

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE  
MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA**

**PAOLO GIUSEPPE LIMA DE ARAÚJO**

**A UTILIZAÇÃO PELA CONTROLADORIA DOS TRABALHOS DA AUDITORIA  
INTERNA E EXTERNA SOBRE O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: UM  
ESTUDO NAS GRANDES EMPRESAS DO ESTADO DO CEARÁ**

**FORTALEZA  
2006**

**PAOLO GIUSEPPE LIMA DE ARAÚJO**

**A UTILIZAÇÃO PELA CONTROLADORIA DOS TRABALHOS DA AUDITORIA  
INTERNA E EXTERNA SOBRE O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: UM  
ESTUDO NAS GRANDES EMPRESAS DO ESTADO DO CEARÁ**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de mestre em Controladoria.

Orientador: Professora Dra. Márcia Martins Mendes De Luca

**FORTALEZA  
2006**

**PAOLO GIUSEPPE LIMA DE ARAÚJO**

**A UTILIZAÇÃO PELA CONTROLADORIA DOS TRABALHOS DA AUDITORIA  
INTERNA E EXTERNA SOBRE O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: UM  
ESTUDO NAS GRANDES EMPRESAS DO ESTADO DO CEARÁ**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de mestre em Controladoria.

Aprovada em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profa. Dra. Márcia Martins Mendes De Luca (Orientadora)  
Universidade Federal do Ceará

---

Prof. Dr. Marcus Vinicius Veras Machado  
Universidade Federal do Ceará

---

Profa. Dra. Vera Maria Rodrigues Ponte  
Universidade de Fortaleza

Dedico este trabalho:

Aos meus pais.

À minha esposa.

Aos meus filhos, Bruno e Beatriz.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos meus pais, Joaci e Alderice, pelo constante incentivo em buscar sempre mais.

À minha esposa, Eveline, e meus filhos, Bruno e Beatriz, pela paciência com o esposo e pai ausente.

A todos os colegas do mestrado pelo convívio amigável, em especial Alyne e Daniela, com as quais partilhei as dificuldades e conquistas na elaboração deste trabalho.

À Prof. Dra. Márcia Martins Mendes De Luca, pela orientação e ajuda para a conclusão deste trabalho.

À Prof. Dra. Vera Maria Rodrigues Ponte e ao Prof. Dr. Marcus Vinícius Veras Machado pelas sugestões que ajudaram a enriquecer este trabalho.

A todos os professores do Mestrado Profissional em Controladoria da Universidade Federal do Ceará, em especial à Prof. Dra. Sandra Maria Santos, pelo incentivo e ajuda em todos os momentos do mestrado.

Aos amigos que, de alguma forma, ajudaram durante o mestrado e a elaboração dessa dissertação.

*Quem não sabe o que procura,  
não reconhece o que acha.*

Claude Bernard

## RESUMO

Esta pesquisa tem por objetivo principal investigar com que objetivos a Controladoria utiliza os trabalhos desenvolvidos pela Auditoria Interna e Externa sobre o controle interno, com foco nas grandes empresas localizadas no Estado do Ceará. Para sua realização, foi efetuada uma pesquisa de campo nas empresas cearenses listadas no Prêmio Delmiro Gouveia, edição de 2004, com faturamento superior a R\$ 100 milhões, procurando levantar informações sobre a organização e atribuições da Controladoria, a estrutura de controle interno e as atribuições e tipo de trabalhos desenvolvidos pela Auditoria, tanto interna quanto externa, sobre o sistema de controle interno. Este trabalho está organizado em dois tópicos principais: um de pesquisa bibliográfica sobre controladoria, auditoria interna e externa e controle interno; e outro onde se analisa os resultados da pesquisa de campo. A conclusão da pesquisa indicou que a Controladoria utiliza os trabalhos desenvolvidos pela Auditoria Interna e Auditoria Externa sobre o sistema de controle interno com os objetivos de monitorar o funcionamento do sistema de controle interno; identificar e quantificar fraudes ocorridas; conhecer as razões da existência das falhas identificadas e melhorar o sistema implantado.

**Palavras chaves:** Controladoria. Controle interno. Auditoria interna. Auditoria externa.

## **ABSTRACT**

The purpose of this research is to investigate the main objectives which the Controllershship uses the services developed by the internal and external auditing concerning internal control, focusing on the biggest companies in the state of Ceará. For its accomplishment a field research was made in companies listed in the Prêmio Delmiro Gouveia, 2004 edition, with revenue over the R\$ 100 million, in order to identify the Controllershship organization and attributions, the internal control structures and its attributions, and also the different type of services developed by the internal and external auditing, regarding the internal control system. This paper is organized in two fields: first, a bibliographical research on controllershship, internal control, internal and external auditing; and second, the analysis of the field research. The results found show that the Controllershship uses the services developed by the internal and external auditing concerning internal control with the following objectives: monitor the internal control system; identify and quantify frauds; know the reason why the identified mistakes occur and to improve the system in use.

**Keywords:** Controllershship. Internal control. Internal audit. External audit.

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 – Controladoria na Organização.....	26
Figura 2 – A posição da Controladoria na Empresa .....	26
Figura 3 – Estrutura da Controladoria.....	39
Figura 4 – Relacionamento dos componentes do COSO .....	89

## **LISTA DE QUADROS**

Quanto 1 – Atividades que podem e não podem ser desenvolvidas pela auditoria interna quanto ao gerenciamento de risco .....	58
Quadro 2 – Contas importantes e processos .....	83
Quadro 3 – Objetivos do controle interno .....	91
Quadro 4 – Tipologia de delineamento da pesquisa científica .....	101

## **LISTA DE GRÁFICOS**

Gráfico 1 – Principais funções desempenhadas pela Controladoria .....	110
Gráfico 2 – Principais atribuições da Controladoria.....	111
Gráfico 3 – Atividades diretamente subordinadas à Controladoria.....	113
Gráfico 4 – Obtenção de segurança sobre o sistema de controle interno.....	114
Gráfico 5 – Principais sistemas utilizados pela Empresa .....	117
Gráfico 6 – Principais relatórios emitidos pela Auditoria Interna .....	124
Gráfico 7 – Tratamento dado aos pontos levantados pela Auditoria Interna .....	125
Gráfico 8 – Principais serviços prestados pelos Auditores Externos.....	127
Gráfico 9 – Principais relatórios emitidos pelos Auditores Externos.....	128
Gráfico 10 – Tratamento dado aos pontos levantados pelos Auditores Externos ...	130

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 – Nível de formalização dos procedimentos.....	118
Tabela 2 – Nível de confiança nos sistemas .....	119

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
<b>1.1 A Situação Problema</b> .....	<b>14</b>
<b>1.2 Objetivos</b> .....	<b>17</b>
<b>1.3 Metodologia</b> .....	<b>18</b>
<b>1.4 Estrutura do trabalho</b> .....	<b>19</b>
<b>2. CONTROLADORIA</b> .....	<b>20</b>
<b>2.1 Evolução histórica da Controladoria</b> .....	<b>20</b>
<b>2.2 Definição de Controladoria</b> .....	<b>22</b>
<b>2.3 Os ramos do conhecimento denominado Controladoria</b> .....	<b>24</b>
<b>2.4 A Controladoria como órgão administrativo</b> .....	<b>25</b>
<b>2.5 A Missão da Controladoria</b> .....	<b>27</b>
<b>2.6 Funções da Controladoria</b> .....	<b>28</b>
<b>2.7 Estrutura e atividades da Controladoria</b> .....	<b>34</b>
<b>2.8 O papel da Controladoria no gerenciamento da informação</b> .....	<b>39</b>
<b>2.8 Controladoria e o sistema de controle interno</b> .....	<b>41</b>
<b>3. AUDITORIA</b> .....	<b>43</b>
<b>3.1 História e Conceito de auditoria</b> .....	<b>43</b>
<b>3.2 Auditoria interna</b> .....	<b>45</b>
3.2.1 Conceitos e objetivos da Auditoria Interna .....	45
3.2.2 Normas Usuais de Auditoria Interna.....	48
3.2.3 Responsabilidades do auditor interno .....	53
3.2.4 Auditoria interna e controles internos.....	57
3.2.5 Processo de trabalho da auditoria interna e relatórios emitidos.....	60
<b>3.3 Auditoria externa</b> .....	<b>65</b>
3.3.1 Conceitos e objetivos da Auditoria Externa.....	65
3.3.2 Normas de Auditoria Geralmente Aceitas .....	67
3.3.3 Responsabilidades do auditor externo .....	70
3.3.4 Auditoria Externa e os controles internos.....	74
3.3.5 Processo de trabalho da auditoria externa e relatórios emitidos.....	81
<b>4. CONTROLE INTERNO</b> .....	<b>86</b>
<b>4.1 Conceitos e elementos dos controles internos</b> .....	<b>86</b>
<b>4.2 Objetivos do sistema de controle interno</b> .....	<b>90</b>
<b>4.3 Princípios do controle interno</b> .....	<b>91</b>
<b>4.4 Tipologia dos controles internos</b> .....	<b>96</b>
<b>4.5 Aspectos do funcionamento do sistema de controle interno</b> .....	<b>99</b>
<b>5. METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	<b>101</b>
<b>5.1 Tipologia da pesquisa</b> .....	<b>101</b>
<b>5.2 População</b> .....	<b>102</b>
<b>5.3 Coleta de dados</b> .....	<b>105</b>
<b>5.4 Pré-teste</b> .....	<b>106</b>
<b>5.5 Tratamento dos dados</b> .....	<b>107</b>

<b>6. ANÁLISE DE DADOS</b> .....	<b>108</b>
<b>6.1 Introdução</b> .....	<b>108</b>
<b>6.2 Controladoria</b> .....	<b>108</b>
6.2.1 Posição da Controladoria na estrutura organizacional.....	108
6.2.2 Funções e atividades da Controladoria.....	109
6.2.3 Trabalhos realizados pela Controladoria no sistema de controles internos.....	114
6.2.4 Envolvimento da Controladoria na divulgação de informações.....	115
<b>6.3 Controle Interno</b> .....	<b>116</b>
6.3.1 Principais sistemas operacionais (atividades) utilizados pela Empresa..	116
6.3.2 Grau de informatização dos sistemas (atividades).....	117
6.3.3 Normatização dos procedimentos desenvolvidos nas diversas áreas ....	118
6.3.4 Grau de confiança que os administradores depositam nos sistemas utilizados pelas Empresas.....	119
6.3.5 Controles existentes para identificar fraudes.....	120
<b>6.4 Auditoria Interna</b> .....	<b>121</b>
6.4.1 Posição da Auditoria Interna na estrutura organizacional.....	122
6.4.2 Principais atribuições da Auditoria Interna.....	122
6.4.3 Trabalhos desenvolvidos sobre o sistema de controle interno.....	123
6.4.4 Principais relatórios emitidos pela Auditoria Interna.....	124
6.4.5 Tratamentos dos pontos identificados pela auditoria interna.....	125
6.4.6 Trabalho desenvolvido sobre o gerenciamento de riscos.....	126
<b>6.5 Auditoria Externa</b> .....	<b>126</b>
6.5.1 Principais serviços prestados pelos Auditores Externos.....	127
6.5.2 Principais relatórios emitidos pelos Auditores Externos.....	128
6.5.3 Conhecimento sobre os trabalhos desenvolvidos sobre o sistema de controle interno.....	129
6.5.4 Tratamentos dos pontos identificados pela auditoria externa.....	130
<b>7 CONCLUSÃO</b> .....	<b>131</b>
<b>8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>135</b>
<b>APÊNDICE</b> .....	<b>139</b>

# 1 INTRODUÇÃO

A informação tem sido considerada, pelos principais participantes do mercado, como um dos elementos mais importantes na gestão das empresas. Os investidores buscam maior transparência nas informações fornecidas pelos gestores das empresas investidas; os fornecedores e instituições financeiras necessitam de dados que suportem as decisões sobre a concessão de créditos; o governo cobra ações das empresas no relacionamento com a sociedade.

Os usuários internos das empresas buscam informações para desenvolverem eficazmente suas funções, quer seja na realização dos planejamentos, quer seja quando da execução das ações sobre as decisões tomadas, ou ainda sobre as medidas de controle, na avaliação dos resultados obtidos sobre as decisões tomadas.

Como se vê, o gerenciamento da informação está no centro das atividades das empresas. Pesquisa realizada pela Ernst & Young (Ernst & Young, 2004) demonstrou que um dos principais erros cometidos pelas organizações é deixar de investir na alocação de pessoal adequado nas posições consideradas chave para a geração de informações sobre suas atividades.

Por outro lado, somente com sistemas de controles internos bem projetados e a capacitação constante das equipes, as organizações podem prestar informações necessárias aos gestores, em tempo hábil, de forma a minimizar os erros na tomada de decisão.

O controle interno está relacionado com os procedimentos da organização, fazendo parte das estratégias organizacionais das empresas. De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBCT) 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (CFC, 2000c, p.162):

*11.2.5.1 – O sistema contábil e de controles internos compreendem o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na produção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e de sua eficácia operacional.*

Boynton, Johnson e Kell (2002, p.320) assim definem controle interno:

*Controles internos são um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:*

- *Confiabilidade de informações financeiras.*
- *Obediência às leis e regulamentos aplicáveis.*
- *Eficácia e eficiência de operações.*

Um dos fatores responsável pelo aumento do número de fraudes corporativas é o elevado nível de informatização das empresas. Os computadores facilitam o acesso dos fraudadores a ambientes nos quais antes seria necessário o envolvimento de pessoas da própria empresa.

Convém lembrar que na gestão das organizações há ainda outros fatores que, mal administrados, podem levá-las ao colapso financeiro e/ou caos operacional em pequeno espaço de tempo.

As fraudes financeiras ocorridas nos últimos anos afetaram a confiança do mercado de capitais dos Estados Unidos, Europa, e por conseqüência, no Brasil. A busca pela recuperação da confiança perdida é responsabilidade de todos os participantes do mercado, desde executivos financeiros e *controllers* a auditores e assessores jurídicos, gerando o envolvimento de todas essas categorias profissionais.

Um dos primeiros passos com vistas à recuperação dessa credibilidade foi a edição, nos Estados Unidos, da Lei Sarbanes-Oxley, em 2002. Esta lei reescreveu as regras até então conhecidas sobre a governança corporativa relacionadas com a preparação e divulgação dos relatórios financeiros.

A Lei Sarbanes-Oxley tornou os diretores e os executivos financeiros explicitamente responsáveis pelo estabelecimento, avaliação e monitoramento da eficácia dos controles internos relacionados às informações financeiras e às divulgações efetuadas pelas organizações.

Os participantes mais atentos do mercado de capitais descrevem que a Lei Sarbanes-Oxley é a peça mais significativa da legislação comercial americana dos últimos 50 anos, pois altera, nos fundamentos, o ambiente empresarial e regulador.

As principais inovações e exigências trazidas pela Lei Sarbanes-Oxley estão concentradas na Seção 302, que determina que Diretores Executivos e Diretores Financeiros devem declarar pessoalmente que são responsáveis pelos controles e procedimentos de divulgação. Também deve ser declarado por esses executivos que foram divulgadas todas e quaisquer deficiências significativas de controles, insuficiências materiais e atos de fraude ao Comitê de Auditoria. Outra determinação da legislação diz respeito à declaração de responsabilidade sobre os controles internos e procedimentos para emissão de relatórios financeiros, além da exigência relacionada com os controles e procedimentos de divulgação.

Alguns dispositivos da Lei Sarbanes-Oxley já eram adotadas no Brasil, por determinação da própria Lei 6.404/76, tais como a responsabilidade dos administradores pelas demonstrações contábeis. Outras regras, que tratam do funcionamento dos controles internos, não tiveram correspondentes no Brasil até o momento, uma vez que o mercado de capital brasileiro é muito pequeno em relação ao mercado americano.

Também, no processo de gerenciamento da informação é enfatizado a governança corporativa das organizações. Como se sabe, governança corporativa é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre Acionistas/Cotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal.

As empresas envolvidas nas práticas de governança corporativa adotam como linhas mestras a transparência, a prestação de contas (*accountability*) e a equidade.

## 1.1 A Situação Problema

Observa-se que as empresas estão passando por um processo de mudança significativo, onde a divulgação de informações livres de erros, tanto para os usuários externos quanto internos, passa a ser fator decisivo para os tomadores de decisão (acionistas/investidores ou gestores) ou até mesmo para atestar a continuidade das empresas.

Com isso, entra em evidência o órgão das empresas responsável pela preparação e divulgação de informes financeiros: a Controladoria.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002) dizem que para que a Controladoria aja de forma eficaz e eficiente, deve estar capacitada a:

- a. Organizar e reportar dados e informações que sejam relevantes para os tomadores de decisão;
- b. Manter monitoramento permanente do sistema de controle interno e do desempenho de demais departamentos; e
- c. Exercer influência capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade.

Para atender eficaz e eficientemente o item (a) acima, a Controladoria deve também atender ao item (b), através do acompanhamento constante do funcionamento do sistema de controle interno. Este monitoramento pode ser efetuado pela Controladoria ou com a utilização de serviços de terceiros.

Relacionando as atribuições da Controladoria com as exigências da Lei Sarbanes-Oxley, pode-se verificar que o foco de atenção da legislação está intimamente ligado com a Controladoria, notadamente no que se refere à divulgação de informações financeiras sobre as organizações e o monitoramento da eficácia e eficiência do sistema de controle interno.

O que se tem observado nas empresas é que a Controladoria desconhece ou, no mínimo, não utiliza os trabalhos que outros setores das organizações ou prestadores de serviços realizam sobre os sistemas de controles internos, assim

como não conhece as responsabilidades que alguns prestadores de serviços possuem na divulgação das informações financeiras.

Muitas vezes as empresas contratam trabalhos específicos para verificar o adequado funcionamento dos sistemas de controles internos, enquanto este tipo de trabalho já é desenvolvido internamente por outros departamentos ou terceiros, que devem realizá-lo por obrigação normativa.

Citam-se os trabalhos de Auditoria – interna ou externa – que também têm como campo de atuação os sistemas de controle interno das organizações.

Inicialmente deve-se distinguir auditoria externa da auditoria interna. A Auditoria Interna é aquela exercida de forma permanente, que tem por principal objetivo o exame da integridade, adequação e eficácia dos controles internos, bem como das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais, fornecendo à administração da empresa informações necessárias para a tomada de decisão, podendo ser exercida por empregados da própria empresa, ou por profissionais liberais ou empresas.

As normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade que ditam as regras a serem seguidas pelos Auditores Internos determinam que o trabalho deste profissional deve estar voltado para verificar se o sistema de controles internos implantado está funcionando de acordo com as diretrizes da administração.

Salienta-se que o controle interno não é o único objeto do trabalho da Auditoria Interna, a avaliação de riscos de negócios passou a ser item fundamental no planejamento de seus trabalhos. Em cada ação executada, os auditores internos utilizam a avaliação de riscos para identificar áreas mais sujeitas à fraudes/deficiências, que possam comprometer a informação gerada, ou o próprio negócio da empresa.

Já a Auditoria Externa é exercida por profissionais liberais ou empresas, sem vínculo de emprego com a empresa auditada. Tem por objetivo a emissão de parecer acerca da fidedignidade das informações constantes nas demonstrações contábeis, relativas a determinado período. Este parecer, na maioria das vezes, é

emitido em atenção aos acionistas e administradores da empresa auditada, sendo divulgado ao mercado, juntamente com as demonstrações contábeis.

Para o Auditor Externo, o sistema de controle interno implantado pelas organizações tem o objetivo de assegurar que erros e irregularidades (fraudes) sejam prontamente identificados, assegurando confiança e integridade às informações e aos registros contábeis. Portanto, o controle interno é um importante e necessário instrumento de trabalho para a Auditoria Externa. Embora os sistemas de controle interno sejam desenhados para prevenir erros e/ou fraudes, ou detectá-los, algumas vezes, até por envolvimento dos próprios administradores, é improvável que os controles internos exerçam essa função eficazmente.

Os Auditores Externos e os Auditores Internos (sem vínculo empregatício com a empresa auditada), de maneira geral, atendem a diversas empresas de um mesmo ramo de atividade. É comum verificar que estes profissionais, na busca de agregar valor às empresas auditadas, procuram apresentar as melhores práticas identificadas em seus trabalhos, nos relatórios de melhorias do controle interno.

Observa-se que embora a Auditoria Interna e a Auditoria Externa tenham responsabilidades distintas, o campo de atuação é coincidente, ou seja, trabalham sobre o sistema de controle interno e sobre as divulgações realizadas.

Diante do que foi exposto, surgem questionamentos sobre o processo de geração e equidade das informações divulgadas. Dentre tantas questões, pode-se listar as seguintes:

- a. As empresas mantêm sistemas de controles internos que atendam as necessidades da complexidade de suas operações e do tamanho da sua organização?
- b. Os sistemas de controles internos mantidos pelas empresas são monitorados e testados para a verificação da capacidade de prevenir, detectar e corrigir distorções?
- c. Qual o envolvimento da controladoria no gerenciamento e manutenção dos sistemas de controles internos?

- d. Os administradores estão seguros que os sistemas de controle internos estão gerando informações adequadas?
- e. Qual o envolvimento da auditoria, interna ou externa, no processo de verificação do funcionamento do sistema de controle interno?

Dentre todas estas questões, a pesquisa proposta tem como escopo a tentativa de trazer contribuições sobre a seguinte indagação:

Com que objetivos a Controladoria utiliza os trabalhos da Auditoria (interna e externa) sobre o sistema de controle interno?

Utilizou-se o seguinte pressuposto na realização desse trabalho: a Controladoria das Empresas utiliza os trabalhos realizados pela Auditoria Interna e Externa.

O presente estudo justifica-se pela tentativa de responder às indagações relacionadas anteriormente, o que poderá ajudar a melhorar o relacionamento entre a Controladoria e os trabalhos desenvolvidos pela Auditoria, além de fornecer subsídio para o aprimoramento dos sistemas de controles internos e melhor utilização dos trabalhos que sobre eles são desenvolvidos.

## **1.2 Objetivos**

Busca-se neste trabalho identificar os objetivos da Controladoria das grandes empresas sediadas no Estado do Ceará ao utilizar os trabalhos realizados pelas Auditoria Interna e Externa sobre o sistema de controle interno. Os objetivos específicos consistem em:

a) Evidenciar a abrangência, objetivos e aspectos do funcionamento dos sistemas de controle interno;

b) Investigar a relação entre a Controladoria e os trabalhos que a Auditoria, interna e externa, realiza nas grandes empresas localizadas no Estado do Ceará, principalmente quanto ao sistema de controle interno.

### 1.3 Metodologia

Para a elaboração desse trabalho utilizou-se a tipologia sugerida por Santos (1999), que engloba classificação quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos de coleta e quanto às fontes de informações, que são:

- a. Quanto aos objetivos, classifica-se como pesquisa exploratório-descritiva.
- b. Quanto os procedimentos de coleta, utilizou-se pesquisa bibliográfica e levantamento e é classificada como pesquisa qualitativa.
- c. Quanto às fontes de informações, classifica-se como de campo e bibliográfica.

Para a realização da pesquisa de campo, foram selecionadas empresas com as seguintes características: possuir departamento de controladoria, possuir a função de auditoria interna e ser auditada por auditores externos. Visando facilitar a identificação de empresas que possuíssem estas características, acrescentou-se outras: empresas deveriam ser sediadas no Estado do Ceará e ter faturamento líquido ajustado superior a R\$ 100 milhões de reais, de acordo com o Prêmio Delmiro Gouveia, edição de 2004.

Considerando os aspectos acima, foram selecionadas 12 empresas cearenses para o envio do questionário apresentado no apêndice deste trabalho, composto por 26 perguntas fechadas divididas em quatro principais tópicos: Controladoria, Controle Interno, Auditoria Interna e Auditoria Externa.

## 1.4 Estrutura do trabalho

Para que os objetivos relacionados fossem alcançados, além desta INTRODUÇÃO, o trabalho apresenta a seguinte estrutura:

No capítulo II – CONTROLADORIA é apresentada a evolução, definição, funcionamento, finalidades, responsabilidades, missão, estrutura e características da Controladoria, focando principalmente como órgão administrativo e o processo de geração e gerenciamento da informação.

Em seguida, no capítulo III – A AUDITORIA trata-se em tópicos distintos a auditoria interna e externa. Neste capítulo é apresentada a definição, área de atuação, finalidade, responsabilidades, normas relacionadas com cada tipo de auditoria, relação com controles internos, principalmente quanto a erros e fraudes.

No capítulo IV – CONTROLE INTERNO é enfocado o processo de geração de dados, principalmente relacionado com o sistema de controle interno.

No capítulo V – METODOLOGIA DA PESQUISA está descrito a tipologia da pesquisa, características da população, processo para coleta de dados, realização de pré-teste e procedimentos para a análise de dados.

No Capítulo VI – ANÁLISE DE DADOS é apresentado o resultado da pesquisa realizada junto às empresas que possuem as características descritas na Metodologia de Pesquisa, onde serão apresentados e discutidos os tipos de trabalhos desenvolvidos pela Auditoria, interna e externa, sobre o sistema de controles internos e a utilização deste trabalho pela Controladoria.

Por fim, nas CONCLUSÕES, serão apresentadas as considerações finais, destacando-se as contribuições deste trabalho, bem como a sugestão de relacionamento entre os trabalhos da Controladoria e da Auditoria.

## **2. CONTROLADORIA**

### **2.1 Evolução histórica da Controladoria**

A contabilidade sempre foi uma ciência reativa. Suas evoluções surgiram como forma de atender às novas necessidades de informações dos gestores das empresas. A seguir são enumeradas diversas ações da contabilidade como apoio à evolução da gestão.

O método das partidas dobradas foi criado no final do século XV para atender às necessidades de controle dos mercadores venezianos. Já com a revolução industrial, foi criado o primeiro sistema de custos para entendimento de como os recursos estavam sendo empregados nos produtos das novas fábricas (HANSEN e MOWER, 2001).

No século XIX, com a invenção das estradas de ferro e do telégrafo, ocorreu a expansão das atividades econômicas em vastas extensões territoriais, ocasionando o surgimento de grandes corporações de distribuição. Isto fez com que novos indicadores contábeis e financeiros fossem usados como forma de avaliar o desempenho de cada um dos centros de negócio (MARTIN, 2002).

No final do século XIX e início do século XX, com a expansão da indústria e surgimento dos primeiros conglomerados empresariais, a contabilidade buscou mecanismos para elaborar relatórios para os proprietários ausentes. (HENDRIKSEN E BREDA, 1999).

No início do século XX, com o surgimento da administração científica de Taylor e Fayol, foram criados padrões de tempo e quantidade para o gerenciamento da atividade industrial e, como resposta, a contabilidade criou os sistemas de custos-padrões (MARTIN, 2002).

No decorrer do século XX ocorreu um imenso desenvolvimento dos mercados financeiros, com conseqüente crescimento da quantidade de empresas com ações negociadas em bolsa de valores. Após o *crash* da Bolsa de Nova York e como forma de garantir os interesses dos investidores, normalmente minoritários, as autoridades governamentais codificaram e regulamentaram o exercício da profissão contábil. Este tipo de contabilidade, chamada de financeira, foi padronizada com base em determinados princípios, que serviram de base para a preparação dos demonstrativos contábeis das empresas, de forma que qualquer investidor ou participante do mercado pudesse adequadamente interpretá-los e compará-los (HENDRIKSEN E BREDA, 1999).

O Fisco, por sua vez, aproveitou-se destes princípios para exigir que os demonstrativos contábeis, que servem de base para o cálculo dos impostos, fossem preparados segundo tais diretrizes, com vistas a atender aos seus próprios interesses de arrecadação (MARTIN, 2002).

A subordinação da contabilidade financeira aos interesses fiscais, fez com que ela se tornasse quase que totalmente inútil como ferramenta para servir às finalidades e necessidades dos gestores (MORAES, 2005).

Para Martin (2002), a limitação das funções da contabilidade financeira para o atendimento das exigências do Fisco não restringiu sua evolução. Acompanhando o desenvolvimento da gestão empresarial que criou diversas ferramentas, tais como a engenharia convergente, as células de fabricação, a reengenharia e a automação na manufatura, a contabilidade, gerencial nesse caso, respondeu com inovações técnicas, tais como o *Activity Based Costing - ABC*, os custos de qualidade e o *target costing*.

Moraes (2005) diz que estas iniciativas não atenderam plenamente às necessidades dos gestores, já que não conseguiram adaptar integralmente o modelo e a metodologia contábil às necessidades de informação dos administradores modernos, que se faz dentro de condições de alta volatilidade e contínuas e constantes mudanças.

A volatilidade e as mudanças contínuas, tais como a globalização (mercados e capitais) e a rapidez do desenvolvimento tecnológico, fazem com que as empresas tenham que se adaptar às novas exigências do mercado constantemente. Exigências que podem ser as alterações nos gostos e hábitos dos consumidores, locais ou externos, ou às necessidades de informação dos tomadores de decisão.

Além disso, para Moraes (2005), estas mudanças levam os gestores a uma redefinição de seu processo de gestão, direcionando para o nível estratégico (onde se tomam decisões sobre o que fazer: os produtos que devem ser oferecidos, os mercados que devem ser servidos, os recursos a serem mobilizados, etc.), dando menor ênfase ao nível técnico (como fazer eficientemente o que já foi decidido ser feito: os tempos de produção, os níveis de atendimento, a qualidade dos produtos e dos serviços, etc.).

