de auditoria interna, o Código de Ética e os Padrões Internacionais.

Houve uma limpeza significativa para reduzir a quantidade de Orientações para a prática, de 83 para 42. Estas estão relacionadas no **Anexo E** desta pesquisa. As demais orientações contidas nas antigas normas, com conteúdo que aborda técnicas ou instrumentos foi deslocado para o componente: Guias para as práticas.

#### 2.2.5.6 Guias para as práticas

São guias práticos e detalhados que fornecem orientações para realizar as atividades de auditoria interna. Inclui procedimentos e processos detalhados, como por exemplo: ferramentas e técnicas, programas e enfoques passo a passo, inclusive com exemplos de trabalhos realizados e relatórios. Como exemplos podem relacionar os 11 GTAG's (Guias de Auditoria de Tecnologia) do IIA abaixo:

1. Controles de tecnologia da informação.
2. Controles de gestão de parches e mudanças críticas para o êxito da organização.
3. Auditoria contínua: Consequências para a segurança, a supervisão e a avaliação de riscos.

4. Gestão da auditoria de TI.
5. Gestão e auditoria de riscos de privacidade.
6. Gestão e auditoria de pontos vulneráveis de tecnologia da informação.
7. Terceirização da tecnologia da informação.
8. Auditoria de controles de aplicação.
9. Gestão de senhas e acessos.
10. Gestão da continuidade do negócio.
11. Desenvolver um plano de auditoria de TI.

Outro exemplo é a Guia para a avaliação de riscos de TI (GAIT, em inglês) que contempla uma metodologia de determinação do alcance baseado em um enfoque de riscos de cima para baixo, além da avaliação de deficiências de controles gerais de TI, onde ajuda a avaliar as deficiências dos controles gerais de TI identificadas e ajuda a identificar os aspectos críticos dos processos de TI

Além de diversos outros materiais disponíveis em seu site para ajudar os auditores internos a desenvolverem suas atividades e competências.

### 3. METODOLOGIA

Controlar, além de ser responsabilidade do administrador, é a base da Sociedade do Conhecimento. (2007)

Marcos Peters

#### 3.1 Método de pesquisa

Hegenberg (1976, p. 116) conceitua método como uma forma de selecionar técnicas e de avaliar alternativas para a ação científica. Enquanto as técnicas utilizadas por um cientista são decorrentes de suas decisões, o modo pelo qual tais decisões são tomadas depende de suas regras de decisão. Métodos são regras de escolha; técnicas são as próprias escolhas.

Método é um caminho, uma forma, uma lógica de pensamento. Basicamente, há três grandes métodos: (a) hipotético-dedutivo; (b) fenomenológico; (c) dialético. [...] Outros, como a *grounded-theory*, a etnografia, a análise de conteúdo, a técnica Delphi, o método comparativo, o sistêmico, aqueles que se utilizam de técnicas estatísticas descritivas ou inferenciais e tantos outros. (VERGARA, 2004, p.12)

Segundo Collis e Hussey (2005, p.61) metodologia “refere-se à maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados”.

De acordo com Bastos *et al.* (1995, p. 4), o elemento básico de uma boa metodologia consiste em um plano detalhado de como alcançar os objetivos, respondendo à questão proposta. A boa metodologia é a apropriada à solução do problema e aos objetivos do estudo.

Entretanto Collis e Hussey (2005, p.23) definem que as pesquisas podem ser classificadas de acordo com:

- Objetivo da pesquisa – os motivos para realizar a pesquisa;
- O processo da pesquisas – a forma como o pesquisador coletará e analisará os dados obtidos;
- A lógica da pesquisa – se a pesquisa será desenvolvida do geral para o específico ou vice-versa;

- O resultado da pesquisa – se a pesquisa tenta resolver um determinado problema ou fazer uma contribuição geral para o conhecimento.

A abordagem geral desta pesquisa é caracterizada como um paradigma fenomenológico, pois dados qualitativos são produzidos, sendo utilizadas pequenas amostras e que pode ser generalizada de um cenário para outro. Sendo sua localização natural e interessada pela geração de teorias. (COLLIS e HUSSEY, 2007, p.61).

O paradigma, segundo Thomas Kuhn *apud* Ferreira (1999), são as “designações referentes às realizações científicas que geram modelos que, por período mais ou menos longo e de modo mais ou menos explícito, orientam o desenvolvimento posterior das pesquisas exclusivamente na busca da solução para os problemas por elas suscitados”.

É sabido que toda e qualquer classificação se faz mediante algum critério. Com relação às pesquisas, é usual a classificação com base em seus objetivos gerais. Assim, é possível classificar as pesquisas em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas. (GIL, 1991, p.45)

A metodologia utilizada nesta pesquisa, segundo Gil (1991, p.45) e COSTA (1993, p.146), pode ser classificada como “exploratória, porque têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições”.

Esse tipo de pesquisa, se distingue por sua flexibilidade e versatilidade com respeito aos métodos, [...] quase nunca envolvem questionários estruturados, grandes amostras e planos de amostragem por probabilidade. (MALHOTRA, 2006, p. 100)

Segundo Gil (1991, p. 45) “embora o planejamento da pesquisa exploratória seja bastante flexível, na maioria dos casos assume a forma de pesquisa bibliográfica ou de estudo de caso”. Assim foi caracterizada como bibliográfica porque a fundamentação teórica será a base para apresentar os conceitos contidos na pesquisa sobre dados bibliográficos publicados no Brasil e no exterior.

Na mesma linha, Silva (2003, p.60) ressalta que “a pesquisa bibliográfica é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente ou

como parte da pesquisa empírica” e que segundo Vergara (2004, p.48) “fornece instrumental analítico para qualquer outro tipo de pesquisa, mas pode esgotar-se em si mesma”.

Segundo Marconi e Lakatos (1996, p. 66), a pesquisa bibliográfica abrange a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico, etc., até meios de comunicação orais, com a finalidade de colocar o pesquisador em contato direto com o assunto.

Entretanto pode ser classificada também como uma pesquisa descritiva, Collis e Hussey (2005, p. 24) ratificam dizendo que “é a pesquisa que descreve o comportamento dos fenômenos. É usada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão”.

Para Marconi e Lakatos (2006, p.20), “A pesquisa descritiva ‘delineia o que é’ e aborda também quatro aspectos: descrição, registro, análise e interpretação de fenômenos atuais, objetivando o seu funcionamento presente”.

Em uma pesquisa descritiva, o paradigma fenomenológico (Colli e Hussey, 2005, p.63) sugere que é possível descrever fenômenos ocorridos em uma população (por exemplo, uma organização) a partir de dados qualitativos empíricos levantados junto a uma entidade concreta.

Nesta pesquisa trabalhou-se com a coleta de dados obtidos em fontes primárias e secundárias (COOPER e SCHINDLER, 2003, p. 223). Assim, as fontes compreenderam: Relatórios Anuais da Administração, Informes financeiros [20-F] arquivados na SEC e outros documentos internos e externos da organização, leis, regulamentações e dados governamentais; bem como, livros, manuais, artigos de revistas, periódicos de pesquisa científica, dissertações, jornais, sites e outros materiais acessíveis ao público com a finalidade de estruturá-los, analisá-los e interpretá-los.

Sendo essa pesquisa classificada também como **documental**, pois foram analisados documentos internos e externos da organização, entretanto os objetivos da pesquisa documental geralmente são mais específicos que as bibliográficas, porque quase sempre visam à obtenção de dados em resposta a determinado problema. (GIL, 1991, p.83) [grifo nosso]

Quanto à lógica e o desenvolvimento da pesquisa foi utilizado nesta pesquisa o método dedutivo, que segundo Silva (2003, p.40) “transforma enunciados

universais em particulares. O ponto de partida é a premissa antecedente, que tem valor universal e o ponto de chegada é o conseqüente (premissa particular)". Esta pesquisa assemelha-se a essa concepção, porque analisou a amplitude das fundamentações teóricas, considerando as particularidades inerentes ao estudo do caso em questão. (SILVA, 2003, p.153)

Fundamentando-se no objetivo geral do estudo, decidiu-se pelo método do **estudo de caso**, o qual a metodologia permite a aplicação de diferentes técnicas de coleta e análise de dados, nos quais se inclui a análise documentária, entrevistas e observação (COLLIS e HUSSEY, 2005, p. 73). [grifo nosso]

O método do caso, de acordo com Maximiano (1987, p. 20), pode registrar a história de uma empresa ao longo de certo período, restringindo-se a descrever uma trajetória ou segmento histórico, para que o leitor faça a análise a seu critério.

Já para Triviños (1987, p.133) o estudo de caso é considerado um dos tipos de pesquisa qualitativa mais relevante.

Yin (1990, p. 23) conceitua estudo de caso como uma pesquisa empírica de um fenômeno contemporâneo no seu contexto real e acrescenta que o estudo de caso permite captar as mais gerais e significativas características dos eventos da vida real, tais como seus processos organizacionais e de gestão, as mudanças em seu meio ambiente e o grau de maturidade do setor em que operam. Os estudos de caso são destinados principalmente a responder a questões do tipo Como e Por que, lidando tanto com documentos como com entrevistas e observações.

Cooper e Schindler (2003, p.130) definem os estudos de caso, onde colocam mais ênfase em uma análise contextual completa de poucos fatos ou condições e suas inter-relações. Embora as hipóteses sejam freqüentemente usadas, basear-se apenas em dados qualitativos torna o suporte ou a rejeição mais difícil. Uma ênfase em detalhes fornece informações valiosas para a solução de problemas, avaliação e estratégia. Esse detalhe é obtido de fontes múltiplas de informação.

E segundo Collis e Hussey (2005, p. 73), os estudos de caso descritivos procuram descrever exatamente situações e práticas correntes, e destacam que é um exame extensivo de único exemplo de um fenômeno de interesse e é também um exemplo de uma metodologia fenomenológica.

Levando-se em consideração a heterogeneidade dos tipos de auditoria interna existentes nas organizações nacionais, a complexidade dos sistemas de controles internos nas organizações e o alcance pretendido, conseqüentemente a



pesquisa foi desenvolvida no estudo de uma única organização, atuante no segmento industrial, situada na região metropolitana do Rio de Janeiro.

A caracterização desta pesquisa também pode ser realizada pelo resultado da pesquisa, uma vez que pode ser classificado como uma pesquisa básica, que segundo Collis e Hussey (2007, p.27) “ocorre quando uma pesquisa está sendo conduzida basicamente para aumentar nosso entendimento de questões gerais”. Complementam ainda, que a “pesquisa básica é considerada a forma mais acadêmica de pesquisa, visto que o principal objetivo é fazer uma contribuição para o conhecimento, em geral para o bem comum, em vez de resolver um problema específico para uma organização”.

Assim, de forma explícita em relação ao assunto, e tendo em vista o objetivo, o processo, a lógica e o resultado da pesquisa, foi realizada uma revisão da literatura pertinente ao tema. Na escolha do tema, considerou-se importante levantar uma discussão sobre o controle de gestão das organizações, para analisar a possibilidade de utilização de uma ferramenta de gestão, a auditoria interna, como premissa para impulsionar e realizar a melhoria dos controles internos em uma organização específica. Sendo que o marco normativo aplicável a essa ferramenta de gestão não preconiza sua relação, única, exclusiva e direta com o fenômeno estudado.

Diante das questões de melhoria dos controles internos em uma organização específica, foram levantados dados junto às bibliografias sobre o processo e o sistema de controle interno em organizações, publicados no Brasil e no exterior, e sobre a ferramenta de gestão em questão. Sendo a opção de estudo um caso específico, foi selecionada para estudo a documentação pública disponível para análise e também dados internos da organização, de caráter aberto e confidenciais.

Entretanto, para uma maior garantia (confiabilidade e validade) comprobatória dos resultados desta pesquisa, realizou-se uma avaliação do controle interno da organização estudada por meio da vinculação da realidade encontrada em seus sistemas de controles internos, a estrutura, objetivo e finalidades da auditoria interna e o referencial teórico levantado, utilizando o modelo do COSO, recomendado pela SOX e o modelo de Imoniana e Nohara (2004).

A pesquisa foi realizada ao final do segundo semestre de 2008 e início de 2009, posteriormente ao fenômeno analisado, sendo esta investigação *ex post facto*,

que segundo Vergara (2004, p.48) refere-se a um fato já ocorrido, onde o pesquisador não pode controlar ou manipular as variáveis.

Desta forma, considerando o objetivo estabelecido no estudo, esta pesquisa apresentou documentos que corroboraram a suposição inicial e as análises dos dados permitiu as inferências sobre os benefícios da constituição de uma área de auditoria interna em uma organização para melhoria de seu sistema de controles internos do caso estudado.

### **3.2 Seleção da amostra**

A pesquisa qualitativa caracteriza-se por ser não-estruturada, de natureza exploratória e baseada em pequenas amostras com o objetivo de prover percepções e compreensão do problema. (MALHOTRA, 2006, p. 66).

Esta pesquisa contempla um estudo de caso único com a finalidade de conhecer com profundidade o processo de melhoria dos controles internos da organização, e como a auditoria interna da organização estudada está envolvida neste processo.

Segundo Gil (1999, p.73), o estudo de caso permite o exame profundo de um ou de poucos objetos, fornecendo então conhecimentos amplos e detalhados sobre ele.

Por motivos de conveniência, para desenvolver o estudo de caso único foi escolhida uma empresa do segmento industrial da cidade do Rio de Janeiro onde o pesquisador obtivesse fácil e rápido acesso aos dados, porque dessa forma pode-se chegar a uma maior profundidade nos temas. Esta é precisamente a idéia que sustenta as amostras por conveniência. Em geral, este é o tipo de amostra utilizado em estudos de casos. (SUDMAN, 1998, p. 348; CORRAR e THEÓPHILO *et al*, 2004, p.44).

Corroborar Vergara (2004, p.50-51), quando afirma a possibilidade de utilização de amostra não probabilística destacando aquelas selecionadas por acessibilidade e por tipicidade. E, define a amostra por acessibilidade como “longe de qualquer procedimento estatístico, seleciona elementos pela facilidade de acesso a eles”.

No entanto, por se tratar de um estudo de caso, alguns cuidados adicionais tiveram que ser adotados nesse processo, a fim de ratificar a escolha feita, sem comprometer a validade da pesquisa.

O caso estudado se encaixa perfeitamente no cenário a ser analisado, uma vez que possuía em 2005 mais de 300 debilidades de controles internos. Já em 2006, sob avaliação da SOX, esse número declinou para 86 debilidades de controles, sendo 3 deficiências relevantes em seu sistema de controles internos, inclusive publicadas no formulário 20-F de sua controladora (Informe financeiro e operacional anual arquivado na SEC).

Em seu encerramento contábil de 2007, após as mudanças efetuadas, seu sistema de controles internos passou a estar em *compliance* com a seção 404 da SOX e emitiu a certificação “limpa” (sem ressalvas ou deficiências de controles) sobre o sistema de controles internos sobre o reporte financeiro requerido pela seção 404 da SOX.

### 3.3 Coleta dos dados

Os dados necessários para o desenvolvimento dessa pesquisa foram obtidos a partir de duas fontes distintas:

Fontes primárias, que englobaram o estudo de caso realizado. Foram obtidos de documentos públicos, na internet ou em jornais, ou em arquivos junto aos órgãos fiscalizadores (CVM e SEC). E, oriundos de documentos internos cedidos pela organização, circulares internas, jornal interno, atas de reunião, e-mail, relatório da auditoria interna, etc. Os dados documentais primários obtidos junto à organização estudada foram realizados de forma aberta e evolutiva, partindo de um ponto inicial, que foi a implantação da área de auditoria interna da organização e do relatório da administração e das demonstrações financeiras de 2004 (ano de implantação da “nova” auditoria interna na organização); e coletando informações dos anos posteriores, sem limites, delimitações ou barreiras a fatos novos ou descobertas.

Fontes secundárias, que consistiram do levantamento bibliográfico realizado, que foi a base teórica para a pesquisa, abrangendo os conceitos de controle interno, com seus objetivos, finalidades, importância, modelos e responsabilidades; Bem

como a evolução histórica da Auditoria, a definição de auditoria interna com seus objetivos e finalidades, a categorização dos tipos existentes e possíveis de auditoria vinculados a uma organização, e ainda a regulamentação do exercício da profissão do auditor interno, brasileira e internacional. Os dados bibliográficos foram coletados de forma organizada e previamente planejada.

As pesquisas, bibliográfica e documental, justificam-se à medida que contribuirão para o levantamento das possíveis convergências e divergências entre a teoria e a implementação real no caso estudado.