Nesse ambiente de mudanças contínuas, o exercício da gestão empresarial e as necessidades de informação para a tomada de decisão deram novos focos à contabilidade, que, como ciência reativa, deveria se adaptar à nova realidade. Como evolução natural, a resposta apresentada pela contabilidade é a Controladoria (MARTIN, 2002).

É importante salientar que a visão da Controladoria como evolução da contabilidade não é unânime. Mosimann e Fisch (1999), Catelli (2001) e Figueiredo e Caggiano (1997), entre outros, entendem que a Controladoria surgiu a partir da necessidade de preparação de informações gerenciais adequadas para os principais executivos das empresas, sendo, portanto, um ramo novo do conhecimento que se utiliza de conhecimentos contábeis.

## **2.2 Definição de Controladoria**

A definição do que seja Controladoria varia em função do entendimento do autor sobre o seu surgimento.

Padoveze (2004) entende a Controladoria como uma evolução da Ciência Contábil, enfatizando que representa um alargamento do campo de atuação da contabilidade. Para ele “a Controladoria pode ser definida, então, como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa” (PADOVEZE, 2004, p.3).

Continua, dizendo que “à Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da Ciência Contábil dentro da empresa, nas mais diversas necessidades” (PADOVEZE, 2004, p.3).

Este mesmo entendimento é apresentado por Moraes (2005, p.1):

No âmbito da Administração Financeira, a Controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, preocupando-se com a constante avaliação da eficácia dos vários departamentos no exercício de suas atividades.

Por sua vez, Mosimann e Fisch (1999, p.88) definem Controladoria através de dois enfoques:

A controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- a. Como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e,
- b. Como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Catelli (2001, p.344), tem o mesmo ponto de vista:

A controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo de conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informação.

A definição da Controladoria envolve duas correntes: (i) como ciência; e (ii) como órgão administrativo. Nos próximos tópicos deste capítulo serão apresentadas as características da Controladoria sob cada enfoque. Salienta-se, entretanto, que este trabalho está voltado para o estudo da Controladoria como órgão administrativo.

### 2.3 Os ramos do conhecimento denominado Controladoria

Na visão de Catelli (2001, p.344)

A Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam duramente o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

Mosimann e Fisch (1999, p.99) complementam Catelli (2001) relacionando as ciências que contribuíram para o desenvolvimento da Controladoria:

A Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a obtenção de sua eficácia.

Os mesmos autores dizem que da Economia a Controladoria incorporou vários conceitos, tais como o conceito de valor econômico de um bem, decorrente de sua utilidade no atendimento das necessidades humanas, e que o resultado de uma transação deve refletir o conceito de renda econômica, afetando a riqueza da empresa e conseqüentemente fazendo parte do objeto de estudo da Controladoria. Já a Administração contribuiu com os conceitos de eficácia empresarial, com a visão sistêmica da empresa e com o processo decisório.

Conforme comentado anteriormente, Padoveze (2004) entende que a Controladoria representa uma ampliação do campo de atuação da contabilidade.

Baseado nas definições apresentadas pode-se concordar com Padoveze (2004) quando afirma que a Controladoria é uma evolução da Ciência Contábil, pois como diz Catelli (2001), sua base é a teoria da contabilidade. Entretanto, no seu processo de evolução houve a incorporação de conceitos de diversas ciências, como comentado por Mosimann e Fisch (1999), com conseqüente definição de um novo objetivo de estudo: a otimização do resultado da empresa, como se verá no item 2.5 deste trabalho. E, é isto o que diferencia a Controladoria da Contabilidade, pois esta tem como objeto o patrimônio.

## 2.4 A Controladoria como órgão administrativo

Para Figueiredo e Caggiano (1997, p. 27), “o órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial”.

Mosimann e Fisch (1999) limitam a definição apresentada anteriormente, enfatizando que a Controladoria tem a função de colaborar com os gestores em seus esforços para obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, através da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Para Garrison (1976 apud MOSIMANN e FISH, 1999), a Controladoria deve fazer parte da cúpula administrativa e participar dos processos de planejamento e controle da gestão empresarial.

Mosimann e Fisch (1999) dizem ainda que a Controladoria é comumente classificada como órgão de *staff*, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e é responsável por seus resultados. Com isso, não poderia controlar as demais áreas, mas prestaria assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas.

Este é o mesmo entendimento de Francia (1991, p.27 apud PADOVEZE, 2002, p.122) quando diz que a Controladoria “é uma posição de *staff* incluída na alta administração da empresa”.

Por outro lado, Catelli (2001) diz que a Controladoria é um órgão na estrutura de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos. Desta maneira, encontra-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas.

Por fim, Padoveze (2002, p.123) diz:

entendemos que a controladoria, que tem uma missão específica e, por conseguinte, objetivos a serem alcançados, é um órgão que pode ser melhor caracterizado como de linha apesar de que nas suas funções em relação às demais atividades internas da companhia as características sejam mais de um órgão de apoio.

Com isso, o mesmo autor sugere o seguinte organograma:

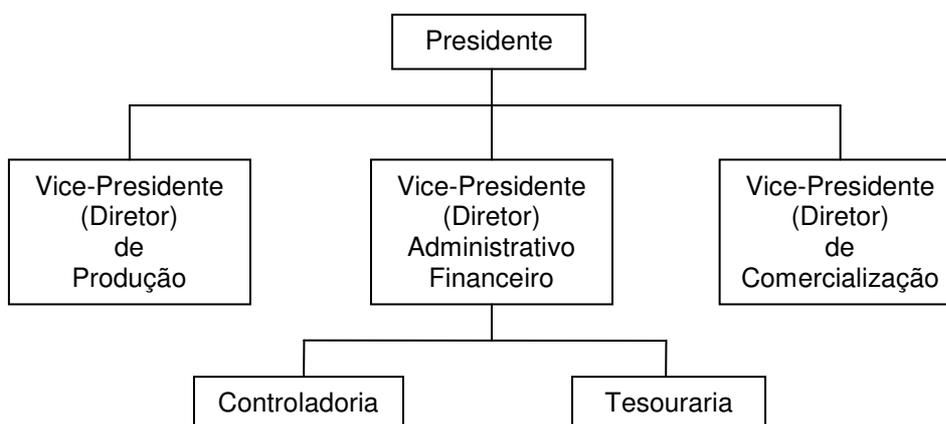


Figura 1 – Controladoria na Organização  
Fonte: Adaptado de Padoveze (2002, p.23)

Catelli (2001) sugere que a Controladoria deveria, na estrutura organizacional, ser uma diretoria, e não subordinada à Diretoria Administrativa Financeira, conforme apresentado na Figura 2.

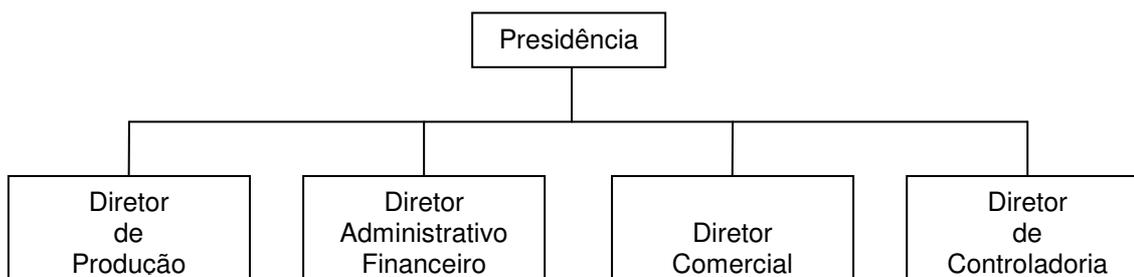


Figura 2 – A posição da Controladoria na Empresa  
Fonte: Elaborada pelo autor

## 2.5 A Missão da Controladoria

Mosimann e Fish (1999, p.89) afirmam que:

A Controladoria, assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa, deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e continuidade da organização. Seu papel fundamental, nesse sentido, consiste em coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.

Figueiredo e Caggiano (1997, p.26), dizem que a missão da Controladoria consiste em “zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”.

Para Catelli (2001, p.346–347), a missão da Controladoria é “assegurar a otimização do resultado econômico da organização”. Para que essa missão seja atingida, faz-se necessário o atendimento dos seguintes objetivos:

- Promoção da eficácia organizacional;
- Viabilização da gestão econômica;
- Promoção da integração das áreas de responsabilidade.

A Controladoria desempenha um importante papel no êxito empresarial, tendo como principal missão a geração de informações para a tomada de decisão no âmbito da organização.

Já para Padoveze (2004, p.34) “a Controladoria tem como missão suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação, que é um sistema de apoio à gestão”. Diz ainda que “cabe à Controladoria o processo de assegurar a eficácia da empresa, através do controle das operações e seus resultados planejados”.

Importante salientar que a missão do órgão administrativo Controladoria, embora não seja alterado na sua essência, deve ser adaptada à cultura organizacional e a própria missão da organização na qual está inserida.

## 2.6 Funções da Controladoria

Para Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p.16-17) “a Controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, preocupando-se com a constante avaliação da eficácia e eficiência dos vários departamentos no exercício de suas atividades”.

A determinação da localização da Controladoria na estrutura organizacional, assim como a definição de sua missão, tem influência direta sobre as funções desempenhadas.

Neste sentido, Perez Jr., Pestana e Franco (1995) apresentam dois enfoques distintos:

- a. Caso a Controladoria seja um órgão de linha, suas responsabilidades seriam muito próximas às de um departamento de contabilidade, e incluiriam a contabilidade geral, fiscal e de custos, controle patrimonial, orçamentos, auditoria interna e administração financeira.
- b. Sendo um órgão de *staff*, as funções da Controladoria envolveriam a compilação, síntese e análise das informações produzidas.

As atribuições da Controladoria apresentadas pelo *Financial Executive Institute*, estão em linha com o primeiro enfoque apresentado anteriormente e incluem (OLIVEIRA, PEREZ Jr. e SILVA, 2002):

- a. Estabelecer, coordenar e manter um plano para o controle das operações;
- b. Medir o desempenho entre os planos operacionais aprovados e os padrões, divulgar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais;
- c. Medir e divulgar a eficiência dos negócios e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos implantados para os objetivos sejam atingidos;
- d. Fornecer adequada proteção para os ativos da empresa;

- e. Avaliar a eficiência dos sistemas de controles internos;
- f. Gerir os custos da empresa, através de sugestões para a redução de custos;
- g. Acompanhar o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização;
- h. Analisar as causas de desvios nos planos da empresa ou nos sistema de controle interno e sugerir correção dos mesmos;
- i. Analisar a adequação na utilização dos recursos da empresa, sejam matérias ou humanos;
- j. Revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da empresa.

As funções apresentadas por Dale (1967 apud MOSIMANN e FISCH, 1999) corroboram o *Financial Executive Institute* e incluem:

- Fornecer as informações mínimas necessárias para o controle gerencial por meio da definição das políticas da contabilidade financeira e de custos, preparação de demonstrações financeiras e manutenção dos livros contábeis, direção da auditoria interna e controle de custo;
- Preparar orçamentos e controlar as operações e resultados;
- Realização de atividades específicas de controle sobre:
  - Contas gerais, subtítulos e desdobramentos: efetuar verificações sobre as finanças da empresa e salvaguardar seus ativos; verificar faturas, contas a receber e a pagar, controle de pagamentos e recebimentos, folha de pagamento, outros benefícios aos empregados; registros de instalações e equipamentos; contabilidade de custos das várias funções administrativas;
  - Estoques;
  - Estatísticas; e
  - Impostos.
- Preparar e interpretar demonstrações financeiras e demais relatórios contábeis;
- Fazer auditoria interna;
- Interpretar dados de controle.

Figueiredo e Caggiano (1997) fazem uma junção dos dois enfoques, atribuindo funções operacionais e de assessoria à Controladoria, como relacionado a seguir:

- a. Planejamento: inclui o estabelecimento e a manutenção de um plano operacional integrado por meio de canais gerenciais autorizados, de curto e de longo prazo, compatível com os objetivos globais, devidamente testados e revisados, e abrangendo um sistema e os procedimentos exigidos;
- b. Controle: inclui o desenvolvimento, teste e revisão, por meios adequados dos padrões satisfatórios contra os quais deve-se medir o desempenho real, e a assistência à administração no incentivo à conformidade dos resultados reais com os padrões;
- c. Relatar: inclui preparação, análise e interpretação dos fatos financeiros e números para o uso da administração. Envolve uma avaliação desses dados em relação aos objetivos e métodos da área e da empresa como um todo, e influências externas na preparação e apresentação de relatórios a terceiros, como órgãos governamentais, acionistas, credores, clientes, público em geral, conforme suas exigências;
- d. Contábil: inclui o estabelecimento e a manutenção das operações da contabilidade geral e da contabilidade de custos da fábrica, da divisão e da empresa como um todo, instalação e custódia dos livros contábeis, dos registros e formas requeridos para registrar objetivamente as transações financeiras e adequá-las aos princípios contábeis; e
- e. Outras funções relacionadas: incluem a supervisão e operações de áreas como: impostos, abrangendo questões locais, estaduais e federais, relações com o fisco e a auditoria independente; seguros, em termos de adequação de cobertura e manutenção dos registros; desenvolvimento e manutenção de instruções padrões, procedimentos e sistemas; programas de conservação de registros; relações públicas com o mercador financeiro; e finalmente, a coordenação de todos os sistemas e instrumentos de registros dos escritórios da empresa.

Na mesma linha de pensamento de Figueiredo e Caggiano (1997) Heckert e Wilson (1963 apud MOSIMANN e FISCH, 1999) dizem que as funções da Controladoria englobam planejamento, controle, divulgação, contabilidade e outras funções:

- a. Planejamento inclui o estabelecimento e a manutenção de um plano operacional integrado, de curto e de longo prazo, compatível com os objetivos globais da empresa, que deve ser testado e revisado.
- b. Controle considera o desenvolvimento, teste e revisão dos padrões satisfatórios que serão utilizados para comparar com desempenho real.
- c. Divulgação consiste na preparação, análise e interpretação dos eventos para o uso da administração, envolve uma avaliação desses dados e preparação e apresentação de relatórios a terceiros, como órgãos governamentais, acionistas, credores, clientes, publico em geral, conforme suas exigências.
- d. Contabilidade inclui o estabelecimento e a manutenção das operações da contabilidade geral e da contabilidade de custos.
- e. Outras funções incluem supervisão e operação de áreas como: impostos, relação com o fisco e a auditoria independente; seguros; relações com o mercado financeiro; e a coordenação de todos os sistemas e instrumentos de registro dos escritórios da empresa.

Embora Catelli (2001) classifique a Controladoria como órgão de linha, relaciona funções voltadas para assessoria aos demais departamentos da empresa, tais como:

- Desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica: a Controladoria deve suprir os gestores com instrumentos adequados, bem como fornecer os treinamentos necessários para a determinação do resultado econômico.
- Subsídio ao processo de gestão com informações em todas as suas fases: a Controladoria deve disponibilizar o sistema de informação aos gestores, de forma tempestiva, visando facilitar a obtenção do resultado econômico.

- Gestão dos sistemas de informações de apoio às decisões: a Controladoria deve fornecer informações de forma que atendam as necessidades dos gestores.
- Apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas: neste tópico a Controladoria age como órgão coordenador das atividades dos outros órgãos da empresa, com o objetivo de alcançar a otimização do resultado econômico.

Anderson e Schmidt (1961 apud MOSIMANN e FISCH, 1999) relacionam duas funções para a Controladoria: (a) funções de controle organizacional, que tem a finalidade de manter todos os componentes da estrutura organizacional de forma continuada, eficiente e econômica; e (b) mensuração do empreendimento, cujo objetivo é reconhecer e descrever a segmentação da empresa em suas várias atividades de receita e custo (departamentalização).

Os mesmos autores dizem que o desenvolvimento empresarial levou à incorporação de algumas outras funções à área de Controladoria: (a) divulgação de informações: que incluem divulgação a usuários externos, em decorrência das exigências legais, tais como: impostos cobrados pelo Governo, participação de acionistas minoritários, negociações salariais, obtenção de empréstimos junto a instituições financeiras; e (b) proteção do patrimônio: com o estabelecimento e manutenção de controles e auditoria interna, e garantia de coberturas apropriadas para os componentes do ativo da empresa.

Russel e Frasure (1990 apud MOSIMANN e FISCH, 1999) afirmam que as funções da Controladoria, em sentido mais amplo consistem em: (a) reunir, analisar e interpretar todas as informações que os gestores necessitam para operar a empresa; e (b) manter adequadamente os registros contábeis, com a finalidade de fornecer informações corretas para os vários usuários externos.

Para Roehl-Anderson e Bragg (2000), a Controladoria tem diversas e distintas funções. Das funções apresentadas a seguir, segundo o entendimento dos autores, as quatro primeiras podem ser relacionadas aos gerentes de quaisquer departamentos de uma empresa, enquanto as duas últimas são específicas da função da Controladoria:

- a. *Planejamento*: responsável pela determinação de qual trabalho deve ser executado, quem o executará e qual o momento apropriado para sua execução dentro do departamento de contabilidade da empresa.
- b. *Organização*: responsável pela contratação, treinamento e manutenção dos profissionais do departamento de contabilidade.
- c. *Direção*: assegurar que todos os profissionais do departamento de contabilidade trabalhem juntos para atingir os objetivos do departamento.
- d. *Mensuração*: responsável por medir a performance dos principais aspectos do departamento e assegurar que estas performances atingiram aos objetivos estipulados.
- e. *Análise financeira*: responsável pela revisão, interpretação e recomendação sobre o desempenho financeiro da empresa.
- f. *Processo de análise*: responsável revisar e avaliar, periodicamente, o desempenho dos principais processos da empresa, com objetivo de assegurar que os controles financeiros estão funcionando eficazmente.

As funções da Controladoria, conforme demonstrado neste tópico, não sofreram grandes variações no decorrer dos anos e apresentam algumas definições em comum. Para o objetivo deste trabalho, efetuou-se uma junção entre os dois enfoques apresentados por Perez Jr., Pestana e Franco (1995), chegando às seguintes funções:

**Planejar**: está relacionada com a preparação, em conjunto com os demais gestores, do plano estratégico e operacional da empresa.

**Coordenar**: relaciona-se com a centralização da geração de informações, com vistas o trabalho de assessoria à direção da empresa.

**Acompanhar**: essa função tem duas vertentes; a primeira consiste em verificar constantemente a execução do plano operacional da empresa; a segunda visa certificar-se do funcionamento do sistema de controles internos.

**Divulgar**: envolve a divulgação de informações financeiras e operacionais que serão utilizados pelas demais áreas e que servirão de base para a tomada de decisão e avaliação de desempenho.

**Avaliar:** assim como a função de acompanhar, esta função envolve: (a) a interpretação do desempenho das diversas áreas da empresa com o objetivo de identificar as falhas existentes, durante a execução do plano operacional; e (b) a avaliação do funcionamento do sistema de controles internos, na prevenção e identificação de erros e fraudes.

**Sugerir:** inclui a sugestão de melhoria sobre as deficiências identificadas nos sistemas de controle internos e no desempenho dos demais gestores.

**Executar:** inclui a realização das atividades operacionais relacionadas com a Controladoria, como escrituração contábil, gestão dos tributos (apuração e pagamento), relacionamento com a auditoria externa e órgãos fiscalizadores, entre outras.

## 2.7 Estrutura e atividades da Controladoria

Na visão de Catelli (2001), as atividades da Controladoria são:

- a. Avaliação de desempenho tanto dos gestores quanto da própria Controladoria. Neste aspecto suas atividades são:
  - Elaborar análise de desempenho econômico das áreas;
  - Elaborar análise de desempenho dos gestores;
  - Elaborar análise de desempenho econômico das empresas; e
  - Avaliar o desempenho da própria área.
  
- b. Apoio à avaliação de resultado: as atividades da Controladoria são:
  - Elaborar análise de resultado econômico dos produtos e serviços;
  - Monitorar e orientar o processo de estabelecimento de padrões; e
  - Avaliar o resultado de seus serviços.

- c. Desempenhar a função de gerir os sistemas de informações. As atividades da Controladoria consistem em:
- Definir a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão;
  - Elaborar modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, considerando as características físicas e operacionais próprias das áreas, para os gestores; e
  - Padronizar e organizar o conjunto de informações econômicas.
- d. Atender aos usuários externos: A Controladoria age objetivando atender às necessidades dos usuários externos, através de:
- Análise e mensuração do impacto das legislações no resultado econômico da empresa; e
  - Atendimento aos diversos agentes do mercado, como representante legal formalmente estabelecido ou apoiando o gestor responsável.

Mosimann e Fisch (1999), por sua vez, apresentam uma visão operacional da Controladoria, em que as principais atividades são:

- a. Sistemas contábeis empregados na empresa;
- b. Reforço do controle interno por meio da auditoria interna;
- c. Preparação e divulgação das análises financeiras;
- d. Controle e manutenção dos contratos celebrados pela empresa com terceiros;
- e. Gerenciamento dos assuntos fiscais e tributários;
- f. Definição, coordenação e administração do plano para o controle das operações empresariais;
- g. Efetivação dos objetivos, políticas, processos e estrutura organizacional da empresa, estabelecidos em conjunto com os demais gestores, bem como fiscalização dos mesmos;
- h. Coordenação e preparação da informação para os auditores externos, bem como ser o elo da empresa com estes profissionais;

- i. Proteção dos ativos da empresa;
- j. Realização de estudos econômico-financeiros, que devem incluir as influências de forças econômicas e sociais e do governo sobre o resultado econômico das atividades da empresa;
- k. Aprovação do pagamento e assinatura de títulos de crédito em consonância com o tesoureiro;
- l. Aplicação de regulamentos da empresa quanto às cauções prestadas e ações emitidas pela empresa;
- m. Preparação e aprovação de normas internas elaboradas com o objetivo de cumprir as decisões administrativas tomadas pelo acionista controlador (ou acordo de acionistas) ou ainda, para cumprir os dispositivos legais ou exigências governamentais, quando se tratar de assunto que diga respeito à gestão econômica;
- n. Assessoramento aos demais gestores da empresa com o objetivo de correção dos desvios entre o planejamento e a execução;
- o. Gestão do sistema de informações que suporta o processo decisório da administração da empresa;
- p. Preparação de informações de ordem econômico-financeira para os usuários externos: entidades governamentais, acionistas controladores ou terceiros que, por acordos, têm negócios com a empresa;
- q. Gerenciamento da área de Controladoria.

Roehl-Anderson e Bragg (2000) seguem a mesma linha de Mosimann e Fisch (1999), enfatizando que a Controladoria é responsável pelas seguintes áreas: auditoria, orçamento, contabilidade de custos, análise financeira, demonstrações financeiras, patrimônio, política de controle interno, contabilidade financeira, contabilidade fiscal e processo de transações, como comentado a seguir:

*Auditoria:* através da preparação da programação de visitas da auditoria interna, bem como a preparação e revisão dos relatórios que serão enviados para a diretoria. Por outro lado, também é responsável pelo relacionamento com a auditoria externa, através de preparação de papéis de trabalho e as assistências necessárias para a realização dos trabalhos.

*Orçamento:* através da coordenação do processo de elaboração do orçamento anual da empresa e pela transformação do mesmo em demonstrativos financeiros.

*Contabilidade de custos:* através do acompanhamento do inventário físico periódico, análise e alocação de custos, compilação e valoração dos estoques.

*Análise financeira:* através da comparação dos resultados com os orçamentos e conseqüente comunicação das variações aos gerentes responsáveis pelas áreas, sugerindo, quando aplicável, melhorias.

*Demonstrações financeiras:* através da preparação dos demonstrativos financeiros e relatórios gerenciais, bem como de suas respectivas análises.

*Patrimônio:* através do controle do ativo fixo da empresa.

*Política de controle interno:* através da criação e manutenção da política relacionada com o controle interno e do código de conduta de empresa.

*Contabilidade financeira:* através da preparação e manutenção da escrituração contábil da empresa.

*Contabilidade fiscal:* através da apuração, recolhimento e acompanhamentos de todas as questões relacionadas com os tributos da empresa.

*Processo de transações:* através do monitoramento constante do sistema de controle interno da empresa.

Corroborando este entendimento, Crepaldi (2004) destaca que, entre outras áreas sob sua responsabilidade, a Controladoria é responsável por:

- a. Contabilidade geral: escrituração contábil, análise de contas, elaboração de demonstrativos contábeis;
- b. Contabilidade de custos: apuração do custo da produção, preparação de relatórios gerenciais, análise de tendências dos custos;
- c. Contabilidade fiscal: escrituração, acompanhamento e cumprimento de obrigações tributárias (federal, estadual e municipal) e acessórias;

- d. Controle patrimonial: registro e controle dos bens do ativo fixo da empresa;
- e. Planejamento e orçamento: elaboração de orçamento, seu acompanhamento de execução, análise de custos, análise de balanços, interpretação de tendências e perspectivas econômicas, sugestão de preços, estudo de mercado, projeção de balanços, etc.;
- f. Tesouraria: planejamento e execução do fluxo de caixa, tesouraria, contas a receber e a pagar, crédito e cobrança, contato com instituições financeiras;
- g. Tecnologia da informação: desenvolvimento e implantação de sistemas de controles integrados, administração de dados, treinamento de usuários, manutenção dos sistemas;
- h. Auditoria interna: implantação da função de auditoria interna e o acompanhamento de seu plano de trabalho; e
- i. Organização e métodos: voltado principalmente para o desenvolvimento, implantação e aperfeiçoamento do sistema de controle interno.

Vê-se que Crepaldi (2004) amplia as atividades da Controladoria, incluindo a tesouraria e a tecnologia da informação, que são atividades que necessitam de conhecimentos técnicos e operacionais específicos para sua execução. Normalmente estas atividades somente são desenvolvidas pela Controladoria em empresas de pequeno porte, onde há concentração de atribuições. Neste estudo, como está se trabalhando com empresas de grande porte (faturamento líquido ajustado superior a R\$ 100 milhões), entende-se que a gestão financeira e da tecnologia da informação é executada por outro departamento que não a Controladoria.

Embora com objetivos distintos, as atividades da Controladoria apresentadas pelos diversos autores citados, podem ser classificadas em (i) avaliação de desempenho e resultado das áreas da empresa; (ii) gestão do sistema de informação ou de controle interno; e (iii) atendimento aos usuários externos e internos. Portanto, pode-se resumir as atividades da Controladoria em:

- a. Contabilidade financeira: responsável pela escrituração contábil e preparação das demonstrações financeiras;

- b. Contabilidade gerencial: responsável pela preparação de orçamentos e relatórios gerenciais sobre o desempenho das áreas e da empresa como um todo;
- c. Contabilidade de custos: acompanhamento e apuração dos custos de produção;
- d. Gestão fiscal: responsável pelo registro, apuração e liquidação das obrigações fiscais, nos âmbitos federal, estadual e municipal;
- e. Gestão patrimonial: controle dos bens do ativo fixo;
- f. Relacionamento com terceiros: relacionamento com os auditores externos e demais órgãos externos; e
- g. Sistema de controle interno: implantação e acompanhamento do sistema de controle interno da empresa.

Com isso, a estrutura para o órgão administrativo Controladoria seria:

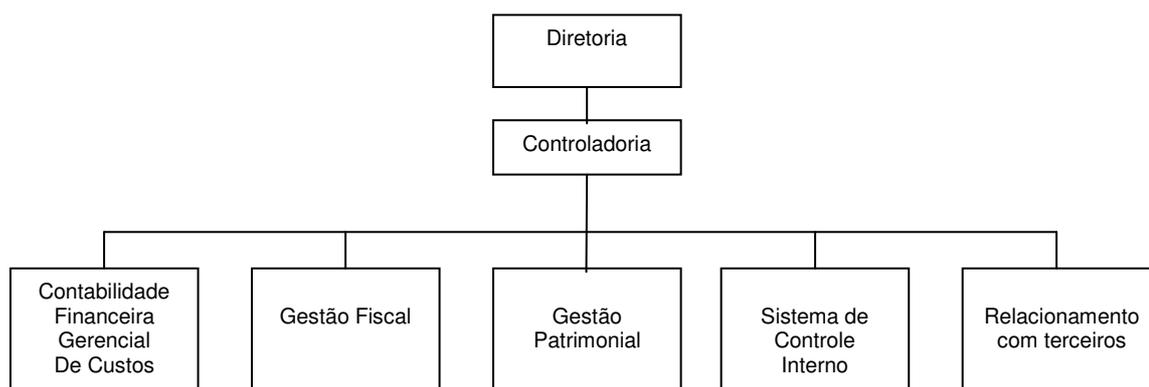


Figura 3 – Estrutura da Controladoria  
Fonte: Adaptado de Crepaldi (2004, p.40)

## 2.8 O papel da Controladoria no gerenciamento da informação

O que é gerir informações e qual o papel da Controladoria neste processo? Gerir informações está relacionado com a transformação dos dados em informações livres de erros e dentro de prazos adequados para os diversos usuários dessas informações, sejam internos ou externos.

A Controladoria, como órgão administrativo, está no centro do processo de geração de informação, portanto, deveria ser sua preocupação constante o

acompanhamento do sistema de controles internos, que é a base de dados da empresa.

Entre as principais funções da Controladoria destacam-se a coordenação e a divulgação. Enquanto a primeira centraliza a geração de informações para a adequada coordenação do desempenho das diversas áreas da empresa; a segunda função está diretamente ligada à preparação de relatórios para divulgação de resultados e para subsidiar a tomada de decisão.

Neste sentido, surge o conceito de *accountability*, que segundo Nakagawa (1993) consiste na obrigação de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder.

A *accountability* tem um sentido amplo, estando inicialmente ligado ao processo de prestação de contas da Diretoria para o Conselho de Administração, em função da delegação de poder do segundo para a primeira.

Por outro lado, também há delegação de poder da Diretoria para os gerentes, gerando responsabilidades destes e conseqüente prestação de contas dos resultados obtidos. Pode-se falar, então, da *accountability* interna da empresa.

Perez Jr., Pestana e Franco (1995, p. 32) dizem que “as responsabilidades de cada um são, portanto, determinadas em todos os níveis da organização; ao mesmo tempo, são delegados poderes específicos e fornecidos os recursos necessários a seu cumprimento”.

É neste processo de *accountability* interna que a Controladoria está envolvida. Para exercer essa função de forma eficaz, a Controladoria deve possuir um adequado sistema de geração e emissão de relatórios, que garantam informações úteis e corretas em tempo adequado.

Para Schimidt (2002, p.30) “relatórios gerais, relatórios analíticos e de controles, bem como relatórios de exceções, elaborados pela controladoria, possibilitam a análise de diversas situações e informações”.

Estes relatórios devem conter comparações entre os valores orçados e os apurados pelos sistemas de controle interno, principalmente o sistema contábil.

Importante observar que as informações fornecidas aos diversos usuários não podem e não devem ter como única base os dados contábeis, já que sua forma de acumulação prevê somente dados históricos.

## **2.8 Controladoria e o sistema de controle interno**

A Controladoria para atender a missão a que se propõe deve organizar e reportar dados e informações que sejam necessárias para os tomadores de decisão.

Ackoff (1981 apud MOSIMANN e FISH, 1999) diz, entre outras coisas, que os gestores necessitam constantemente de mais informações relevantes, de informações que desejam, e que um gestor não precisa saber como o sistema funciona apenas como usá-lo.

As informações desejadas pelos gestores são aquelas livres de erros e que atendam as suas necessidades. Os erros podem ser causados por omissão, falha no lançamento de dados, deficiência no processamento de dados, fraudes, entre outros.

Pesquisa realizada pela consultoria KPMG (KPMG *Forensic*, 2003) com as principais empresas brasileiras, identificou que assim como a existência de controles internos deficientes permite a ocorrência de fraudes, a existência de um bom sistema de controle interno é o procedimento mais comum de prevenção e detecção de fraudes.

Portanto, uma das preocupações da Controladoria deveria ser o monitoramento permanente do sistema de controle interno, já que este é o responsável pela coleta e acumulação de dados que serão trabalhados e divulgados pela Controladoria.

Neste sentido Garrison (1976 apud MOSIMANN e FISH, 1999) diz que a Controladoria é a gestora do sistema de controle interno, e por isso, está em posição de exercer o controle através da divulgação e interpretação das informações necessárias à tomada de decisões.

Este é o mesmo entendimento de Nakagawa (1993, p.17) quando diz que a Controladoria deve atuar como órgão que cria e divulga as informações na empresa. Para tanto, cabe-lhe a tarefa de projetar, implementar, coordenar e manter um sistema de controles internos capaz de atender adequadamente às necessidades de informação do processo de planejamento e controle da empresa.

Alguns autores, como Anderson e Schmidt (1961 apud MOSIMANN e FISCH, 1999) Roehl-Anderson e Bragg (2000) e Crepaldi (2004), afirmam que a manutenção de controles e auditoria interna são funções da Controladoria, com vista a verificar o funcionamento do sistema de controle interno, buscando descobrir possíveis desvios na coleta e manipulação de dados e divulgação de informação.

A Controladoria somente pode realizar um trabalho eficaz e eficiente se for suportada por um sistema de controle interno que atenda todas as necessidades dos administradores da empresa, principalmente quanto ao fornecimento de informações livres de erros e em tempo hábil.

## **3. AUDITORIA**

### **3.1 História e Conceito de auditoria**

Historiadores dizem que a origem da auditoria remonta à época das primeiras civilizações do Oriente antigo, uma vez que esses povos, ao se constituírem como sociedades organizadas, necessitavam de algum tipo de controle patrimonial e, conseqüentemente, da inspeção e verificação do patrimônio acumulado. Também nas civilizações clássicas – grega e romana – foram desenvolvidas formas de auditoria e prestação de contas dos recursos administrados quer seja nas finanças pública, orçamentária ou tributária, embora exista certa insuficiência de documentos contábeis relativos a tal período.

Attie (1998) refere-se à evolução da auditoria com a evolução da contabilidade, relacionado com a evolução econômica dos países e das empresas.

A partir do final do século XIX e início do século XX, as auditorias internas e externas tiveram evoluções diferentes. A auditoria interna apresentou grande desenvolvimento após a criação do *The Institute of Internal Auditors*, no ano de 1941, em Nova York, Estados Unidos. A definição das características de suas atividades decorre de vários fatores, como por exemplo: (a) crescimento do tamanho das organizações; (b) complexidade e diversificação das atividades das empresas; (c) delegação de funções; e (d) incompetência e/ou desonestidade de alguns profissionais (OLIVEIRA e DINIZ FILHO, 2001).

Franco (1992) diz que a auditoria externa surgiu inicialmente na Inglaterra, no século XIX, que, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi a primeira a possuir as grandes companhias de comércio e a instituir a taxaçoão do imposto de renda, baseado nos lucros das empresas.

Com o surgimento das sociedades industrializadas, no final do século XIX e início do século XX, a atividade de auditoria concentrou-se na análise dos sistemas de controles internos, de forma que as empresas restringissem os erros e as fraudes e apresentassem sua real situação patrimonial e financeira. Devido ao grande número de companhias, principalmente no Reino Unido que se declaravam insolventes, houve a necessidade de fortalecer o papel do auditor externo, uma vez que essas empresas captavam recursos de terceiros e, muitas vezes, os aplicavam em negócios altamente especulativos ou duvidosos, prejudicando, assim, os direitos daqueles que haviam investido em tais empreendimentos (FRANCO, 1992).

Com a criação do *Security and Exchange Commission – SEC*, em 1934, nos Estados Unidos, a profissão do auditor ganhou um novo impulso, pois as companhias que negociavam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a contratar serviços de auditoria, para dar maior fidedignidade às suas demonstrações contábeis.

O desenvolvimento da atividade de auditoria externa foi estruturado, fundamentalmente, a partir da necessidade que tinham os usuários da informação contábil de contar com uma opinião independente e objetiva que garantisse credibilidade e confiabilidade às informações divulgadas pela gerência, por meio das demonstrações contábeis, sobre a situação econômica e financeira da entidade.

E o que vem a ser auditoria? Segundo Sá (1998), “o termo auditoria, de origem latina (vem de *audire* – ouvir/escutar), foi utilizado pelos ingleses para rotular a tecnologia contábil de revisão (*auditing*)”, e significa:

As palavras auditoria ou censura de contas relacionam-se com a revisão e verificação de documentos contábeis, registros, livros e listagens de contas, utilizados no processo de captação, representação e interpretação da realidade econômico-financeira da empresa. (LOPES, 1989, p. 47 apud SÁ, 1998, p. 25)

Enfim, auditar significa comparar, revisar, analisar, verificar, ou outra ação que tenha por objetivo comprovar a adequação das informações geradas ou dos processos utilizados para a captação de dados necessários a essa geração de informação.

## 3.2 Auditoria interna

### 3.2.1 Conceitos e objetivos da Auditoria Interna

O objetivo do trabalho do auditor interno consiste em realizar uma revisão das transações e do sistema operacional das empresas visando a proteção dos bens e direitos da empresa contra fraudes, desvios ou desfalques, bem como a constatação de possíveis irregularidades e usos indevidos de seus bens e direitos. (OLIVEIRA e DINIZ FILHO, 2001)

Conforme Attie (1992, p. 29), a auditoria interna tem por objetivo:

1. Examinar a integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar essas informações;
2. Examinar os sistemas estabelecidos, para certificar a observância às políticas, planos, leis e regulamentos que tenham, ou possam ter, impacto sobre operações, relatórios, e determinar se a organização está em conformidade com as diretrizes;
3. Examinar os meios usados para a proteção dos ativos e, se necessário, comprovar sua existência real;
4. Verificar se os recursos são empregados de maneira eficiente e econômica;
5. Examinar operações e programas e verificar se os resultados são compatíveis com os planos e se essas operações e esses programas são executados de acordo com o que foi planejado; e
6. Comunicar o resultado do trabalho de auditoria e certificar que foram tomadas as providências necessárias a respeito de suas descobertas.

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC T 12 – Da auditoria Interna (2005, p.3), emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, completa este objetivo, acrescentando que a auditoria interna:

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.

Para o *The Institute of Internal Auditors* - IIA (2005), a auditoria interna deve também avaliar e contribuir para a melhoria do gerenciamento de risco, controle interno e das políticas de governança corporativa.

O fator em comum dos objetivos apresentado no normativo brasileiro e nas normas internacionais, é a avaliação do sistema de controle interno das organizações. Novos objetivos têm sido adicionados em virtudes das recentes mudanças nos negócios, quando se destaca o gerenciamento de riscos e a governança corporativa, termos que a IIA já incorporou.

E o que vem a ser auditoria interna? Embora seus objetivos estejam em constante atualização, os diversos autores apresentam conceitos que convergem para os objetivos aqui apresentados. A seguir são apresentados alguns desses conceitos.

Sá (1998, p.468) diz que:

a auditoria interna é um órgão de controle que, possuindo máxima liberdade, deve “acompanhar” os comportamentos da atividade empresarial ou institucional, visando, basicamente:

- Confiabilidade interna dos sistemas de controle;
- Confiabilidade interna dos registros de controle;
- Confiabilidade interna dos informes;
- Avaliação da eficácia das funções patrimoniais.

Attie (1992, p. 28) enfatiza que,

A auditoria interna é uma função independente de avaliação, criada dentro da empresa para examinar e avaliar suas atividades, como um serviço a essa mesma organização. A proposta da auditoria interna é auxiliar os membros da administração e desincumbirem-se eficazmente de suas responsabilidades. Para tanto, a auditoria interna lhes fornece análise, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas.

A NBC T 12 – Da auditoria Interna (2005, p.3) assim conceitua auditoria interna:

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.

Para o *The Institute of Internal Auditors* – IIA (2005), auditoria interna é uma atividade independente e objetiva, desenvolvida para adicionar valor e melhorar as operações das empresas.

Segundo Nascimento e Pereira (2005, p.3),

A Auditoria Interna é a especialização contábil voltada à garantia de qualidade, transparência e segurança dos controles internos implantados com o fim de salvaguardar o patrimônio dos acionistas, cuja estrutura está diretamente ligada a setor interno da empresa auditada.

Já para as Normas Internacionais de Auditoria – NIA 610 – Consideração do Trabalho da Auditoria Interna (1998, p. 161), a auditoria interna:

é uma atividade de avaliação organizada dentro de uma entidade, como um serviço para a entidade. Suas funções incluem, entre outras coisas, examinar, avaliar e monitorar a adequação e eficácia dos sistemas contábeis e de controle interno.

Gonçalves (1967, p.94 apud NASCIMENTO E PEREIRA, 2005, p.3) afirma que a:

auditoria interna é a função superior do controle econômico-financeiro da empresa. Nela repousa a base do controle interno da empresa”. Esse autor afirma a importância da Auditoria Interna como órgão superior e de staff, ou seja, de apoio aos gestores em suas funções de controle sobre os ativos da empresa.

Por fim, pode-se dizer que a auditoria interna é aquela exercida por profissional, de forma permanente, que tem por principal objetivo o exame da integridade, adequação e eficácia dos controles internos, bem como das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais, fornecendo à administração da empresa informações necessárias para a tomada de decisão, como relatórios de avaliação e recomendações de natureza técnica, além de comentários importantes sobre assuntos relacionados ao controle interno. Acrescente-se novas atribuições, como a prestação de assessoria à administração da empresa no gerenciamento de risco e na política de governança corporativa.

Para a execução dessas novas atribuições a Auditoria Interna deveria ser órgão de *staff* subordinado à presidência da Empresa. É o que diz Oliveira e Diniz Filho (2001, p.97): “Seu posicionamento ideal seria a subordinação ao alto comando da empresa, de preferência ao Presidente ou ao Conselho de Administração”.

### 3.2.2 Normas Usuais de Auditoria Interna

Para atender aos objetivos de seu trabalho, o auditor interno deve seguir normas profissionais e técnicas, principalmente aquelas relacionadas com: (a) competência técnica; (b) independência profissional; (c) integridade; (d) zelo profissional; (e) confidencialidade; (f) comportamento profissional; e (g) normas técnicas.

As regras brasileiras foram formalizadas através das Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais – NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno e com a NBC T 12 – Da Auditoria Interna.

As normas profissionais da auditoria interna estão divididas em competência técnica profissional, autonomia profissional, responsabilidade do auditor interno na execução dos trabalhos, relacionamento com profissionais de outras áreas, sigilo e cooperação com o auditor independente.

Estas regras representam as condições mínimas necessárias a serem observadas e atendidas pelos auditores internos no desenvolvimento de seus trabalhos.

Das normas profissionais é importante destacar a autonomia do auditor interno, que apesar de poder ser empregado da empresa que auditam, devem manter a devida autonomia profissional, ou seja, não devem ser intimidados a relevar qualquer deficiência identificada.

Já as normas técnicas estão divididas em dois principais tópicos: relativas à execução do trabalho e relativas ao relatório da auditoria interna.

As normas relativas à execução do trabalho estão relacionadas com os seguintes pontos:

- O trabalho de auditoria interna deve ser planejado com vistas a definir a amplitude e época apropriada para sua execução. Sempre de acordo com as linhas mestras traçadas pela alta administração da empresa.

A NBC T 12 – Da Auditoria Interna (2005, p.5) lista uma série de fatores que devem ser considerados na realização do planejamento, que são:

1. O conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da entidade;
2. O conhecimento detalhado das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade da entidade;
3. 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;
4. A existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da Auditoria Interna;
5. O uso do trabalho de especialistas;
6. Os riscos de auditoria, quer pelo volume ou pela complexidade das transações e operações;
7. O conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, semelhantes ou relacionados;
8. As orientações e as expectativas externadas pela administração aos auditores internos; e
9. O conhecimento da missão e objetivos estratégicos da entidade.

Para Attie (1998, p.44) “o planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre o ramo de atividade, negócios e práticas operacionais da entidade em exame”. É justamente isso o que determina a NBC T 12.

- O auditor deve avaliar os riscos de que seus trabalhos não atinjam os objetivos propostos. Para isso deve considerar as eventuais limitações de escopo na realização de seus trabalhos e a extensão de sua responsabilidade. A avaliação deste risco deve ser efetuada na fase do planejamento dos trabalhos e seus resultados devem ser oportunamente comunicados aos administradores da empresa.

Limitações de escopo dizem respeito à restrição a realização de algum trabalho, tais como falta de documentos ou dificuldade no acesso a dados, locais ou profissionais.

- Os procedimentos de auditoria interna devem ter a extensão e o adequado detalhamento, suficiente para a obtenção de dados e informações que atendam aos objetivos do trabalho proposto.

Os procedimentos de auditoria envolvem teste de observância (efetuado sobre os controles internos) e testes substantivos (realizados sobre os saldos contábeis) devendo focar na obtenção de: (a) informação suficiente; (b) informação adequada; (c) informação relevante; e (d) informações úteis.

Por informação suficiente entende-se aquele dado ou informação que pode ser interpretada da mesma forma por leigos ou pelo auditor interno. Como exemplo pode-se citar a existência de uma nota fiscal vencida.

Informação adequada é aquela que propicia a melhor evidência do resultado do trabalho do auditor. Pode ser exemplificada através de cópias de documentos errados. Já informação relevante é aquela que é importante para a conclusão dos trabalhos do auditor interno. Por último, informação útil é a que ajuda a empresa auditada a atingir suas metas.

- As normas também relacionam recomendações sobre o uso de amostragem e sobre a utilização de processamento eletrônico de dados.

Na seleção de amostra o auditor interno deve buscar aquela que represente a população e que proporcione evidência de auditoria suficiente e apropriada. Para o uso de processamento eletrônico de dados o auditor interno deverá contar com um profissional que possua conhecimento suficiente sobre a tecnologia da informação e os sistemas informatizados utilizados pela empresa.

Por último, as normas relativas ao relatório da auditoria interna. A NBC T 12 (2005, p.9-10) diz que:

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.

Em janeiro de 2004, o *The Institute of Internal Auditors – IIA (2005)* atualizou as normas relativas aos trabalhos de auditoria interna, que, segundo esse órgão, são divididas em: (a) normas relativas à qualificação; (b) normas relativas à execução dos trabalhos e (c) normas relativas à implementação.

As normas relativas à qualificação relacionam as características das organizações e dos profissionais que executam trabalhos de auditoria interna. As normas de execução dos trabalhos descrevem a natureza dos trabalhos de auditoria interna, relacionando as características necessárias para a avaliação dos trabalhos realizados. As normas relativas à qualificação e a execução dos trabalhos são aplicadas a todos os trabalhos de auditoria, enquanto que as normas relativas à implementação são aplicadas somente a alguns trabalhos.

As normas relativas à qualificação trazem atributos relacionados com o propósito, autoridade e responsabilidade pela realização dos trabalhos de auditoria interna. Enfatizando que estes aspectos devem ser claramente definidos. Tratam também da independência do profissional que realiza os trabalhos de auditoria interna e que os trabalhos devem ser executados de forma objetiva. Outro aspecto é relacionado ao adequado conhecimento técnico dos profissionais e o devido zelo profissional.

O último tópico das normas relativas à qualificação diz respeito a avaliação da qualidade do trabalho realizado e o programa de qualidade a ser implementado para

toda equipe que realiza os trabalhos de auditoria interna, considerando controle de qualidade interno e externo.

As normas relativas à execução dos trabalhos estão divididas em: (a) gerenciamento das atividades de auditoria interna; (b) natureza do trabalho; (c) planejamento dos trabalhos; (d) execução dos trabalhos; (e) comunicação dos resultados; (f) processo de monitoramento.

O gerenciamento das atividades de auditoria interna envolve o planejamento dos trabalhos do departamento de auditoria interna, quando devem ser consideradas as prioridades do departamento como um todo. Este planejamento deve ser adequadamente comunicado à toda a equipe. Importante salientar que para o funcionamento do departamento de auditoria interna, devem ser definidas e divulgadas políticas internas de suas atividades. Por fim, os trabalhos e os resultados obtidos devem ser periodicamente comunicados à alta administração da empresa.

A natureza do trabalho da auditoria interna deve estar focada na avaliação e na busca de contribuições que agreguem valor ao gerenciamento de risco, controle e de governança corporativa. A auditoria interna deve auxiliar a entidade no processo de identificação e avaliação de riscos significativos aos quais esteja exposta. Quanto aos controles internos, a auditoria interna deve assessorar a empresa a manter um adequado sistema de controle interno, através da avaliação deste sistema e da sugestão de procedimentos para sua melhoria. Atendendo aos novos aspectos do mundo dos negócios, a auditoria interna deve analisar e recomendar melhoria sobre o processo de governança da empresa.

O planejamento dos trabalhos descrito na norma envolve o desenvolvimento e registro de um plano para cada trabalho a ser executado. Este plano deve considerar o escopo, objetivos, a época de execução e os recursos que serão necessários para o desenvolvimento dos trabalhos. Devem ser considerados os riscos das atividades a serem desenvolvidas e a avaliação sobre o adequado funcionamento dos sistemas de controles internos. Outro aspecto importante a ser observado é quanto ao desenvolvimento de programas de auditoria suficientes e adequados para atender aos objetivos do trabalho de auditoria.

Na execução dos trabalhos, os auditores internos devem obter informações e dados suficientes, confiáveis, relevantes e úteis para que os objetivos do trabalho proposto sejam plenamente atingidos. Importante salientar que os trabalhos de auditoria interna são executados por uma equipe, composta por profissionais com as mais diversas experiências. Por isso, estes trabalhos devem ser adequadamente supervisionados para assegurar que os objetivos propostos sejam atingidos.

A auditoria interna deve comunicar os resultados obtidos. Esta comunicação é efetuada através da emissão de relatório que deve considerar os objetivos e escopo dos trabalhos, assim como as conclusões, recomendações e planos de ações para correção das deficiências encontradas. Os relatórios preparados devem ser objetivos, claros, concisos, construtivos, completos e entregues tempestivamente.

O processo de monitoramento envolve procedimentos a serem executados pelo chefe do departamento de auditoria interna para assegurar que os resultados dos trabalhos sejam comunicados à gerência apropriada.

O estabelecimento das normas usuais de auditoria, tanto internacionais quanto as brasileiras, buscam definir regras que garantam a qualidade do trabalho executado, além de agregar valor ao trabalho realizado.

Pelo exposto, nota-se que as normas internacionais de auditoria interna são mais amplas que as normas brasileiras. Contemplam procedimentos mais detalhados, além de considerar aspectos mais atuais na gestão das empresas como gerenciamento de riscos e governança corporativa.

### **3.2.3 Responsabilidades do auditor interno**

Na definição de auditoria interna citou-se que seu objetivo principal é a análise da integridade, adequação e eficácia do sistema de controle interno.

O auditor interno deve considerar, na programação de seu trabalho, o conhecimento detalhado dos sistemas contábil e de controle interno da empresa

auditada e o seu grau de confiabilidade e o conhecimento das atividades operacionais da empresa auditada, visando identificar a existência de desvios em relação aos procedimentos e rotinas estabelecidas anteriormente.

Na realização deste estudo detalhado, Attie (1992) diz que o levantamento do controle interno, do ponto de vista da auditoria interna, deve cobrir os seguintes aspectos:

- Organização sistêmica: compreende a forma como a empresa está organizada para o cumprimento dos objetivos do controle interno.
- Organização contábil: está relacionada à contabilidade em si, a estrutura do plano de contas e da operacionalização da contabilidade.
- Organização do registro legal: está relacionada ao registro contábil dos fatos econômicos.
- Organização jurídica: relaciona-se à forma e conteúdo das informações do ponto de vista jurídico.
- Organização legal: diz respeito ao registro legal da empresa, para que a mesma possa operar.
- Organização fiscal: relaciona-se aos tributos devidos pela empresa, sua correta apuração e pagamento.

Na execução de seu trabalho, o auditor interno deve obter, analisar, interpretar e documentar as informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais para dar suporte aos resultados de seu trabalho.

Segundo a NBC T 12 (2005), faz parte do trabalho do auditor interno a busca de segurança razoável quanto ao efetivo funcionamento do sistema de controle interno da empresa auditada. Neste trabalho, procura-se identificar se os controles internos estão funcionando de acordo com o que foi traçado pela administração da empresa.

A NBC T 12 (2005) ainda diz que o auditor interno deve assessorar a administração da empresa no trabalho de identificação e prevenção de erros e fraudes, obrigando-se a mantê-la informada, de forma reservada, sobre quaisquer

indícios ou confirmações de erros ou fraudes que forem identificadas quando da execução de seu trabalho.

Como se vê, uma das grandes preocupações da auditoria interna é quanto à eficácia dos controles internos na prevenção e identificação de erros e fraudes. E o que vem a ser erro e fraude, o que distingue um do outro?

A NBC T 11 (CFC, 2000c, p.156-157), define erro e fraude da seguinte forma:

11.1.4.1 – Para os fins destas normas, considera-se:

- a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e
- b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registro e demonstrações contábeis.

No mesmo sentido, a NBCT 12 (2005, p. 244) diz que:

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.

Já a NIA 240 (1997, p. 240), apresenta a seguinte definição:

3. O termo “fraude” refere-se a um ato intencional por parte de um ou mais indivíduos dentre os membros administrativos, empregados ou terceiros, que resulta em declarações falsas das demonstrações contábeis. Fraude pode envolver:

- Manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos.
- Apropriação indébita de ativos.
- Supressão ou omissão dos efeitos de transações nos registros ou documentos.
- Registro de transações sem comprovação.
- Aplicação indevida de políticas contábeis.

4. O termo “erro” refere-se a enganos não intencionais nas demonstrações contábeis, como, por exemplo:

- Erros aritméticos ou de escrita nos dados contábeis e registros subjacentes.
- Descuidos ou interpretação errônea de fatos.
- Aplicação errônea de políticas contábeis.

Cardozo (1994) classifica os erros em três tipos:

- a) Erros de princípios: reside na aplicação equivocada de normas ou práticas contábeis, o que gerará relatórios contábeis errados;
- b) Erros de omissão: reside na falta de registro contábil, o que também gerará relatórios contábeis incorretos;
- c) Erros de perpetração: é caracterizado pela falta de cuidado com os ativos ou informações das empresas. Gerará também relatórios contábeis incorretos.

Attie (1992) tipifica os erros em: (i) erros de interpretação, caracterizado pela aplicação inadequada de princípios contábeis; (ii) erros de omissão, quando procedimentos deixam de ser aplicados; e (iii) erros decorrentes da aplicação inadequada de alguma norma ou procedimento.

Este mesmo autor classifica as fraudes em:

- a) Fraude não encoberta: originadas principalmente das fraquezas dos controles internos, quando não se faz necessário que o autor da fraude esconda seus atos;
- b) Fraude encoberta temporariamente: são aquelas decorrentes de desvio temporário de recursos da empresa, quando recebimentos posteriores cobrem o ato fraudulento. Por exemplo, desvio de recebimento de duplicatas, com a respectiva omissão do registro contábil, que será coberto/registrado em recebimentos posteriores; e
- c) Fraude encoberta permanentemente: nesse tipo de fraude há uma preparação antecipada, para que os atos realizados não sejam descobertos.

Como se pode observar, a distinção básica entre fraude e erro é que na primeira há intenção de se cometer o ato ou omissão, enquanto na segunda, o ato ou omissão não foi realizado de forma intencional.

### 3.2.4 Auditoria interna e controles internos

Para Nascimento e Diniz (2005, p.3) todo o trabalho da auditoria interna é baseado no controle interno da empresa. A função de revisão dos controles internos continua a fazer parte do conceito de auditoria interna, podendo-se observar que esse controle deve ser ampliado para garantir os interesses da alta administração, principalmente aqueles relacionados com a avaliação da eficácia e eficiência das operações e à proteção de fraudes contra o patrimônio da empresa em que a auditoria interna está inserida.

A análise do controle interno é parte fundamental e primária de todos os trabalhos de auditoria interna. A realização desta avaliação está intimamente relacionada com os objetivos da própria auditoria interna.

Importante lembrar que a responsabilidade pelo desenho e implementação do sistema de controle interno das empresas é de seus administradores, que também devem manter mecanismos que assegurem a constante atualização dos sistemas implantados, de forma que novos riscos sejam identificados tempestivamente.

E onde entra a auditoria interna? Funciona como assessor da administração, efetuando avaliação para identificar se o sistema de controle interno está operando como previsto pela empresa. Outra atividade é a identificação de deficiências e elaboração de sugestões que possam melhorar o sistema de controle interno implantado.

Além do fator acima, e considerando os novos desafios da auditoria interna, conforme já previsto pelas normas expedidas pelo *The Institute of Internal Auditors – IIA*, os profissionais dessa área deverão desenvolver habilidades voltadas principalmente para o gerenciamento de riscos e a governança corporativa.

Uma das novas funções da auditoria interna das empresas consiste em monitorar e avaliar constantemente o sistema de gerenciamento de risco, a fim de atestar sua eficácia e eficiência.

A avaliação do sistema de gerenciamento de risco não envolve todos os riscos aos quais a empresa está exposta, devendo observar principalmente a: (a) confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais; (b) eficácia e eficiências das operações; (c) salvaguarda dos ativos; e (d) a adequação com os normativos aplicáveis à empresa, ou seja, o risco operacional e intimamente ligado ao sistema de controle interno.

O desenvolvimento de atividades ligadas ao gerenciamento de risco da empresa é uma das formas de adicionar valor aos trabalhos de auditoria interna, principalmente quando se tem em mente que este é um assunto sensível para a alta administração das empresas. Por outro lado, o auditor interno muda a atenção de suas atividades, funcionando mais como um consultor interno da entidade auditada, com visão para o futuro da organização, fugindo da análise sobre os fatos passados.