Resumindo, o pesquisador teve amplo acesso aos dados da empresa. Foram consultados materiais de divulgação (folders e propagandas em geral), dados financeiros e operacionais, o site da empresa e outros relatórios impressos e eletrônicos, além de visitas às três principais instalações da empresa. O prazo e o acesso aos dados foram suficientes para embasar esta pesquisa.

### **3.4 Análises dos dados**

Para que a estratégia da escolha do estudo de caso obtenha os resultados necessários existe a necessidade de se utilizar um instrumento orientador e regulador; este instrumento é chamado de protocolo. Segundo Martins (2006, p.74) “o protocolo constitui-se em um forte elemento para mostrar a confiabilidade de uma pesquisa”, isto é, garantir que os passos utilizados em uma investigação possam ser reaplicados em outro estudo de caso em condições semelhantes ao primeiro.

Neste trabalho foram analisadas as etapas do processo de implantação de um adequado sistema de controles internos de uma organização, seguindo as exigências da Lei SOX e do PCAOB, além da literatura nacional e internacional sobre o tema.

Além da análise referenciada acima, foi realizada outra avaliação do sistema de controle interno da organização, por meio do modelo de Imoniana e Nohara (2004) referente à avaliação do ambiente de controle interno, descrito no capítulo 2 desta pesquisa e seu questionário está disponível no ANEXO A deste estudo.

Segundo os dados obtidos nos documentos disponibilizados pela empresa estudada, desde a implantação da área de auditoria interna em 2004, foi construída

pela empresa, uma estrutura de controles internos segundo as recomendações dos modelos COSO e COBIT, que foi estudada e avaliada.

Entretanto, a operacionalização de variáveis é essencial para o entendimento da metodologia e dos resultados da pesquisa. Logo, é necessário definir operacionalmente as variáveis utilizadas.

Quanto às palavras e suas definições utilizadas, elas tiveram por base os conceitos detalhados no Capítulo 2 – Referencial Teórico deste estudo.

Quanto às variáveis, estão definidas e elencadas abaixo:

- a) Se houve melhorias nos controles internos da organização;
- b) Se a auditoria interna atuou como ferramenta de gestão para melhoria dos controles internos.

Todavia, Collis e Hussey (2007, p.261) ressaltam que seja qual for o método adotado para análise dos dados, independente do quanto são bons os sistemas e procedimentos que você adotar, a qualidade de sua análise dependerá da qualidade dos dados coletados e de suas interpretações.

### **3.5 Limitação do método de pesquisa**

O método documental possui limitações na medida em que a pesquisa pode sofrer a subjetividade da interpretação do pesquisador sobre os textos analisados.

Além das limitações referidas anteriormente, cabe acrescentar a dificuldade em termos de subsídios bibliográficos para embasamento da pesquisa, especialmente no que tange ao funcionamento dos departamentos de auditoria interna das organizações.

E, por se tratar de uma pesquisa qualitativa exploratória, o estudo apresenta restrições inerentes a esse tipo de metodologia, uma vez que não permite efetuar generalizações estatísticas, ou seja, as conclusões a que se chega não servem para fazer inferências sobre o universo; (GIL, 1987, p. 60)

## 4. RESULTADOS

Auditar é uma função essencial para a fidúcia das relações empresariais. (2007)

Marcos Peters

### 4.1. Caracterização da empresa estudada

A empresa estudada é uma sociedade por ações de capital fechado, controlada por um grupo estrangeiro, através de uma empresa holding, sediada nas Ilhas Cayman, e suas principais atividades são o desenvolvimento, a fabricação e a comercialização de cabos de energia com condutores de cobre e alumínio, isolados ou não, cabos para telecomunicações e fios esmaltados. Atua no mercado nacional há cerca de 60 anos e emprega aproximadamente 1.000 funcionários. O faturamento bruto anual gira em torno de 700 a 900 milhões de reais.

A empresa opera atualmente com duas unidades de produção no Brasil, localizadas na cidade do Rio de Janeiro (cabos de energia para baixa, média e alta tensão, com isolamento extrudada e cabos metálicos de telecomunicações) e na cidade de Americana (fios esmaltados e cabos de energia para baixa tensão). A empresa possui mais duas unidades localizadas em Joinville, no Estado de Santa Catarina e em São Carlos, no Estado de São Paulo, que operam como depósito. A sede corporativa está localizada no Rio de Janeiro.

Em 1997, a empresa teve o seu controle adquirido por um grupo chileno renomado em seu país. Em 30 de setembro de 2008, o controle foi novamente vendido, agora para um grupo francês.

## 4.2 Situação inicial

O grupo controlador chileno tinha títulos negociados na NYSE, e, com o advento da Lei SOX, a empresa precisava da certificação de controles internos, uma das exigências da referida lei, mais por força da obrigatoriedade de consolidação das demonstrações contábeis de todas as empresas que formam o grupo. As demonstrações assim consolidadas são evidenciadas no formulário 20-F na SEC. Tanto as demonstrações contábeis consolidados quanto as informações constantes do formulário 20-F, necessariamente, são auditadas por auditores independentes.

Logo, era preciso estruturar um bom sistema de controles internos, para depois avaliá-los, sob a forma de certificação, observando a eficácia do sistema de controles internos sobre o reporte financeiro exigidos pela SOX, conforme necessidade exposta em carta recebida do acionista controlador em 2004.

Diante desta situação inicial, a alta administração da empresa deu início às ações necessárias para a consecução deste objetivo, agora, estratégico.

A ação inicial foi reativar a auditoria interna da organização em 2004, pois ela havia sido desativada e extinta em meados de 2001, ou seja, havia três anos sem um departamento de auditoria interna para apoiar e/ou implementar as normas de controles internos. Para este fim, foi recrutado no quadro de colaboradores efetivos, um gerente de auditoria interna, oriundo da área de O&M (Organização e Métodos), vinculada a área de operações e tecnologia da informação, que já exercia função, parecida ou semelhante, vislumbrada pela administração da empresa para adequar-se às exigências da SOX, conforme documentos do departamento de recursos humanos da empresa a que se teve acesso.

Entretanto, após o segundo ano de trabalho da auditoria interna, foi então solicitada uma revisão, de uma empresa de consultoria independente, sobre o sistema de controle interno da organização e o processo de controle interno estabelecido. (Informação obtida conforme proposta e contrato assinados entre as partes)

Attie (1987, p.232) corrobora esta linha de ação tendo-se em vista a filosofia do estudo do controle interno, o seu levantamento e registro são inevitáveis para que se possa conhecer sua intensidade e suas ineficiências.

Nesse ínterim, ocorreu a implantação, em julho de 2005, do sistema ERP - Enterprise Resources Planning na empresa, sistema integrado de informações, denominado SAP R/3, fornecido pela empresa de software alemã SAP.

Padovese (2004, p.68) define sistema ERP como sistemas de informações gerenciais, que tem como objetivo fundamental a integração, consolidação e aglutinação de todas as informações necessárias para a gestão da empresa.

Todavia, mesmo antes de este trabalho ser desenvolvido, a auditoria interna da empresa, já havia levantado mais de **300 pontos de deficiências e/ou necessidades de melhorias de controles internos**, sobre os **80 processos** organizacionais identificados para espelhar a operação da empresa e o seu sistema de controles internos, conforme relatório de auditoria interna de 2006, denominado de “Relatório de Brechas”. [grifo nosso]

O trabalho resultante da empresa de consultoria, que era a avaliação dos 80 processos operacionais existentes para espelhar as operações da organização e o devido suporte aos processos de elaboração dos reportes financeiros exigidos pela SOX, foi interrompido devido ao fato que vários (100% da amostra inicial) dos processos documentados e seus respectivos controles não condiziam com a realidade praticada na Empresa. (conforme relatório parcial emitido pelos auditores independentes, em finais de 2006)

Verifica-se, em alguns casos, a associação entre a possibilidade de ocorrência de falhas de controle e a importância dada à auditoria interna de uma organização. De acordo com Nardelli:

Infelizmente e apesar de todos os controles estabelecidos para vigiar permanentemente e repetidamente a efetividade dos sistemas operacionais, sempre se produzem, devido a processos patológicos da organização, distorções na informação prestada. Para evitar esses problemas, a direção superior recorre à Auditoria Interna, que auxilia a corrigir essas distorções. [...] A auditoria interna é o elemento que conjuga e harmoniza o bom funcionamento de todos os meios de controle dos quais se vale a administração superior para a obtenção de seus objetivos. (NARDELLI, 1988, p.253)

Diante destas questões, a auditoria interna do grupo controlador esteve na empresa, durante um mês, em visita realizada em março de 2007, para avaliar o



trabalho realizado pela administração e pela auditoria interna, e recomendar melhorias no processo de controle interno estabelecido pela organização, constatado em e-mails fornecidos e relatório de visita às filiais da controladora.

Todavia, o Relatório anual da Administração de 2004 não divulgava nada sobre os controles internos da organização. Já os de 2005 e 2006 mencionavam que o aperfeiçoamento e a revisão do ambiente de controles internos estavam em andamento; entretanto, a certificação dos controles internos, para fins da SOX, incluídas no informe 20-F, arquivado na SEC, e elaborada em abril de 2007, referente ao encerramento do exercício e o balanço de 31 de dezembro de 2006, foi elaborada com 3 ressalvas quanto ao sistema de controles internos da empresa. São elas:

- 1) A existência de uma grande quantidade de lançamentos contábeis manuais nos distintos processos, o que aumenta a possibilidade de que se produzam erros nos demonstrativos contábeis e que estes erros não sejam detectados ou corrigidos.
- 2) Debilidades no processo de aquisição e pagamento, relacionado com a possibilidade de registrar um documento de fornecedores em duplicidade ou de anular pagamentos já realizados aos fornecedores, o que possibilita a existência de registros e pagamentos duplicados.
- 3) Inadequada segregação de função observada na atribuição de usuários de distintos processos comerciais, o que aumenta a possibilidade de transações não autorizadas.

Observa-se que antes das exigências da seção 404 da SOX, a administração havia tomado a decisão de acabar com a auditoria interna da empresa, por ser apenas um instrumento de detecção de erros e *compliance* fiscal, conforme análise feita nos relatórios de auditoria interna. E o modelo de controle interno anteriormente adotado estabelecia que os gestores das áreas fossem os responsáveis pelo sistema de controles internos da empresa e que esse seria auditado pelos auditores independentes em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis de final de exercício social.

### 4.3 Desenvolvimento das ações

Em função do contexto abordado, as mudanças da empresa na forma como foi estabelecido o sistema de controles internos e o papel da auditoria interna eram iminentes. E, foi consagrado com a contratação de um novo gerente de auditoria interna, experiente nas exigências da SOX e práticas internacionais de auditoria interna, uma vez que era certificado internacionalmente pelo IIA e oriundo de uma empresa já em *compliance* com a SOX, e com a troca do *controller* da empresa pelo antigo gerente de auditoria interna, conforme documento obtido no departamento de recursos humanos da empresa.

Demonstrando, assim, a preocupação, por parte da alta administração da empresa com o sistema de controles internos. Além da ação acima descrita, a alta administração também encetou diversas outras ações para melhorar o sistema de controles internos da organização, dentre elas, destacam-se: [grifo nosso]

- a) Melhorias no Sistema Integrado – SAP R/3 versão 4.7, com a contratação de consultoria especializada para implementar os pontos de controle e melhorias **apontadas e sob responsabilidade da auditoria interna**; (documento de contratação, ata do conselho de administração e documentos internos);
- b) Criação do código de ética da empresa, com leitura e ciência de todos os empregados, além de fixação de quadro nos controles de ponto (marcador de jornada de trabalho) com o código, **por solicitação da auditoria interna**; (documento arquivado no departamento de recursos humanos e constatação física);
- c) Criação do canal de denúncias da empresa, com direção de correio eletrônico próprio e acesso exclusivo pelo gerente de auditoria interna, também com fixação de quadro nos controles de ponto sobre o canal. **Criado por solicitação da auditoria interna**; (documento interno e constatação física e eletrônica);
- d) Reuniões mensais de resultado com toda a estrutura gerencial, onde se discutiam metas e eventuais desvios dos principais indicadores das

áreas da empresa, inclusive com a participação da auditoria interna (correios eletrônicos);

- e) Reunião mensal de *Suplly & Demand*, entre as áreas de Vendas, Compras, Logística e Produção; para discutir as previsões de vendas, necessidades de materiais, ordem de produção, indicadores de produção e qualidade e eventuais desvios, inclusive com a participação da auditoria interna (correios eletrônicos);
- f) Implementação do projeto de melhorias dos controles internos (Projeto SOX 2007), onde participavam todos os gestores da organização, onde se rediscutiu todos os processos da empresa, analisaram-se riscos envolvidos e definiu-se a estrutura de controle necessária a ser implementada nos processos da organização, **sob responsabilidade da auditoria interna**; (correios eletrônicos, atas de reuniões e ata de reunião do conselho de administração);
- g) Divulgação no jornal interno da empresa de assuntos relacionados ao sistema de controle interno, tais como: objetivos do controle interno, ética, segurança da informação, entre outros, **por solicitação da auditoria interna**; (correios eletrônicos e Documentos internos);
- h) Treinamento realizado pelo gerente de auditoria interna da empresa sobre controles internos, destacando-se “o que é” e “a importância”, para todos os diretores, gerentes, encarregados e supervisores de áreas, **por solicitação da auditoria interna**; (documento arquivado no departamento de recursos humanos);
- i) Além de treinamento e capacitação da mão de obra técnica/operacional e corpo gerencial em uma razão de 25 horas anuais por empregado; (documento arquivado no departamento de recursos humanos);
- j) Práticas de remuneração variável atrelada aos resultados da empresa (PLR) para todos os empregados, com a criação de indicador atrelado à meta de atingimento da certificação dos controles internos e a quantidade de pontos de controles falhos ou não implementados, **elaborado por solicitação da auditoria interna**; (correio eletrônico e documento arquivado no departamento de recursos humanos);
- k) Prática de avaliação do Corpo Gerencial: Criação do sistema de gestão por desempenho (SGD) aplicada a toda sua estrutura de comando,

visando o aperfeiçoamento das competências gerenciais e a busca da excelência nos resultados. Atrelado 40% da meta ao atingimento da certificação dos controles internos eficaz perante SOX. (documento arquivado no departamento de recursos humanos);

- I) Criação ou atualização da documentação das Políticas da organização, com obtenção de aprovação pela Direção, **elaboradas e revisadas pela auditoria interna**. (documentos internos e ata de reunião com aprovação das políticas).

Para melhor entendimento das ações de melhoria no processo de estruturação do sistema de controles internos da organização, além das já citadas ações elencadas acima, pode-se destacar com mais detalhes o Projeto SOX 2007. Este Projeto, conforme observado na apresentação ao conselho de administração da empresa, consistia em criar um *framework* [estrutura] de controles internos onde pudesse comprovar para uma auditoria independente, que o sistema de controle interno da organização era eficaz, perante a lei SOX. Com os objetivos de:

Certificar:

- a) A exatidão dos Reportes Financeiros e da informação que os suportam;
- b) Que se estabeleça e ponha em funcionamento procedimentos Internos de controle na elaboração de seus Reportes Financeiros e que possa demonstrá-lo ante uma auditoria;
- c) Que os processos de controle interno estabelecidos garantam a transparência da organização;
- d) Que toda a informação utilizada esteja disponível e adequadamente documentada.

Para isso, a auditoria interna da empresa em conjunto com a auditoria corporativa da controladora definiu que o modelo de controle interno adotado seria o do COSO e do COBIT. Informação esta, obtida nos registros de reunião de apresentação do Projeto, realizada pelas auditorias internas para todos os gestores da organização.

O Projeto SOX 2007 consistiu em estabelecer uma política de controle interno que contemplasse os objetivos do COSO e do COBIT e seus componentes.

Documentaram-se também as ferramentas tecnológicas utilizadas e as responsabilidades dos membros da organização.

Conforme Attie (1987, p.232), só pode-se avaliar o controle interno após conhecê-lo.