Em setembro de 2004 o IIA emitiu o *The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management* (2005, p.1), que relaciona as funções que podem e as que não podem ser desenvolvidas pela auditoria interna. São elas:

Atividades que podem ser desenvolvidas	Atividades que não podem ser realizadas
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Facilitar a identificação e avaliação dos riscos.</li> <li>• Treinar a gerência para avaliar os riscos.</li> <li>• Coordenar as atividades de gerenciamento de riscos.</li> <li>• Consolidar relatórios sobre riscos.</li> <li>• Desenvolver e manter um sistema de gerenciamento de riscos.</li> <li>• Desenvolver a estratégia para gerenciamento de risco, que deve ser aprovada pela administração da empresa.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Impor processo de gerenciamento de riscos.</li> <li>• Gerenciar a análise de riscos.</li> <li>• Tomar decisões sobre os riscos identificados.</li> <li>• Divulgação do gerenciamento de risco</li> <li>• Implementar respostas aos riscos identificados sem a autorização da administração.</li> </ul>

Quanto 1 – Atividades que podem e não podem ser desenvolvidas pela auditoria interna quanto ao gerenciamento de risco

Fonte: Elaborado pelo autor com base no *The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management* (2005, p.1).

Nota-se que as recomendações do IIA enfatizam que o auditor interno deve fornecer sugestões ou assessorar a administração na tomada de decisão sobre riscos, nunca, ele próprio deve tomar essa decisão. Na avaliação deste trabalho, o

auditor interno deve identificar e testar os procedimentos que a administração utiliza para mitigar os riscos a que a empresa está exposta.

Enquanto a realização de trabalhos sobre o gerenciamento de risco já estava previsto nos normativos internacionais sobre o trabalho de auditoria interna, as considerações sobre a governança corporativa foram adicionadas em janeiro de 2004.

Os principais objetivos dos trabalhos de auditoria interna sobre a política de governança das empresas deve envolver: (a) divulgação de valores éticos e de conduta sobre toda a organização; (b) adequado comportamento gerencial, principalmente quanto a *accountability*; (c) comunicação eficiente dos riscos e deficiências de controle identificadas para as áreas apropriadas da entidade; e (d) adequado processo de divulgação de informação aos usuários externos.

As atividades desenvolvidas pela auditoria interna relativamente à governança corporativa visam a busca pela implantação e funcionamento de uma estrutura capaz de atender a todos os requisitos de uma boa governança. Isto envolve uma análise periódica do código de conduta e ética em vigor, assim como revisão constante nos sistemas de controle interno e gerenciamento de riscos.

Os novos desafios da auditoria interna estão intimamente relacionados com os desafios que as organizações estão passando: gerenciar os riscos e governança corporativa. Estas duas novas atribuições estão profundamente ligadas às velhas atividades: análise do sistema de controles internos.

Vê-se, portanto, que a auditoria interna tem importante função no auxílio à administração, tanto no gerenciamento de seu risco operacional, quanto no processo de avaliação da qualidade e adequação das informações que são divulgadas aos usuários internos e externos.

### 3.2.5 Processo de trabalho da auditoria interna e relatórios emitidos

Attie (1992, p.247) diz que “o trabalho de auditoria implica a realização de diversos passos, cujo desenvolvimento requer certa ordem ou planejamento”.

O planejamento do trabalho de auditoria interna tem o objetivo de assegurar que: (i) os trabalhos realizados foram suficientes e adequados para cobrir os riscos identificados e atender às necessidades dos gestores das empresas; (ii) confirmar o entendimento dos objetivos e alcance do trabalho a ser realizado; (iii) facilitar o controle sobre a execução do trabalho, inclusive sobre a delegação de responsabilidades e acompanhamento e supervisão.

Os trabalhos de auditoria interna iniciam-se com a definição das áreas, setores, processos, unidades ou filiais (como forma de simplificar, será tratada como área) que serão revisadas durante o exercício. Esta definição é feita entre os gestores da empresa e o chefe da auditoria interna e deve considerar os riscos de cada área a ser analisada.

Como se vê, é imprescindível que os profissionais que exercem a função de auditoria interna, quer sejam empregados ou terceirizados, tenham conhecimentos das atividades e dos instrumentos de gestão de risco da entidade auditada.

De posse das áreas a serem auditadas durante o ano, o chefe do setor de auditoria deve elaborar cronograma detalhado das atividades a serem desenvolvidas, considerando a disponibilidade de pessoal, a complexidade do trabalho a ser desenvolvido e a rapidez da resposta que os gestores necessitam.

Em linhas gerais, as áreas onde os riscos são maiores devem ser revisadas, no mínimo, duas vezes ao ano. Em alguns casos, essa revisão pode ser realizada a cada trimestre, de forma a assegurar que os possíveis riscos foram mitigados.

Convém lembrar que a equipe de auditoria interna é formada por profissionais que possuem habilidades diversas, de forma a assegurar que todas as necessidades das empresas auditadas estão sendo supridas.

Considerando esta premissa, o cronograma do trabalho e a equipe designada para a auditoria de cada área devem considerar a habilidade de cada profissional, de forma que os exames a serem realizados sejam efetuados com eficácia e eficiência.

A programação dos trabalhos a serem desenvolvidos deve considerar o prazo mínimo para sua realização, que envolve: (a) o trabalho de campo; (b) as horas necessárias para a elaboração do relatório; e (c) o tempo que será necessário para a discussão dos pontos levantados no relatório com os responsáveis pelas áreas auditadas. Somente ao final desse prazo é que novos trabalhos devem ser distribuídos para os auditores.

Considerando todos os prazos acima, a auditoria interna terá condições de realizar trabalhos que atendam plenamente a todas as exigências e necessidades da administração.

Evidente que os prazos dados para a realização de cada trabalho devem ser programados com o intuito de atender a auditoria de todas as áreas, prevista no planejamento inicial entre a gestão da empresa e o chefe da auditoria interna.

Conhecer o funcionamento da empresa, como já comentado, é o fator determinante para a realização dos trabalhos de auditoria interna. Entende-se que quando a equipe de auditoria interna é composta por empregados da entidade auditada, este conhecimento é obtido com maior facilidade, até como processo de aquisição da cultura da empresa.

Por outro lado, quando a função de auditoria interna é exercida por terceiros, o entendimento das operações da empresa representa o passo inicial do trabalho, e deve ser considerado quando da preparação do cronograma de trabalho.

Claro que nos dois casos, auditor interno empregado ou terceirizado, deve existir contato com a área auditada, como forma de atualizar o entendimento do processo e de obter mais facilmente os documentos e informações necessárias para a realização de um trabalho satisfatório.

O conhecimento sobre as operações das empresas e as informações necessárias aos trabalhos são obtidos através de entrevistas com o pessoal das áreas envolvidas.

O processo de auditoria não deve ser efetuado com procedimentos padrões, sem considerar as particularidades de cada empresa. Por isso, entender como funciona a área a ser auditada é fator tão importante quanto conhecer as atividades da entidade.

Após o entendimento dos processos/atividades que serão auditadas, o auditor, normalmente o mais experiente em campo, ou mesmo o chefe do setor de auditoria interna, elabora o programa de trabalho que deverá ser seguido pelo auditor que irá realizar o trabalho.

Neste momento cabe destacar uma diferença importante entre o trabalho do auditor interno empregado e o terceirizado. Quando o auditor interno é empregado, na maioria das vezes os programas de trabalho já estão prontos e acabados; já existe uma diretriz a ser seguida. Atualizações somente são realizadas quando ocorrem mudanças significativas nos processos ou sistemas informatizados.

Quando o auditor interno é terceirizado não existem programas prontos. Os programas de trabalhos são desenvolvidos de acordo com a situação encontrada no levantamento do processo, área ou atividade que será auditada, considerando seus riscos e as necessidades dos gestores.

O auditor direciona seu trabalho na identificação e teste dos controles existentes no sistema de controle interno. Estes controles são desenhados para prevenir que erros e/ou fraudes sejam prevenidos ou detectados.

Daí surgem os dois tipos de controles: preventivos e detectivos. Os controles preventivos buscam garantir que, no processo normal das operações, todo possível desvio seja identificado antes de sua ocorrência. Os controles detectivos, por sua vez, objetivam identificar os desvios após sua ocorrência. Os controles preventivos são executados em cada operação, como, por exemplo, a senha de acesso para a realização de determinada operação. Os controles detectivos são realizados sobre

um conjunto de operações realizadas, como, por exemplo, as reconciliações bancárias.

Após a definição do programa de auditoria, o passo seguinte consiste na execução deste programa, com a busca de evidências de que os trabalhos realizados estão seguindo às normas básicas estipuladas pela administração da entidade auditada.

Convém observar que estas normas básicas estipuladas pela administração não são, na maioria das vezes, formalizadas. É comum encontrar procedimentos enraizados das empresas que foram passados verbalmente entre os funcionários.

A auditoria interna foca seu trabalho principalmente nos controles preventivos, pois é através da análise de sua execução e capacidade de prevenir a ocorrência de desvios que o auditor atingirá alguns de seus objetivos: verificar o cumprimento dos normativos internos da empresa e o adequado funcionamento do sistema de controles internos.

No entanto, este não é o único objetivo da auditoria interna. Avaliar os procedimentos que a empresa possui para gerenciar seus riscos, principalmente o risco operacional, também é seu objetivo.

A auditoria interna realiza exame sobre estes procedimentos quando, no processo de levantamento das atividades dos sistemas de controle interno, identifica as fraquezas existentes no mesmo, quer seja tecnológico, humano, de modelagem ou de regulamentação.

Então, pode-se dizer que realizar trabalhos com base em programas de testes padrão, ou preparados no passado e não atualizados para atender as novas necessidades dos negócios da empresa, compromete o atendimento de um dos objetivos da auditoria interna.

O auditor interno também poderá ser solicitado a realizar trabalhos especiais, como por exemplo, a quantificação de fraudes identificadas. Neste caso, o trabalho deve ser focado no atendimento dos objetivos e está fora da programação inicial dos trabalhos, realizado entre os gestores da empresa e o chefe da auditoria interna.

Ao final do trabalho, o auditor elabora relatórios contendo informações básicas sobre o trabalho realizado, bem como sobre os resultados obtidos. Para os administradores e para as áreas auditadas, o importante é a descrição dos fatos constatados e as evidências encontradas, bem como os riscos associados a estes fatos e as recomendações de melhoria.

O trabalho do auditor somente será completo se forem sugeridas melhorias para cada deficiência identificada.

Antes da emissão do relatório em forma final, que normalmente é encaminhado para a alta direção da empresa e para os responsáveis pela área auditada, o auditor tem a obrigação de discutir cada fato constatado com as áreas auditadas.

Este procedimento é importante por várias razões, entre elas pode-se destacar: (i) o responsável pela área auditada deve ter conhecimento sobre toda deficiência encontrada e oportunidade para apresentar seu plano de ação para mitigar os riscos envolvidos; e (ii) podem ocorrer casos em que, por falta de experiência adequada ou acesso a documentos, o auditor tenha chegado a conclusões divergentes da realidade. Neste caso, a discussão preliminar do relatório fará com que sejam elucidadas dúvidas e eliminados pontos que não se referiam a erros efetivos.

Procedimento normal após a emissão do relatório final dos auditores internos é que, como já comentado, sejam preparados planos de ação para solucionar ou, no mínimo, reduzir os riscos das deficiências identificadas.

Também deve fazer parte do trabalho do auditor interno um acompanhamento sobre o cumprimento do plano de ação elaborado. Na maioria das vezes este *follow-up* é realizado na próxima auditoria da mesma área. Caso a solução dos problemas identificados seja urgente, com prazo determinado, o acompanhamento deverá ser realizado em visita especial.

### 3.3 Auditoria externa

#### 3.3.1 Conceitos e objetivos da Auditoria Externa

O objetivo do auditor externo ou independente é emitir sua opinião sobre as demonstrações contábeis examinadas e assegurar que as mesmas representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade e em uniformidade com os períodos anteriores.

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (CFC, 2000c, p.155), emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, assim definiu a auditoria das demonstrações contábeis:

A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

Analisando as definições apresentadas pelos diversos autores sobre o que vem a ser auditoria externa, verificam-se pontos semelhantes, convergindo para o mesmo objetivo. A seguir são apresentadas algumas definições.

Para Mautz (1980, p.17):

A auditoria é o exame dos dados contábeis com o objetivo de determinar a exatidão e a fidelidade das demonstrações e relatórios contábeis.

Já Cook (1981, p.15) diz que:

A auditoria é o estudo e avaliação sistemática de transações, procedimentos, operações e das demonstrações financeiras resultantes. Sua finalidade é determinar o grau de observância dos critérios estabelecidos e emitir um parecer sobre o assunto.

Por outro lado, Motta (1988:15) diz que:

A auditoria é o exame científico e sistemático dos livros, contas, comprovantes e outros registros financeiros de uma Companhia, com o propósito de determinar a integridade do sistema de controle interno contábil, das demonstrações financeiras, bem como o resultado das operações e assessorar a Companhia no aprimoramento dos controles internos, contábeis e administrativos.

Franco (1992, p.22) fez a seguinte conceituação:

A auditoria é o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Segundo Crepaldi (2004, p.23)

A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e pertinente à legislação específica.

*O Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of American Accounting Association* (2002, p.47) define auditoria como:

Um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

Para as Normas e Procedimentos de Auditoria – NPA 01 – Parecer dos Auditores Independentes das Demonstrações Contábeis (2005, p.1), emitida pelo IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil:

A auditoria independente das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, consoante às Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica no que for Pertinente. (Normas e Procedimentos de Auditoria – NPA 01 -

### 3.3.2 Normas de Auditoria Geralmente Aceitas

Com vistas a atingir seus objetivos, o auditor deve seguir os princípios éticos que regem sua responsabilidade: (a) independência profissional; (b) integridade; (c) objetividade; (d) competência e devido zelo profissional; (e) confidencialidade; (f) comportamento profissional; e (g) normas técnicas.

Para cumprir estes princípios, o auditor deve conduzir seus trabalhos de acordo com as Normas de Auditoria Aplicáveis no Brasil, constante na NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, que contém os princípios básicos e procedimentos essenciais a serem seguidos.

As Normas de Auditoria Geralmente Aceitas representam as condições necessárias a serem observadas pelos auditores externos no desenvolvimento dos serviços técnicos de auditoria.

Essas normas estão divididas em três principais tópicos: (a) Normas relativas à pessoa do auditor; (b) Normas relativas à execução do trabalho; e (c) Normas relativas ao parecer.

As normas relativas à pessoa do auditor tratam que:

- A auditoria deve ser executada por pessoa legalmente habilitada.

Este é o pressuposto básico para que se possa realizar trabalhos de auditor externo. A norma que rege a profissão do auditor diz que somente poderá efetuar trabalhos de auditor, os profissionais formados em ciências contábeis e devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade.

- O auditor deve ser independente em todos os assuntos relacionados de seu trabalho.

O auditor não deve ter qualquer relação de parentesco com os administradores da empresa auditada, ou qualquer interesse

econômico/financeiro nesta empresa que possa ter influência, de alguma forma, sobre as conclusões do trabalho de auditoria.

- O auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização de seu trabalho e na divulgação de suas conclusões.

O auditor deve executar seus serviços com o devido zelo, competência e diligência, devendo divulgar quaisquer informações obtidas aos profissionais apropriados ou se houver uma obrigação ou direito legal ou profissional de divulgar.

As normas relativas à execução do trabalho estão relacionadas com os seguintes pontos:

- O trabalho deve ser adequadamente planejado e convenientemente supervisionados pelo auditor responsável, quando realizado por assistentes.

Almeida (2003) menciona que Planejar significa estabelecer metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e ao menor custo possível. No planejamento busca-se atingir os seguintes objetivos: (a) adquirir conhecimento sobre a natureza das operações, dos negócios e forma de organização da empresa; (b) determinar a natureza, amplitude e datas dos testes de auditoria; e (b) identificar previamente problemas relacionados com contabilidade, auditoria e impostos.

- O auditor deve conhecer e avaliar o sistema de controle interno da empresa, como base para determinar a confiança que pode depositar no seu funcionamento, bem como fixar a natureza, a extensão e os procedimentos de auditoria que serão aplicados.

Com base no entendimento do sistema de controle interno da empresa, o auditor deverá avaliar o nível de confiança que planeja depositar nos controles identificados e com isso fixar a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados.

- Os procedimentos de auditoria devem ser estendidos e aprofundados até a obtenção de dados e informações comprobatórias necessárias para fundamentar a emissão de opinião do auditor.

No desenvolvimento de seus trabalhos, o auditor poderá identificar deficiências no sistema de controle interno da empresa, que poderiam afetar a emissão de sua opinião sobre as demonstrações contábeis. Caso isso ocorra, devem ser realizados testes adicionais a fim de se verificar o efeito total das falhas encontradas, de forma que a opinião a ser expressa pelo auditor esteja livre de erros materiais.

Por fim, as normas relativas ao parecer do auditor. O parecer representa o resultado final do trabalho do auditor, quando o auditor expressa sua opinião sobre se as demonstrações contábeis representam adequadamente, ou não, a posição patrimonial e financeira da empresa.

As normas relativas ao parecer consideram os seguintes pontos:

- O parecer deve esclarecer: (1) se o exame foi efetuado de acordo com as Normas de Auditoria Geralmente Aceitas; (2) se as demonstrações contábeis examinadas foram preparadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil; (3) se os referidos princípios foram aplicados, no exercício examinado, com uniformidade em relação ao exercício anterior;
- Salvo expressa declaração em contrário, entende-se que o auditor considera satisfatórios os valores contidos nas demonstrações contábeis examinadas e nas declarações constantes nas notas explicativas que as acompanham;
- O parecer deve expressar a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto. Quando não puder expressar opinião sem ressalvas sobre todos os elementos contidos nas demonstrações contábeis e notas explicativas, devem ser declaradas as razões que motivaram esse fato. Em todos os casos, o parecer deve conter indicação precisa da natureza do exame e do grau de responsabilidade assumida pelo auditor.

Existem quatro tipos de parecer:

- Parecer sem ressalvas ou limpo: é aquele em que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas, aplicados em uniformidade com o exercício anterior e não foi identificado pelo auditor quaisquer ajustes ou limitações de escopo de exame que poderiam impactar as demonstrações financeiras.
- Parecer com ressalva: é aquele em que o auditor identificou ajuste ou limitação de escopo de exame que poderiam impactar as demonstrações contábeis, porém, estes ajustes ou limitações não são materiais a ponto do auditor emitir um parecer adverso ou com negativa de opinião.
- Parecer adverso: é aquele emitido quando o auditor possui informações suficientes para formar uma opinião de que as demonstrações contábeis não representam a posição patrimonial e financeira da empresa.
- Parecer com negativa de opinião: é aquele em que o auditor não obtém elementos comprobatórios suficientes para formar sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

### **3.3.3 Responsabilidades do auditor externo**

De maneira geral, o auditor externo tem responsabilidades sobre as demonstrações contábeis, com a sociedade, com o cliente e com terceiros.

#### **a) Responsabilidades sobre as demonstrações contábeis**

Almeida (2003), citando as Normas de Auditoria, enfatiza que a empresa é responsável pela implantação de sistemas de controle interno de modo a permitir que as demonstrações contábeis reflitam adequadamente sua posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos. O auditor externo é o profissional contratado pela empresa para opinar sobre suas demonstrações contábeis,

conseqüentemente, sua responsabilidade está limitada a sua opinião ou parecer expresso sobre essas demonstrações.

O Auditor examina as demonstrações contábeis de acordo com as Normas de Auditoria Geralmente Aceitas; portanto, não é seu objetivo principal detectar irregularidades (roubos, erros propositais etc.), entretanto, estas podem vir a seu conhecimento durante a execução do serviço de auditoria.

A Norma Brasileira de Contabilidade Profissional – NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente (CFC, 2000a) dispõe que o exame das demonstrações contábeis não tem por objetivo principal a descoberta de fraudes. Todavia, o auditor deve considerar a possibilidade de sua ocorrência.

Quando eventuais distorções, por fraude ou erro, afetarem as demonstrações contábeis de forma relevante, cabe ao auditor, caso não tenha feito ressalva específica em seu parecer, demonstrar, mediante, inclusive, a exibição de seus papéis de trabalho às entidades competentes, que seus exames foram conduzidos de forma a atender as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e as Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais.

#### b) Responsabilidade diante da sociedade

O auditor externo atua na defesa de interesses coletivos, dos investidores das demonstrações contábeis, e como defensor de correta apuração de resultados e prestações de contas, por isso possui uma função social de elevada relevância. Daí a necessidade de conquistar confiança e respeitabilidade, que se deve resguardar.

Esse papel torna crescente a responsabilidade do auditor, pois seu trabalho tem como principal finalidade fornecer segurança sobre informações financeiras divulgadas aos investidores, normalmente acionistas minoritários, aos órgãos reguladores (Comissão de Valores Mobiliários - CVM, Banco Central do Brasil – BACEN) e a sociedade como um todo, e por isso deve prestar contas de erros, falhas e omissões que venham a ocorrer em seu trabalho.

Um auditor externo, ao prestar serviços de auditoria, assume responsabilidades éticas e legais. As responsabilidades éticas são descritas pelo

Código de Ética Profissional dos Contadores e por estatutos e interpretações correlatas dos órgãos reguladores das classes profissionais de contadores e auditores. As responsabilidades legais são definidas pela lei comum ou ordinária.

c) Responsabilidade com o cliente

O contrato entre o auditor e o cliente é a base para qualquer responsabilidade que o auditor possa ter com o cliente. O auditor que deixa de cumprir um contrato de serviços é suscetível de acusação por quebra de contrato. O não cumprimento de uma disposição específica do contrato, também é considerada uma quebra de contrato e pode resultar em uma obrigação para com o cliente.

Normalmente o auditor não é passível de culpa por danos resultantes da falha em detectar falsas informações. Um erro de julgamento não pode ser considerado motivo suficiente para culpar ou responsabilizar o auditor. Só se pode acusar o auditor de negligência, se este cometer um dos seguintes atos: a) descumprimento de uma norma de conduta e que para tal exista uma acusação; b) se houver alguma relação de causa e efeito entre a negligência e o dano; e c) se a outra parte sofrer dano ou prejuízo real em decorrência dessa negligência.

As normas e procedimentos de auditoria, assim como as regras de conduta profissional, descrevem o cuidado que o auditor deve ter ao realizar uma auditoria, porém afirmam que um exame não deve ser tido como absolutamente capaz de divulgar desfalques ou dados deliberadamente falseados nas demonstrações contábeis.

Havendo falha no cumprimento das normas de auditoria, na aplicação dos Princípios de Contabilidade e dos demais procedimentos, impedindo dessa forma a detecção de erros ou fraudes, o auditor torna-se nitidamente responsável. Nos processos legais por negligência, instaurados contra o auditor, o cliente tem de provar que este faltou com o cuidado necessário ao realizar a auditoria.

Como melhor forma de defesa, o auditor possui todas as evidências de seu trabalho contidas nos papéis de trabalho, que pode provar que a auditoria foi efetuada com o devido cuidado profissional.

Os papéis de trabalho devem demonstrar que a auditoria foi convenientemente planejada, levando em conta as características do sistema de controle interno do cliente e que houve adequada supervisão e revisão do trabalho, efetuados por profissionais competentes e tempestivamente. Além disso, o parecer do auditor deve divulgar todos os dados relevantes que por alguma razão não tenham sido incluídos nas demonstrações contábeis, declarando nitidamente qual é a sua opinião.

d) Responsabilidade com terceiros

A profissão de auditor está intimamente relacionada ao fato de que credores, investidores, financiadores e outros, podem confiar nas declarações da administração, que foram externadas através das demonstrações contábeis, uma vez que estas demonstrações estão acompanhadas do parecer de um auditor externo.

O auditor é responsável diante destes terceiros, mesmo sem participarem diretamente do contrato entre o auditor e o cliente. Anteriormente, o auditor era passível de culpa por fraude, para com terceiros, somente se fosse provado que, deliberadamente, os tivesse enganado, com a finalidade explícita de induzi-los a agir em função do engano e que os terceiros realmente o tivessem agido e terem sido prejudicados. Hoje, o auditor que colabora com o cliente na elaboração de demonstrações contábeis capazes de levar a conclusões errôneas ou falsas por parte dos que se utilizam dessas informações, obviamente está cometendo fraude.

Evidentemente, todos os auditores devem evitar, sempre que possível, envolvimento nesses tipos de ações e, por isso, devem conduzir-se de forma a cumprir suas funções de forma irrepreensível. Nunca devem adotar, profissionalmente, a atitude de fazer o mínimo aceitável pelas normas (Código de Ética Profissional, Normas de Auditoria do Conselho Federal de Contabilidade e do IBRACON e Normas Internacionais de Contabilidade). A atitude correta é a de considerar que o público e os clientes merecem a mais fidedigna apresentação possível.

### 3.3.4 Auditoria Externa e os controles internos

As Normas Internacionais de Auditoria – NIA 240, assim como a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, dispõem que cabe à administração das empresas a responsabilidade de prevenir e detectar fraudes ou erros através da implantação e operação de sistemas de controle interno adequados.

As mesmas Normas dispõem ainda que o auditor não é responsável nem pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros. Porém, o fato de haver uma auditoria anual pode atuar com fator inibidor. Ao auditor, conforme comentado anteriormente, cabe avaliar os riscos de que fraudes e erros possam fazer com que as demonstrações contábeis contenham distorções relevantes. Para isso, além de considerar condições ou eventos que aumentam o risco de fraudes e erros, o auditor deve avaliar os sistemas de controles internos implantados pela administração.

Do ponto de vista do auditor externo, o sistema de controle interno implantado pelas empresas tem o objetivo de assegurar que erros e irregularidades (fraudes) sejam prontamente identificados, assegurando confiança e integridade das informações e registros contábeis.

Dessa forma, o controle interno apresenta-se como instrumento de trabalho importante e necessário para a auditoria. A partir dos trabalhos de revisão destes controles, o auditor define e delimita os procedimentos de auditoria que serão realizados para a emissão do parecer.

Na determinação do escopo de seu trabalho, o auditor externo deve avaliar o ambiente de controle da empresa auditada, levando em consideração os seguintes itens, de acordo com a NBC T 11 (CFC, 2000c):

- a. Função e envolvimento dos gestores nas atividades da empresa;

- b. Estrutura organizacional e os métodos de administração adotados, notadamente voltados para a delegação de responsabilidades e autoridade;
- c. Políticas de pessoal e segregação de funções;
- d. Fixação de procedimentos gerais de controles, tais como regras para o acompanhamento do inventário físico, normas para a preparação de conciliação de contas, e demais informes adicionais;
- e. Fixação de normas para as implantações, modificações e acesso aos sistemas de informação computadorizada (TI), assim como o acesso aos dados armazenados;
- f. Definição do sistema de aprovação e registro de transações;
- g. Limitações de acesso físico aos ativos e aos registros contábeis e/ou administrativos; e
- h. Comparações e análises dos resultados reais com dados históricos e/ou orçamentos.

Também devem ser considerados o envolvimento e as atribuições da auditoria interna (caso a empresa possua).

Esta avaliação deve levar em consideração o modelo como os controles internos foram desenhados, bem como se os mesmos estão funcionando dentro do previsto e durante todo o período do exame.

Neste trabalho, o auditor externo deve ter especial atenção aos eventos ou condições que representam possibilidades da ocorrência de fraudes ou erros. Estas condições, de acordo com a NBC T 11, Interpretação Técnica (IT) 3 – Fraude e Erro (CFC, 2000d, p.208), são as seguintes:

- a. Estrutura/atuação inadequada dos gestores da empresa auditada;
- b. Pressões internas (empregados) e externas (investidores, governo);
- c. Transações efetuadas pelos gestores que pareçam anormais;
- d. Problemas internos para o cumprimento dos trabalhos de auditoria;
- e. Fatores específicos no ambiente de sistemas de informação computadorizados.

Tendo em vista que o auditor está interessado em valores significativos, referentes a erros ou irregularidades, que afetam as demonstrações contábeis, pode-se dizer que um bom sistema de controle interno funciona como uma “peneira” na detecção desses erros ou irregularidades. Portanto, o auditor pode reduzir o volume de testes de auditoria na hipótese de a empresa ter um sistema de controle interno forte; caso contrário deve aumentá-lo.

Visando atingir seu objetivo, o auditor independente executa os seguintes passos na avaliação do sistema de controle interno da empresa:

- 1) Levanta e entende o sistema de controle interno;
- 2) Verifica se o sistema levantado é o que está sendo seguido na prática;
- 3) Avalia a possibilidade de o sistema revelar de imediato erros e irregularidades;
- 4) Determina tipo, data e volume dos procedimentos de auditoria.

Erros e/ou fraudes nem sempre são fáceis de identificar. Embora os sistemas de controle interno sejam desenhados para preveni-los ou detectá-los, algumas vezes, até por envolvimento dos próprios administradores, é improvável que os controles internos exerçam sua função eficazmente.

Qualquer sistema de controle interno pode ser ineficaz contra fraude que envolva conluio entre empregados ou contra fraude cometida pela administração. Certos níveis da administração podem estar em posição de contornar controles que previnam fraudes similares por parte de outros empregados; por exemplo, instruindo subordinados para registrar transações incorretamente ou ocultá-las, ou suprimindo informações relativas a transações.

Para facilitar a identificação destes erros e/ou fraudes, a NIA 240 (1998), através de seu apêndice elaborou uma lista de condições ou eventos que podem indicar a possível existência de fraudes e ou erros. Neste mesmo sentido, a NBC T 11 IT 3 (CFC, 2000d), contém uma lista destes eventos/condições, que podem ser assim resumidos:

- 1) Questões relacionadas à competência ou integridade da administração:

- A gestão da empresa é exercida por uma única pessoa (ou por um pequeno grupo). Não existindo um órgão superior que promova uma supervisão eficiente (conselho de administração, conselho fiscal);
- A estrutura organizacional da empresa é complexa, embora as operações da empresa sejam simples;
- As falhas significativas identificadas nos controles internos não são ajustadas;
- Existência de alta rotação do pessoal-chave das áreas financeira, contábil e de auditoria interna;
- Existência prolongada de pessoal e condições de trabalho na área de contabilidade; e
- Constante mudança de auditores externos e/ou advogados.

2) Pressões atípicas dentro da empresa:

- O setor econômico da empresa auditada está em declínio e as falências estão aumentando;
- O capital de giro é inadequado, devido à redução dos lucros ou à expansão muito rápida;
- A qualidade dos lucros está deteriorando, e os gestores da empresa vêm assumindo maiores riscos, com, por exemplo: nas suas vendas a prazo (créditos a empresas com dificuldades financeiras); alteração das práticas comerciais; ou escolhendo alternativas de práticas contábeis agressivas com o objetivo de melhorar o resultado (não constituir provisão para devedores duvidosos, provisão para contingências);
- A empresa necessita de uma tendência de lucro crescente para suportar o preço de mercado de suas ações (os acionistas desejam vender a empresa, por exemplo);
- A empresa tem um investimento significativo em um setor ou linha de produto conhecido por estar sujeito a mudanças rápidas (por exemplo: empresas ponto com);
- O resultado da empresa é dependente de um ou de uns poucos produtos, clientes ou fornecedores;
- A alta administração da empresa está sofrendo pressão financeira;

- O pessoal da área contábil está sendo pressionado para concluir as demonstrações contábeis em um período anormalmente curto;
- Existência de questões internas e/ou externas que provocam dúvidas quanto à continuidade normal das atividades da empresa; e
- Existência de desentendimento entre os acionistas (quotistas) e a administração.

3) Transações não usuais:

- Transações anormais realizadas próximo ao final do ano, especialmente as que tenham efeitos significativos sobre os resultados;
- Transações de natureza complexa, com os decorrentes tratamentos contábeis;
- Elevado número de transações realizadas com partes relacionadas, fora do contexto normal das operações da empresa; e
- Pagamentos por serviços de terceiros que pareçam excessivos em relação aos serviços prestados.

4) Problemas com a obtenção de evidências de auditoria apropriadas e suficientes:

- Registros contábeis inadequados, arquivos incompletos, ajustes excessivos nos livros e contas, transações não registradas de acordo com os princípios contábeis e contas não conciliadas com os respectivos controles auxiliares;
- Deficiência na documentação das transações realizadas, como a falta de autorização adequada, falta de documento de apoio e/ou documento alterado. Quaisquer desses problemas de documentação assumem significância maior quando relacionados a transações não usuais ou de valor relevante;
- Grande volume de diferenças entre os registros contábeis e as respostas de confirmações de terceiros;
- Conflitos entre as evidências de auditoria obtidas;
- Mudanças expressivas e inexplicáveis nos indicadores econômicos, financeiros e operacionais;
- A administração fornece respostas evasivas ou ilógicas às indagações do auditor;

- A empresa possui experiência anterior com fraude e/ou erro; e
- É um cliente novo sem histórico de auditoria independente.

Devido ao elevado grau de informatização dos sistemas de informações, a existência de sistemas integrados (p.ex. SAP e ERP), a grande dependência dos gestores em relação a estes sistemas e a falta de documentos físicos como evidência de auditoria, os riscos de ocorrências de fraudes e/ou erros em sistemas informatizados passaram a ter fundamental importância na definição dos procedimentos de auditoria a serem executados. Desta forma, os auditores externos devem, quando da análise do sistema de controle interno, avaliar os controles que a empresa possui sobre os sistemas informatizados, principalmente relacionados ao acesso aos dados (p. ex. existência de senhas de acesso) e aos programas que estão sendo utilizados pela empresa. Na análise dos programas em funcionamento, devem ser considerados os seguintes fatores: (a) a documentação sobre as alterações realizadas nos programas; e (b) se os programas que estão em funcionamento foram preliminarmente documentados, testados e aprovados pelos usuários.

Todos esses aspectos são considerados pelo auditor na sua avaliação de risco de fraude e/ou erro. Se esta avaliação indicar que pode existir fraude e/ou erro, o auditor deve considerar o efeito potencial sobre as demonstrações contábeis, e ajustar a natureza, época de aplicação e extensão dos procedimentos comprobatórios tornando possível confirmar ou dissipar uma suspeita de fraude ou erro.

A NIA 240 (1998) apresenta alguns fatores específicos para um ambiente de sistemas de informação computadorizado, a serem considerados pelos auditores independentes na sua avaliação de risco de fraude e/ou erro:

- Incapacidade para extrair informações dos arquivos de computador devido à falta de documentação, ou à documentação desatualizada, de programas ou conteúdos de registros.
- Muitas alterações de programa que não foram documentadas, aprovadas e testadas.

- Falta de uma conciliação geral entre as transações processadas eletronicamente e as bases de dados, de um lado, e a contabilidade financeira, de outro.

Não devem ser esquecidas as novas exigências trazidas pela Lei Sarbanes Oxley, editada nos Estados Unidos em 2002. Esta Lei trata, entre outros assuntos, da responsabilidade da administração e dos auditores sobre o sistema de controle interno implantado. Lembrando que esta legislação é aplicável somente para as companhias abertas registradas na *Securities and Exchange Commission* – SEC.

O auditor, com as novas responsabilidades, deve apresentar: (a) um relatório de auditoria com os resultados dos testes sobre os controles internos; (b) uma avaliação se a estrutura de controle interno e os procedimentos efetuados pela empresa incluem a manutenção de registros, que, de maneira concisa, refletem adequadamente as transações e as classificações dos ativos da mesma; (c) fornecer certeza razoável de que as transações são registradas conforme necessário, para permitir a preparação de demonstrações contábeis de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, e que os recebimentos e as despesas da empresa estão sendo feitos somente de acordo com a autorização da administração; e (d) uma descrição de deficiências significativas nesses controles internos e de qualquer desvio significativo encontrado com base nos testes realizados.

Em outras palavras, com a nova legislação, as responsabilidades dos auditores sobre o sistema de controle interno foram significativamente aumentadas. Pelas normas iniciais, a avaliação deste sistema tinha por objetivo determinar a natureza, época apropriada e extensão dos exames de auditoria com a finalidade de emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis. Agora o auditor deve emitir opinião formal sobre se os controles internos implantados estão funcionando adequadamente no atendimento de seus objetivos.

Até o momento, o normativo brasileiro sobre os trabalhos de auditoria e a própria legislação não incorporou qualquer dispositivo constante na Lei Sarbanes Oxley.

Nota-se que há uma forte ligação entre os trabalhos desenvolvidos pela auditoria e o sistema de controle interno. A análise do sistema de controle interno, sejam nos moldes da normatização brasileira atual ou através da atual legislação norte americana, é parte fundamental para o trabalho do auditor externo. É a partir de seu entendimento e avaliação sobre sua eficácia e confiabilidade que o auditor estabelece a estratégia de seu trabalho.

### **3.3.5 Processo de trabalho da auditoria externa e relatórios emitidos**

Diferente da auditoria interna, onde as áreas a serem auditadas são identificadas através de discussão entre os administradores da empresa e o chefe da auditoria interna, na auditoria externa as atividades que terão os sistemas de controle interno levantados e testados serão definidos com base em materialidade e relevância.

No processo de planejamento da auditoria externa, o auditor determina o nível de materialidade que será utilizado naquele trabalho em particular. Com base nesta definição, serão identificadas as contas que têm importância para a auditoria. Normalmente são aquelas contas que possuem saldo superior ao nível de materialidade determinado.

Não é somente o saldo da conta que determina aquelas que têm importância para a auditoria. Também é considerado o risco inerente, que é a suscetibilidade de um saldo de conta (ou de um grupo de contas) estar sujeito a um erro material, pressupondo-se que não haja quaisquer controles a isso relacionados.

Caso o saldo de uma conta seja inferior a materialidade determinada, e o auditor julgue que o risco inerente desta conta é alto, então se tem uma conta importante para a auditoria. Pode-se citar como exemplo o saldo de caixa e bancos, que normalmente não é elevado, mas que, pela natureza e volume de suas operações, tem risco inerente alto.

Por outro lado, há casos em que o saldo da conta é superior à materialidade determinada, mas, mesmo assim, o auditor não realiza a identificação e levantamento dos processos que afetam estas contas.

Isto acontece para aquelas contas em que é mais eficaz realizar procedimentos de testes substantivos, ou seja, é mais eficiente para a auditoria como um todo realizar procedimentos, tais como teste de documentos, inspeção física, cálculos globais, revisão analítica, do que efetuar o levantamento do sistema de controle interno e testar os controles identificados.

Normalmente está se falando das contas do ativo permanente (investimentos, imobilizado e diferido), empréstimos e financiamentos, patrimônio líquido, imposto de renda e contribuição social a pagar e diferidos e dividendos e juros sobre capital próprio a pagar.

Claro que essa decisão do auditor depende do tipo de empresa que ele está trabalhando. Se estiver auditando uma concessionária de energia elétrica, por exemplo, onde é procedimento normal a construção de subestações e linhas de transmissão de energia, a auditoria será mais eficaz e trará mais benefício para a empresa auditada se realizar o levantamento e teste dos processos que afetam o imobilizado.

Após a identificação das contas importantes para a auditoria, o auditor busca os processos relacionados com estas contas. Por exemplo, as contas a receber das empresas sofrem mutações através dos processos de vendas/contas a receber, recebimentos e constituição de provisão para devedores duvidosos.

Este trabalho é realizado para todas as contas importantes. De maneira geral, as principais contas e os respectivos processos são:

<b>Contas</b>	<b>Processos</b>
Caixa e bancos	Recebimentos, pagamentos e folha de pagamento.
Contas a receber	Vendas, contas a receber, recebimentos e constituição de provisão para devedores duvidosos.
Estoques	Compras, custo de produção, vendas
Contas a pagar	Compras, contas a pagar, pagamentos
Salários e contribuições a pagar	Folha de pagamento
Impostos a recuperar/recolher – ICMS	Vendas, compras pagamentos.
Receita de vendas	Vendas
Custo das Vendas	Custo de produção, vendas.

Quadro 2 – Contas importantes e processos  
 Fonte: Elaborado pelo autor

O entendimento de como os processos são realizados pela empresa, desde o momento inicial até o registro contábil é o próximo passo realizado pelos auditores externos, inclusive com a identificação dos controles preventivos e detectivos existentes. Este trabalho é efetuado através de entrevistas com os responsáveis pelas áreas, acompanhamento da realização das atividades e/ou leitura dos normativos existentes. Ao final, são gerados memorando descritivos com o que foi colhido ou fluxogramas detalhando o processo.

Este trabalho serve como base para identificar as deficiências que podem ocorrer durante o processo. Nesse caso, o escopo do trabalho de auditoria compreende:

- a. Entender o fluxo de informações, em detalhes suficientes para poder identificar onde podem surgir erros no processo e, assim, onde são necessários controles para mitigar esses erros.
- b. Identificar quaisquer trabalhos que possivelmente possam estar em conflito, mediante a identificação das pessoas que executam as diferentes atividades de todo o processo, ou seja, se há adequada segregação de funções.

A busca dos pontos no fluxo de atividades onde podem ocorrer erros é um fator importante no processo de auditoria. Sua preocupação não é somente saber se os controles existentes estão funcionando como deveriam funcionar. O auditor está

preocupado em identificar todos os pontos onde podem existir brechas para a ocorrência de erros ou fraudes, e sabem, em seguida, se a empresa possui os controles necessários para mitigar seus riscos.

Importante lembrar que o levantamento do sistema de controle interno e teste dos controles das empresas auditadas são procedimentos obrigatórios para todo trabalho de auditoria externa. Entretanto, podem ocorrer casos em que os testes dos controles internos não possam ser executados, quando, por exemplo, não forem identificados controles.

Com o entendimento sobre o funcionamento dos processos e a identificação dos controles existentes, os auditores, normalmente o mais experiente, preparam um programa para testar os controles que garantam que: (a) todas as transações realizadas foram registradas; (b) todas as transações registradas são reais, estão valorizadas corretamente, foram classificadas corretamente e contabilizadas tempestivamente.

Enquanto que a auditoria interna é mais focada em controles preventivos, a auditoria externa busca sempre controles detectivos, pois estes agregam várias operações, dando mais eficiência ao trabalho.

Um sistema de controle interno não pode ser composto somente por controles detectivos. Em alguns casos só existem controles preventivos, como por exemplo, o controle que garante que as operações estão corretamente valorizadas.

Assim, no trabalho de auditoria externa, são alternados testes de controles preventivos (realizados sobre uma amostra) e controles detectivos (realizada para todos os meses).

O resultado dos testes de controle tem influência significativa sobre os procedimentos substantivos de auditoria que serão realizados para obter evidências que suportem a opinião do auditor.

Outro resultado importante dos testes de controle é o relatório gerado a partir das deficiências encontradas. O relatório sobre deficiências dos controles internos tem dois focos: (i) pontos do sistema de controle interno onde controles eram

necessários e não foram identificados; e (ii) falhas no funcionamento dos controles existentes.

Ao falar-se sobre a inexistência de controles, está se falando de trabalho sobre o risco operacional. Quando se fala nas falhas no funcionamento dos controles existentes, que seja por deficiências tecnológicas ou pela inaptidão do pessoal de atender os normativos internos da empresa, está se falando tanto sobre o risco operacional quanto sobre a verificação dos normativos da empresa.

Convém aqui fazer uma ressalva sobre o alcance do trabalho do auditor externo sobre o sistema de controles internos. Este trabalho está centrado em materialidade e amostragem, já que seu objetivo principal não é atestar o funcionamento do sistema de controle interno, mas emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis. O auditor externo não revisa todas as unidades de uma empresa. Ele dá oportunidade, no momento da seleção de sua amostra, que todas as operações de todas as unidades possam ser verificadas e testadas.

Com isso, o alcance de seu trabalho é limitado, se comparado com o trabalho da auditoria interna, que testa todas as unidades de uma empresa, independente de sua relevância em relação às operações.

Apesar desta limitação do alcance, o trabalho do auditor externo tem ajudado na melhoria dos sistemas de controles internos e no gerenciamento dos riscos operacionais das empresas auditadas.

Antes da emissão do relatório sobre deficiências do controle interno em forma final, o auditor discute cada ponto identificado com as áreas auditadas.

Não é trabalho do auditor externo realizar acompanhamento sobre a resolução dos pontos constantes em seu relatório. Faz parte do seu trabalho, quando das próximas revisões, verificar se aquela deficiência continua a existir.

## 4. CONTROLE INTERNO

### 4.1 Conceitos e elementos dos controles internos

Tem-se visto diversos conceitos simplistas do que seja controle interno. Algumas vezes se define controle interno como sendo auditoria interna. Ora, auditoria interna é um trabalho organizado que tem por objetivo, entre outros, verificar a eficiência e a eficácia dos controles internos, através da revisão e análise do que foi executado. Já controle interno está relacionado com os procedimentos de uma organização, fazendo parte das estratégias organizacionais das empresas.

Para o *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA (MIGLIAVACCA, 2002, p.17-18 apud MORAES, 2003, p.22):

o controle interno, no sentido amplo, compreende controles que se podem caracterizar como contábeis ou como administrativos, como segue:

- a) controles contábeis compreendem o plano da organização e todos os métodos e procedimentos referentes e diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e fidedignidade dos registros financeiros. Geralmente compreendem controles tais como: sistemas de autorização e aprovação, separação entre tarefas relativas à manutenção de registros, elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou custódia do ativo, controles físicos sobre o ativo e auditoria interna;
- b) controles administrativos são os que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes, principalmente à eficiência operacional e obediência às diretrizes administrativas e que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. Em geral, incluem controles como análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, programas de treinamento de empregados e controle de qualidade.

Conforme a *International Federation of Accountants* – IFAC (1998, p-82-83)

O termo “sistema de controle interno” significa todas as políticas e procedimentos adotados pela administração de uma entidade para auxiliá-la a alcançar o objetivo da administração de assegurar, tanto quanto seja

factível, a condução ordenada e eficiente de seu negócio, incluindo aderência às políticas de administração, a salvaguarda de ativos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a exatidão dos registros contábeis e inclusão de tudo que os mesmos devem conter, e a preparação tempestiva de informações financeiras confiáveis. O sistema de controle interno se estende além daqueles assuntos que se relacionam diretamente com as funções do sistema de contabilidade, e compreende:

- a) “ambiente de controle” que significa a atitude geral, consciência e ações de diretores e da administração a respeito dos sistema de controle interno e sua importância na entidade. O ambiente de controle tem um efeito sobre a eficácia dos procedimentos de controles específicos. Um ambiente de controle forte, por exemplo, com controles orçamentários firmes e uma função de auditoria interna eficaz, podem complementar, de modo significativo, os procedimentos específicos de controles. Entretanto, um ambiente não assegura, por si mesmo, a eficácia do sistema de controle interno.
- b) “procedimentos de controle” significam aquelas políticas e procedimentos adicionais do ambiente de controle que a administração tenha estabelecido para conseguir os objetivos específicos da entidade.

Segundo as Normas e Procedimentos de Auditoria – NPA 02 – Procedimentos de Auditoria de Instituições Financeiras e Entidades Equiparadas, emitida pelo IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (2005, p.4)

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto ordenado dos métodos e medidas, adotados pela entidade para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis.

O *Institut Français des Experts Comptables* (apud CREPALDI, 2004, p.242) diz que:

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 fornecidos pela Contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções de direção.

Para Moscove, Simkin e Bagranoff (2002, p.196),

Um sistema de controle interno consiste de vários métodos e medidas criados e implantados dentro do sistema organizacional para realizar os quatro objetivos seguintes: (1) proteger os ativos, (2) conferir a exatidão aos dados contábeis, (c) promover a eficiência operacional e (d) encorajar a adesão às diretrizes administrativas prescritas.

Com relação aos aspectos da confiabilidade das informações financeiras, os autores enfatizam a necessidade de exatidão destes dados como forma de serem efetivamente úteis no processo de tomada de decisões da organização.

Já Nakagawa (1993) diz que o controle interno representa um conjunto de procedimentos, métodos e/ou rotinas, que tem por objetivo a proteção dos ativos e produção de dados contábeis, além de ajudar aos gestores na condução ordenada dos negócios da empresa.

Sancovschi (1999) define controle interno como sendo composto pelo plano de organização e pelos métodos e procedimentos que o acompanham para salvaguardar os ativos, propiciar dados contábeis precisos e confiáveis, promover a eficiência das operações e incentivar o respeito às políticas gerenciais.

Para Almeida (2003, p. 63),

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.

Conforme D'Ávila (2002, p.25),

controle interno é um processo executado pelo conselho de administração, gerência e outras pessoas de uma organização, desenhado para fornecer segurança razoável sobre o alcance de objetivo nas seguintes categorias:

- Eficácia e eficiência operacional;
- Mensuração de desempenho e divulgação financeira;
- Proteção de ativos; e
- Cumprimento de leis e regulamentações.

De acordo com o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO* (2005), controle interno é um processo efetuado pelo conselho de administração, diretoria, gerência e outros profissionais, desenhado para promover razoável segurança de que os objetivos das empresas quanto à (i) confiabilidade das demonstrações contábeis, (ii) eficácia e eficiência das operações e (iii) adequado cumprimento das normas e regulamentos, serão atingidos.

Diz ainda que o controle interno é composto por ambiente de controle, análise de risco, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento.

A Figura 4 apresenta a inter-relação entre os elementos do controle interno:

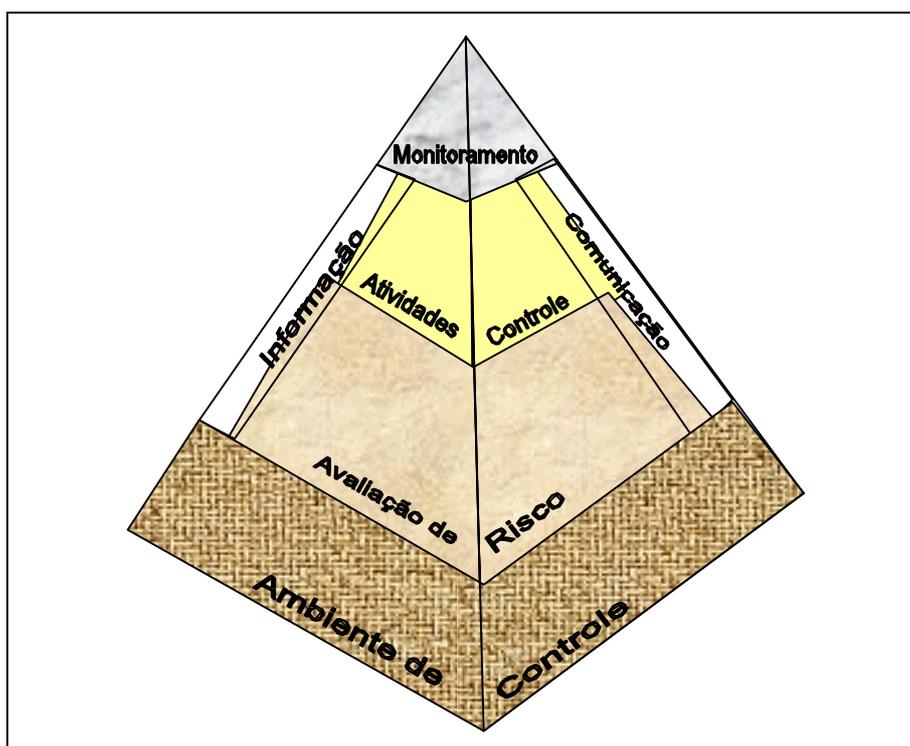


Figura 4 – Relacionamento dos componentes do COSO  
 Fonte: Barbosa et al, 1999

O **ambiente de controle** está relacionado com a consciência de controle da alta administração da empresa, considerando fatores como ética e integridade, além de enfatizar, para todos os profissionais da organização, a importância dos controles internos e sua preocupação em saber se os controles implantados estão sendo executados como previamente previstos.

**Análise de riscos** envolve a identificação dos fatores internos e externos às operações da empresa que, de alguma forma, poderiam afetar a realização de seus objetivos e metas. Esta avaliação de risco deve ser efetuada de forma constante e contínua e os controles internos devem ser periodicamente reavaliados de forma que possa considerar a existência de novos riscos ou riscos que não foram previamente identificados.

Na **atividade de controle** são consideradas as políticas internas da empresa que asseguram que os planos definidos pela alta administração estão sendo implantados e atingidos em todos os níveis hierárquicos da organização, incluindo o sistema de tecnologia da informação.

**Informação e comunicação** relacionam-se com a produção de informações operacionais, financeiras e de conformidade com os normativos (*compliance*),

necessárias para a administração da empresa. As informações geradas serão utilizadas por usuários internos e externos e deve seguir um fluxo, que atenda a todos os níveis hierárquicos da organização.

O último elemento representa o **monitoramento** constante das operações e atividades regulares da empresa, decorrente do desempenho de seus profissionais. Este elemento também envolve a comunicação das deficiências identificadas ao gestor responsável pelo controle das operações.

Para o adequado funcionamento do sistema de controles internos de uma empresa, faz-se necessário que todos os cinco elementos estejam implantados e funcionando em relação a cada um dos objetivos do controle interno.

Embora busquem apresentar atribuições diferentes, podem ser observadas diversas semelhanças entre as definições apresentadas pelos diversos autores citados.

## 4.2 Objetivos do sistema de controle interno

Tendo por base a definição apresentada no item 4.1 deste trabalho, os objetivos do sistema de controle interno são:

- a) Proteção dos ativos das empresas;
- b) Verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis;
- c) Promover a eficiência operacional; e
- d) Encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Para Grazziotin (2002, p.13),

Os objetivos principais do processo de controle interno fundamentais a qualquer negócio, podem ser caracterizados como segue:

- Eficiência e eficácia das operações (objetivos operacionais).
- Confiabilidade e integridade da informação financeira e gerencial (objetivos de informação).
- Aderência com leis e regulamentos aplicáveis (objetivos de *compliance*).

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002) apresentam uma lista de objetivos mais extensa. Entretanto os objetivos listados são subdivisões dos objetivos constantes na definição do sistema de controle interno, como verificado no Quadro 1.

<b>Objetivos constantes na definição de sistema de controle interno</b>	<b>Objetivos apresentados por Oliveira, Perez Jr. E Silva (2002, p. 84-85)</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Proteção dos ativos das empresas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Proteger os ativos da entidade, o que compreende bens e direitos; e</li> <li>• Prevenir erros e fraudes.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Obter informações adequadas, confiáveis e de qualidade;</li> <li>• Comprovar a veracidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;</li> <li>• Registrar adequadamente as diversas operações;</li> <li>• Assegurar a legitimidade dos passivos da empresa; e</li> <li>• Assegurar o correto processamento das transações da empresa.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Promover a eficiência operacional</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Servir como ferramenta para a localização de erros e desperdícios;</li> <li>• Estimular a eficiência do pessoal.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Encorajar a adesão à política traçada pela administração</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar e assegurar os cumprimentos às políticas e normas da empresa; e</li> <li>• Permitir a observância e estrito cumprimento da legislação em vigor.</li> </ul>

Quadro 3 - Objetivos do controle interno.  
Fonte: Dados elaborados pelo autor.

### 4.3 Princípios do controle interno

O sistema de controle interno de uma organização varia conforme as condições dos ambientes externo (mercado) e interno (instalações e pessoal) das empresas, estando relacionado com a complexidade de suas operações e, principalmente, da vontade e apoio de seu dirigente.

Alguns princípios básicos devem ser adotados por qualquer sistema de controle interno como forma de manter um nível mínimo de eficiência e eficácia nas atividades executadas por esse sistema.

Cardozo (1994) apresenta os seguintes princípios:

- 1º – Fixação de responsabilidades: deve existir clara delimitação de responsabilidades;
- 2º – Separação entre registros e operações: as funções de registrar as operações e de registro são incompatíveis entre si e, conseqüentemente, não devem ser executados pelas mesmas pessoas. Seria o que se chama de *segregação de funções*;
- 3º – Divisão do ciclo completo de uma transação por diversos profissionais: estabelece a segmentação na execução das tarefas, de forma que não comprometa sua eficácia e eficiência. Permite a identificação de possíveis erros com maior probabilidade do que se a tarefa fosse executada por uma única pessoa;
- 4º – Seleção e treinamento do pessoal envolvido com funções de controle: o entendimento dos objetivos do trabalho para aqueles envolvidos na realização dos controles, além do seu treinamento constante, contribuirá para a eficiência do controle e diminuição de custos;
- 5º – Promover o rodízio de funcionários: objetiva eliminar a dependência que a empresa possa ter de um só empregado;
- 6º – Tarefas e procedimentos devem ser normatizados: a completa descrição das tarefas de um sistema de controle interno em um manual organizacional permite a diminuição da ocorrência de erros;
- 7º – Seguro-fidelidade para os responsáveis pela custódia de numerário e outros ativos

além de proteger o patrimônio da empresa em caso de desvio [...] os funcionários sabem que a companhia seguradora somente indenizará prejuízos quando houver comunicação da ocorrência à autoridade policial, e assim, as responsabilidades terão de ser apuradas. (CARDOZO, 1994, p. 35):

- 8º – Informatização dos sistemas de controle interno: apesar de não eliminar por completo a ocorrência de erros sua utilização permite o aumento da

eficiência do sistema de controle através da realização simultânea de várias atividades.

Sancovschi (1999) apresenta a revisão independente como princípio de controle interno, sugerindo que os procedimentos referentes à determinada atividade devem prever processos de comprovações rotineiras e obtenção independente de informações de controle.

Para Sá (1998, p.107), os princípios fundamentais do controle interno são:

- a) Existência de um plano de organização com uma adequada distribuição de responsabilidades.
- b) Regime de autorização e de registros capazes de assegurar um controle contábil sobre os investimentos, financiamentos e sistema de resultados da empresa (custos e receitas), ou de metas das instituições (orçamentos).
- c) Zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas.
- d) Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado.

O Comitê de Supervisão Bancária da Basileia estabeleceu treze princípios de controles internos, vinculados aos cinco elementos de controles determinado pelo COSO, que, na visão do Comitê, devem ser de aplicação geral em todas as instituições financeiras e não devem estar dirigidas a áreas específicas.