Neste sentido, o Projeto SOX 2007 contemplou as seguintes ações (informações obtidas e corroboradas em diversos documentos internos da empresa): [grifo nosso]

- a) Cálculo da relevância nos saldos das demonstrações contábeis de 2006 para selecionar as contas relevantes a ser selecionadas, **efetuado pela auditoria interna**;
- b) Avaliação dos riscos de cada conta contábil, inerentes e potencial, qualitativamente, com o possível impacto que estes poderiam causar nas demonstrações contábeis no geral, **efetuada pela auditoria interna** e validada pelo CFO;
- c) Mapeamento dos processos organizacionais e vinculação às contas contábeis. Criação do Mapa de processos da organização e definição dos processos críticos com base na relevância dos saldos e variações, **efetuado pela auditoria interna**;
- d) Reunião com os auditores independentes para analisar as fases do plano e verificar a sua conformidade com a SOX, **ação solicitada e realizada pela auditoria interna** com anuência do CEO e CFO;
- e) **Documentação pelos auditores internos** dos processos organizacionais e revelação dos controles atuais, utilizando-se modelo desenvolvido internamente pela auditoria interna da empresa, que contemplava: Fluxograma, Narrativa do processo, Matriz de Risco-Controle. Priorizou-se a documentação dos principais Ciclos de Negócio, identificando-se os controles capazes de mitigar os riscos relacionados aos erros potenciais de cada conta contábil relacionada aos processos, observando-se o atendimento dos principais aspectos do *Audit Standard* – AS no. 2, 3 e 5 do PCAOB;
- f) Realização do *walk-through* (validação do processo) **pela auditoria interna**, para determinar se o que foi descrito na documentação coincide com o efetivamente realizado pelas pessoas e atividades;

- g) Criação do dicionário de risco da empresa **pela auditoria interna**;
- h) Criação do dicionário de controles da empresa **pela auditoria interna**;
- i) Comunicação das deficiências encontradas e negociação dos planos de ação (implementação ou melhoria de controle) **pela auditoria interna** com aos gestores e alta administração;
- j) Realização de *follow up* (acompanhamento) das ações de melhoria **pela auditoria interna**;
- k) Atualização da documentação **pela auditoria interna**;
- l) Identificação **pela auditoria interna** dos *owners* (donos dos processos) e transferência da responsabilidade aos gestores sobre a documentação e atualização dos processos e políticas da empresa;
- m) Definição **pela auditoria interna** dos controles internos e localidades que foram avaliadas;
- n) Definição **pela auditoria interna** do plano de testes, isto é, testes aplicados nas atividades de controle para ser avaliado o grau de eficácia dos mesmos;
- o) Criação **pela auditoria interna** dos métodos utilizados para testar a eficiência operacional destas atividades de controle;
- p) Realização de avaliação dos controles gerais de TI, utilizando-se o modelo COBIT. Para este item, foi contratada **a pedido da auditoria interna**, uma consultoria especializada externa;
- q) Realização **pela auditoria interna** dos testes das atividades de controle nos processos operacionais e financeiros;
- r) Realização **pela auditoria interna** da avaliação do ambiente geral de controle;
- s) Novamente relatou-se as deficiências encontradas e negociação dos planos de ação (implementação ou melhoria de controle) **pela auditoria interna** aos gestores e alta administração;
- t) Novamente realizou-se *follow up* (acompanhamento) das ações de melhoria **pela auditoria interna**;
- u) **Auditoria interna solicitou e constatou** atualização da documentação definitiva dos processos organizacionais;
- v) Foram auditados por uma auditoria independente contratada diretamente pelo acionista controlador;

- w) Emissão da certificação anual sobre o sistema de controle interno pelo gerente de auditoria interna e pelos CEO e CFO.

As etapas acima podem ser corroboradas no estudo de Oliveira e Linhares (2006, p.12-14) onde estudam a implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras e descrevem os passos a serem seguidos para atingir os objetivos da referida lei.

A implantação de soluções para as deficiências encontradas foi acompanhada de perto pelos usuários-chave do controle e pela equipe de auditoria interna, documentando-se os testes executados. Além de reporte mensal à diretoria da empresa. Estas informações foram obtidas em documentos internos da área de tecnologia da informação e da área de auditoria interna.

A metodologia utilizada pela auditoria interna da empresa elencou os controles internos como manuais ou automáticos, e podendo ser do tipo preventivo ou detectivo. (documento obtido na área de auditoria interna).

Entendia-se como controle preventivo aqueles procedimentos dentro do sistema de controle interno que são usualmente aplicados a cada transação durante o fluxo normal das operações, para prevenir que não se materializem os riscos para os quais foram desenhados.

Entendia-se como controle detectivo aquelas políticas e procedimentos dentro do sistema de controle interno que são usados para detectar e corrigir erros que podem ocorrer no fluxo normal das operações. Geralmente se aplicam sobre um grupo de transação.

O dicionário de controles internos da empresa categorizava 32 atividades de controles. As categorias das atividades de controle se relacionam diretamente com os componentes do COSO. (Documento obtido na área de auditoria interna e disponível no **ANEXO F** deste estudo)

O trabalho foi executado com os controles considerados “chaves” pela organização e pela auditoria interna, onde após a seleção, foram relatados os procedimentos de controle que cumpriam com o objetivo do mesmo. Foi levada em consideração a segregação de função, a periodicidade dos controles, o responsável de cada controle e identificado a documentação de respaldo e evidência da atividade do controle, em conformidade com os AS no. 2 e 5 do PCAOB.

Para avaliar estes controles foi desenvolvido também um dicionário de riscos da empresa, para padronizar a linguagem e seus significados, bem como para divulgar o conceito de risco dentro da empresa. E para cada risco identificado nos processos organizacionais, foram observados a existência de controles e seus erros potenciais sempre em conformidade com os AS no. 2 e 5 do PCAOB.

Todo o trabalho desenvolvido pela auditoria interna foi documentado utilizando-se um sistema de informação, desenvolvido internamente, em Microsoft Office Access. Este serviu como um depósito de todas as informações e atividades relacionadas com os controles internos.

A auditoria interna realiza o monitoramento e a avaliação de todo o sistema de controles internos e de sua estrutura, anualmente, para resguardar a continuidade da empresa.

#### **4.4 Situação atual e mensuração da melhoria**

A situação atual do sistema de controles internos, após a implantação da nova auditoria interna e de um modelo estruturado de implantação e gerenciamento dos controles internos, pode-se comprovar com base no Relatório da Administração de 2007 e na Cópia das Certificações SOX, além da opinião dos auditores independentes, que o sistema de controle interno da empresa, em 31 de dezembro de 2007, apresentava-se eficaz.

Destacam-se, como uma das formas de comprovação da melhoria do sistema de controle interno da empresa as informações contidas no Relatório da Administração de 2007, publicado no jornal Valor em abril de 2008:

- a) Quanto à possibilidade de referenciar, não diretamente, mas na consequência da melhoria do sistema de controle interno da organização, com a redução de falhas e erros nos processos organizacionais; aumento da eficiência e eficácia das operações (objetivo do COSO); melhoria da confiabilidade e integridade das informações financeiras e gerenciais (objetivo do COSO); aderência às



leis e regulamentos aplicáveis (objetivo do COSO), perfazendo a melhoria no desempenho da empresa:

Em 2007 a Companhia comemorou 60 anos de existência em uma conjuntura favorável da economia brasileira [...]. “Neste cenário a empresa com seu amplo portfólio de fios e cabos, se posicionou como um dos principais fornecedores e apresentou um crescimento de 15,8% nos volumes faturados e adicionou valor para os acionistas através de um retorno sobre capital empregado de 11,2%.

O ano de 2007 foi bastante positivo para a empresa, a receita líquida totalizou R\$ 663,9 milhões representando uma evolução de 9,6% em relação a 2006, e o crescimento em toneladas de metal contido foi de 15,8%. [...]. Como consequência do exposto, o lucro líquido atingiu R\$ 31,0 milhões contra R\$ 28,3 milhões do ano anterior. (RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO, 2007)

b) Quanto à melhoria dos Controles Internos da organização:

A [Empresa] efetuou uma ampla revisão do seu ambiente de controles internos com objetivo de garantir a integridade de todos seus processos, o que permitiu que sua controladora fosse certificada pela Seção 404 da Lei Sarbanes-Oxley. (RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO, 2007)

Outra forma de comprovação da melhoria do sistema de controle interno da organização é a redução do número de deficiências e inexistências de controles internos na empresa, da ordem de mais de 300 ao final de 2006 para menos de 30 ao final de 2007, sendo todas elas de categoria de baixo impacto e baixa relevância. Observadas pelo relatório de auditoria interna da empresa e no relatório de comentário sobre o sistema de controles internos emitidos pelos auditores independentes, ao final do exercício social de 2007.

Ressalta Attie (1987, p.232) que: “ainda que o controle interno em estudo seja bom, é inadmissível que não possa ser alterado para melhor, mesmo que a alteração seja pequena e que o todo não precise ser reformulado”.

Observa-se que o processo de definição de quais pontos de controles necessitavam ser melhorados e implementados, foram definidos, defendidos e fomentados pela auditoria interna da empresa, fazendo-se valer como uma ferramenta de gestão para ajudar a organização a atingir seus objetivos. (Observado em documentos internos e ata do conselho de administração)

Também obtivemos acesso a cópia da carta “Certificações SOX” onde a auditoria interna e os administradores da empresa emitem opinião sobre a eficácia do sistema de controle interno sobre o reporte financeiro de 31 de dezembro de 2007, em conformidade com a exigência da seção 404 da SOX.

Observa-se que neste item, a auditoria interna, foi utilizada como uma ferramenta de suporte para embasar a opinião da alta administração da empresa.

Como comprovação final, destaca-se, o 20-F de 2006 e 2007 da controladora arquivados na SEC, com a opinião do CEO e CFO do grupo controlador e a opinião também dos auditores independentes, em que destaca em 2006 as 3 deficiências materiais de controle e em 2007 a certificação sem ressalvas ao sistema de controle interno da Controlada e da Controladora, avalizadas pela certificação do auditor independente da Controladora. Demonstrando assim, a melhoria irrefutável dos controles internos da empresa estudada.

Entretanto, para aumentar a validade e confiabilidade deste estudo de caso, foi também realizada uma avaliação do sistema de controle interno baseado nos estudos de IMONIANA e NOHARA (2004), descrito no capítulo 2 deste estudo, em que estabelecem um modelo testado e validado para avaliar o sistema de controles internos de uma organização.

Onde o objetivo do modelo consiste em verificar a adequação do sistema de controle interno e a validação dos instrumentos de controle interno das empresas. A validade das ferramentas utilizadas nas três dimensões de controles internos do COSO avaliadas no estudo referenciado são: o ambiente de controle (ABMCO), os procedimentos de controle e o monitoramento (PROCM) e sistemas de informação e comunicação (SIFCO).

O estudo ressalva que “resta verificar a implementação adequada ou eficiente dos controles internos que não foram objeto de estudo do presente trabalho”.

Esta foi a aplicação realizada na empresa estudada, uma vez que o instrumento foi validado no estudo referenciado. Logo, apresentamos na tabela 4 na página 146, o resultado da avaliação realizada nesta ferramenta e utilizando os critérios de avaliação descritos no capítulo 2 deste estudo (Não Confiável; Insuficiente; Confiável; Excelente).

Quadro 4 - Resultado da Avaliação PEFI para o Caso Estudado

<b>Componente do COSO</b>	<b>Descrição - PEFI</b>	<b>Resultado da Avaliação</b>
AMBCO	1. Conscientização de todos os envolvidos	Excelente
AMBCO	2. Ênfase dada pela alta administração;	Excelente
AMBCO	3. Divisão de responsabilidade	Confiável
AMBCO	4. Compromisso de todos com o controle;	Confiável
AMBCO	5. Enfoque da direção à organização	Confiável
AMBCO	6. Compromisso da administração com o controle	Excelente
PMCMO	1. Monitoramento dos controles	Confiável
PMCMO	2. Segregação de funções	Confiável
PMCMO	3. Alçadas	Confiável
PMCMO	4. Autorizações	Excelente
PMCMO	5. Conciliação	Excelente
PMCMO	6. Revisão de desempenho	Confiável
PMCMO	7. Salvaguarda física	Confiável
PMCMO	8. Normatização	Confiável
SINFCO	1. Divulgação de normas	Confiável
SINFCO	2. Fluxos de informações	Confiável
SINFCO	3. Sistemas internos de comunicação	Excelente
SINFCO	4. Informações sobre plano de controle	Confiável
SINFCO	5. Informações sobre ambiente de controle	Confiável
SINFCO	6. Informações sobre riscos	Confiável
SINFCO	7. Identificação das informações	Confiável
SINFCO	8. Relevância e confiabilidade das informações	Excelente

Fonte: o autor

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Podemos conceber o comportamento ético em diversos níveis que poderão se integrar na tentativa da busca de um comportamento íntegro, não só em uma forma individual, como também perante a sociedade a que pertence. Comportamento ético não é mercadoria para ser negociada; é CARATER, é ter INTEGRIDADE. (2008)

Leonardo Trisciuzzi, professor e sociólogo

O presente estudo descreveu o controle interno para uma organização específica, destacando e focalizando a ação dos auditores internos com relação à melhoria do processo de controle e gestão de recursos organizacionais. As considerações finais deste estudo estão apresentadas em três tópicos: dois deles, comprovados na empresa analisada, porém com a tentativa de considerar citações e argumentos que valham para utilização em outras organizações, e um último tópico, a conclusão, com a opinião e considerações do autor deste estudo diante dos fatos e documentos encontrados na empresa sob o tema referenciado.

### 5.1 Geração de valor empresarial

A geração de valor a uma empresa, na opinião deste pesquisador, nasce baseada da constatação de seu valor intrínseco percebido ou em uma avaliação realizada para tal fim ou ainda na realização deste investimento.

No caso estudado observou-se que os resultados da empresa demonstraram melhoras significativas nos anos analisados, entretanto, não se pode direcionar este fato, única e exclusivamente, ao sistema de controle interno, mas pode-se direcionar como uma consequência da performance da empresa. Que obteve substancial melhora, com o fim dos erros, desvios, multas, irregularidades, retrabalhos e dispêndio de tempo desnecessário que a oneravam na tarefa de corrigir ao curso normal e natural de seus processos organizacionais.

Para isso, ressalta-se que o controle é uma forma de prover ações para corrigir e ajustar problemas tanto de execução, como de planejamento das ações realizadas pela entidade. (BEUREN, RAUPP, MARTINS, 2006)

Na mesma linha, Atkinson *et al.* (2000, p. 581) define que o controle é o conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória para alcançar seus objetivos.

Neste contexto, podem-se vincular os resultados atingidos, e a geração de valor, na empresa estudada, após a melhoria no sistema de controles internos da organização, uma vez que atingiu os objetivos de controles preconizados no COSO (eficácia e eficiência das operações; confiabilidade e integridade das informações financeiras e gerenciais; e conformidade às leis e regulamentos aplicáveis).

Corroborando que o sistema de controle interno compreende um conjunto complexo de métodos, mecanismos de monitoramento, sistemáticos de revisão, sistemas informatizados e critérios para que a gerência possa utilizar na avaliação da consecução dos objetivos empresariais, bem como na produção de dados financeiros e contábeis confiáveis, destinados aos acionistas, aos potenciais compradores da empresa ou mesmo a comunidade como um todo (stakeholders). (IMONIANA e NOHARA, 2004, p.2)

Acredita-se que os resultados de uma organização, e sua respectiva geração de valor, são baseados na tomada de decisão sob seu processo de gestão.

Neste sentido, Mosimann e Fisch (1999, p. 36) afirmam que cada área da empresa tem um processo de gestão, também denominado processo decisório, pois é em cada etapa desse processo que as decisões são tomadas. E definem três etapas para que esse processo aconteça: planejamento, execução e controle.

O planejamento encaminha para a execução, a execução é analisada pelo controle, e o controle faz a realimentação do sistema para um novo planejamento ou execução. Mosimann e Fisch (1999, p. 115) explicitam que não faz sentido planejar se o que foi planejado não se constituir em uma diretriz para a execução, e da mesma forma, não se deve planejar sem haver controle dos desvios em relação ao planejado e as causas desses desvios, e conseqüentemente tomada de ações corretivas.

A principal função do controle, para Gomes e Salas (1999, p. 22), é assegurar que as atividades de uma empresa se realizem de forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações.

Caracterizou-se, o processo de gestão como sendo um conjunto de três etapas diferentes, em que o controle se configura como uma delas. Segundo

Mosimann e Fisch (1999, p. 115), não há como dissociar o controle das demais fases do processo de gestão, razão pela qual podem-se considerar as demais fases, juntamente com o controle, como um grande sistema de controle interno de uma organização.

Nessa concepção, o controle está relacionado a uma idéia macro, formando um papel importante na administração dos negócios. Gomes e Salas (1999, p. 24-25) mencionam que, em uma ampla perspectiva, considerando também o contexto em que ocorrem as atividades e, em particular, os aspectos ligados à estratégia, estrutura organizacional, comportamento individual, cultura organizacional e o contexto social e competitivo. Eles não se preocupam apenas com os aspectos financeiros, mas também com aspectos relacionados à motivação e ao aperfeiçoamento do processo empresarial, em todos os níveis da organização.

E nos dias de hoje o controle interno, de acordo com Oliveira (1994, p. 102),

não pode mais ser visto como algo disciplinador da atuação dos executivos e demais funcionários. Os controles internos passam a existir como algo importante para a obtenção de resultados e não, como comum nas empresas tradicionais, meros instrumentos de cerceamento das decisões gerenciais, numa tentativa, na maioria das vezes infrutífera, de controlar a desonestidade de certos funcionários.

O controle interno é um instrumento indispensável para o desenvolvimento de qualquer tipo de entidade. (REZENDE e FAVERO, 2004, p.11)

Além disso, é necessário fazer revisões constantes para se ter a certeza de que o pessoal cumpre suas funções conforme exige o sistema de controle interno. O envolvimento da alta administração, como de todos os funcionários, será primordial para o cumprimento dos objetivos estabelecidos no processo. (REZENDE e FAVERO, 2004, p.11)

Os postulados básicos de auditoria estipulam que: a existência de um sistema de controle interno adequado reduz ao mínimo o risco de erros e irregularidades. (INTOSAI, 2005, p.46)

Logo, implementando um sistema de controle interno eficaz e o mantendo dentro de certa vigilância e assessoramento, vislumbra-se uma gestão controlada e sem desvios de seus objetivos.

E diante do caso estudado pode-se afirmar que as melhorias dos controles internos nas organizações geram valor para seus *stakeholders* (acionista,

empregados, fornecedores, etc), principalmente quando se trabalha de forma ordenada e baseada em metodologias testadas e aceitas.

Para confirmar tal posicionamento pode-se citar:

Apesar do trabalho, instalar controles internos vale a pena, já que traz redução de custos e aumento da eficiência, afirma Dias Melo, do Itaú, concorda. Segundo ele, o banco é considerado o mais eficiente entre as instituições financeiras brasileiras devido a sua estrutura de controles internos já instalados e sua boa conduta de governança corporativa. (VAMPEL, 2004, p.28)

Sendo o sistema de controle um dos pilares da governança corporativa, pode-se corroborar que na mesma linha de opinião, o relato de Silva e Zotes (2004, p.25) onde afirmam que investidores institucionais pagariam de 18% a 28% a mais por empresas com boas práticas de governança, de acordo com o país [Brasil = 23%].

Observou-se no caso estudado que a venda do controle acionário, por consequência, direta ou não, implicou, favoravelmente, na melhoria dos controles interno da empresa, resultou em múltiplo de 9,5x da geração de fluxo de caixa da empresa, calculado com os dados de fechamento de 31 de dezembro de 2007. Este múltiplo da transação é maior que os 8,4x da média aritmética das operações similares ocorridas em 2006 e 2007 para este segmento. Demonstrando, assim, uma clara valorização da empresa.

Cabe ressaltar que alegar a necessidade da existência de um controle, porque um manual assim o diz, ou baseado no que *benchmarking* nacional ou internacional, sem atentar para a necessidade de atingimento das metas corporativas é, no mínimo, não agregar valor aos acionistas da companhia. (COCURULLO, 2004, p.74)

Por conseguinte, os controles internos devem ser vistos dentro do contexto de uma **relação custo x benefício**, onde o que um controle interno pode oferecer, de forma que entidades não sejam levadas a adquirir ou implementar sistemas de controle excessivos e caros que resultem em benefícios inexpressivos ou até mesmo gerem improdutividade. Um equilíbrio deve ser buscado em qualquer sugestão de implementação de um ou mais controles internos. [grifo nosso]

## 5.2 Porque uma organização deve ter auditoria interna

Attie (1987, p.35) afirma que a auditoria interna, como um controle gerencial que funciona medindo e avaliando a eficiência dos outros controles existentes, permite fornecer assistência e aconselhamento a todos os níveis da empresa, o que é praticado por intermédio de recomendações e sugestões.

Todavia, Belucio (1988, p. 82 - 85) afirma que a principal imagem atribuída à auditoria interna e aos auditores internos é a imagem da fiscalização. Essa imagem está vinculada a vários aspectos do seu papel: denúncia, acusação, delação, etc.

A auditoria interna examina o que as pessoas estão fazendo, como estão fazendo e por que estão fazendo. A partir desse ponto é que se fazem as avaliações da adequação dessas decisões e/ou procedimentos às regras e às políticas da organização. Portanto, para as pessoas, esse procedimento tem um caráter fiscalizatório. A possibilidade de examinar e avaliar as atividades de outras áreas por pessoas que detêm o poder de denúncia tem, obviamente, uma característica de fiscalização que fica impregnada à imagem do auditor interno. (FRIDORI, 2001, p.33)

De acordo com Belucio (1988, p.71), a alta administração a vê como um órgão necessário. A institucionalização do papel é um fato consumado. Já há um pressuposto de que qualquer organização de determinado porte para cima deve contar com um departamento de Auditoria Interna e isso freqüentemente ocorre.

A auditoria interna já faz parte de modelos organizacionais consagrados, atuando como órgão de controle. Portanto, nesses modelos, a auditoria interna é vista como necessária, na medida em que já é parte do modelo. E essa visão, essa aceitação do papel não é exclusiva da alta administração, mas se estende por todo o ambiente, incluindo níveis de alta e média gerência, atingindo até certos níveis de chefia. (BELUCIO, 1988, p. 71)

Entretanto, para Migliavacca (2004, p.49) no Brasil, a formação específica da auditoria interna ainda está engatinhando, sendo geralmente formada por auditores externos provenientes das "Big Five" (as cinco maiores empresas de auditoria). As empresas multinacionais mantêm na maioria das vezes um departamento de



auditoria interna bem estruturado e eficaz. E, suas filiais no Brasil são periodicamente auditadas.

Departamentos de auditoria interna bem estruturados são uma característica de grandes empresas e de economias pujantes. Em programas de redução de custos e reestruturação, geralmente o departamento de auditoria interna é um dos alvos visados para redução de pessoal, porém ela é sem dúvida um forte elemento para um bom controle interno. (MIGLIAVACCA, 2004, p.49)

No entendimento de Silva (1993, p. 60), a auditoria interna é responsável por avaliar a adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle interno e a qualidade do desempenho das áreas. Fica patente, portanto, o papel relevante da auditoria interna na assessoria à administração em relação à sua responsabilidade quanto ao sistema de controle interno.

O autor considera ainda que a auditoria interna sirva não apenas como um controle organizacional, mas, como um elo entre os níveis responsáveis pelo estabelecimento de políticas e os níveis operacionais. (SILVA, 1993, p. 60)

A auditoria interna promove melhoramentos na eficiência operacional pelo exame e avaliação de: políticas e planos; registros e procedimentos; desempenho. A auditoria interna garante o funcionamento adequado dos controles, inclusive pela recomendação de medidas corretivas, verificando o grau de: fidedignidade dos dados; proteção dos bens da empresa; conformidade com diretrizes, planos e procedimentos. (SILVA, 1993, p. 60)

Paula (1998, p. 75-81) comenta que a auditoria interna reafirma sua importância quando presta assessoria à alta administração, por meio de informações que permitam uma visão do que se passa na entidade, e quando recomendam alternativas visando a redirecionar, se necessário, a ação empresarial.

No entanto, Paula (1998, p. 22) aponta dificuldades no posicionamento da auditoria interna:

- a) Os conceitos e objetivos da auditoria interna não são perfeitamente compreendidos por muitos gestores;
- b) Os sistemas de gerenciamento tradicionais adiam a detecção de problemas até que auditores possam examinar os produtos acabados;
- c) A alguns auditores falta o perfil emocional apropriado, o treinamento adequado e uma visão sistêmica que os suportem em sua atuação

como consultores e não apenas como verificadores do cumprimento de normas e identificadores de falhas;

- d) Muitos auditados continuam sentindo-se vigiados e pouco assessorados, o que é compreensível, “considerando-se a forma de atuação de alguns auditores: arrogante e inacessível”.

Belucio (1988, p. 37) admite que a proposta da auditoria interna de atuar como assessoria da administração encontra algumas dificuldades:

- a) A primeira dificuldade para atingir essa proposta está localizada na origem e no próprio desenvolvimento da função de auditoria, que sempre esteve em oposição aos administradores, denunciando seus erros;
- b) A segunda dificuldade está na determinação dos auditores internos de manterem um posicionamento independente em relação aos administradores a quem querem assessorar. Para assessorar, o auditor interno deveria estabelecer alianças, o que prejudicaria sua independência. A independência, segundo a visão tradicional, permite ao auditor interno exercer um julgamento imparcial, essencial à realização de uma boa auditoria;
- c) A terceira dificuldade está na natureza clássica do trabalho de auditoria quando confrontado com os valores cultivados pelas organizações. Faz parte da essência da auditoria a avaliação de fatos passados, e os administradores estão, normalmente, mais preocupados com o futuro. Existe, portanto, um conflito cultural básico entre a formação tradicional do auditor interno e a formação do administrador, o que torna ainda mais difícil a operacionalização da auditoria de gestão.

É a auditoria interna a pedra angular de uma forte governança corporativa, a auditoria interna encurta a distância entre a gestão de uma organização e seu comitê de direção. Avalia o ambiente ético e a eficácia e eficiência das operações, e também serve como uma rede de segurança para a organização cumprir normas, regulamentos e as melhores práticas empresariais em geral. (IIA, 2006)

Uma auditoria interna dedicada, independente e eficaz ajuda tanto à gestão quanto aos órgãos superiores de supervisão a cumprir suas responsabilidades, fornecendo uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar a eficácia do desenho e implementação do sistema de controle interno e os processos de gestão de riscos. A avaliação objetiva do controle interno e dos processos de gestão de riscos por parte da auditoria interna proporciona aos gestores e outras partes interessadas uma avaliação independente e uma razoável certeza de que os riscos da organização tenham sido adequadamente mitigados.

Uma vez que os auditores internos são especialistas na compreensão dos riscos da organização e dos seus controles internos disponíveis para mitigar esses riscos, ajudam os gestores a compreender estas questões e apresentam recomendações para melhorá-la.

Consequentemente, as organizações que não têm uma função de auditoria interna estão se privando dos benefícios valiosos que proporcionam os auditores internos. Além disso, correm riscos de confiar na gerência, que pode não estar na melhor posição/situação para oferecer opiniões e pareceres confiáveis, independentes e objetivos sobre os controles internos.

Uma das principais lições aprendidas com o colapso financeiro e a falência de muitas organizações é que contar com governança, gestão de riscos e controle interno de boa qualidade são elementos essenciais para o sucesso e continuidade das organizações. Dada a sua perspectiva única e objetiva, o seu profundo conhecimento da organização e a aplicação de princípios sólidos de auditoria e consultoria/assessoramento, uma auditoria interna independente que funcione adequadamente e com recursos suficientes está bem posicionada para dar um valioso apoio e garantia para a organização e seus órgãos de supervisão. (IIA, 2006)

Finalizando, o estudo de Paula (1998 e 1999, p.40), lista as principais considerações porque a auditoria interna é importante em uma organização:

- a) Leva ao conhecimento da alta administração o retrato fiel do desempenho da empresa, seus problemas, os pontos críticos e as necessidades de providências, sugerindo soluções;
- b) Mostra os desvios organizacionais no processo decisório e no planejamento;

- c) Apresenta sugestões para a melhoria dos controles implantados ou em estudos de viabilização;
- d) Recomenda redução de custos, eliminação de desperdícios, melhoria da qualidade e aumento da produtividade;
- e) Coordena o relacionamento com os órgãos de controle governamental;
- f) Avalia, de forma independente, as atividades desenvolvidas pelos diversos órgãos da companhia;
- g) Ajuda a administração na busca de eficiência e do melhor desempenho nas funções operacionais e na gestão dos negócios da companhia;
- h) Atesta a integridade e a fidedignidade dos dados contábeis e das informações gerenciais que irão subsidiar as tomadas de decisão dos dirigentes;
- i) Serve de olhos e ouvidos de seus dirigentes;
- j) Colabora com o fortalecimento dos controles internos e ajuda a agregar valor aos produtos.

Conclui Attie (1987, p.221), que pela simples observação e funções da auditoria interna mencionados, verifica-se o importante papel por ela desempenhado em termos do exame, fortalecimento e constante melhoria do controle interno.

Cocurullo (2004, p.70) ressalta que como as necessidades de controle interno de organizações são diferentes e dependem do tamanho, filosofia da gerência, indústria, e cultura, dois empreendimentos jamais terão sistemas de controle idênticos.

E pode-se acrescentar que departamentos de auditoria interna também não serão idênticos, dependendo assim de análise da organização para o dimensionamento e implementação da auditoria interna.

### 5.3 Conclusões do estudo

Desse estudo surgem bases em que se podem assentar novos estudos de aprofundamento do tema. São apresentadas, a seguir, as conclusões e, para tanto, deve-se resgatar às variáveis do problema que originou este trabalho e, estão definidas e elencadas abaixo:

- a) Se houve melhorias nos controles internos da organização no período analisado;
- b) Se a auditoria interna contribuiu para melhoria dos controles internos, como ferramenta de gestão.

Buscou-se comprovar por meio de pesquisa documental as variáveis acima definidas e pode-se corroborar que estas são verdadeiras no caso estudado.

As conclusões, porém, devem ser vistas à luz das limitações deste trabalho, entre as quais se destaca o fato de não serem conclusões generalizáveis estatisticamente.

Baseado nas provas documentais analisadas, e, respaldado no referencial teórico selecionado, observa-se que o controle interno da empresa obteve uma significativa melhoria após a implementação da Área de auditoria interna na empresa estudada. Que implementou, promoveu e apoiou entre outras ações, um projeto de estruturação de controles, baseados no modelo do COSO.

A melhoria dos controles internos foi, inclusive, atestada por empresa de auditoria independente, em ambos os momentos utilizados para comparação.

Neste contexto, os objetivos preconizados no modelo implementado foram alcançados na empresa estudada, como o aumento da eficiência e eficácia das operações; melhoria da confiabilidade e integridade das informações financeiras e gerenciais; conformidade às leis e regulamentos aplicáveis.

Pode-se inferir uma vinculação dos resultados atingidos e a geração de valor na empresa estudada após a melhoria no sistema de controles internos da organização.

Complementarmente, ressalte-se, necessária a implementação dos pontos de controles levantados pela área de auditoria interna da empresa, ainda não implementados, onde demonstram oportunidades de melhorias com a inclusão de controles ainda faltantes e melhorias na eficiência ou eficácia dos processos operacionais com automatizações de controles.

Não obstante, observam-se oportunidades de melhoria no tipo de trabalho desenvolvido pela auditoria interna da organização quando comparada com as práticas internacionais emanadas do IIA, bem como a designação de recursos que possam melhorar a eficiência da referida área, como por exemplo: um sistema automatizado para a gestão da auditoria interna, mão-de-obra especializada em tecnologia da informação, criação do comitê de auditoria e etc.

Por outro lado, faz-se necessário a continuidade das atividades de monitoramento do controle interno da empresa para que possa sedimentar a cultura de controle nos colaboradores e nos respectivos processos organizacionais.

Devido à importância de maior controle e por haver grande volume de recursos e pessoas envolvidas, sugere-se realizar novas pesquisas para ajudar a desenvolver e implementar novas técnicas de avaliação da auditoria e de controles, bem como estudar como a auditoria interna mantém sua independência e objetividade exercendo serviços de consultoria e assessoramento, e ainda sobre modelos e ferramentas de monitoramento das atividades de controles internos das organizações.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo C.. Auditoria: um moderno curso e completo. 5. ed., São Paulo: Atlas, 1996.

\_\_\_\_\_, Marcelo C.. Auditoria: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS – AICPA. *Professional Standards – Vol.1 U.S. Auditing Standards – Attestation Standards*, New York: AICPA, 1997.

ANDRADE, Armando, Eficácia, eficiência e economicidade: como atingi-las através de adequados sistemas de controles internos. São Paulo: A. Andrade, 1999.

AOKI, Shigeo; SAKURAI, Michiharu. Japanese management accounting: a world class approach to profit management internal auditing in Japan: a survey. Cambridge: Productive Press, 1989.

ARAÚJO, F. J. Auditoria Interna: O que e para quê. Revista Brasileira de Contabilidade Nº 114. nov/dez, 1998.

ATKINSON, Antony *et al.*. Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas, 2000.

ATTIE, William. Auditoria: Conceitos e Aplicações. 3. ed., São Paulo: Atlas S.A., 1998.

\_\_\_\_\_. Auditoria Interna. São Paulo: Atlas, 1987.

\_\_\_\_\_. Auditoria Interna. 2. Ed., São Paulo: Atlas, 1992.