#### a) Supervisão pela administração e cultura de controle.

Princípio 1: A diretoria é responsável, em última instância, pelo estabelecimento e manutenção de um sistema de controle internos adequado e efetivo. (GRAZZIOTIN, 2002, p.16)

Princípio 2: O nível gerencial superior deve ter a responsabilidade [...], pelo desenvolvimento de processos que identifiquem, mensurem, monitorem e controlem os riscos incorridos pelo banco, pela manutenção de uma estrutura organizacional que determine claramente responsabilidade, autoridade e hierarquia; pela fixação das medidas apropriadas para os controles internos, e pelo monitoramento da adequação e da efetividade do sistema de controle interno. (GRAZZIOTIN, 2002, p.16)

Princípio 3: A diretoria e o nível gerencial superior são responsáveis pela promoção de altos padrões éticos e de integridade, e por estabelecer uma cultura dentro da organização que enfatize e demonstre a todos os funcionários a importância dos controles internos. (GRAZZIOTIN, 2002, p.16)

#### b) Gerenciamento de riscos.

Princípio 4: Um sistema de controles internos efetivo requer que os riscos materiais que poderiam afetar adversamente a realização dos objetivos do

banco estejam sendo reconhecidos e continuamente avaliados. (GRAZZIOTIN, 2002, p.17)

#### c) Atividades de controle.

Princípio 5: Um sistema de controles internos requer que uma estrutura apropriada de controle seja estabelecida, com as atividades de controle definidas para cada tipo de negócio. Esses devem incluir: revisões de alto nível, atividades de controle apropriadas para diferentes departamentos ou divisões; controles físicos; verificações de conformidade com os limites de exposição e o acompanhamento da não-conformidade; um sistema de aprovações e autorizações, e um sistema de verificação e reconciliação. (GRAZZIOTIN, 2002, p.17)

Princípio 6: Um sistema efetivo de controles internos requer a existência de apropriada segregação de funções e que aos funcionários não sejam atribuídas responsabilidades conflitantes. (GRAZZIOTIN, 2002, p.17)

#### d) Informação e comunicação.

Princípio 7: Um sistema efetivo de controles internos requer que haja [...] informação [...] confiável, oportuna, acessível e fornecida num formato consistente. (GRAZZIOTIN, 2002, p.17)

Princípio 8: Um sistema efetivo de controles internos requer a existência de sistemas de informações apropriados, que cubram todas as atividades do banco. (GRAZZIOTIN, 2002, p.18)

Princípio 9: Um sistema efetivo de controles internos requer o estabelecimento de canais efetivos de comunicação para assegurar que os funcionários compreendam e se engajem nas políticas e procedimentos que afetem suas obrigações e responsabilidades. (GRAZZIOTIN, 2002, p.18)

#### e) Atividades de monitoramento.

Princípio 10: O monitoramento dos riscos-chaves deve ser parte das operações diárias do banco, bem como das avaliações periódicas realizadas pelas linhas de negócios e pela auditoria interna. (GRAZZIOTIN, 2002, p.18)

Princípio 11: Deve existir uma auditoria interna efetiva e completa sobre o sistema de controles internos, executada por pessoal treinado, competente e operacionalmente independente. (GRAZZIOTIN, 2002, p.18)

Princípio 12: As deficiências identificadas nos controles internos [...] devem ser prontamente comunicadas ao nível gerencial apropriado e solucionadas rapidamente.. (GRAZZIOTIN, 2002, p.18)

Princípio 13: Os supervisores devem exigir que todos os bancos [...] tenham um efetivo sistema de controles internos que seja consistente com a natureza, a complexidade e o risco das suas atividades [...] e que responda a mudanças nas condições e ambiente externo do banco. (GRAZZIOTIN, 2002, p.18)

Pelo exposto, percebe-se que os princípios apresentados por Cardozo (1994), Sá (1998) e Sancovschi (1999) se encaixam nos princípios 5 e 6 do Comitê da Basileia, que trata das atividades de controle.

Com isso, vê-se que os princípios apresentados pelo Comitê da Basileia têm uma visão mais ampla, onde considera o envolvimento de toda organização, desde a alta administração, na definição de suas responsabilidades, até as atividades dos níveis hierárquicos inferiores.

Pode-se aplicar os princípios determinados pelo Comitê da Basileia para as instituições não financeiras. Nestas organizações, a alta administração, juntamente com os principais executivos e a gerência intermediária, é responsável pela elaboração e implementação das estratégias do negócio, além de compreender e analisar os principais riscos incorridos pelo negócio e ser responsável pela definição e implementação da estrutura organizacional.

A administração das empresas é responsável pela implementação e difusão dos valores éticos da organização e pela divulgação da importância da existência de um sistema de controle interno que atenda às necessidades da entidade como um todo, de forma tempestiva.

As empresas devem desenhar seu sistema de controle interno para identificar riscos que possam afetar de forma material a realização de seus objetivos. Esta avaliação deve ser contínua e realizada de forma constante. O sistema de controle interno das organizações deve ser periodicamente revisado com vista a considerar um novo risco.

As empresas devem definir em sua estrutura as atividades de controle necessárias a cada área de negócio. Na definição desta estrutura deve ser considerada a adequada segregação de funções, de forma que não haja conflito de interesse entre as atribuições de cada profissional e suas responsabilidades.

Um das principais funções do sistema de controle interno é sua capacidade de fornecer informações úteis e tempestivas, quer seja para usuários internos ou usuários externos. As informações geradas e divulgadas sejam financeiras, operacionais ou de conformidade com as normas e regulamentos aplicáveis, devem

ser confiáveis, compreensíveis e acessíveis a todos aqueles que utilizem as mesmas.

Por fim, as atividades das empresas devem ser constantemente monitoradas, principalmente quanto aos riscos-chaves para a organização, bem como sobre quanto ao efetivo funcionamento do sistema de controle interno. Neste aspecto, o Comitê da Basileia, sugere a existência de uma auditoria interna, formada por profissionais adequadamente selecionados e bem treinados, que deve divulgar as deficiências identificadas diretamente a alta administração da empresa.

#### **4.4 Tipologia dos controles internos**

Segundo o *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA (MIGLIAVACCA, 2002 apud MORAES, 2003), os procedimentos de controle implantados em uma empresa podem ser classificados em controles contábeis e administrativos, sendo que estes últimos podem ser divididos em controles organizacionais e controles de processamento e do fluxo de operações.

##### **Controle contábil**

O controle contábil é efetuado com base nas informações contábeis, para sua realização são utilizados os instrumentos de contabilidade.

O sistema contábil é o sistema de informação econômico-financeiro mais importante da empresa, pois influencia no gerenciamento de custos, no controle e planejamento das operações, nas decisões estratégicas e no processo decisório dos usuários externos.

Para Attie (1998, p.114), os controles contábeis “compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e fidedignidade dos registros contábeis”.

A contabilidade possui dois principais objetivos:

- Registrar todas as informações relacionadas com os diversos tipos de movimentações patrimoniais e financeiras de uma empresa; e
- Fornecer aos usuários, independente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumidamente deveria atender igualmente bem a todos os tipos de usuários.

Neste sentido, Figueiredo e Caggiano (1997, p. 39) dizem que:

Quando usada no processo de controle, a informação contábil reveste-se de grande importância, pois, além de prestar-se como padrão e *feedback* para o processo, pode também ser usada como medida de desempenho das pessoas envolvidas na gestão das diversas áreas.

O sistema contábil é capaz de fornecer informações importantes aos gestores, em forma de relatórios, tais como as demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstrações de Origens e Aplicações de Recursos); e relatórios gerenciais (comparativo dos valores orçados com os valores reais; volume de vendas; produção; entre outros).

Pode-se dizer, então, que os controles contábeis têm por objetivo permitir que:

- a As operações sejam efetuadas de acordo com as autorizações gerais ou específicas da administração;
- b Todas as transações sejam registradas tempestivamente, de forma que se possa emitir, periodicamente, informativos contábeis e controle contábil sobre os ativos;
- c Somente tenha acesso a ativos as pessoas autorizadas pela administração; e
- d Os bens físicos existentes possam ser comparados com os respectivos saldos contábeis.

Como visto no Capítulo 2, durante muito tempo os sistemas contábeis utilizados pelas empresas não eram adequados às suas necessidades, uma vez que foram montados com o objetivo principal de atender exigências externas (emissão

de demonstrações contábeis, informações ao fisco), quando deveriam atender as necessidades dos usuários internos (gestores).

Figueiredo e Caggiano (1997) salientam que a contabilidade moderna tem se caracterizado como uma das ferramentas úteis aos administradores na otimização do processo de tomada de decisão. Como sistema de informação e mensuração de eventos que afetam a tomada de decisão, possibilita o delineamento de fatos futuros a partir do conhecimento de fatos passados, de forma que esta otimização seja, senão alcançada totalmente, buscada com maior segurança.

### **Controles organizacionais**

Figueiredo e Caggiano (1997) dizem que a organização envolve a identificação e definição de toda estrutura administrativa da empresa, visando determinar as responsabilidades de cada gestor, com o objetivo de implantar as decisões estratégicas, facilitando, assim, o fluxo de informações para a tomada de decisão.

Portanto, os controles organizacionais são formados pelos métodos administrativos e operacionais, de uso rotineiro na realização das diversas atividades dentro da empresa. Outro fator a ser considerado nos controles organizacionais é que a segregação de funções e a departamentalização são elementos efetivos de controle.

Para Attie (1998, p.114-115), os controles organizacionais “compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração”.

### **Controles de procedimentos e do fluxo da documentação**

Os controles sobre os procedimentos e do fluxo de documentação, segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002), objetivam fornecer razoável segurança de que:

- As transações e operações foram realizadas de acordo com especificações da administração;

- As transações e operações são contabilizadas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade;
- O acesso aos ativos da empresa somente é permitido aos profissionais autorizados pela administração; e
- São atribuídas responsabilidades para que as operações e transações contabilizadas sejam comparadas periodicamente com os itens existentes.

Para que o sistema de controle interno funcione de forma eficaz e eficiente é necessária a combinação dos três tipos de controles.

#### **4.5 Aspectos do funcionamento do sistema de controle interno**

Conforme já comentado neste trabalho, o sistema de controle interno deve assegurar que as várias fases do processo decisório e do fluxo de informações de uma empresa tenham a necessária confiabilidade, ou seja, o sistema de controle interno deve atender seus objetivos, que consistem na proteção dos ativos das empresas, verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Para que isso ocorra, conforme comentado no item 4.3, necessário se faz que alguns elementos estejam presentes no sistema de controle interno em funcionamento. Estes elementos são:

- a. Fixação de responsabilidades;
- b. Segregação de funções;
- c. Estabelecimento de políticas e procedimentos claramente definidos, através da elaboração de um manual de normas e procedimentos; e
- d. Disseminação da importância do sistema de controle interno entre os vários departamentos da empresa.

Aos elementos citados acrescenta-se a informatização dos diversos sistemas operacionais utilizados pela empresa.

Apesar de não eliminar por completo a ocorrência de erros, a utilização de sistemas informatizados permite o aumento da eficiência do sistema de controle interno através da realização de procedimentos rotineiros sem o risco de erro por negligência ou de falta de atenção. Além disso, facilita a segregação de funções (normalmente somente tem acesso ao sistema o responsável pelo registro das informações) e a definição de responsabilidades (através da utilização de senhas de acesso e o registro de *log* para cada operação realizada).

Moscove, Simkin e Bafranoff (2002) dizem que existem alguns elementos essenciais que devem ser incluídos no sistema de controle interno de toda companhia, que são: boa trilha de auditoria, boas práticas e políticas de pessoal, separação de funções, proteção física de ativos, revisão interna dos controles internos e relatórios de desempenho produzidos no momento certo.

A novidade apresentada pelos autores citados refere-se à existência de trilha de auditoria e a sugestão de que revisão sobre o sistema de controle interno seja efetuada periodicamente. A trilha de auditoria permite que os dados de transação possam ser acompanhados e localizados, seja nos relatórios ou nos documentos que lhe deram origem. Para que isso aconteça, necessário se faz que as empresas possuam um manual de normas e normas e procedimentos.

Atendidos os aspectos citados, o sistema de controle interno deve funcionar como ferramenta para a promoção da eficiência operacional da empresa através do desenvolvimento, por todos os departamentos, de suas atribuições de forma racional, harmônica e integrada às premissas mestras determinadas pelos administradores.

## 5. METODOLOGIA DA PESQUISA

### 5.1 Tipologia da pesquisa

Beuren (2004) apresenta o seguinte quadro relacionando à visão de alguns autores sobre a tipologia de delineamento da pesquisa científica:

<b>Andrade (2002)</b>	<b>Vergara (1997)</b>	<b>Santos (1999)</b>
Quanto à natureza <ul style="list-style-type: none"> <li>• Trabalho científico original</li> <li>• Resumo de assunto</li> </ul>	Quanto aos fins <ul style="list-style-type: none"> <li>• Exploratória</li> <li>• Descritiva</li> <li>• Explicativa</li> </ul>	Quanto aos objetivos <ul style="list-style-type: none"> <li>• Exploratória</li> <li>• Descritiva</li> <li>• Explicativa</li> </ul>
Quanto aos objetivos <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pesquisa exploratória</li> <li>• Pesquisa descritiva</li> <li>• Pesquisa explicativa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Metodológica</li> <li>• Aplicada</li> <li>• Intervencionista</li> </ul>	Quanto aos procedimentos de coleta <ul style="list-style-type: none"> <li>• Experimento</li> <li>• Levantamento</li> </ul>
Quanto aos procedimentos <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pesquisa de campo</li> <li>• Pesquisa de fontes de papel</li> </ul>	Quanto aos meios <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pesquisa de campo</li> <li>• Pesquisa de laboratório</li> <li>• Telematizada</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estudo de caso</li> <li>• Pesquisa bibliográfica</li> <li>• Pesquisa documental</li> <li>• Pesquisa-ação</li> <li>• Pesquisa participante</li> <li>• Pesquisa <i>ex-post-facto</i></li> <li>• Pesquisa quantitativa</li> <li>• Pesquisa qualitativa</li> </ul>
Quanto ao objeto <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pesquisa bibliográfica</li> <li>• Pesquisa de laboratório</li> <li>• Pesquisa de campo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Documental</li> <li>• Bibliográfica</li> <li>• Experimental</li> <li>• <i>Ex-post-facto</i></li> <li>• Participante</li> <li>• Pesquisa-ação</li> <li>• Estudo de caso</li> </ul>	Quanto às fontes de informações <ul style="list-style-type: none"> <li>• Campo</li> <li>• Laboratório</li> <li>• Bibliográfica</li> </ul>

Quadro 4 – Tipologia de delineamento da pesquisa científica  
 Fonte: Beuren (2004, p.79)

Para a realização desse trabalho utilizou-se a tipologia apresentada por Santos (1999). Assim a presente pesquisa é classificada:

- a. Quanto aos objetivos: realizou-se uma pesquisa descritiva, pois tem o objetivo de descrever as relações existentes entre as variáveis

identificadas, ou seja, o relacionamento entre a Controladoria e as Auditorias, interna e externa;

b. Quanto aos procedimentos de coleta: foram realizados os seguintes procedimentos:

1. Pesquisa bibliográfica: quando se buscou, na literatura existente, material que verse sobre controladoria, auditoria e controle interno, focado em identificar as principais características, atribuições e responsabilidades. Esta bibliografia incluiu os artigos já escritos, as teses e livros publicados no Brasil e no exterior;
2. Levantamento: para Gil (1999, p.70), os levantamentos:

se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

A pesquisa se caracteriza como levantamento pela busca de informações junto às empresas sobre o tema do estudo.

3. Pesquisa qualitativa: esta pesquisa não emprega um instrumento estatístico, buscam-se análises mais profundas do fenômeno que está sendo estudado.

c. Quanto às fontes de informações: a pesquisa realizada foi de campo e bibliográfica.

## **5.2 População**

A realização do levantamento proposto neste estudo requereu uma adequada seleção da população. Para Gil (1996), população é o conjunto de elementos que possuem determinadas características.

Busca-se neste trabalho identificar os objetivos da Controladoria ao utilizar os trabalhos realizados pelas Auditoria Interna e Externa sobre o sistema de controle

interno. Para que este objetivo possa ser atendido, as características básicas necessárias as empresa são:

- a. Possuir departamento de controladoria implantado e em funcionamento;
- b. Possuir a função de auditoria interna;
- c. Ser auditada por auditores independentes.

Acrescentou-se às características acima listadas mais duas características:

- a. As empresas selecionadas devem ser sediadas no Estado do Ceará; e
- b. Tenham faturamento líquido superior a R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais).

O acréscimo destas características buscou limitar a população pesquisada, através da determinação de um valor mínimo de faturamento e direcionar o levantamento para as empresas cearenses, além de facilitar a identificação das empresas que atendam cumulativamente às três características básicas.

Com a qualificação da população surgiu a indagação sobre quais empresas seriam selecionadas para a aplicação do questionário da pesquisa. Inicialmente buscou-se relacionar as empresas cearenses listadas na revista Exame Melhores e Maiores e no Prêmio Delmiro Gouveia.

Na revista Exame Melhores e Maiores são listadas somente as maiores empresas cearenses. A publicação, que considera as 500 maiores empresas brasileiras, reduz a possibilidade que empresas sediadas no Ceará sejam apresentadas.

Por outro lado, o Prêmio Delmiro Gouveia, criado em 2001, é uma realização da Bolsa de Valores Regional (BVRg) e do Jornal O Povo, e busca certificar, através da análise dos principais indicadores econômico financeiro e sociais, as melhores e maiores empresas cearenses, considerando duas categorias: Maiores, Melhores em Desempenho Econômico-Financeiro e Melhores em Desempenho Social. Para o ano de 2004, considerou a análise de 277 demonstrações contábeis, tendo sido elas enviadas pelas empresas ou obtidas através de publicações oficiais.

Por fim, decidiu-se utilizar somente as empresas listadas no prêmio Delmiro Gouveia, até porque todas as empresas listadas na revista Exame Melhores e Maiores estão presentes no Prêmio Delmiro Gouveia.

A seleção das empresas pesquisadas seguiu os seguintes passos:

- a. Identificação das empresas listadas no Prêmio Delmiro Gouveia, edição de 2004, com faturamento líquido ajustado superior a R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais). Salienta-se que o Prêmio Delmiro Gouveia efetua ajustes no faturamento líquido das empresas através da atualização monetária pela média do IGPM do respectivo ano. Com a realização deste primeiro passo identificou-se 27 empresas;
- b. Após o passo acima, entrou-se em contato com a Administração das Empresas, principalmente a Diretoria Financeira, indagando se possuíam as funções de controladoria, auditoria interna e eram auditados por auditores externos.

Como resultado do processo acima, a população da pesquisa foi composta pelas seguintes empresas:

1. Vicunha Têxtil S.A.
2. Companhia Energética do Ceará – COELCE
3. M. Dias Branco S.A. Comércio e Indústria.
4. Grendene Calçados S.A.
5. Companhia de Água e Esgotos do Ceará – CAGECE
6. Cia. Metalic Nordeste
7. Rigesa do Nordeste S/A
8. Unimed de Fortaleza – Cooperativa de Trabalho Médico Ltda.
9. Expresso Guanabara S/A
10. Pelágio Oliveira S/A
11. Nordeste Refrigerantes S.A.
12. Hapvida Assistência Médica Ltda.

### 5.3 Coleta de dados

De acordo com os objetivos definidos no trabalho e na população selecionada, o procedimento utilizado para a coleta de dados consistiu na aplicação de questionário, apresentado no apêndice desse trabalho, composto por 26 perguntas, todas fechadas, dividida em quatro tópicos principais.

Inicialmente entrou-se em contato com a Diretoria Financeira de todas as empresas a serem pesquisadas, explicando o objetivo do trabalho e indagando a quem deveria ser enviado o questionário. Do universo da pesquisa, 2 questionários foram enviados à Diretoria de Controladoria, os demais foram enviados para a Diretoria Financeira.

O questionário foi enviado para todas as empresas através de *e-mail*. Duas das empresas selecionadas informaram que não iriam responder ao questionário por terem a política de não divulgar suas informações e uma, apesar de reiterados pedidos, não enviou o questionário com as respostas.

Foram recebidas 9 respostas, de uma população de 12 Empresas, o que corresponde a 75% do total enviado. O nível de resposta foi considerado satisfatório. Responderam ao questionário as seguintes empresas: Vicunha Têxtil S.A., Companhia Energética do Ceará – COELCE, M. Dias Branco S.A. Comércio e Indústria, Grendene Calçados S.A., Companhia de Águas e Esgotos do Ceará – CAGECE, Unimed de Fortaleza – Cooperativa de Trabalhos Médicos Ltda., Expresso Guanabara S/A, Nordeste Refrigerantes S.A.. Hapvida Assistência Médica Ltda.

Os questionários recebidos, todos eles através da *internet*, foram previamente identificados e foi assegurado aos respondentes a confidencialidade das respostas obtidas. As questões elaboradas tinham por objetivo obter as seguintes informações:

1. Controladoria
  - 1.1. Estrutura organizacional.

- 1.2. Principais atribuições, atividades desempenhadas e funções subordinadas.
- 1.3. Trabalhos sobre o sistema de controle interno
- 1.4. Relacionamento com a auditoria interna e externa.
2. Controle interno
  - 2.1. Principais sistemas.
  - 2.2. Nível de informatização.
  - 2.3. Grau de confiança nos sistemas.
  - 2.4. Procedimentos para evitar erros e/ou fraudes.
3. Auditoria Interna
  - 3.1. Principais atribuições e responsabilidades.
  - 3.2. Trabalhos desenvolvidos nos sistema de controles internos e gerenciamento de riscos.
  - 3.3. Principais relatórios emitidos.
4. Auditoria externa
  - 4.1. Trabalhos desenvolvidos sobre o sistema de controle interno.
  - 4.2. Relatórios emitidos.
  - 4.3. Nível de conhecimento do trabalho da auditoria externa.

#### **5.4 Pré-teste**

O primeiro passo para a realização da pesquisa foi testar a qualidade e validade do questionário. Para isso aplicou-se o instrumento em 3 empresas que possuem as mesmas características da população pesquisada, entretanto não foram listadas no Prêmio Delmiro Gouveia.

O pré-teste tem o propósito de garantir maior segurança e precisão para a execução da pesquisa.

Gil (1996) relaciona cinco aspectos que são considerados no pré-teste: clareza e precisão dos termos utilizados; qualidade de perguntas; forma e ordem das perguntas e introdução adequada à pesquisa.

Por outro lado, Lakatos e Marconi (2003) apresentam aspectos relacionados a reação dos entrevistados e a possibilidade dos mesmos não responderem a algumas questões, tudo isso sendo captado no pré-teste.

Segundo estes autores, após a eliminação de qualquer possível distorção, a realização do pré-teste procura evidenciar a existência de três elementos importantes para a realização da pesquisa:

- a. Fidedignidade: os mesmos resultados serão obtidos, independente do entrevistador;
- b. Validade: todos os dados obtidos são importantes e necessários à pesquisa e nenhum fenômeno ou dado foi deixado de lado na coleta; e
- c. Operatividade: o vocabulário utilizado na pesquisa é acessível a todos os entrevistados e o significado de cada item questionado é claro.

A realização do pré-teste contribuiu para o aperfeiçoamento do questionário aplicado com a eliminação de algumas questões fora do foco principal da pesquisa e o enquadramento de todos os quesitos com respostas sugeridas (perguntas fechadas).

## **5.5 Tratamento dos dados**

As respostas recebidas foram tabuladas através de planilhas Excel. Após a tabulação dos dados, utilizou-se a estatística descritiva para apresentar os dados por meios de gráficos e analisar as respostas recebidas.

A análise de dados será apresentada no Capítulo 6 deste trabalho.

## **6. ANÁLISE DE DADOS**

### **6.1 Introdução**

A finalidade deste capítulo é apresentar a análise dos dados obtidos com a pesquisa de campo realizada por intermédio da aplicação de questionário sobre a população descrita no Capítulo 5.

Serão discutidos separadamente os quatro principais tópicos da pesquisa: Controladoria, Controle Interno, Auditoria Interna e Auditoria Externa.

### **6.2 Controladoria**

Inicialmente buscou-se conhecer a estrutura e principais funções e atribuições da Controladoria das Empresas pesquisadas. Com este objetivo, os questionamentos foram divididos em tópicos: (a) quais as principais funções, atribuições, atividades realizadas e atividades subordinadas à Controladoria; e (b) indagou-se a respeito do trabalho que a Controladoria realiza sobre o sistema de controle interno e como se assegura que este sistema está funcionando adequadamente.

#### **6.2.1 Posição da Controladoria na estrutura organizacional**

Não há uma localização padrão da Controladoria dentro da estrutura organizacional das Empresas pesquisadas. O resultado da pesquisa demonstrou

que a Controladoria tanto pode ser uma diretoria (2 Empresas), quanto estar subordinada à Diretoria Financeira (3 Empresas) ou ser órgão de assessoria da Presidência (3 Empresas). A novidade oriunda do resultado da pesquisa foi que um dos respondentes informou que este órgão administrativo é subordinado à Diretoria de Planejamento e Controle.

Para a doutrina, a Controladoria pode ser um órgão de linha ou de *staff*. Como se pode verificar com o resultado da pesquisa, para a maioria das Empresas, a Controladoria é um órgão de linha.

### **6.2.2 Funções e atividades da Controladoria**

Utilizando como base a teoria descrita no Capítulo 2 deste trabalho, indagou-se quais seriam as funções, atribuições e atividades subordinadas à Controladoria.

#### Funções desempenhadas pela Controladoria

Inicialmente questionou-se sobre quais as funções desempenhadas pela Controladoria – planejar, coordenar, acompanhar, divulgar, avaliar e sugerir (melhorias) – são desenvolvidas nas Empresas pesquisadas.

A função de divulgar é exercida por todas as Empresas respondentes. Oito das Empresas que responderam ao questionário informaram que a Controladoria tem a função de sugerir melhorias e coordenar as atividades das demais áreas. As funções de planejamento, que consiste na preparação do plano estratégico e operacional; de acompanhamento da realização do planejamento e funcionamento do sistema de controle interno, e de avaliação do desempenho das áreas e do sistema de controle interno são realizadas por seis das Empresas pesquisadas.

### Principais funções desempenhadas pela Controladoria



Gráfico 1 – Principais funções desempenhadas pela Controladoria  
Fonte: Elaborado pelo autor

As Empresas pesquisadas entendem que a principal função da Controladoria é a de informar, ou seja, gerar informações necessárias e tempestivas para os tomadores de decisão. Juntamente com a função de informar, observa-se que as Empresas buscam sugestões de melhoria, seja na execução do plano estratégico ou operacional ou do funcionamento do sistema de controle interno. Coordenar as diversas atividades da Empresa para fornecer informações consolidadas aos principais gestores também pode ser relacionada à função de informar.

Para a maioria dos autores pesquisados, uma das principais funções da Controladoria é a elaboração, juntamente com as demais áreas, do plano estratégico e operacional da Empresa (função de planejar), assim como seu acompanhamento e avaliação. O resultado da pesquisa demonstrou que em algumas das Empresas pesquisadas estas não são funções exercidas pela Controladoria. Cabe indagar quem seria, nestas Empresas, o responsável por estas funções.

#### Atribuições da Controladoria

Identificadas as funções, questionou-se quais seriam as principais atribuições da Controladoria, com base naquelas obtidas através da revisão bibliográfica sobre o tema: planejamento, orçamento e custos (contabilidade gerencial), contabilidade financeira, gestão fiscal, gestão do patrimônio, gestão financeira, relacionamento com terceiros (auditores externos e órgãos externos), auditoria interna e monitoramento do sistema de controle interno.

Conforme evidenciado no Gráfico 2, todos os respondentes informaram que o gerenciamento da informação contábil e da informação fiscal faz parte das atribuições da Controladoria. Somente um respondente informou que o relacionamento com a auditoria externa não faz parte das atribuições da Controladoria. Dois respondentes informaram que a preparação de orçamentos e o relacionamento com órgãos externos e fiscalizadores não são atribuições da Controladoria de suas Empresas. Três respondentes informaram que o planejamento não é atribuição da Controladoria. Quanto ao monitoramento do sistema de controle interno, somente 5 das Empresas que responderam ao questionário disseram que esta é uma atribuição da Controladoria. Por fim, somente duas empresas pesquisadas informaram que a auditoria interna é uma atribuição da Controladoria.

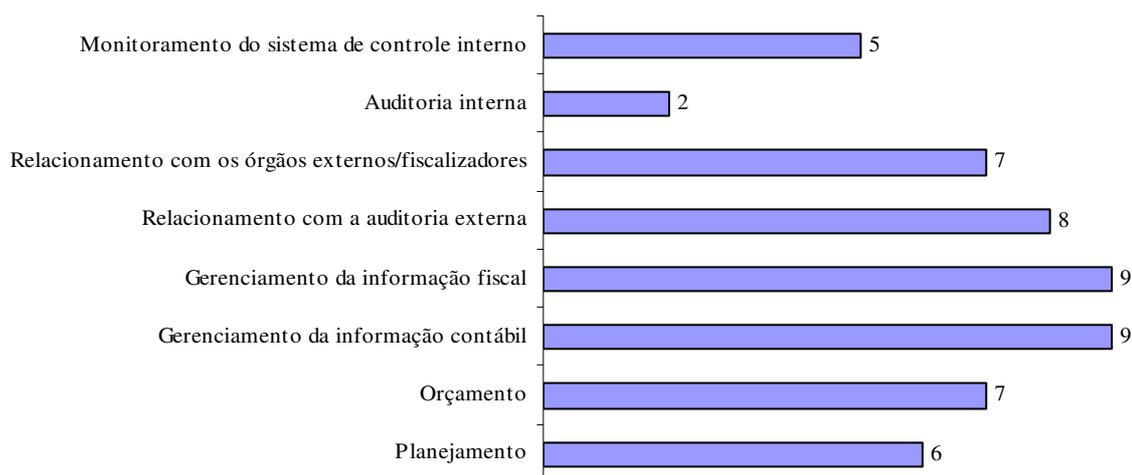


Gráfico 2 – Principais atribuições da Controladoria  
Fonte: Elaborado pelo autor

Pelas respostas obtidas, pode-se inferir que a Controladoria ainda está intimamente ligada à contabilidade financeira e às informações fiscais, enquanto os processos de orçamento e planejamento são compartilhados com outras áreas da Empresa. Além disso, vale destacar o fato de que em uma Empresa pesquisada, apesar de ser a responsável pela gestão contábil e fiscal, não é a responsável pelo relacionamento com a Auditoria Externa.