AUDIBRA, Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna – Estrutura Geral, out, 2006.

BACEN – Banco Central do Brasil. Auditoria e Controles. Disponível em <http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/controles.pdf>. Acesso em 9 set. 2008.

\_\_\_\_\_. Resolução nº 2.267/96 Reitera a obrigatoriedade de Auditoria Independente para instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, Fundos de Investimentos Regulamentados pelo Bacen e Administradoras de Consórcio.

BARBOSA, Dimitri O.; SPECCHIO, Silvia R. A.; PUGUESI, Wagner R.. Novas Metodologias: avaliação de riscos e de controles internos. São Paulo: IBCB. 1999.

BASTOS, Lília R. *et al.* Manual para a elaboração de projetos e relatórios de pesquisa, teses, dissertações e monografias. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1995.

BELUCIO, Gilto Clóvis. A auditoria interna e o auditor interno. Dissertação de mestrado (Administração). Instituto Metodista de Ensino Superior, São Bernardo do Campo: 1988.

BEUREN, Ilse M.; RAUPP, Fabiano M.; MARTINS, Samuel R. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. *Revista Cont. Fin. – USP*, São Paulo, n. 40, p. 120 – 132, jan./abr. 2006.

BRASIL, Ministério da Fazenda. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

\_\_\_\_\_. Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001.

CAMPIGLIA, Américo O.; CAMPIGLIA, Osvaldo R.. Controles de gestão: controladoria financeira das empresas. São Paulo: Atlas, 1993.

CARDOZO, Julio Sergio S.. O Futuro da Auditoria. VIII Encontro do Mestrado em Ciências Contábeis. FAF-UERJ. Rio de Janeiro. 2006.

CASTRO, Domingos P. Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para a atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs. São Paulo: Atlas, 2008.

CFC. *Normas Brasileiras de Contabilidade*. NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Brasília. Aprovado pela Resolução n.820/97. Brasília: 1997.

\_\_\_\_\_. Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC T 12 – Da auditoria interna. Aprovado pela Resolução n.986/03. Brasília: 2003.

\_\_\_\_\_. Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno. Aprovada pela Resolução n.781/95, Brasília: 1995.

COCURULLO, Antonio, Gestão de riscos corporativos: riscos alinhados com algumas ferramentas de gestão: um estudo de caso no setor de celulose e papel. 3. ed. São Paulo: 2004.

COLELLA, Victor: Auditoria, Controle Interno e Estoques: São Paulo: Saraiva, 1979.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COOK, J.W.; WINKLE, G.M. Auditoria: Filosofia e Técnica. 1.ed., São Paulo: Saraiva, 1979.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. Métodos de pesquisa em administração. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.



CORRAR, Luiz J.; THEÓPHILO, Carlos Renato (Coord.) *et al.* Pesquisa Operacional para decisão em contabilidade e administração. São Paulo: Atlas, 2004.

CORREIA, Armando Carlos. *et al.* CSA – Control Self Assessment. Febraban: Comissão de Auditoria Interna e Compliance. Instituto Brasileiro de Ciência Bancária, 1999.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. *Internal Control – Integrated Framework*. New Jersey: COSO, 1992.

\_\_\_\_\_. *Enterprise Risk management – Integrated Framework*. New Jersey: COSO, 2004.

COSTA, Antônio F.. Guia para elaboração de relatórios de pesquisa – monografias: trabalhos de iniciação científica, dissertações, teses e preparo de originais de livros. Rio de Janeiro: UNITEC, 1993.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO - CRC-SP, Controle Interno nas Empresas. São Paulo: Atlas, 1998.

CRUZ, Flávio; GLOCK, José O.. Controle Interno nos Municípios. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CVM, Instrução 308 de 14.05.1999. Rio de Janeiro: CVM. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em 20 jan. 2005.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. Lei Sarbanes-Oxley, guia para a governança corporativa através de eficazes controles internos, São Paulo: Deloitte, 2004.

DEPARTAMENTO DE TESOUREIRO NACIONAL. Instrução Normativa nº 16: 20.12.91.

D'AVILA, Marcos Z.; OLIVEIRA, Marcelo A.. Conceitos e Técnicas de Controles Internos de Organizações. São Paulo: Nobel, 2002.

Dib, Simone F. (Coord.). Roteiro para apresentação das teses e dissertações da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: UERJ, Rede Sirius, 2007.133 p.

DRUCKER, Peter F.. A Administração: O melhor de Peter Drucker. São Paulo: Nobel, 2001.

FAMA, E. F.; JENSEN, M. C. *Agency problems and residual claims*. *Journal of Law & Economics*, v. 26. EUA, Jun. 1983.

FAVERO, Hamilton Luiz et al. Contabilidade Teórica e Prática. 1. ed., São Paulo: Atlas, 1995.

FEBRABAN. Subcomissão de Gestão de Riscos Operacionais: *Grupo de Trabalho Auto-Avaliação: Análise das Ferramentas de Auto-Avaliação na Gestão do Risco Operacional*. São Paulo, 2004.

FERREIRA, Aurélio. Dicionário da língua Portuguesa – Século XXI. Rio de Janeiro. Nova Fronteira, 3 ed., 1999.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. Auditoria Contábil. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1992.

\_\_\_\_\_. Auditoria Contábil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FRIDORI, Marcelo. As Funções da Auditoria Interna no Entendimento de seus Clientes - Estudo de Caso. Dissertação de mestrado (Administração). FEA-USP, São Paulo: 2001.

GAITÁN, Rodrigo E.. Control Interno y Fraudes. 2. ed. Bogotá: Ecoe Ediciones, 2006.

GIL, Antonio C. Como elaborar projetos de pesquisa. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

\_\_\_\_\_. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1987.

GIL, Antonio L. Auditoria Operacional e de Gestão. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Josir S.; SALAS, Joan M.. Controles de gestão: uma abordagem contextual e organizacional. São Paulo: Atlas, 1999.

GUEVARA GRATERON, Ivan Ricardo. Auditoria de Gestão: Utilização de indicadores de gestão no setor público. Dissertação de mestrado. FEA-USP, São Paulo: 1999.

GUIMARÃES, Rafaela S.. A Importância do Controle Interno para Êxito das Empresas. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília: CFC. Jan./Fev. 2001.

GUSMÃO, Marcos. O Sherlock da KPMG. Isto é Dinheiro: revista semanal de negócios, economia, finanças & e-commerce, São Paulo, n.298, p.50-51, maio, 2003.

HEGENBERG, Leônidas. Etapas da investigação científica. São Paulo: E.P.U. / EDUSP, v. 2, 1976.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. IPPF: *International Professional Practices Framework*. Altamonte Springs: IIA, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. Código das melhores práticas de governança corporativa. São Paulo: IBGC, 2004.

INSTITUTO PORTUGÊS DE AUDITORES INTERNOS – IPAI. A LEI DE SARBANES-OXLEY DE 2002: Resumo das principais cláusulas de interesse para os Auditores Internos. Lisboa: IPAI, 2005.

INTOSAI. Código de Ética e Normas de Auditoria. Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Tribunal de Contas da União. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 89p. 2005.

IMONIANA, Joshua O.; NOHARA, Jouliana J.. Cognição da Estrutura de Controle Interno: uma Pesquisa Exploratória. ENANPAD. 2004

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William. Theory of the firm: Managerial Behavior, agency cost and ownership structure. *Journal of Law & Economics*, v.3, 1976.

JUND. Sergio. Auditoria - Conceitos. Normas. Técnicas e Procedimento. Rio de Janeiro: Impetus. 2001.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P.. Organização orientada para a estratégia – como as organizações que adotam o *Balanced Scorecard* prosperam no ambiente de negócio. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2001.

MALHOTRA, Naresh. Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MARCONI, Marina A.; LAKATOS, Eva M.. Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. São Paulo: Atlas, 1996.

\_\_\_\_\_. Metodologia Científica: ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006

MARTINS, Gilberto A. Estudo de Caso: uma estratégia de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2006.

MAUTZ, R. K. Princípios de Auditoria. Tradução e adaptação técnica de Hilário Franco, São Paulo: Atlas, 1987.

MAXIMIANO, Antônio César A.. Administração de projetos na indústria brasileira de informática. Tese de livre-docência. São Paulo: FEA-USP, 1987.

McCARTHY, E. Regulation FD: Coping in the trenches. *Journal of Accountancy*, v. 195. p.53, EUA, 2003.

MIGLIAVACCA, Paulo N.. Controles Internos nas organizações. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN Mark; BAGRANOFF, Nancy. Sistemas de Informações Contábeis. São Paulo: Atlas, 2002.

MOSIMANN, Clara P.; FISCH, Silvio. Controladoria: seu papel na administração das empresas. São Paulo: Atlas, 1999.

NARDELLI, Jorge R. Ensayo sobre un concepto de auditoria operativa. Revista Administracion de Empresas. Buenos Aires: Arindo S.A., Tomo III, p. 253.

OLIVEIRA, Eliane Meira B. GAO: Alguns aspectos de relevo para os tribunais de contas. SIMPOSIO SOBRE AUDITORIA GOVERNAMENTAL. 1995 Curitiba, 10 f.

OLIVEIRA, Luis Martins de. Contribuição ao estudo da auditoria operacional em empresas que praticam a filosofia da excelência empresarial. Dissertação de mestrado. São Paulo: FEA-USP, 1994.

OLIVEIRA, Marcelle C.; LINHARES, Juliana E.. A Implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras – um estudo de caso. 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 27 e 28 de julho de 2006. USP-EAC. Pesquisa Contábil e Desenvolvimento Econômico-Social. São Paulo. 2006.

PADOVESE, Clovis Luiz. Sistemas de Informações Contábeis: fundamentos e análise. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PAULA, Maria Goreth M.. Auditoria interna: Embasamento conceitual e suporte tecnológico. Dissertação de mestrado. FEA-USP, São Paulo: 1998.

\_\_\_\_\_. Auditoria interna: Embasamento conceitual e suporte tecnológico. São Paulo: Atlas, 1999.

PCAOB. Audit Standard n.2 e n.5. Disponível em:  
<[http://www.pcaob.org/Standards/Standards\\_and\\_Related\\_Rules/index.aspx](http://www.pcaob.org/Standards/Standards_and_Related_Rules/index.aspx)>.  
Acesso em 26 nov. 2008.

PIATTINI, Mario G.; PESO, Emilio. Auditoria Informática. 2.ed. ampliada e revisada. Bogotá, Colômbia: Alfaomega, 2006

POLIMENI, Ralph S. Auditoria operacional de controle de qualidade. The Institute of Internal Auditors – Regional São Paulo, Jul. 1988.

PETERS, Marcos R. S.. Controladoria internacional. São Paulo: DVS Editora, 2004, p.39

PETER, Maria da Glória A.; MACHADO, Marcus Vinícius V.. Manual de auditoria governamental. São Paulo: Atlas, 2003.

REDING, Kurt F. *et al. Internal Auditing: Assurance & Consulting Services*. Altamonte Springs: IIAIF – c2007.

REZENDE, Suely M.; FAVERO, Hamilton L.. A importância do Controle Interno dentro das organizações. *Revista de Administração Nobel*, Nº 03, p. 33-44, jan./jun. 2004.

RIBEIRO, Heliton José. *Percepção Sobre o Processo de Modernização da Auditoria Interna no Instituto Nacional de Seguro Social: Estudo de Caso da Auditoria Regional do Rio de Janeiro*. 2008. 115 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

ROSSETTI, José Paschoal e ANDRADE, Adriana. *Governança Corporativa*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SÁ, Antônio L.. *Curso de Auditoria*: 8.ed., São Paulo: Atlas, 1998.

\_\_\_\_\_. *Curso de auditoria*. 7ª ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 1993.

\_\_\_\_\_. Luca Pacioli – Um mestre do Renascimento. 2. ed., rev. amp. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2004.

SAWYER, Lawrence B. *The Practice of Modern Internal Auditing*. Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors, 1981.

SHLEIFER, Andrei; VISHNY, Robert W.. *A Survey of Corporate Governance*. *Journal of Finance*, Vol. LII, n.2, June, 1997

SILVA, Edson; ZOTES, Luiz P.. Governança corporativa e sua influência na gestão de qualidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano 33, n.147, p.21-30, mai/jun. 2004.

SILVA, A. C. R.. *Metodologia da Pesquisa aplicada à Contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses*. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Roberto C. *A auditoria operacional como instrumento de gerência no setor público*. Dissertação de mestrado. São Paulo: FEA-USP, 1993.

SULLIVAN, Jerry D. *Montgomerys auditing*. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1985.

SUSEP – SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS. Circular nº10/92 Art. 1º estabelece Auditoria Independente para as Sociedades Seguradoras, Sociedade de Capitalização e Entidades Abertas de Previdência Privada.

THEOPHILO, Carlos R.; *Cadernos de Estudos*, São Paulo, FICPECAFI, v.10, n.19, p.9-15, set./dez. 1998.

THURSTON, John B. *Basic internal auditing – principles and techniques*. Scranton, International Textbook Co., 1949.

TRISCIUZZI, Renato. Melhoria dos Controles Internos da Organização utilizando os princípios da Lei SOX. 29° CONBRAI – Congresso Brasileiro de Auditoria Interna. AUDIBRA, p.9, out. 2007.

\_\_\_\_\_. Programas de Certificação para Profissionais e Departamentos de Auditoria Interna – IIA. 30° CONBRAI – Congresso Brasileiro de Auditoria Interna. AUDIBRA, nov. 2008.

TRIVIÑOS, Augusto N. S.. Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VAMPEL, Daniella. Emissoras de ADRs adaptam controles internos às regras da Sarbanes-Oxley. Revista Capital Aberto, São Paulo, ano 1, n.11, jul.2004. Especial Governança. Disponível em <<http://www.revistacapitalaberto.com.br/edicao11.php>>. Acesso em 19 mar. 2005.

VÁSQUEZ, Adolfo S. Ética. Tradução de João Dell'Anna. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 19 ed. 1999.

VERGARA, Sylvia C.. Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. São Paulo: Atlas, 5 ed., 2004.

VIDAL, Sergio. Auditoria de Processos. Niterói, RJ: Impetus, 2004.

VINCENTI, Dominique. Novas Normas de Auditoria Interna e a Defesa da Profissão do Auditor Interno. 30° CONBRAI – Congresso Brasileiro de Auditoria Interna. AUDIBRA, nov. 2008.

YIN, Robert K. Case Study Research – Design and Methods. 6. ed. rev. USA: Library of Congress Cataloging in Publication Data. Applied Social Research Methods Series. v. 5, 1990.

ZUCCHI, Alberto Luiz. Contribuição ao estudo da auditoria de gestão. Dissertação de mestrado. São Paulo: FEA-USP, 1992.

**ANEXO A** – Tabela com os itens do instrumento de avaliação e validação das bases de controles internos: Ambiente de controle (AMBCO), procedimento de controle e monitoramento (PROCM) e sistema de informação e comunicação (SIFCO).

Nº	ITENS DOS INSTRUMENTOS	COMPONENTE
1	Controles contábeis, Controles econômicos, Controles administrativos, Controles patrimoniais, Controles jurídicos, Controles financeiros e Controles externos	AMBCO
2	Quando existe uma atmosfera que contribui para um controle efetivo e uma consciência de controle por parte do pessoal nas organizações. Essa atmosfera e a consciência são o que chamamos de ambiente de controle	AMBCO
3	A ênfase que a alta direção dá ao controle interno, à organização e à estrutura da empresa geralmente não está relacionada ao ambiente de controle	AMBCO
8	As deficiências relevantes nos controles internos não devem ser relatadas à alta administração e ao conselho de administração	AMBCO
11	Compromisso da administração com o controle	AMBCO
12	Compromisso de todos com o controle	AMBCO
14	Conscientização	AMBCO
17	Ênfase dada pela alta administração	AMBCO
18	Enfoque da direção à organização	AMBCO
33	Não cabe à Alta Administração da Instituição Financeira deixar claro aos seus comandados quais são as políticas, procedimentos, código de ética e código de conduta a serem adotados.	AMBCO
41	Nem todos os níveis do pessoal em uma organização bancária necessitam compreender seu papel no processo de controles internos e estar inteiramente engajados no processo	AMBCO
43	A competência técnica e o compromisso ético não têm relação com a efetividade dos controles internos	AMBCO
45	O exemplo “vem de cima”: quem dá o tom de controle da entidade são seus principais administradores	AMBCO
4	A alta gestão deve ter a responsabilidade de executar as estratégias aprovadas pelo conselho de administração; ajustando as políticas internas quando necessárias para fomentar o monitoramento e a eficácia do sistema de controles internos	PROCM
5	A alta administração deve monitorar continuamente a eficácia total dos controles internos do banco, a fim de auxiliar no atingimento dos objetivos da organização. O monitoramento dos riscos-chave deve ser parte das operações diárias do banco e deve incluir avaliações independentes, de acordo com o caso	PROCM
6	Faz parte do ambiente de controle: o monitoramento dos controles; segregação de funções; política de alçadas; autorizações; divulgação de normas e fluxo de informações	PROCM
9	Alçada	PROCM
10	Autorização	PROCM
13	Conciliação	PROCM
15	Divisão de responsabilidade	PROCM
24	Monitoramento dos controles	PROCM
25	Normatização	PROCM
27	Revisão de desempenho	PROCM

28	Segregação de funções	PROCM
29	Segurança física	PROCM
31	Em toda e qualquer instituição financeira deve existir obrigatoriamente normas internas	PROCM
32	Todos os funcionários devem saber o que deve ser feito e como deve ser feito, para atingir os objetivos, metas e políticas traçados pela alta administração, em relação à sua função	PROCM
34	A não existência de um acompanhamento periódico, por parte do gestor, dos controles existentes na instituição financeira, afeta o controle interno	PROCM
38	Não cabe ao gestor verificar a exatidão dos cálculos, validação de fórmulas e verificar documentação comprobatória	PROCM
39	É de suma importância a existência de uma política bem definida de alçadas dentro da instituição financeira	PROCM
40	Não cabe ao gestor efetuar a monitorização das atividades de controles	PROCM
44	Informações sobre planos, ambiente de controle, riscos, atividades de controle e desempenho não devem, de maneira nenhuma, ser transmitidas a toda entidade	PROCM
7	A alta administração deve assegurar-se de que existem dados financeiros, operacionais e de <i>compliance</i> internos adequados e detalhados	SIFCO
16	Divulgação de normas	SIFCO
19	Fluxo de informações	SIFCO
20	Identificação das informações	SIFCO
21	Informações sobre ambiente de controle	SIFCO
22	Informações sobre plano de controle	SIFCO
23	Informações sobre riscos	SIFCO
26	Relevância e confiabilidade das informações	SIFCO
30	Sistemas internos de comunicação	SIFCO
35	O gestor deve assegurar a existência de dados financeiros, operacionais e de <i>compliance</i> internos adequados e detalhados, assim como informação do mercado externo, sobre os eventos e as circunstâncias que são relevantes ao processo de tomada de decisão	SIFCO
36	A informação, para tomada de decisão, deve ser confiável, oportuna, acessível, e disponibilizada em um formato consistente	SIFCO
37	O gestor não tem que receber relatórios/informações do sistema de Controles Internos e <i>compliance</i>	SIFCO
42	A Alta Administração deve estabelecer canais efetivos de comunicação para assegurar-se de que toda a equipe de funcionários esteja inteiramente ciente das políticas e dos procedimentos que afetam seus deveres e responsabilidades	SIFCO



**ANEXO B** – Resumo das principais cláusulas de interesse para os Auditores Internos. Entendimentos da Seção 302 e 404 da Lei Sarbarnes-Oxley pelo Instituto Português de Auditores Internos - IPAI.

### **Sec.302. Responsabilidade da sociedade pelas demonstrações financeiras**

No período de 30 dias após a publicação da lei, a SEC, por regulamento, exigirá que o principal executivo ou executivos e o principal responsável ou responsáveis financeiros, ou pessoas que desempenhem funções idênticas de cada sociedade que emite os relatórios periódicos ao abrigo da secção 13 (a) ou 15 (d) da Securities Exchange Act of 1934, certifiquem em cada relatório anual ou trimestral arquivado ou submetido ao abrigo de qualquer secção de tal Lei, que:

- Ter o gestor que subscreveu o relatório efectuado uma análise ao mesmo;
- Baseado no seu conhecimento, o relatório não contém qualquer declaração falsa de um facto material ou que é omissa na declaração de um facto material necessário à elaboração da declaração, para que, face às circunstâncias em que tais declarações foram prestadas, não seja enganadora.
- Baseado no seu conhecimento, as demonstrações financeiras, e outra informação financeira incluída no relatório, apresentam em todos os aspectos materiais, e de forma clara, a condição financeira e os resultados das operações da Emissora, à data, e pelos períodos referidos no relatório.
- Os gestores que subscrevem: (A) são responsáveis pelo estabelecimento e eficácia dos controlos internos; (B) implementaram tais controlos de forma a garantir que a informação material relativa à Emissora e às suas subsidiárias consolidadas, é dada a conhecer aos mesmos gestores por outros elementos da organização, particularmente durante o período em que os relatórios periódicos são emitidos; (C) avaliaram a eficácia dos controlos internos da Emissora num período que se circunscreve a 90 dias antes da emissão do

relatório; e (D) apresentaram no relatório as suas conclusões acerca da eficácia dos seus controlos internos com base numa avaliação feita relativa a essa data;

- Os gestores subscritores divulgaram aos auditores da Emissora e ao comité de auditoria do Conselho de Administração (ou às pessoas que desempenham funções equivalentes): (A) todas as deficiências significativas na concepção ou operação dos controlos internos os quais poderiam adversamente afectar a capacidade da Emissora de registar, processar, resumir, e relatar dados financeiros, e que identificaram perante os auditores internos da Emissora quaisquer fragilidades materiais nos controlos internos; e (B) quaisquer fraudes, de materialidade ou não, envolvendo a gestão ou outros empregados que desempenhem uma parte activa nos controlos internos da Emissora; e
- Os gestores subscritores indicaram no relatório se ou não se verificaram modificações importantes nos controlos internos ou noutros factores que pudessem significativamente afectar os controlos internos subsequentes à data da sua avaliação, incluindo quaisquer acções correctivas relativas a deficiências significativas e fragilidades materiais.

Nada nesta secção deverá ser interpretado ou aplicado de qualquer forma que possa permitir a qualquer Emissora minimizar a força legal da declaração, por uma Emissora que tenha reincorporado ou estado envolvido em qualquer outra transacção da qual resultou numa transferência de domicílio da organização ou dos escritórios da Emissora do interior dos Estados Unidos para o exterior do país.

#### **Sec.404 – Avaliação dos controlos internos feita pela gestão**

Diz respeito às normas que a SEC deverá emitir exigindo que cada relatório anual ao abrigo da secção 13(a) ou 15(d) da Securities Exchange Act de 1934 contenha um relatório sobre os controlos, os quais: (1) indicarão a responsabilidade da gestão de estabelecer e manter uma estrutura adequada de controlos internos e procedimentos com vista à emissão das demonstrações financeiras; e (2) conter

uma avaliação, à data do termos do mais recente ano fiscal, da Emissora, da eficácia da estrutura dos controlos internos e procedimentos da Emissora para a emissão dos relatórios financeiros.

Relativamente à avaliação dos controlos internos exigida nesta secção, cada empresa de auditoria registada que prepare ou emita o relatório de auditoria para a Emissora atestará, e divulgará, a avaliação feita pela gestão da Emissora. Tal confirmação será feita de acordo com as normas de certificação emitidas ou adoptadas pelo Conselho [PCAOB]. Qualquer certificação do género não será objecto de um trabalho em separado.

## **ANEXO C – NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE - NBC T 12 – DA AUDITORIA INTERNA**

### **12.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS**

#### **12.1.1 – Conceituação e Objetivos da Auditoria Interna**

- 12.1.1.1 – Esta norma trata da atividade e dos procedimentos de Auditoria Interna Contábil, doravante denominada Auditoria Interna.
- 12.1.1.2 – A Auditoria Interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado.
- 12.1.1.3 – A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.
- 12.1.1.4 – 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.

#### **12.1.2 – Papéis de Trabalho**

- 12.1.2.1 – A Auditoria Interna deve ser documentada por meio de papéis de trabalho, elaborados em meio físico ou eletrônico, que devem ser organizados e arquivados de forma sistemática e racional.
- 12.1.2.2 – Os papéis de trabalho constituem documentos e registros dos fatos, informações e provas, obtido no curso da auditoria, a fim de evidenciar os exames realizados e dar suporte à sua opinião, críticas, sugestões e recomendações.
- 12.1.2.3 – 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.

- 12.1.2.4 – Análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos devem ter sua integridade verificada sempre que forem anexados aos papéis de trabalho.

### **12.1.3 – Fraude e Erro**

- 12.1.3.1 – A Auditoria Interna deve assessorar a administração da entidade no trabalho de prevenção de fraudes e erros, obrigando-se a informá-la, sempre por escrito, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de irregularidades detectadas no decorrer de seu trabalho.
- 12.1.3.2 – O termo “fraude” aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.
- 12.1.3.3 – O termo “erro” aplica-se a ato não-intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.

## **12.2 – NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS**

### **12.2.1 – Planejamento da Auditoria Interna**

- 12.2.1.1 – O planejamento do trabalho da Auditoria Interna compreende 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.
- 12.2.1.2 – O planejamento deve considerar os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:
- a) o conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da entidade;
  - b) o conhecimento detalhado das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade da entidade;

- c) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados, alinhados com a política de gestão de riscos da entidade;
- d) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da Auditoria Interna;
- e) o uso do trabalho de especialistas;
- f) os riscos de auditoria, quer pelo volume ou pela complexidade das transações e operações;
- g) o conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, semelhantes ou relacionados;
- h) as orientações e as expectativas externadas pela administração aos auditores internos; e
- i) o conhecimento da missão e objetivos estratégicos da entidade.

12.2.1.3 – O planejamento deve ser documentado e os programas de trabalho formalmente preparados, detalhando-se o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade, extensão, equipe técnica e uso de especialistas.

12.2.1.4 – Os programas de trabalho devem ser estruturados de forma a servir como guia e meio de controle de execução do trabalho, devendo ser revisados e atualizados sempre que as circunstâncias o exigirem.

## **12.2.2 – Riscos da Auditoria Interna**

12.2.2.1 – A análise dos riscos da Auditoria Interna deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos; estão relacionados à possibilidade de não se atingir, de forma satisfatória, o objetivo dos trabalhos. Nesse sentido, devem ser considerados, principalmente, os seguintes aspectos:

- a) a verificação e a comunicação de eventuais limitações ao alcance dos procedimentos da Auditoria Interna, a serem aplicados, considerando o volume ou a complexidade das transações e das operações;
- b) a extensão da responsabilidade do auditor interno no uso dos trabalhos de especialistas.

## **12.2.3 – Procedimentos da Auditoria Interna**

12.2.3.1 – Os procedimentos da Auditoria Interna constituem exames e investigações, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno

obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.

12.2.3.2 – 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
- c) investigação e confirmação – obtenção de informações perante pessoas físicas ou jurídicas conhecedoras das transações e das operações, dentro ou fora da entidade.

12.2.3.3 – Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informação da entidade.

12.2.3.4 – As informações que fundamentam os resultados da Auditoria Interna são denominadas de “evidências”, que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecer base sólida para as conclusões e recomendações à administração da entidade.

12.2.3.5 – O processo de obtenção e avaliação das informações compreende:

I – a obtenção de informações sobre os assuntos relacionados aos objetivos e ao alcance da Auditoria Interna, devendo ser observado que:

- a) a informação suficiente é aquela que é factual e convincente, de tal forma que uma pessoa prudente e informada possa entendê-la da mesma forma que o auditor interno;
- b) a informação adequada é aquela que, sendo confiável, propicia a melhor evidência alcançável, por meio do uso apropriado das técnicas de Auditoria Interna;

- c) a informação relevante é a que dá suporte às conclusões e às recomendações da Auditoria Interna;
- d) a informação útil é a que auxilia a entidade a atingir suas metas.

II – a avaliação da efetividade das informações obtidas, mediante a aplicação de procedimentos da Auditoria Interna, incluindo testes substantivos, se as circunstâncias assim o exigirem.

12.2.3.6 – O processo deve ser supervisionado para alcançar razoável segurança de que o objetivo do trabalho da Auditoria Interna está sendo atingido.

12.2.3.7 – Devem ser adotados procedimentos adequados para assegurar que as contingências ativas e passivas relevantes - decorrentes de processos judiciais e extrajudiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos e de contribuições em disputa, - foram identificadas e são do conhecimento da administração da entidade.

12.2.3.8 – No trabalho da Auditoria Interna, quando aplicável, deve ser examinada a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, das Normas Brasileiras de Contabilidade e da legislação tributária, trabalhista e societária, bem como o cumprimento das normas reguladoras a que estiver sujeita a entidade.

#### **12.2.4 – Amostragem**

12.2.4.1 – Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou um método de seleção de itens a serem testados, podem ser empregadas técnicas de amostragem.

12.2.4.2 – Ao usar método de amostragem, estatística ou não, deve ser projetada e selecionada uma amostra que possa proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

#### **12.2.4 – Processamento Eletrônico de Dados – PED**

12.2.5.1 – A utilização de processamento eletrônico de dados pela entidade requer que exista, na equipe da Auditoria Interna, profissional com conhecimento suficiente sobre a tecnologia da informação e os sistemas de informação utilizados.



- 12.2.4.2 – O uso de técnicas de Auditoria Interna, que demandem o emprego de recursos tecnológicos de processamento de informações, requer que exista na equipe da Auditoria Interna profissional com conhecimento suficiente de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, orientar, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

## **12.3 – NORMAS RELATIVAS AO RELATÓRIO DA AUDITORIA INTERNA**

- 12.3.1 – O relatório é o documento pelo qual a Auditoria Interna apresenta o resultado dos seus trabalhos, devendo ser redigido com objetividade e imparcialidade, de forma a expressar, claramente, suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pela administração da entidade.
- 12.3.2 – 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.
- 12.3.3 – 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.
- 12.3.4 – A Auditoria Interna deve avaliar a necessidade de emissão de relatório parcial, na hipótese de constatar impropriedades /irregularidades/ ilegalidades que necessitem providências imediatas da administração da entidade, e que não possam aguardar o final dos exames, considerando o disposto no item 12.1.3.1.

## ANEXO D – PADRÕES INTERNACIONAIS DE AUDITORIA INTERNA DO IIA.

### IPPF - INTERNATIONAL PROFESSIONAL PRACTICE FRAMEWORKS INTERNATIONAL STANDARDS © 2009 The Institute of Internal Auditors

#### Attribute Standards

##### 1000 – Purpose, Authority, and Responsibility

The purpose, authority, and responsibility of the internal audit activity must be formally defined in an internal audit charter, consistent with the Definition of Internal Auditing, the Code of Ethics, and the *Standards*. The chief audit executive must periodically review the internal audit charter and present it to senior management and the board for approval.

##### Interpretation:

*The internal audit charter is a formal document that defines the internal audit activity's purpose, authority, and responsibility. The internal audit charter establishes the internal audit activity's position within the organization; authorizes access to records, personnel, and physical properties relevant to the performance of engagements; and defines the scope of internal audit activities. Final approval of the internal audit charter resides with the board.*

**1000.A1** – The nature of assurance services provided to the organization must be defined in the internal audit charter. If assurances are to be provided to parties outside the organization, the nature of these assurances must also be defined in the internal audit charter.

**1000.C1** – The nature of consulting services must be defined in the internal audit charter.

##### 1010 – Recognition of the Definition of Internal Auditing, the Code of Ethics, and the *Standards* in the Internal Audit Charter

The mandatory nature of the Definition of Internal Auditing, the Code of Ethics, and the *Standards* must be recognized in the internal audit charter. The chief audit executive should discuss the Definition of Internal Auditing, the Code of Ethics, and the *Standards* with senior management and the board.

##### 1100 – Independence and Objectivity

The internal audit activity must be independent, and internal auditors must be objective in performing their work.

##### Interpretation:

*Independence is the freedom from conditions that threaten the ability of the internal audit activity or the chief audit executive to carry out internal audit responsibilities in an unbiased manner. To achieve the degree of independence necessary to effectively carry out the responsibilities of the internal audit activity, the chief audit executive has direct and unrestricted access to senior management and the board. This can be achieved through a dual-reporting relationship. Threats to*

*independence must be managed at the individual auditor, engagement, functional, and organizational levels.*

*Objectivity is an unbiased mental attitude that allows internal auditors to perform engagements in such a manner that they believe in their work product and that no quality compromises are made. Objectivity requires that internal auditors do not subordinate their judgment on audit matters to others. Threats to objectivity must be managed at the individual auditor, engagement, functional, and organizational levels.*

### **1110 – Organizational Independence**

The chief audit executive must report to a level within the organization that allows the internal audit activity to fulfill its responsibilities. The chief audit executive must confirm to the board, at least annually, the organizational independence of the internal audit activity.

**1110.A1** – The internal audit activity must be free from interference in determining the scope of internal auditing, performing work, and communicating results.