Outro aspecto que chama a atenção é que a Controladoria somente monitora o sistema de controle interno de cinco das Empresas pesquisadas, embora ele seja

o pilar da geração de informação e, conseqüentemente, base para a execução de suas funções, principalmente a de informar.

Indaga-se, portanto, quando a Controladoria não realiza o monitoramento do sistema de controle interno, quem o faz?

Citou-se no Capítulo 2 deste trabalho que a auditoria interna poderia ser uma das atribuições da Controladoria. Verificou-se, com a pesquisa, que somente em duas Empresas há esta subordinação. Para a maioria das Empresas pesquisadas a Auditoria Interna é um órgão de assessoria da Presidência, como se verificará no item 6.4.1.

#### Atividades subordinadas à Controladoria

Conhecendo-se as principais atribuições da Controladoria, indagou-se quais seriam as atividades subordinadas a este órgão. No levantamento bibliográfico constante no Capítulo 2 identificou-se que as principais atividades subordinadas seriam: tesouraria, contas a receber e a pagar, crédito e cobrança e suprimentos (gestão financeira), impostos (gestão fiscal), contabilidade, custos, tecnologia da informação e gestão do patrimônio.

Como demonstrado no Gráfico 3, todas as Empresas respondentes informaram que a contabilidade está subordinada à Controladoria. Oito das Empresas pesquisadas informaram que a gestão de impostos, a contabilidade de custos e a gestão do patrimônio são atividades da Controladoria. Somente para três Empresas a gestão das contas a pagar está subordinada à Controladoria e para duas Empresas, as atividades de tesouraria, contas a receber e suprimentos são desenvolvidas pela Controladoria. Por fim, somente uma Empresa informou que a gestão da tecnologia da informação e do crédito e cobrança são atividades subordinadas à Controladoria.

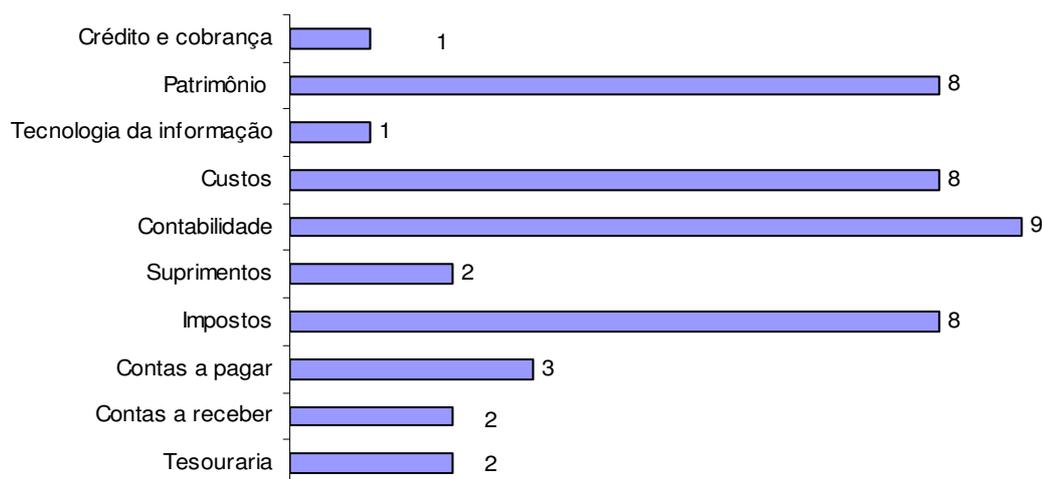


Gráfico 3 – Atividades diretamente subordinadas à Controladoria  
 Fonte: Elaborado pelo autor

As respostas obtidas neste tópico corroboram as respostas obtidas no tópico anterior quanto à gestão contábil e fiscal. Entretanto, vale salientar que as atividades de tesouraria, contas a pagar, contas a receber, suprimentos e crédito e cobrança, ou seja, a gestão financeira, não é atividade subordinada diretamente à Controladoria.

Este fato vem corroborar o entendimento descrito no Capítulo 2 deste trabalho, quando diz que a gestão financeira somente é exercida pela Controladoria em empresas de pequeno e médio porte. A pesquisa informou que a gestão financeira das empresas cearenses com faturamento líquido superior a R\$ 100 milhões é executada por um departamento das Empresas que não seja a Controladoria.

Importante destacar o fato de que, embora a Controladoria de todas as Empresas respondentes sejam responsáveis pela gestão da informação fiscal, para uma delas, a atividade “impostos” é executada por departamento não subordinado à Controladoria.

### 6.2.3 Trabalhos realizados pela Controladoria no sistema de controles internos

Conhecendo as principais atribuições e atividades desenvolvidas pela Controladoria, direcionou-se as questões para os trabalhos que são realizados sobre o sistema de controle interno e como se obtém segurança de que os mesmos estão funcionando de forma a atender às necessidades da Empresa.

Inicialmente foi indagado se a Controladoria efetua avaliação sobre os sistemas de controle interno.

Cinco das Empresas que responderam ao questionário informaram que a Controladoria avalia os sistemas de controle interno utilizados. Para duas Empresas pesquisadas, esta avaliação é efetuada de forma parcial e outras duas Empresas informaram que a Controladoria não efetua qualquer tipo de avaliação sobre o sistema de controle interno.

Em seguida indagou-se como a Controladoria obtém segurança de que as informações geradas pelo sistema de controle interno estão livres de erros.

As Empresas respondentes informaram que obtêm segurança através da utilização dos relatórios que os Auditores Externos emitem sobre as deficiências no sistema de controle interno (seis Empresas), ou dos trabalhos desenvolvido pela Auditoria Interna (cinco Empresas) ou que a própria Controladoria realiza teste sobre o sistema de controles internos (cinco Empresas).

#### Obtenção de segurança sobre o sistema de controle interno

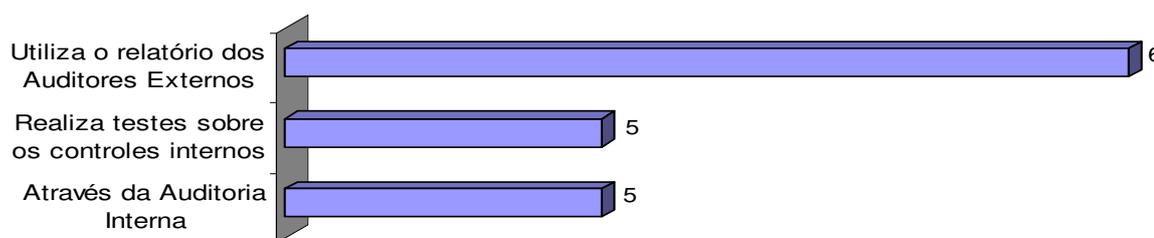


Gráfico 4 – Obtenção de segurança sobre o sistema de controle interno  
Fonte: Elaborado pelo autor

Questionou-se, então, se a Controladoria já havia discutido com a Auditoria Interna e a Auditoria Externa sobre as possíveis deficiências no sistema de controle interno. Todas as Empresas respondentes informaram que já discutiram com os Auditores Internos sobre as deficiências no sistema de controles internos.

Sete das Empresas respondentes informaram que já discutiram com seus Auditores Externos sobre as deficiências no sistema de controles internos. Uma Empresa informou que não discutiu este tema e outra declarou que o discutiu parcialmente.

Uma das Empresas respondentes, embora tenha o procedimento de discutir com seus Auditores Externos sobre possíveis deficiências no sistema de controle interno, não utiliza os trabalhos destes profissionais como forma de obter segurança sobre o funcionamento dos controles internos.

Embora todas as Empresas pesquisadas tenham informado que discutem com seus Auditores Internos sobre as deficiências no sistema de controles internos, somente cinco Empresas utilizam o trabalho destes auditores como forma de assegurar que os mesmos estão funcionando adequadamente.

O resultado da pesquisa demonstrou que a segurança sobre o funcionamento do sistema de controle interno é obtida, principalmente, através dos trabalhos desenvolvidos pela Auditoria Interna e Auditoria Externa, e em alguns casos, pelos trabalhos desenvolvidos pela própria Controladoria.

#### **6.2.4 Envolvimento da Controladoria na divulgação de informações**

Procurou-se conhecer o grau de envolvimento da Controladoria na divulgação, interna e externa, das informações econômico-financeira das Empresas.

Inicialmente perguntou-se se a Empresa possuía política de divulgação de informações. Seis Empresas respondentes informaram que a Empresa possui política de divulgação, uma Empresa informou que não possui política e duas disseram que a política existente não é detalhada.

Em seguida, questionou-se se a Controladoria seria envolvida no processo de divulgação de informações da Empresa.

Cinco das Empresas que responderam ao questionário disseram que a Controladoria é a responsável pela divulgação de informações econômico-financeiras, duas disseram que a Controladoria auxilia o setor responsável e outras duas informaram que a Controladoria não é envolvida na divulgação das informações.

Interessante observar que, embora todas as Empresas pesquisadas tenham informado que suas Controladorias exerçam a função de divulgação de informações, em duas das Empresas não há o envolvimento da Controladoria com esta divulgação, o que aparenta ser incoerente.

### **6.3 Controle Interno**

Neste tópico da pesquisa se procurou entender o funcionamento das atividades componentes do sistema de controle interno das Empresas. As questões elaboradas buscaram identificar quais as atividades desenvolvidas, o grau de informatização e integração dos sistemas, nível de normatização e confiança geral depositada pelos gestores.

#### **6.3.1 Principais sistemas operacionais (atividades) utilizados pela Empresa**

Na realização do pré-teste foram identificados sete principais sistemas operacionais (atividades) dentro das Empresas: Vendas/Faturamento/Contas a receber, Crédito e cobrança, Compras/Contas a pagar, Tesouraria, Folha de pagamento e Custo de produção/serviços/Estoques e Patrimônio. Indagou-se então quais dessas atividades eram desenvolvidas nas Empresas.

Como demonstrado no Gráfico 4, todas as Empresas respondentes informaram que utilizam as atividades acima relacionadas, a exceção de uma que

não utiliza o sistema de crédito e cobrança. Este é um caso específico, pois as vendas realizadas por esta Empresa são executadas, em quase sua totalidade, à vista.

### Principais sistemas utilizados pela empresa

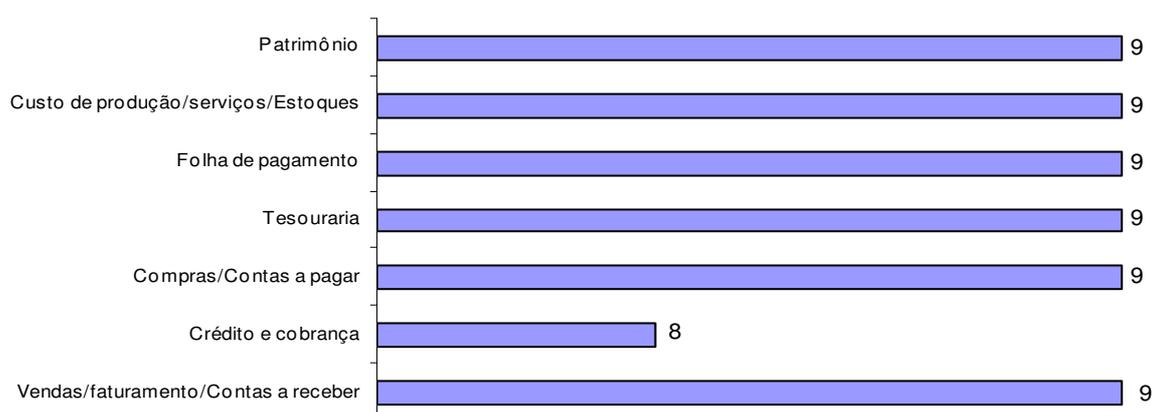


Gráfico 5 – Principais sistemas utilizados pela Empresa  
Fonte: Elaborado pelo autor

### 6.3.2 Grau de informatização dos sistemas (atividades)

Questionou-se se os sistemas utilizados pelas Empresas eram informatizados e se haveria integração entre os mesmos. Todas as Empresas pesquisadas informaram que os sistemas de controles internos estão informatizados, sendo que para duas Empresas os sistemas estão totalmente integrados, para seis Empresas os sistemas estão parcialmente integrados e para uma Empresa os sistemas estão parcialmente informatizados.

Esta informação é de grande importância para os administradores, uma vez que o elevado grau de informatização e de integração facilita a obtenção das informações necessárias para as tomadas de decisão.

Outro aspecto relacionado ao grau de informatização dos sistemas de controle interno é o aumento da sua eficiência através da realização de atividades rotineiras, sem o risco de ocorrência de erros por negligência ou falta de atenção. Além de facilitar a identificação dos responsáveis por qualquer alteração não autorizada através do uso de senha e sistema de controle de acesso.

### 6.3.3 Normatização dos procedimentos desenvolvidos nas diversas áreas

Dentro das atividades descritas no item 6.3.1, buscou-se saber se os procedimentos e processos realizados para sua execução estavam formalmente descritos e organizados em manual de normas e procedimentos.

Os resultados foram diversos, conforme apresentado a seguir:

- a. Oito dos respondentes informaram que as atividades e procedimentos estão formalmente descritos e organizados em manual para as atividades de Vendas/faturamento/Contas a receber, Crédito e Cobrança, Tesouraria e Patrimônio;
- b. As atividades de Compras/contas a pagar, Folha de pagamento e Custo de Produção/serviço/Estoques somente estão formalmente normatizadas para sete das respondentes.

Tabela 1 – Nível de formalização dos procedimentos

<b>Processos/Atividades</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
Vendas/faturamento/Contas a receber	8	1
Crédito e cobrança	8	1
Compras/Contas a pagar	7	2
Tesouraria	8	1
Folha de pagamento	7	2
Custos de produção/serviços/Estoques	7	2
Patrimônio	8	1

Fonte: Elaborada pelo autor

Pode-se concluir que, apesar da importância dos processos para a adequada realização das atividades operacionais da Empresa, alguns dos procedimentos realizados são informais, baseados na comunicação oral dos gestores ou dos empregados mais antigos.

Outra informação que pode ser inferida é que os processos que envolvem de alguma forma valores em dinheiro, são os que apresentam maior grau de normatização: vendas/faturamento/contas a receber, crédito e cobrança e tesouraria (pagamentos e recebimentos).

### 6.3.4 Grau de confiança que os administradores depositam nos sistemas utilizados pelas Empresas

Após identificar os principais sistemas operacionais (atividades), grau de informatização e integração e o nível de normatização desses sistemas buscou-se conhecer o nível de confiança que os administradores depositam nos mesmos como geradores de informações para a tomada de decisão.

Diversos níveis de confiança foram apresentados, entretanto nenhum processo apresentou grau de confiança total, conforme pode ser verificado na Tabela 2.

Tabela 2 – Nível de confiança nos sistemas

<b>Processos/Atividades</b>	<b>Muita Confiança</b>	<b>Razoável confiança</b>	<b>Pouca Confiança</b>
Vendas/faturamento/Contas a receber	5	3	1
Custo de produção/serviços/Estoques	5	2	2
Tesouraria	5	3	1
Compras/Contas a pagar	5	4	-
Folha de pagamento	6	3	-
Patrimônio	5	4	-

Fonte: Elaborada pelo autor

Interessante notar o grau de confiança nos sistemas de Vendas/faturamento/Contas a receber, Custo de produção/serviços/Estoques e Tesouraria, para os quais algumas empresas demonstraram depositar pouca confiança, apesar de estar se falando de processos relacionados com compra e venda de produtos e entradas e saídas de numerário; áreas que os administradores, comumente, trabalham com mais controles, pois há maior risco de manipulação ou ocorrência de fraudes.

Relacionando as respostas a esta questão com as respostas apresentadas no item 6.3.3, notam-se alguns pontos de atenção:

- a. Sete das Empresas respondentes informaram que o sistema da Folha de pagamento é normatizado enquanto seis Empresas informaram que

- depositam confiança no sistema utilizado, demonstrando o maior grau de interligação entre o nível de normatização e confiança do sistema.
- b. O sistema de Vendas/faturamento/Contas a receber e Tesouraria, para o qual oito Empresas responderam que estavam normatizados, apresentam nível baixo de confiança: três dos respondentes têm razoável confiança nos sistemas e um tem pouca confiança.
  - c. Sete das Empresas respondentes informaram que o sistema de Custo de produção/serviços/Estoques estava normatizado, entretanto apresentou o pior grau de confiança no sistema de controle interno, pois dois dos pesquisados informaram ter pouca confiança e dois informaram ter razoável segurança.
  - d. Para os demais sistemas (Compras/Contas a pagar e Patrimônio), apesar de nenhuma das Empresas pesquisadas ter informado baixa confiança, não foi possível obter uma relação direta entre a normatização e a confiança.

Pode-se concluir que o nível de normatização das atividades de uma Empresa não exerce influência total sobre o grau de confiança que os gestores depositam nestes sistemas.

### **6.3.5 Controles existentes para identificar fraudes**

Uma das principais características do sistema de controles internos é sua capacidade de prevenir e/ou identificar erros e fraudes. Buscou-se saber das Empresas pesquisadas quais são os controles existentes para identificar fraudes.

Os principais controles informados pelas Empresas respondentes são: utilização das funções de Auditoria Interna e Externa (realizado por oito das Empresas pesquisadas); revisão dos controles periodicamente e informatização dos sistemas utilizados pelas Empresas (realizados por sete dos pesquisados) e análise do fluxo de caixa (realizado por quatro Empresas).

Nota-se que oito dos pesquisados informaram que utilizam as funções da Auditoria Interna e Externa para a identificação de fraudes. Convém lembrar, como já citado neste trabalho, que não é função da Auditoria Externa identificar fraudes. Sendo esta, uma atividade da Auditoria Interna, como função auxiliar aos gestores da Empresa.

A informatização dos sistemas é uma importante ferramenta utilizada na identificação de erros e fraudes, assim como a revisão periódica dos controles existentes, procedimentos realizados por sete das Empresas respondentes.

A análise do fluxo de caixa, citado por quatro Empresas, é uma ferramenta utilizada pela diretoria para identificar desvios nas suas projeções. Saliencia-se que esta ferramenta somente poderia identificar erros e fraudes de elevado montante.

Como se pode observar, as Empresas respondentes utilizam, para prevenir e/ou detectar erros e fraudes no sistema de controle interno, principalmente, os trabalhos dos Auditores Internos e Externos, a informatização e a revisão dos sistemas utilizados.

Pode-se relacionar os trabalhos dos Auditores Internos e Externos com as demais ferramentas utilizadas pelas Empresas: os Auditores funcionam como revisores dos sistemas de controles internos, identificando as falhas e sugerindo melhoria.

#### **6.4 Auditoria Interna**

No Capítulo 3 desse trabalho descreveu-se quais seriam os objetivos e as principais atribuições da Auditoria Interna. As questões levantadas neste tópico visam identificar se a Auditoria Interna das Empresas está realizando as atividades previstas nos normativos de sua profissão.

#### **6.4.1 Posição da Auditoria Interna na estrutura organizacional**

A Auditoria Interna, para a maioria das Empresas respondentes (seis) está subordinada diretamente à Presidência da Empresa, funcionando como órgão de assessoria. Uma Empresa respondeu que a Auditoria Interna é uma Diretoria, outra que está subordinada à Diretoria Financeira e mais uma Empresa respondeu que está subordinada à Controladoria.

Convém aqui comentar o conflito existente entre os autores que tratam da Controladoria e os que escrevem sobre Auditoria, principalmente a interna. Para Mosimann e Fisch (1999) Crepaldi (2004) e Roehl-Anderson e Bragg (2000), entre outros, a Auditoria Interna deveria ser uma função da Controladoria e ter por objetivo o monitoramento do sistema de controle interno. Já para Attie (1992) e Sá (1998), a Auditoria Interna deveria ser órgão de *staff*, subordinado à Presidência da Empresa.

Destaca-se, portanto, o fato de que a Auditoria Interna, para a maioria das Empresas pesquisadas, está subordinada à Presidência, prevalecendo a idéia da Auditoria Interna como órgão de *staff*.

Outro fato a salientar é que, embora duas Empresas respondentes tenham informado que é atribuição da Controladoria a função de Auditoria Interna, somente uma Empresa indicou a subordinação na estrutura organizacional.

#### **6.4.2 Principais atribuições da Auditoria Interna**

Procurou-se conhecer quais seriam as principais atribuições da Auditoria Interna, considerando aquelas descritas no Capítulo 3 deste trabalho.

Oito das Empresas pesquisadas informaram que a principal função da Auditoria interna é a verificação do cumprimento dos normativos internos; seguidos pela identificação de fraudes, atribuição informada por sete Empresas; e pela orientação das demais áreas da Empresa, que é executada por seis das respondentes. Para três das Empresas que responderam ao questionário, uma das

atribuições da Auditoria Interna é demonstrar que a direção da Empresa está interessada no funcionamento das diversas áreas, ou seja, é uma forma dos vários setores das Empresas saberem que a administração está interessada no seu funcionamento.

As respostas obtidas na pesquisa confirmam que os Auditores Internos trabalham visando atingir os objetivos de sua função: análise da integridade, adequação e eficácia do sistema de controle interno e identificação de fraudes e erros.

Outras atribuições identificadas na pesquisa, que não constam como objetivos da Auditoria Interna, são a orientação às demais áreas e a demonstração de interesse dos administradores sobre os setores. Estas funções evidenciam a preocupação da administração das Empresas no funcionamento dos setores e na sua melhoria constante.

#### **6.4.3 Trabalhos desenvolvidos sobre o sistema de controle interno**

Conhecendo as principais atribuições da Auditoria Interna, principalmente quanto ao cumprimento dos normativos internos da Empresa e a identificação de fraudes, buscou-se saber quais eram os trabalhos desenvolvidos sobre o sistema de controles internos.

Todas as Empresas respondentes informaram que o principal trabalho desenvolvido pela Auditoria Interna é a análise do funcionamento dos controles internos. Sete dos pesquisados informaram que o trabalho desenvolvido sobre o sistema de controle interno tem o objetivo de quantificar as fraudes identificadas e quatro Empresas informaram que o objeto do trabalho da Auditoria Interna é o gerenciamento de risco.

No item 6.2.2 comentou-se que o monitoramento do sistema de controles internos pela Controladoria é efetuado por somente cinco das Empresas respondentes. Com as respostas obtidas nesta questão, pode-se constatar que este

monitoramento, quando não é efetuado diretamente pela Controladoria, é executado pela Auditoria Interna.

#### 6.4.4 Principais relatórios emitidos pela Auditoria Interna

Indagou-se, em seguida, quais os relatórios que a Auditoria Interna emite como evidência do trabalho realizado.

O relatório sobre as deficiências no sistema de controles interno é emitido para todas as Empresas respondentes. A Auditoria Interna de oito das Empresas pesquisadas emite o relatório sobre o descumprimento dos normativos internos e externos (legislação específica da área de atuação) e o relatório sobre as fraudes identificadas. Somente duas Empresas pesquisadas emitem o relatório sobre os riscos de negócios da Empresa.

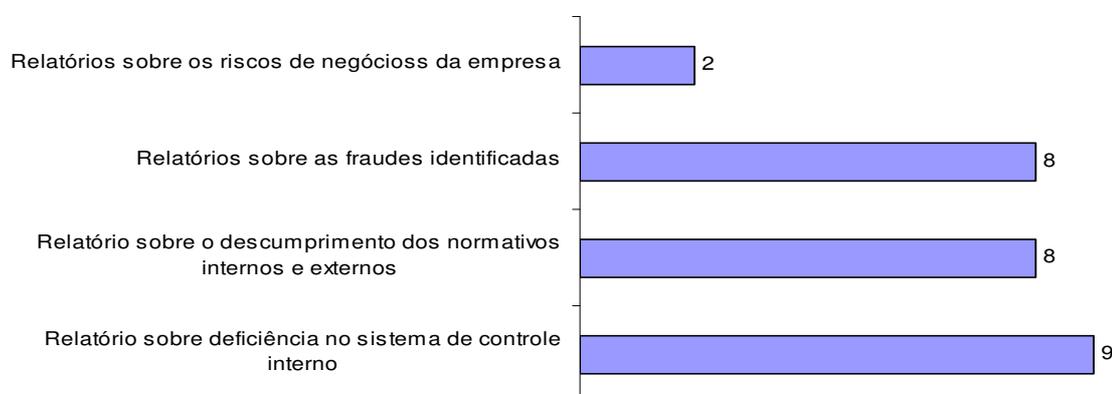


Gráfico 6 – Principais relatórios emitidos pela Auditoria Interna  
Fonte: Elaborado pelo autor

Verifica-se que os relatórios emitidos pelas Empresas surgem como resultado dos trabalhos desenvolvidos pela Auditoria Interna, conforme comentado nos itens 6.4.2 – Principais atribuições da auditoria e 6.4.3 – Trabalhos desenvolvidos sobre o sistema de controle interno. Entretanto, cabe destacar que, embora para quatro das Empresas pesquisadas a Auditoria Interna efetue trabalho sobre o gerenciamento de risco, somente para duas o relatório com o resultado do trabalho realizado é emitido.

#### 6.4.5 Tratamentos dos pontos identificados pela auditoria interna

Após a identificação das principais atribuições da Auditoria Interna, dos trabalhos que ela desenvolve sobre o sistema de controle interno e dos principais relatórios emitidos, indagou-se quais os procedimentos executados pelos gestores quanto aos pontos identificados.

Todas as Empresas pesquisadas informaram que os pontos constantes no relatório são discutidos com as áreas envolvidas. Sete dos respondentes informaram que os pontos são utilizados como base para melhoria dos controles internos e três informaram que utilizam o relatório como ferramenta para punição dos gestores que não cumpriram os normativos da Empresa.

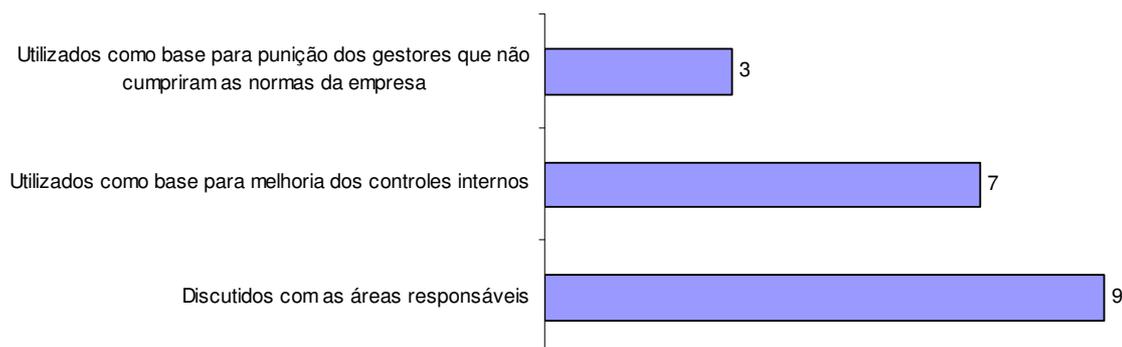


Gráfico 7 – Tratamento dado aos pontos levantados pela Auditoria Interna  
Fonte: Elaborado pelo autor

Estas respostas demonstram a preocupação dos gestores com a melhoria dos controles internos. Isto também é evidenciado através da quantidade das Empresas que informaram que realizam discussão dos pontos identificados com os gestores das respectivas áreas.

O trabalho da Auditoria Interna somente tem sentido se as deficiências identificadas e apontadas em seus relatórios servirem de base para a melhoria do sistema de controle interno. Para que isso aconteça eficazmente, necessário se faz que os responsáveis diretos pela execução das tarefas/procedimentos tenham ciência do que fizeram errado, como também saibam que alguém, na estrutura da Empresa, tem o objetivo de monitorar constantemente o funcionamento do sistema de controle interno.

Causa certa surpresa o fato do relatório do Auditor Interno ser utilizado para punição aos gestores. Este não deveria ser o objetivo do trabalho destes profissionais. Como comentado anteriormente, a principal função da Auditoria Interna é a ajuda para melhorar os sistemas da Empresa.

#### **6.4.6 Trabalho desenvolvido sobre o gerenciamento de riscos**

Ao se indagar sobre os tipos de trabalhos que a Auditoria Interna realizava sobre os controles internos, uma das respostas possíveis seria o gerenciamento de riscos. Aqui buscou-se saber, com maior ênfase, se a Auditoria Interna realizava trabalho sobre o risco operacional e qual o seu envolvimento.