### **1111 – Direct Interaction with the Board**

The chief audit executive must communicate and interact directly with the board.

### **1120 – Individual Objectivity**

Internal auditors must have an impartial, unbiased attitude and avoid any conflict of interest.

#### **Interpretation:**

*Conflict of interest is a situation in which an internal auditor, who is in a position of trust, has a competing professional or personal interest. Such competing interests can make it difficult to fulfill his or her duties impartially. A conflict of interest exists even if no unethical or improper act results. A conflict of interest can create an appearance of impropriety that can undermine confidence in the internal auditor, the internal audit activity, and the profession. A conflict of interest could impair an individual's ability to perform his or her duties and responsibilities objectively.*

### **1130 – Impairment to Independence or Objectivity**

If independence or objectivity is impaired in fact or appearance, the details of the impairment must be disclosed to appropriate parties. The nature of the disclosure will depend upon the impairment.

#### **Interpretation:**

*Impairment to organizational independence and individual objectivity may include, but is not limited to, personal conflict of interest, scope limitations, restrictions on access to records, personnel, and properties, and resource limitations, such as funding.*

*The determination of appropriate parties to which the details of an impairment to independence or objectivity must be disclosed is dependent upon the expectations*

*of the internal audit activity's and the chief audit executive's responsibilities to senior management and the board as described in the internal audit charter, as well as the nature of the impairment.*

**1130.A1** – Internal auditors must refrain from assessing specific operations for which they were previously responsible. Objectivity is presumed to be impaired if an internal auditor provides assurance services for an activity for which the internal auditor had responsibility within the previous year.

**1130.A2** – Assurance engagements for functions over which the chief audit executive has responsibility must be overseen by a party outside the internal audit activity.

**1130.C1** – Internal auditors may provide consulting services relating to operations for which they had previous responsibilities.

**1130.C2** – If internal auditors have potential impairments to independence or objectivity relating to proposed consulting services, disclosure must be made to the engagement client prior to accepting the engagement.

## **1200 – Proficiency and Due Professional Care**

Engagements must be performed with proficiency and due professional care.

### **1210 – Proficiency**

Internal auditors must possess the knowledge, skills, and other competencies needed to perform their individual responsibilities. The internal audit activity collectively must possess or obtain the knowledge, skills, and other competencies needed to perform its responsibilities.

#### **Interpretation:**

*Knowledge, skills, and other competencies is a collective term that refers to the professional proficiency required of internal auditors to effectively carry out their professional responsibilities. Internal auditors are encouraged to demonstrate their proficiency by obtaining appropriate professional certifications and qualifications, such as the Certified Internal Auditor designation and other designations offered by The Institute of Internal Auditors and other appropriate professional organizations.*

**1210.A1** – The chief audit executive must obtain competent advice and assistance if the internal auditors lack the knowledge, skills, or other competencies needed to perform all or part of the engagement.

**1210.A2** – Internal auditors must have sufficient knowledge to evaluate the risk of fraud and the manner in which it is managed by the organization, but are not expected to have the expertise of a person whose primary responsibility is detecting and investigating fraud.

**1210.A3** – Internal auditors must have sufficient knowledge of key information technology risks and controls and available technology-based audit techniques to perform their assigned work. However, not all internal auditors

are expected to have the expertise of an internal auditor whose primary responsibility is information technology auditing.

**1210.C1** – The chief audit executive must decline the consulting engagement or obtain competent advice and assistance if the internal auditors lack the knowledge, skills, or other competencies needed to perform all or part of the engagement.

### **1220 – Due Professional Care**

Internal auditors must apply the care and skill expected of a reasonably prudent and competent internal auditor. Due professional care does not imply infallibility.

**1220.A1** – Internal auditors must exercise due professional care by considering the:

- Extent of work needed to achieve the engagement's objectives;
- Relative complexity, materiality, or significance of matters to which assurance procedures are applied;
- Adequacy and effectiveness of governance, risk management, and control processes;
- Probability of significant errors, fraud, or noncompliance; and
- Cost of assurance in relation to potential benefits.

**1220.A2** – In exercising due professional care internal auditors must consider the use of technology-based audit and other data analysis techniques.

**1220.A3** – Internal auditors must be alert to the significant risks that might affect objectives, operations, or resources. However, assurance procedures alone, even when performed with due professional care, do not guarantee that all significant risks will be identified.

**1220.C1** – Internal auditors must exercise due professional care during a consulting engagement by considering the:

- Needs and expectations of clients, including the nature, timing, and communication of engagement results;
- Relative complexity and extent of work needed to achieve the engagement's objectives; and
- Cost of the consulting engagement in relation to potential benefits.

### **1230 – Continuing Professional Development**

Internal auditors must enhance their knowledge, skills, and other competencies through continuing professional development.

### **1300 – Quality Assurance and Improvement Program**

The chief audit executive must develop and maintain a quality assurance and improvement program that covers all aspects of the internal audit activity.

**Interpretation:**

*A quality assurance and improvement program is designed to enable an evaluation of the internal audit activity's conformance with the Definition of Internal Auditing and the Standards and an evaluation of whether internal auditors apply the Code of Ethics. The program also assesses the efficiency and effectiveness of the internal audit activity and identifies opportunities for improvement.*

**1310 – Requirements of the Quality Assurance and Improvement Program**

The quality assurance and improvement program must include both internal and external assessments.

**1311 – Internal Assessments**

Internal assessments must include:

- Ongoing monitoring of the performance of the internal audit activity; and
- Periodic reviews performed through self-assessment or by other persons within the organization with sufficient knowledge of internal audit practices.

**Interpretation:**

*Ongoing monitoring is an integral part of the day-to-day supervision, review, and measurement of the internal audit activity. Ongoing monitoring is incorporated into the routine policies and practices used to manage the internal audit activity and uses processes, tools, and information considered necessary to evaluate conformance with the Definition of Internal Auditing, the Code of Ethics, and the Standards.*

*Periodic reviews are assessments conducted to evaluate conformance with the Definition of Internal Auditing, the Code of Ethics, and the Standards.*

*Sufficient knowledge of internal audit practices requires at least an understanding of all elements of the International Professional Practices Framework.*

**1312 – External Assessments**

External assessments must be conducted at least once every five years by a qualified, independent reviewer or review team from outside the organization. The chief audit executive must discuss with the board:

- The need for more frequent external assessments; and
- The qualifications and independence of the external reviewer or review team, including any potential conflict of interest.

**Interpretation:**

*A qualified reviewer or review team consists of individuals who are competent in the professional practice of internal auditing and the external assessment process.*

*The evaluation of the competency of the reviewer and review team is a judgment that considers the professional internal audit experience and professional credentials of the individuals selected to perform the review. The evaluation of qualifications also considers the size and complexity of the organizations that the reviewers have been associated with in relation to the organization for which the internal audit activity is being assessed, as well as the need for particular sector, industry, or technical knowledge.*

*An independent reviewer or review team means not having either a real or an apparent conflict of interest and not being a part of, or under the control of, the organization to which the internal audit activity belongs.*

### **1320 – Reporting on the Quality Assurance and Improvement Program**

The chief audit executive must communicate the results of the quality assurance and improvement program to senior management and the board.

#### **Interpretation:**

*The form, content, and frequency of communicating the results of the quality assurance and improvement program is established through discussions with senior management and the board and considers the responsibilities of the internal audit activity and chief audit executive as contained in the internal audit charter. To demonstrate conformance with the Definition of Internal Auditing, the Code of Ethics, and the Standards, the results of external and periodic internal assessments are communicated upon completion of such assessments and the results of ongoing monitoring are communicated at least annually. The results include the reviewer's or review team's assessment with respect to the degree of conformance.*

### **1321 – Use of “Conforms with the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing”**

The chief audit executive may state that the internal audit activity conforms with the *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* only if the results of the quality assurance and improvement program support this statement.

### **1322 – Disclosure of Nonconformance**

When nonconformance with the Definition of Internal Auditing, the Code of Ethics, or the *Standards* impacts the overall scope or operation of the internal audit activity, the chief audit executive must disclose the nonconformance and the impact to senior management and the board.

## **Performance Standards**

### **2000 – Managing the Internal Audit Activity**

The chief audit executive must effectively manage the internal audit activity to ensure it adds value to the organization.

#### **Interpretation:**

*The internal audit activity is effectively managed when:*

- *The results of the internal audit activity's work achieve the purpose and responsibility included in the internal audit charter;*
- *The internal audit activity conforms with the Definition of Internal Auditing and the Standards; and*
- *The individuals who are part of the internal audit activity demonstrate conformance with the Code of Ethics and the Standards.*

### **2010 – Planning**

The chief audit executive must establish risk-based plans to determine the priorities of the internal audit activity, consistent with the organization's goals.

#### **Interpretation:**

*The chief audit executive is responsible for developing a risk-based plan. The chief audit executive takes into account the organization's risk management framework, including using risk appetite levels set by management for the different activities or parts of the organization. If a framework does not exist, the chief audit executive uses his/her own judgment of risks after consultation with senior management and the board.*

**2010.A1** – The internal audit activity's plan of engagements must be based on a documented risk assessment, undertaken at least annually. The input of senior management and the board must be considered in this process.

**2010.C1** – The chief audit executive should consider accepting proposed consulting engagements based on the engagement's potential to improve management of risks, add value, and improve the organization's operations. Accepted engagements must be included in the plan.

### **2020 – Communication and Approval**

The chief audit executive must communicate the internal audit activity's plans and resource requirements, including significant interim changes, to senior management and the board for review and approval. The chief audit executive must also communicate the impact of resource limitations.

### **2030 – Resource Management**

The chief audit executive must ensure that internal audit resources are appropriate, sufficient, and effectively deployed to achieve the approved plan.

#### **Interpretation:**

*Appropriate refers to the mix of knowledge, skills, and other competencies needed to perform the plan. Sufficient refers to the quantity of resources needed to accomplish the plan. Resources are effectively deployed when they are used in a way that optimizes the achievement of the approved plan.*

### **2040 – Policies and Procedures**

The chief audit executive must establish policies and procedures to guide the internal audit activity.

#### **Interpretation:**



*The form and content of policies and procedures are dependent upon the size and structure of the internal audit activity and the complexity of its work.*

### **2050 – Coordination**

The chief audit executive should share information and coordinate activities with other internal and external providers of assurance and consulting services to ensure proper coverage and minimize duplication of efforts.

### **2060 – Reporting to Senior Management and the Board**

The chief audit executive must report periodically to senior management and the board on the internal audit activity's purpose, authority, responsibility, and performance relative to its plan. Reporting must also include significant risk exposures and control issues, including fraud risks, governance issues, and other matters needed or requested by senior management and the board.

#### **Interpretation:**

*The frequency and content of reporting are determined in discussion with senior management and the board and depend on the importance of the information to be communicated and the urgency of the related actions to be taken by senior management or the board.*

### **2100 – Nature of Work**

The internal audit activity must evaluate and contribute to the improvement of governance, risk management, and control processes using a systematic and disciplined approach.

### **2110 – Governance**

The internal audit activity must assess and make appropriate recommendations for improving the governance process in its accomplishment of the following objectives:

- Promoting appropriate ethics and values within the organization;
- Ensuring effective organizational performance management and accountability;
- Communicating risk and control information to appropriate areas of the organization; and
- Coordinating the activities of and communicating information among the board, external and internal auditors, and management.

**2110.A1** – The internal audit activity must evaluate the design, implementation, and effectiveness of the organization's ethics-related objectives, programs, and activities.

**2110.A2** – The internal audit activity must assess whether the information technology governance of the organization sustains and supports the organization's strategies and objectives.

**2110.C1** – Consulting engagement objectives must be consistent with the overall values and goals of the organization.

## **2120 – Risk Management**

The internal audit activity must evaluate the effectiveness and contribute to the improvement of risk management processes.

### **2120 - Risk Management**

#### **Interpretation:**

*Determining whether risk management processes are effective is a judgment resulting from the internal auditor's assessment that:*

- *Organizational objectives support and align with the organization's mission;*
- *Significant risks are identified and assessed;*
- *Appropriate risk responses are selected that align risks with the organization's risk appetite; and*
- *Relevant risk information is captured and communicated in a timely manner across the organization, enabling staff, management, and the board to carry out their responsibilities.*

*Risk management processes are monitored through ongoing management activities, separate evaluations, or both.*

**2120.A1** – The internal audit activity must evaluate risk exposures relating to the organization's governance, operations, and information systems regarding the:

- Reliability and integrity of financial and operational information.
- Effectiveness and efficiency of operations.
- Safeguarding of assets; and
- Compliance with laws, regulations, and contracts.

**2120.A2** – The internal audit activity must evaluate the potential for the occurrence of fraud and how the organization manages fraud risk.

**2120.C1** – During consulting engagements, internal auditors must address risk consistent with the engagement's objectives and be alert to the existence of other significant risks.

**2120.C2** – Internal auditors must incorporate knowledge of risks gained from consulting engagements into their evaluation of the organization's risk management processes.

**2120.C3** – When assisting management in establishing or improving risk management processes, internal auditors must refrain from assuming any management responsibility by actually managing risks.

## **2130 – Control**

The internal audit activity must assist the organization in maintaining effective controls by evaluating their effectiveness and efficiency and by promoting continuous improvement.

**2130.A1** – The internal audit activity must evaluate the adequacy and effectiveness of controls in responding to risks within the organization's governance, operations, and information systems regarding the:

- Reliability and integrity of financial and operational information;
- Effectiveness and efficiency of operations;
- Safeguarding of assets; and
- Compliance with laws, regulations, and contracts.

**2130.A2** – Internal auditors should ascertain the extent to which operating and program goals and objectives have been established and conform to those of the organization.

**2130.A3** – Internal auditors should review operations and programs to ascertain the extent to which results are consistent with established goals and objectives to determine whether operations and programs are being implemented or performed as intended.

**2130.C1** – During consulting engagements, internal auditors must address controls consistent with the engagement's objectives and be alert to significant control issues.

**2130.C2** – Internal auditors must incorporate knowledge of controls gained from consulting engagements into evaluation of the organization's control processes.

## **2200 – Engagement Planning**

Internal auditors must develop and document a plan for each engagement, including the engagement's objectives, scope, timing, and resource allocations.

### **2201 – Planning Considerations**

In planning the engagement, internal auditors must consider:

- The objectives of the activity being reviewed and the means by which the activity controls its performance;
- The significant risks to the activity, its objectives, resources, and operations and the means by which the potential impact of risk is kept to an acceptable level;
- The adequacy and effectiveness of the activity's risk management and control processes compared to a relevant control framework or model; and
- The opportunities for making significant improvements to the activity's risk management and control processes.

**2201.A1** – When planning an engagement for parties outside the organization, internal auditors must establish a written understanding with them about objectives, scope, respective responsibilities, and other expectations, including restrictions on distribution of the results of the engagement and access to engagement records.

**2201.C1** – Internal auditors must establish an understanding with consulting engagement clients about objectives, scope, respective responsibilities, and other client expectations. For significant engagements, this understanding must be documented.

## **2210 – Engagement Objectives**

Objectives must be established for each engagement.

**2210.A1** – Internal auditors must conduct a preliminary assessment of the risks relevant to the activity under review. Engagement objectives must reflect the results of this assessment.

**2210.A2** – Internal auditors must consider the probability of significant errors, fraud, noncompliance, and other exposures when developing the engagement objectives.

**2210.A3** – Adequate criteria are needed to evaluate controls. Internal auditors must ascertain the extent to which management has established adequate criteria to determine whether objectives and goals have been accomplished. If adequate, internal auditors must use such criteria in their evaluation. If inadequate, internal auditors must work with management to develop appropriate evaluation criteria.

**2210.C1** – Consulting engagement objectives must address governance, risk management, and control processes to the extent agreed upon with the client.

## **2220 – Engagement Scope**

The established scope must be sufficient to satisfy the objectives of the engagement.

**2220.A1** – The scope of the engagement must include consideration of relevant systems, records, personnel, and physical properties, including those under the control of third parties.

**2220.A2** – If significant consulting opportunities arise during an assurance engagement, a specific written understanding as to the objectives, scope, respective responsibilities, and other expectations should be reached and the results of the consulting engagement communicated in accordance with consulting standards.

**2220.C1** – In performing consulting engagements, internal auditors must ensure that the scope of the engagement is sufficient to address the agreed-upon objectives. If internal auditors develop reservations about the scope during the engagement, these reservations must be discussed with the client to determine whether to continue with the engagement.

## **2230 – Engagement Resource Allocation**

Internal auditors must determine appropriate and sufficient resources to achieve engagement objectives based on an evaluation of the nature and complexity of each engagement, time constraints, and available resources.

#### **2240 – Engagement Work Program**

Internal auditors must develop and document work programs that achieve the engagement objectives.

**2240.A1** – Work programs must include the procedures for identifying, analyzing, evaluating, and documenting information during the engagement. The work program must be approved prior to its implementation, and any adjustments approved promptly.

**2240.C1** – Work programs for consulting engagements may vary in form and content depending upon the nature of the engagement.

#### **2300 – Performing the Engagement**

Internal auditors must identify, analyze, evaluate, and document sufficient information to achieve the engagement's objectives.

##### **2310 – Identifying Information**

Internal auditors must identify sufficient, reliable, relevant, and useful information to achieve the engagement's objectives.

##### **Interpretation:**

*Sufficient information is factual, adequate, and convincing so that a prudent, informed person would reach the same conclusions as the auditor. Reliable information is the best attainable information through the use of appropriate engagement techniques. Relevant information supports engagement observations and recommendations and is consistent with the objectives for the engagement. Useful information helps the organization meet its goals.*

##### **2320 – Analysis and Evaluation**

Internal auditors must base conclusions and engagement results on appropriate analyses and evaluations.

##### **2330 – Documenting Information**

Internal auditors must document relevant information to support the conclusions and engagement results.

**2330.A1** – The chief audit executive must control access to engagement records. The chief audit executive must obtain the approval of senior management and/or legal counsel prior to releasing such records to external parties, as appropriate.

**2330.A2** – The chief audit executive must develop retention requirements for engagement records, regardless of the medium in which each record is stored. These retention requirements must be consistent with the organization's guidelines and any pertinent regulatory or other requirements.

**2330.C1** – The chief audit executive must develop policies governing the custody and retention of consulting engagement records, as well as their release to internal and external parties. These policies must be consistent with the organization's guidelines and any pertinent regulatory or other requirements.

#### **2340 – Engagement Supervision**

Engagements must be properly supervised to ensure objectives are achieved, quality is assured, and staff is developed.

##### **Interpretation:**

*The extent of supervision required will depend on the proficiency and experience of internal auditors and the complexity of the engagement. The chief audit executive has overall responsibility for supervising the engagement, whether performed by or for the internal audit activity, but may designate appropriately experienced members of the internal audit activity to perform the review. Appropriate evidence of supervision is documented and retained.*

#### **2400 – Communicating Results**

Internal auditors must communicate the engagement results.

#### **2410 – Criteria for Communicating**

Communications must include the engagement's objectives and scope as well as applicable conclusions, recommendations, and action plans.

**2410.A1** – Final communication of engagement results must, where appropriate, contain internal auditors' overall opinion and/or conclusions.

**2410.A2** – Internal auditors are encouraged to acknowledge satisfactory performance in engagement communications.

**2410.A3** – When releasing engagement results to parties outside the organization, the communication must include limitations on distribution and use of the results.

**2410.C1** – Communication of the progress and results of consulting engagements will vary in form and content depending upon the nature of the engagement and the needs of the client.

#### **2420 – Quality of Communications**

Communications must be accurate, objective, clear, concise, constructive, complete, and timely.

##### **Interpretation:**

*Accurate communications are free from errors and distortions and are faithful to the underlying facts. Objective communications are fair, impartial, and unbiased and are the result of a fair-minded and balanced assessment of all relevant facts and circumstances. Clear communications are easily understood and logical, avoiding unnecessary technical language and providing all significant and relevant*

*information. Concise communications are to the point and avoid unnecessary elaboration, superfluous detail, redundancy, and wordiness. Constructive communications are helpful to the engagement client and the organization and lead to improvements where needed. Complete communications lack nothing that is essential to the target audience and include all significant and relevant information and observations to support recommendations and conclusions. Timely communications are opportune and expedient, depending on the significance of the issue, allowing management to take appropriate corrective action.*

#### **2421 – Errors and Omissions**

If a final communication contains a significant error or omission, the chief audit executive must communicate corrected information to all parties who received the original communication.

#### **2430 – Use of “Conducted in Conformance with the *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*”**

Internal auditors may report that their engagements are “conducted in conformance with the *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*”, only if the results of the quality assurance and improvement program support the statement.

#### **2431 – Engagement Disclosure of Nonconformance**

When nonconformance with the Definition of Internal Auditing, the Code of Ethics or the *Standards* impacts a specific engagement, communication of the results must disclose the:

- Principle or rule of conduct of the Code of Ethics or *Standard(s)* with which full conformance was not achieved;
- Reason(s) for nonconformance; and
- Impact of nonconformance on the engagement and the communicated engagement results.

#### **2440 – Disseminating Results**

The chief audit executive must communicate results to the appropriate parties.

##### **Interpretation:**

*The chief audit executive or designee reviews and approves the final engagement communication before issuance and decides to whom and how it will be disseminated.*

**2440.A1** – The chief audit executive is responsible for communicating the final results to parties who can ensure that the results are given due consideration.

**2440.A2** – If not otherwise mandated by legal, statutory, or regulatory requirements, prior to releasing results to parties outside the organization the chief audit executive must:

- Assess the potential risk to the organization;

- Consult with senior management and/or legal counsel as appropriate; and
- Control dissemination by restricting the use of the results.

**2440.C1** – The chief audit executive is responsible for communicating the final results of consulting engagements to clients.

**2440.C2** – During consulting engagements, governance, risk management, and control issues may be identified. Whenever these issues are significant to the organization, they must be communicated to senior management and the board.

### **2500 – Monitoring Progress**

The chief audit executive must establish and maintain a system to monitor the disposition of results communicated to management.

**2500.A1** – The chief audit executive must establish a follow-up process to monitor and ensure that management actions have been effectively implemented or that senior management has accepted the risk of not taking action.

**2500.C1** – The internal audit activity must monitor the disposition of results of consulting engagements to the extent agreed upon with the client.

### **2600 – Resolution of Senior Management’s Acceptance of Risks**

When the chief audit executive believes that senior management has accepted a level of residual risk that may be unacceptable to the organization, the chief audit executive must discuss the matter with senior management. If the decision regarding residual risk is not resolved, the chief audit executive must report the matter to the board for resolution.

## **Glossary**

### **Add Value**

Value is provided by improving opportunities to achieve organizational objectives, identifying operational improvement, and/or reducing risk exposure through both assurance and consulting services.

### **Adequate Control**

Present if management has planned and organized (designed) in a manner that provides reasonable assurance that the organization’s risks have been managed effectively and that the organization’s goals and objectives will be achieved efficiently and economically.

### **Assurance Services**

An objective examination of evidence for the purpose of providing an independent assessment on governance, risk management, and control processes for the organization. Examples may include financial, performance, compliance, system security, and due diligence engagements.

### **Board**

A board is an organization’s governing body, such as a board of directors, supervisory board, head of an agency or legislative body, board of governors or



trustees of a nonprofit organization, or any other designated body of the organization, including the audit committee to whom the chief audit executive may functionally report.

### **Charter**

The internal audit charter is a formal document that defines the internal audit activity's purpose, authority, and responsibility. The internal audit charter establishes the internal audit activity's position within the organization; authorizes access to records, personnel, and physical properties relevant to the performance of engagements; and defines the scope of internal audit activities.

### **Chief Audit Executive**

Chief audit executive is a senior position within the organization responsible for internal audit activities. Normally, this would be the internal audit director. In the case where internal audit activities are obtained from external service providers, the chief audit executive is the person responsible for overseeing the service contract and the overall quality assurance of these activities, reporting to senior management and the board regarding internal audit activities, and follow-up of engagement results. The term also includes titles such as general auditor, head of internal audit, chief internal auditor, and inspector general.

### **Code of Ethics**

The Code of Ethics of The Institute of Internal Auditors (IIA) are Principles relevant to the profession and practice of internal auditing, and Rules of Conduct that describe behavior expected of internal auditors. The Code of Ethics applies to both parties and entities that provide internal audit services. The purpose of the Code of Ethics is to promote an ethical culture in the global profession of internal auditing.

### **Compliance**

Adherence to policies, plans, procedures, laws, regulations, contracts, or other requirements.

### **Conflict of Interest**

Any relationship that is, or appears to be, not in the best interest of the organization. A conflict of interest would prejudice an individual's ability to perform his or her duties and responsibilities objectively.

### **Consulting Services**

Advisory and related client service activities, the nature and scope of which are agreed with the client, are intended to add value and improve an organization's governance, risk management, and control processes without the internal auditor assuming management responsibility. Examples include counsel, advice, facilitation, and training.

### **Control**

Any action taken by management, the board, and other parties to manage risk and increase the likelihood that established objectives and goals will be achieved. Management plans, organizes, and directs the performance of sufficient actions to provide reasonable assurance that objectives and goals will be achieved.

### **Control Environment**

The attitude and actions of the board and management regarding the significance of control within the organization. The control environment provides the discipline and structure for the achievement of the primary objectives of the system of internal control. The control environment includes the following elements:

- Integrity and ethical values.
- Management's philosophy and operating style.

- Organizational structure.
- Assignment of authority and responsibility.
- Human resource policies and practices.
- Competence of personnel.

### **Control Processes**

The policies, procedures, and activities that are part of a control framework, designed to ensure that risks are contained within the risk tolerances established by the risk management process.

### **Engagement**

A specific internal audit assignment, task, or review activity, such as an internal audit, control self-assessment review, fraud examination, or consultancy. An engagement may include multiple tasks or activities designed to accomplish a specific set of related objectives.

### **Engagement Objectives**

Broad statements developed by internal auditors that define intended engagement accomplishments.

### **Engagement Work Program**

A document that lists the procedures to be followed during an engagement, designed to achieve the engagement plan.

### **External Service Provider**

A person or firm outside of the organization that has special knowledge, skill, and experience in a particular discipline.

### **Fraud**

Any illegal act characterized by deceit, concealment, or violation of trust. These acts are not dependent upon the threat of violence or physical force. Frauds are perpetrated by parties and organizations to obtain money, property, or services; to avoid payment or loss of services; or to secure personal or business advantage.

### **Governance**

The combination of processes and structures implemented by the board to inform, direct, manage, and monitor the activities of the organization toward the achievement of its objectives.

### **Impairment**

Impairment to organizational independence and individual objectivity may include personal conflict of interest, scope limitations, restrictions on access to records, personnel, and properties, and resource limitations (funding).

### **Independence**

The freedom from conditions that threaten objectivity or the appearance of objectivity. Such threats to objectivity must be managed at the individual auditor, engagement, functional, and organizational levels.

### **Information Technology Controls**

Controls that support business management and governance as well as provide general and technical controls over information technology infrastructures such as applications, information, infrastructure, and people.

### **Information Technology Governance**

Consists of the leadership, organizational structures, and processes that ensure that the enterprise's information technology sustains and supports the organization's strategies and objectives.

### **Internal Audit Activity**

A department, division, team of consultants, or other practitioner(s) that provides independent, objective assurance and consulting services designed to add value and improve an organization's operations. The internal audit activity helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of governance, risk management and control processes.

### **International Professional Practices Framework**

The conceptual framework that organizes the authoritative guidance promulgated by The IIA. Authoritative Guidance is comprised of two categories – (1) mandatory and (2) strongly recommended.

### **Must**

The *Standards* use the word “must” to specify an unconditional requirement.

### **Objectivity**

An unbiased mental attitude that allows internal auditors to perform engagements in such a manner that they have an honest belief in their work product and that no significant quality compromises are made. Objectivity requires internal auditors not to subordinate their judgment on audit matters to others.

### **Residual Risk**

The risk remaining after management takes action to reduce the impact and likelihood of an adverse event, including control activities in responding to a risk.

### **Risk**

The possibility of an event occurring that will have an impact on the achievement of objectives. Risk is measured in terms of impact and likelihood.

### **Risk Appetite**

The level of risk that an organization is willing to accept.

### **Risk Management**

A process to identify, assess, manage, and control potential events or situations to provide reasonable assurance regarding the achievement of the organization's objectives.

### **Should**

The *Standards* use the word “should” where conformance is expected unless, when applying professional judgment, circumstances justify deviation.

### **Significance**

The relative importance of a matter within the context in which it is being considered, including quantitative and qualitative factors, such as magnitude, nature, effect, relevance, and impact. Professional judgment assists internal auditors when evaluating the significance of matters within the context of the relevant objectives.

### **Standard**

A professional pronouncement promulgated by the Internal Audit Standards Board that delineates the requirements for performing a broad range of internal audit activities, and for evaluating internal audit performance.

### **Technology-based Audit Techniques**

Any automated audit tool, such as generalized audit software, test data generators, computerized audit programs, specialized audit utilities, and computer-assisted audit techniques (CAATs).

Suggestions and comments regarding the *Standards* can be sent to:

The Institute of Internal Auditors

247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, FL 32701-4201, USA

E-mail: [guidance@theiia.org](mailto:guidance@theiia.org) - Web: [www.theiia.org](http://www.theiia.org)

## **ANEXO E – RELAÇÃO DAS ORIENTAÇÕES PARA A PRÁTICA DE AUDITORIA INTERNA DO IIA.**

1000-1: Estatuto de Auditoria Interna
1110-1: Independência da organização
1111-1: Interação do Conselho
1120-1: Objetividade individual
1130-1: Impedimentos à independência ou objetividade
1130.A1-1: Avaliação das operações sobre as quais os auditores internos são previamente responsáveis
1130.A2-1: Responsabilidades da auditoria interna sobre outras funções (que não sejam de auditoria)
1200-1: Perícia e zelo profissional
1210-1: Perícia
1210.A1-1: Obtenção de serviços para respaldar ou complementar a atividade de auditoria interna
1220-1: Zelo profissional
1230-1: Desenvolvimento profissional contínuo
1300-1: Programa de segurança e melhora da qualidade
1310-1: Requisitos do programa de segurança e melhora da qualidade
1311-1: Avaliações internas
1312-1: Avaliações externas
1312-2: Avaliação externa: auto-avaliação com validação independente
1321-1: Utilização do “Cumprimento das Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna”
2010-1: Vínculo do plano de auditoria interna com o risco e as exposições
2020-1: Comunicação e aprovação
2030-1: Administração de recursos
2040-1: Políticas e procedimentos
2050-1: Coordenação
2060-1: Preparação de informes para o Conselho de Administração e Alta Direção
2120-1: Avaliação da idoneidade dos procesos de gestão de riscos
2130-1: Avaliação da idoneidade dos processos de controle

2130.A1-1: Integridade e confiabilidade da informação
2130.A1-2: Avaliação do enfoque de privacidade de uma organização
2200-1: Planejamento do trabalho
2210-1: Objetivos do trabalho
2210.A1-1: Avaliação de riscos no planejamento do trabalho
2230-1: Designação de recursos do trabalho
2240-1: Programa de trabalho
2330-1: Documentação da informação
2330.A1-1: Controle de registros do trabalho
2330.A2-1: Guarda dos registros
2340-1: Supervisão do trabalho
2410-1: Critérios de comunicação
2420-1: Qualidade da comunicação
2440-1: Divulgação de resultados
2500-1: Acompanhamento do progresso
2500.A1-1: Processo de acompanhamento

**ANEXO F** – Relacionamento das categorias das atividades de controle com os componentes do COSO:

Componentes do COSO	Categorias das Atividades de Controle
Supervisão	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revisão de controles específicos</li> <li>• Análise de incidências em controles específicos</li> <li>• Avaliação da conformidade das revisões</li> <li>• Provas aleatórias</li> <li>• Provas analíticas de resultados</li> </ul>
Informação e Comunicação	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comunicação de objetivos por parte da Direção</li> <li>• Comunicação interna</li> </ul>
Componentes do COSO	Categorias das Atividades de Controle
Atividades de Controles	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Obtenção de aprovações</li> <li>• Estandarização documental</li> <li>• Estabelecimento de sequências nos registros documentais</li> <li>• Datação das documentações</li> <li>• Comparação de documentação externa e interna</li> <li>• Verificação de entrada e processamento de dados</li> <li>• Re-cálculo dos outputs dos processos</li> <li>• Avaliação do cumprimento de objetivos</li> <li>• Controle de incidências</li> <li>• Conciliações</li> <li>• Controle por parte de pessoal independente</li> <li>• Verificar a ocorrência com terceiros</li> <li>• Verificar a existência</li> <li>• Automatização de cálculos</li> </ul>
Ambiente Geral de Controle	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estabelecimento de autoridade e limites</li> <li>• Asignação de atividades a pessoal qualificado</li> <li>• Identificação e segregação de tarefas incompatíveis</li> <li>• Proteção de ativos</li> <li>• Controle de acessos</li> <li>• Aplicação de padrões/normas</li> </ul>