Para cinco das Empresas respondentes, a Auditoria Interna realiza trabalhos sobre o gerenciamento de risco operacional. Destas Empresas, em somente uma, a Auditoria Interna é responsável pelo gerenciamento de risco. Nas demais Empresas, sua função é a de supervisão sobre o trabalho realizado.

No item 6.4.3, constatou-se que o gerenciamento do risco operacional é realizado pela Auditoria Interna de quatro das Empresas respondentes. Neste tópico, cinco empresas informaram que a Auditoria Interna realiza trabalhos sobre este mesmo gerenciamento de risco, demonstrando certa incoerência.

Um aspecto obtido com as respostas é que o gerenciamento de risco operacional, que está intimamente ligado ao sistema de controle interno, ainda é uma novidade para a maioria das Empresas. Por isso, o trabalho sobre o mesmo não foi totalmente difundido.

### **6.5 Auditoria Externa**

No Capítulo 3 desse trabalho descreveu-se quais os trabalhos que a Auditoria Externa desenvolve sobre o sistema de controle internos e com que objetivo. As questões levantadas neste tópico visam identificar os trabalhos que a Auditoria

Externa realiza, principais relatórios emitidos e quais os procedimentos da Empresa quando deficiências são identificadas.

### 6.5.1 Principais serviços prestados pelos Auditores Externos

Na contratação dos serviços de Auditoria Externa, os clientes buscam principalmente obter o parecer sobre as demonstrações contábeis. Arelado a este serviço, os Auditores Externos fornecem outros, tais como: revisão fiscal ou da declaração do Imposto de Renda e revisão dos controles internos. Neste último caso, não se deve confundir com o trabalho da Auditoria interna, até porque, pelas regras da independência, o Auditor Externo de uma Empresa não pode prestar serviço de Auditoria Interna para a mesma Empresa. A revisão dos controles internos aqui considerada é baseada nos procedimentos mínimos descritos nos normativos sobre o trabalho de Auditoria Externa.

Assim, procurou-se saber quais os serviços que os Auditores Externos prestam a seus clientes.

Sete das nove Empresas respondentes informaram que, além do parecer sobre as demonstrações contábeis, os auditores prestam serviços de revisão fiscal, da declaração do Imposto de Renda e de revisão dos controles internos.

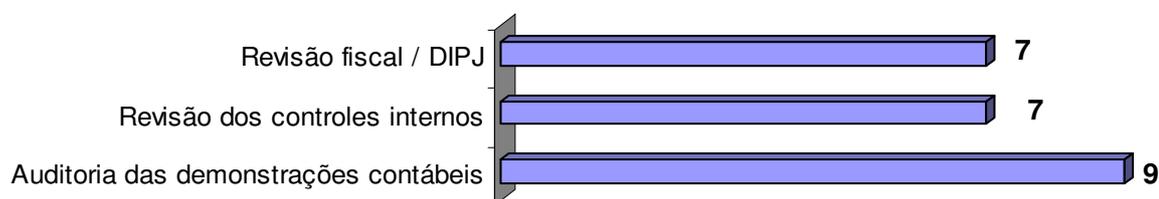


Gráfico 8 – Principais serviços prestados pelos Auditores Externos  
Fonte: Elaborada pelo autor

Causa certa surpresa o fato que para duas das Empresas respondentes a Auditoria Externa não executa trabalhos de revisão dos controles internos. Pela

pesquisa bibliográfica apresentada no Capítulo 3 deste trabalho, evidenciou-se que, por obrigações normativas, o auditor externo deve realizar procedimentos de revisão do sistema de controle interno. Então, pode-se inferir que a informação prestada pelos respondentes da pesquisa pode ser fruto de desconhecimento do trabalho realizado pelos Auditores Externos.

Quanto à revisão fiscal/DIPJ, é importante lembrar que a Comissão de Valores Mobiliários entende haver quebra de independência quando os Auditores Externos realizam ao mesmo tempo trabalhos de auditoria para emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis e trabalhos de revisão dos procedimentos fiscais. Salienta-se que as Empresas que informaram que seus auditores não realizam trabalhos de revisão fiscais/DIPJ são companhias abertas, com ações negociadas na Bolsa de Valores e, portanto sujeitas aos ditames da Comissão de Valores Mobiliários.

### 6.5.2 Principais relatórios emitidos pelos Auditores Externos

Conhecendo-se os serviços prestados pelos auditores, indagou-se quais seriam os principais relatórios emitidos.

Além do parecer sobre as demonstrações contábeis, sete das Empresas pesquisadas recebem relatórios sobre as deficiências do sistema de controle interno e cinco Empresas recebem relatórios sobre revisão fiscal e da declaração do Imposto de Renda.

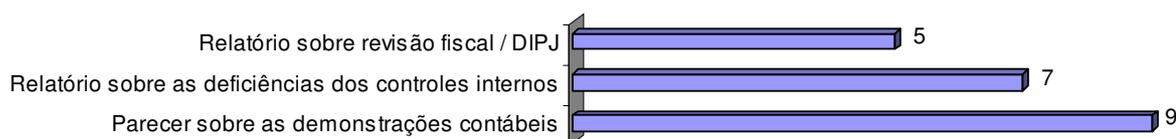


Gráfico 9 – Principais relatórios emitidos pelos Auditores Externos  
Fonte: Elaborada pelo autor

Aqui cabe ressaltar alguns pontos discordantes em relação à questão anterior: enquanto sete das Empresas respondentes dizem que os Auditores Externos realizam revisão fiscal e da declaração do Imposto de Renda, somente cinco informaram que recebem relatórios relativos a este trabalho.

Outro aspecto a ser observado é que as duas Empresas que informaram que os Auditores Externos não emitem relatórios sobre o sistema de controle internos são as mesmas Empresas que informam que a revisão sobre os controles internos não é realizada.

### **6.5.3 Conhecimento sobre os trabalhos desenvolvidos sobre o sistema de controle interno**

O objetivo desta questão foi saber se as Empresas pesquisadas conheciam o tipo de trabalho que os Auditores Externos realizam sobre os controles internos.

Das Empresas respondentes, cinco informaram que conhecem o trabalho desenvolvido pela Auditoria Externa, uma informou que não conhece e três informaram que conhecem parcialmente o trabalho que os Auditores Externos realizam.

Cabe ressaltar, sobre as Empresas que responderam que conhecem parcialmente o trabalho desenvolvido pelos Auditores Externos, que, apesar destas Empresas terem conhecimento que algum trabalho é realizado, não sabem em que extensão é realizado e quais são seus objetivos.

Enquanto duas Empresas informaram que a Auditoria Externa não realiza trabalhos sobre o sistema de controle interno e conseqüentemente não emitem relatório sobre o mesmo, somente uma Empresa desconhece qual o tipo de trabalho realizado. Isso leva a crer que para uma das Empresas, embora saiba, pelo menos parcialmente, o tipo de trabalho desenvolvido pela Auditoria Externa no sistema de controle interno, o prestador de serviço não executa este trabalho.

Indaga-se, então, qual seria a razão do desconhecimento ou conhecimento parcial. Pode-se inferir que seja falta de interesse do contratador do serviço ou descumprimento de normas do prestador do serviço.

#### 6.5.4 Tratamentos dos pontos identificados pela auditoria externa

Com a identificação dos principais trabalhos realizados pela Auditoria Externa e os relatórios emitidos, questionou-se sobre os procedimentos executados pelos administradores quanto aos pontos de melhoria que são identificados.

Sete das Empresas pesquisadas informaram que discutem os pontos de melhoria com as áreas envolvidas, buscando identificar o motivo das deficiências e seis dos respondentes informaram que os pontos são utilizados como base para melhoria dos controles.

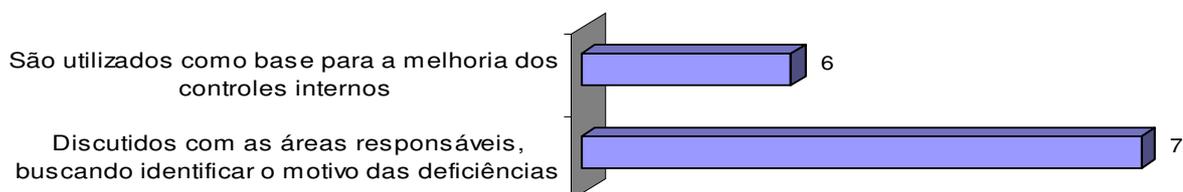


Gráfico 10 – Tratamento dado aos pontos levantados pelos Auditores Externos  
Fonte: Elaborada pelo autor

Assim como identificado no tratamento dos pontos identificados pela Auditoria Interna, as respostas obtidas evidenciam a preocupação dos gestores com a melhoria dos controles internos.

## 7 CONCLUSÃO

A informação está no centro do processo administrativo. Os gestores das Empresas, assim como todos os envolvidos com o seu resultado, necessitam receber informações, fornecidas dentro de prazos que possam servir de suporte para as tomadas de decisão.

A geração da informação consiste nos seguintes passos:

- a. Obtenção de dados;
- b. Trabalho sobre os dados para a geração da informação;
- c. Elaboração de relatórios para a divulgação da informação; e
- d. Divulgação da informação.

A maioria das Empresas realiza estes passos através de sistemas informatizados, somente a entrada de dados sendo feita de forma manual.

A geração de informação é o principal trabalho desenvolvido pela Controladoria que, para sua realização, utiliza como base o sistema de controle interno implantado pela Empresa. Para que a Controladoria possa trabalhar de forma eficaz e eficiente, os seguintes pontos devem ser resolvidos:

- a. O sistema de controle interno implantado e em funcionamento deve ser aquele determinado pela administração da Empresa;
- b. Os dados considerados no processo devem ser confiáveis, ou seja, livre de erros;
- c. O processo de transformação dos dados em informações deve seguir as diretrizes da administração, estando livres de erros.

De maneira geral, para garantir estes três pontos, as Empresas deveriam utilizar os trabalhos desenvolvidos pela Auditoria, interna ou externa, que, embora trabalhando com escopos diferenciados, devem, necessariamente, realizar procedimentos sobre o sistema de controle interno.

A Auditoria Interna busca obter segurança de que o sistema implantado é aquele que foi determinado pelos administradores, não esquecendo de verificar a confiabilidade dos dados inseridos e dos relatórios gerados, através da realização de procedimentos sobre um grande volume de transações, independente da relevância dos valores envolvidos.

Já a Auditoria Externa, como parte do processo para emitir seu parecer de auditoria sobre as demonstrações contábeis, realiza procedimentos sobre os sistemas de controles internos relevantes, analisando, de forma macro, o processo de geração de informação que será utilizada pela contabilidade, atentando para a confiabilidade do sistema em funcionamento, tanto na entrada quanto na saída de dados.

Os aspectos acima foram considerados na determinação do problema proposto nesta pesquisa, que teve como objetivo investigar com que objetivos a Controladoria das grandes empresas sediadas no Estado do Ceará utilizam os trabalhos realizados pela Auditoria, seja interna ou externa, sobre os sistemas de controles internos.

De acordo com o questionário enviado e respondido pelas Empresas pesquisadas, as seguintes considerações podem ser destacadas:

a) Com as respostas obtidas confirmou-se o entendimento preliminar apresentado neste trabalho sobre o envolvimento da Controladoria na geração de informação para os gestores das Empresas. Além disso, verificou-se que a maioria das Empresas pesquisadas apresentou como atribuição da Controladoria o monitoramento do sistema de controle interno.

b) As Empresas investem na informatização e normatização de seus sistemas de controle interno com dois objetivos: (i) minimizar o risco de que o sistema implantado e em funcionamento não seja aquele autorizado pela administração; e (ii)

aumentar a confiança no processamento dos dados através da redução do volume de erros. Entretanto, os administradores não demonstraram confiança nos sistemas implantados que justifiquem o investimento realizado.

c) A Auditoria Interna das Empresas participantes da pesquisa realiza trabalhos no sistema de controle interno objetivando, principalmente, a verificação do cumprimento dos normativos internos, identificação e quantificação de fraudes e o gerenciamento de risco operacional. Com isso, utiliza os relatórios emitidos para realizar melhoria no sistema em funcionamento.

d) Apesar de nem todas as Empresas pesquisadas conhecerem o trabalho desenvolvido pelos Auditores Externos sobre o sistema de controle interno, elas utilizam os relatórios emitidos por estes profissionais sobre as deficiências encontradas no sistema como base para a melhoria do sistema implantado e para identificar as razões das falhas.

e) A Controladoria obtêm segurança sobre o adequado funcionamento do sistema de controle interno através dos trabalhos da Auditoria Externa, Auditoria Interna e de procedimentos realizados pela própria Controladoria.

A conclusão da pesquisa indicou que a Controladoria utiliza os trabalhos desenvolvidos pela Auditoria Interna e Auditoria Externa sobre o sistema de controle interno com os seguintes objetivos: monitorar o funcionamento do sistema de controle interno; identificar e quantificar fraudes ocorridas; conhecer as razões da existência das falhas identificadas e melhorar o sistema implantado.

A pesquisa também indicou que, embora utilizem os trabalhos da Auditoria Externa sobre o controle interno, nem todas as Empresas têm conhecimento sobre o tipo de trabalho desenvolvido.

As Empresas contratam Auditoria Externa com o objetivo principal de obter um parecer de auditoria sobre suas demonstrações contábeis. As empresas de Auditoria Externa, por força de normativos, estão obrigadas a avaliar o sistema de controle interno das entidades auditadas. Conhecer os procedimentos que os auditores externos desenvolvem sobre este sistema fará com que os usuários desses serviços (a empresa auditada) possam cobrar outros resultados do trabalho

de Auditoria Externa, como por exemplo, uma avaliação mais detalhada do seu sistema de controle interno.

Por fim, apesar dos trabalhos sobre o sistema de controle interno que são desenvolvidos pela Auditoria, interna e externa, serem utilizados pela Controladoria, ainda há espaço para melhorias.

No momento em que a Controladoria conhecer mais detalhadamente o objetivo, os procedimentos e o alcance do trabalho realizado pela Auditoria, poderá aproveitá-lo melhor, através da solicitação de que análises sobre determinado sistema operacional sejam realizadas ou da realização de trabalhos em conjunto, em que os procedimentos de auditoria sejam direcionados para garantir que o sistema de controle interno funcione como determinado pela administração da Empresa.

## 8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria um curso moderno e completo** – textos, exemplos e exercícios resolvidos. 6. ed. São Paulo: Atlas 2003.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

BARBOSA, Dimitri Oliveira; SPECCHIO, Silvia Regina Astorino; PUGLIESI, Walter Roberto. **Novas Metodologias**. IBCB, 1999, São Paulo.

BEUREN, Ilse Maria (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 2a ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BOYNTON, William C., JOHNSON, Raymond N., KELL, Walter G.. **Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2a ed. São Paulo: Atlas, 2001.

**COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO**, obtido em <<http://www.coso.org.br>>, acessado em 13 de outubro de 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, 2000a.

\_\_\_\_\_. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno, 2000b.

\_\_\_\_\_. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, 2000c.

\_\_\_\_\_. **Normas Brasileiras de Contabilidade. Fraude e Erro**. NBC T – 11 – IT – 03, 2000d.

COOK, John W., WINKLE, Gary M., **Auditoria**: Filosofia e Técnica. São Paulo: Saraiva, 1981.

CARDOZO, Júlio Sérgio S. Controles Internos. **Revista Brasileira de Contabilidade**. São Paulo, v. 23, n. 87, p. 32-41, jun. 1994.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

D'ÁVILA, Marcos Zähler, OLIVEIRA, Marcos Aparecido Martins. **Conceitos e Técnicas de Controles Internos de Organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

DUARTE Jr., Antonio Marcos. **Uma introdução ao risco operacional**. 1994, obtido em [http://www.listaderiscos.com.br/lr/portal/DesktopDefault.aspx?tabid=3714&src=-1&apptabid=2&f\\_match=0&f57=-1&f\\_32=3/01/1994|10/14/2005&f66=62](http://www.listaderiscos.com.br/lr/portal/DesktopDefault.aspx?tabid=3714&src=-1&apptabid=2&f_match=0&f57=-1&f_32=3/01/1994|10/14/2005&f66=62), acessado em 13 de outubro de 2005.

ERNST & Young. **A Medida do Risco – Relatório Anual 2004**. São Paulo, 2004.

**FEDERATION OF EUROPEAN RISK MAGAGEMENT ASSOCIATIONS – FERMA**, obtido em <[http://www.theirm.org/publication/documents/rm\\_standard\\_portuguais\\_15\\_11\\_04.pdf](http://www.theirm.org/publication/documents/rm_standard_portuguais_15_11_04.pdf)>, acessado em 13 de outubro de 2005.

FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

GIL, Antonio Carlos. **Projeto de Pesquisa**. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GRAZZIOTIN, Carlos Augusto. **Controle interno e gestão de risco em instituições financeiras**. 2002. 75f. Dissertação – Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Economia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. 2002.

HANSEN, Don r., MOWER, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo. Pioneira Thomson Learning, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

INSTITUTO BRASILEIRO DOS AUDITORES INDEPENDENTES. **Normas Profissionais de Auditoria**. Procedimentos de Auditoria de Instituições Financeiras e Entidades Equiparadas. NPA 01, obtido em <<http://www.ibracon.com.br>>, acessado em 13 de outubro de 2005.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Normas Internacionais de Auditoria** e Código de Ética Profissional. São Paulo: IBRACON, 1998.

KPMG Forensic. **A Fraude no Brasil - Relatório da Pesquisa 2002**. São Paulo, 2003.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5a ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTIN, Nilton Canno. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista de Contabilidade & Finanças da USP**, São Paulo, n. 28, janeiro/abril de 2002, p. 7-27.

MAUTZ, Robert Kuhn. **Princípios de Auditoria**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

MENDES, Ivantidio Guimarães. Controladoria estratégica: sistemas de controles evoluem e ganham valor estratégico nas organizações. **Revista FAE BUSINESS**. São Paulo, n. 4, dez 2002, p. 51-54.

MORAES, John Denis Boto. **A Evolução da Controladoria até a Era Estratégica**. Disponível em: < [http://www.redejuridica.com.br/artigos\\_view.jsp?id=462](http://www.redejuridica.com.br/artigos_view.jsp?id=462)> Acessado em 20 de outubro de 2005.

MORAES, José Cássio Fróes de. **Análise da eficácia da disseminação de conhecimento sobre controles internos após sua implantação no Banco do Brasil**. 2003. 135f. Dissertação – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. 2003.

MOSCOVE, Stephen A., SIMKIN, Mark G., BAGRANOFF, Nancy A.. **Sistemas de Informações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello, FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2a ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria: Princípios e Técnicas**. São Paulo: Atlas, 1988.

MOURA, Verônica de Miglio, BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, nov./dez 2000, p. 59-67.

NASCIMENTO, Wesley Souza, PEREIRA, Anísio Cândido. **Um Estudo sobre a Atuação da Auditoria Interna na Detecção de Fraudes nas Empresas do Setor Privado no Estado de São Paulo**. ENANPAD, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a Controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**. NBC T 12 – Da Auditoria Interna. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acessado em 20 de outubro de 2005.

**NORMAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA**. NPA 1 – Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis. Disponível em <<http://www.ibracon.com.br>> Acessado em 20 de outubro de 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins, PEREZ JR., José Hernandez, SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Luís Martins de, DINIZ FILHO, André. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria básica**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PEREZ Jr., Jose Hernandez, PESTANA, Armando Oliveira, FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. 2a ed. São Paulo: Atlas, 1995.

**PRÊMIO Delmiro Gouveia: Maiores e Melhores Empresas do Ceará**, edição 2004. Disponível em <<http://www.premiodelmirogouveia.com.br>>, acessado em 10 de setembro de 2005.

ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. **The Controller's Function: the work of the managerial accountant**. 2a. ed. New York: John Wiley & Sons Inc, 2000.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SANTOS, A. R. dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. Rio de Janeiro: DP&A, 1999.

SANCOVSCHI, Moacir, Reengenharia de Processos e Controle Interno: uma avaliação comparativa, **RAE – Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 39, n. 2, p. 64-77, Abr./Jun. 1999.

SCHMIDT, Paulo (organizador). **Controladoria – agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

**THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS**. Internal Standards for Professional Practice of Internal Auditing. Disponível em <<http://www.theiia.org>> Acessado em 20 de outubro de 2005.

\_\_\_\_\_. The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management. Disponível em <<http://www.theiia.org>> Acessado em 20 de outubro de 2005.

## **APÊNDICE**



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,  
CONTABILIDADE E SECRETARIADO.  
PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA

## **PESQUISA SOBRE UTILIZAÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA PELA CONTROLADORIA**

---

Fortaleza, 17 de outubro de 2005

Prezado(a) Senhor(a):

Solicitamos vossa atenção para responder ao questionário em anexo, relativo à pesquisa de campo sobre a UTILIZAÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA PELA CONTROLADORIA, junto às grandes empresas localizadas no Estado do Ceará, conduzida no âmbito do Programa de Mestrado Profissional em Controladoria, da Universidade Federal do Ceará.

A participação de V. S<sup>a</sup>. na pesquisa é muito importante, em virtude disto, solicitamos vossa colaboração para responder às questões colocadas a seguir.

Esclarecemos que vossa identificação não é necessária porque as análises se basearão nas respostas de um conjunto amplo de questionários e não em respostas individuais.

Salientamos que as informações individualizadas não serão divulgadas, ou seja, será respeitado o sigilo dessas informações. Os dados serão tabulados e somente divulgados de forma agregada.

Informamos, ainda, que as informações obtidas ficarão à disposição de Vossa Senhoria.

Com certeza de contar com a compreensão e ajuda de V. S<sup>a</sup>., agradecemos antecipadamente,

Atenciosamente

Paolo Giuseppe Lima de Araújo  
Mestrando

## Controladoria

- 1) Na estrutura organizacional da empresa, qual é a localização da controladoria?
- É uma Diretoria
  - É órgão de assessoria ligada à Presidência da Empresa
  - Subordinada à Diretoria Financeira
  - Outros. Favor especificar: \_\_\_\_\_
- 2) Quais são as principais atribuições da Controladoria?  
(PODE SER MARCADA MAIS DE UMA OPÇÃO)
- Planejamento
  - Orçamento
  - Gerenciamento de informação contábil
  - Gerenciamento de informação fiscal
  - Relacionamento com a auditoria externa
  - Relacionamento com órgãos externos/fiscalizadores
  - Auditoria Interna
  - Monitoramento do sistema de controle interno
  - Outros. Favor especificar: \_\_\_\_\_
- 3) Quais dessas atividades estão diretamente subordinadas a controladoria?  
(PODE SER MARCADA MAIS DE UMA OPÇÃO)
- |   |   |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> Tesouraria       | <input type="checkbox"/> Contabilidade            |
| <input type="checkbox"/> Contas a receber | <input type="checkbox"/> Custos                   |
| <input type="checkbox"/> Contas a pagar   | <input type="checkbox"/> Tecnologia da informação |
| <input type="checkbox"/> Impostos         | <input type="checkbox"/> Patrimônio               |
| <input type="checkbox"/> Suprimentos      | <input type="checkbox"/> Crédito e cobrança       |
| <input type="checkbox"/> Outros: _____    |   |
- 4) Quais as atividades desempenhadas pela controladoria?  
(PODE SER MARCADA MAIS DE UMA OPÇÃO)
- Informação - compreendendo os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistema de pagamentos e recebimentos, folha de pagamento, etc.
  - Sugestão – recomendação de ajustes visando a melhoria no desempenho das diversas áreas e no sistema de controles internos.
  - Coordenação - visando centralizar as informações com vistas à aceitação de planos sob o ponto de vista econômico e à assessoria da direção da empresa, não somente alertando para situações desfavoráveis em alguma área, mas também sugerindo soluções
  - Avaliação - com o intuito de interpretar fatos e avaliar resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial
  - Planejamento - de forma a determinar se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente poderão servir de base para uma avaliação posterior
  - Acompanhamento - relativo à contínua verificação da evolução dos planos traçados para fins de correção de falhas ou revisão do planejamento



- 3) Os procedimentos desenvolvidos nas diversas áreas da empresa estão formalmente descritos e organizados?
- Vendas/faturamento/Contas a receber ( ) Sim ( ) Não
  - Crédito e cobrança ( ) Sim ( ) Não
  - Compras/Contas a pagar ( ) Sim ( ) Não
  - Tesouraria ( ) Sim ( ) Não
  - Folha de pagamento ( ) Sim ( ) Não
  - Custo de produção/serviços/Estoques ( ) Sim ( ) Não
  - Patrimônio ( ) Sim ( ) Não
- 4) Qual o grau de confiança que os administradores depositam nos sistemas (processos) utilizados pela empresa?
- Vendas/faturamento/Contas a receber ( ) Muito ( ) Razoável ( ) Pouco
  - Custo de produção/serviços/Estoques ( ) Muito ( ) Razoável ( ) Pouco
  - Tesouraria ( ) Muito ( ) Razoável ( ) Pouco
  - Compras/Contas a pagar ( ) Muito ( ) Razoável ( ) Pouco
  - Folha de Pagamento ( ) Muito ( ) Razoável ( ) Pouco
  - Patrimônio ( ) Muito ( ) Razoável ( ) Pouco
- 5) Qual o controle que os gestores possuem para identificar fraudes?  
(PODE SER MARCADA MAIS DE UMA OPÇÃO)
- ( ) Análise sobre o fluxo de caixa.
  - ( ) Utilização das funções da auditoria interna e externa.
  - ( ) Informatização dos sistemas utilizados pela empresa.
  - ( ) Revisão dos controles periodicamente.
  - ( ) Outros. Favor especificar: \_\_\_\_\_

## Auditoria interna

- 1) Na estrutura organizacional da empresa, que é a localização da auditoria interna?
- ( ) É uma Diretoria
  - ( ) É órgão de assessoria ligada à Presidência da empresa
  - ( ) Subordinada à Diretoria Financeira
  - ( ) Subordinada à Controladoria
  - ( ) Outros. Favor especificar: \_\_\_\_\_
- 2) Quais são as principais atribuições da auditoria interna?  
(PODE SER MARCADA MAIS DE UMA OPÇÃO)
- ( ) Identificar/prevenção de fraudes.
  - ( ) Verificar o cumprimento dos normativos internos da empresa.
  - ( ) Forma de a administração demonstrar que está interessada em todos os departamentos da empresa.
  - ( ) Orientar as demais áreas da empresa.
  - ( ) Outros. Favor especificar: \_\_\_\_\_
- 3) Que tipo de trabalho é desenvolvido pela auditoria interna sobre os controles internos?  
(PODE SER MARCADA MAIS DE UMA OPÇÃO)
- ( ) Análise sobre o funcionamento dos controles internos
  - ( ) Gerenciamento de riscos
  - ( ) Quantificação de fraudes identificadas
  - ( ) Outros. Favor especificar: \_\_\_\_\_

- 4) Quais os principais relatórios emitidos pela auditoria interna?  
(PODE SER MARCADA MAIS DE UMA OPÇÃO)
- Relatório sobre deficiência no sistema de controle interno
  - Relatório sobre o descumprimento dos normativos internos e externos
  - Relatórios sobre as fraudes identificadas
  - Relatórios sobre os riscos de negócios da empresa
  - Outros. Favor especificar: \_\_\_\_\_
- 5) Qual o tratamento dado pela empresa sobre os pontos de melhoria constantes no relatórios da auditoria interna?  
(PODE SER MARCADA MAIS DE UMA OPÇÃO)
- Discutidos com as áreas responsáveis.
  - Não são utilizados
  - São utilizados como base para a melhoria dos controles internos.
  - São utilizados como base para punição dos gestores que não cumpriram as normas da empresa.
  - Outros. Favor especificar: \_\_\_\_\_
- 6) A auditoria interna efetua trabalho sobre o gerenciamento risco operacional da empresa?  
 Sim                     Não
- 7) Qual o envolvimento da auditoria interna no gerenciamento do risco operacional da empresa?
- Responsável pelo gerenciamento de riscos
  - Supervisiona o trabalho do gerenciamento de risco.
  - Outros. Favor especificar: \_\_\_\_\_

## Auditoria externa

- 1) Dentro do contrato de prestação de serviços de auditoria das demonstrações contábeis, quais os principais serviços prestados?  
(PODE SER MARCADA MAIS DE UMA OPÇÃO)
- Auditoria das demonstrações contábeis
  - Revisão dos controles internos
  - Revisão fiscal / DIPJ
  - Outros. Favor especificar: \_\_\_\_\_
- 2) Quais os relatórios emitidos pela empresa de auditoria externa?  
(PODE SER MARCADA MAIS DE UMA OPÇÃO)
- Parecer sobre as demonstrações contábeis
  - Relatório sobre as deficiências dos controles internos
  - Relatórios sobre revisão fiscal / DIPJ
  - Outros. Favor especificar: \_\_\_\_\_
- 3) A empresa conhece que trabalhos são desenvolvidos pela empresa de auditoria externa sobre o sistema de controle interno?  
 Sim                     Não                     Em parte
- 4) Como são tratados os pontos constantes nos relatórios de recomendações dos auditores externos?
- Discutidos com as áreas responsáveis, buscando identificar o motivo das deficiências.
  - Não são utilizados.
  - São utilizados como base para a melhoria dos controles internos.
  - Outros. Favor especificar: \_\_\_\_\_