

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

**PABLO FRANÇA DE OLIVEIRA**

**AUDITORIA INTERNA: CASO DE CONSTITUIÇÃO DO SETOR EM  
EMPRESA PÚBLICA**

**CURITIBA  
2012**

**PABLO FRANÇA DE OLIVEIRA**

**AUDITORIA INTERNA: CASO DE CONSTITUIÇÃO DO SETOR EM  
EMPRESA PÚBLICA**

Monografia apresentada à disciplina Metodologia da Pesquisa Científica como requisito parcial à conclusão da especialização em MBA em Auditoria Integral do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof<sup>a</sup> Dra. Mayla Cristina Costa

**CURITIBA  
2012**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO  
PARECER FINAL

NOME DO (A) ALUNO (A): PABLO FRANÇA DE OLIVEIRA

TÍTULO DO TRABALHO: AUDITORIA INTERNA: CASO DE CONSTITUIÇÃO DO SETOR EM EMPRESA PÚBLICA

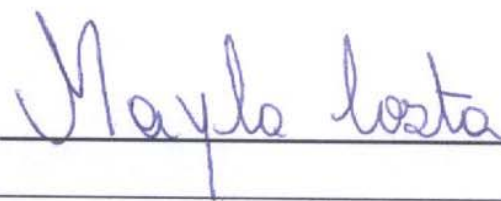
NOME DO PROFESSOR ORIENTADOR: MAYLA CRISTINA COSTA

PARECER DO PROFESSOR ORIENTADOR:

O trabalho objetiva implementação do setor de auditoria, o tema é caso empírico, não relevante. Embora tenha deixado de tratar questões mais avançadas.

NOTA: 80 ( Oitenta )

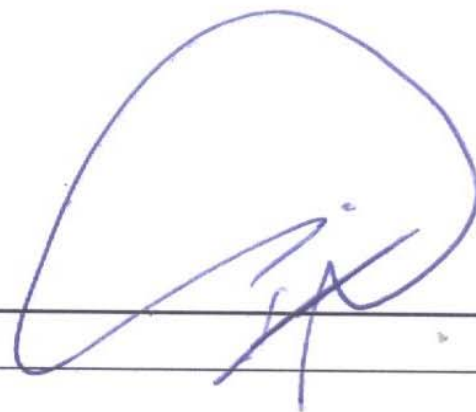
ASSINATURA:



NOME DO PROFESSOR DESIGNADO:

NOTA: 80 ( OITENTA )

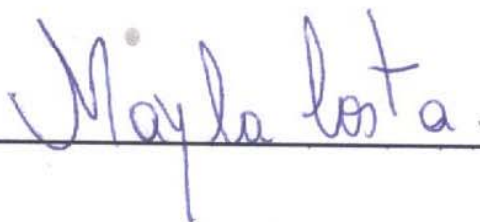
ASSINATURA:



CONCEITO FINAL: \_\_\_\_\_ ( )

COORDENADOR DO CURSO: MAYLA CRISTINA COSTA

ASSINATURA:



DATA:

12 / 09 / 2012

*A mais longa caminhada só é possível passo a passo...  
O mais belo livro foi escrito letra a letra...  
Os milênios sucedem, segundo a segundo... (autor  
desconhecido)*

*Dedico este trabalho a Deus, princípio e fim de toda a  
existência...*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus e a Querida Mãe e Rainha Três Vezes Admirável de Schoenstatt pelo dom da vida e por guiarem constantemente os meus passos...

Agradeço aos meus pais, João e Angela e aos meus novos pais, José e Guiomar por sempre acreditarem em mim.

Agradeço a minha querida Esposa, Liz Maria, que sempre esteve ao meu lado me apoiando e me dando forças para que eu pudesse concluir mais esta etapa em nossas vidas.

As minhas irmãs, Ana Marcela e Maria Ana, pelos conselhos e sugestões que foram de grande valia para a construção deste trabalho e pelo meu velho e fiel companheiro Magoo, presente em muitas horas com seu silêncio e fidelidade.

A Dona Amélia por toda ajuda e apoio durante todo o processo de realização deste trabalho.

Ao meu grande amigo e irmão, Marcos, pela grande ajuda e compreensão durante todo o período de estudos e realização deste trabalho.

Ao presidente da Epagri, Luiiz A. Hessmann e a toda diretoria da Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural do Estado de Santa Catarina, pelo apoio e confiança a mim depositado.

As irmãs Iva e a Mirela, grandes amigas de verdade, por toda ajuda e paciência.

Por fim, agradeço especialmente, a minha orientadora Mayla, pessoa exemplar, íntegra e com um coração grandioso, por ter me orientado com tanto zelo, paciência, perseverança, amizade e dedicação.

## RESUMO

O presente trabalho constitui-se em um levantamento de dados cujo objetivo consiste em desenhar normas e procedimentos para serem utilizados pelo departamento de Auditoria Interna de uma empresa pública do estado de Santa Catarina. Este estudo busca evidenciar: (a) a importância do Departamento de Auditoria Interna na estrutura organizacional da empresa, (b) a contribuição da auditoria nos sistemas de controles internos da organização e (c) os procedimentos para avaliação dos riscos da organização e sinais que poderão auxiliar os auditores internos na detecção de possíveis inconformidades. Destaca-se também a importância da Auditoria Interna para assegurar fidedignidade das informações e para auxiliar os gestores a alcançar os objetivos almejados. O presente trabalho demonstra que a qualidade de um trabalho de auditoria está diretamente relacionada, basicamente a três elementos fundamentais, são eles: uma equipe bem estruturada, investimento na capacitação contínua dos auditores, e por fim, observação das normas Profissionais para a Prática de Auditoria Interna desenvolvidas pelo Instituto dos Auditores Internos

**Palavras-chave:** Auditoria Interna, Procedimentos de Auditoria, Gerenciamento de riscos e Controles Internos.

**Área Temática:** Auditoria Interna

## **ABSTRACT**

This article is a data collection that intends to define standards and procedures for an internal Audit department of a public company in the state of Santa Catarina, Brazil. This article shows evidence about: (a) the importance of the internal Audit Department in the company's organizational structure, (b) the contribution of the auditing for the internal controls of the organization, and (c) procedures for risk assessment of the company and signs that can help internal auditors in detecting potential non-conformities. It also highlights the importance of Internal Audit to ensure reliability of the information and to assist managers to achieve the desired goals. The present article demonstrates that the quality of audit work is directly related to three fundamentals: a well-structured team, continued investment in training of auditors, and observation for the standards for Professional Practice of Internal Auditing developed by the Institute of Internal Auditors.

**Keywords:** Internal Audit, Audit Procedures, Risk Management and Internal Controls.

**Subject area:** Internal Audit

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: EPAGRI.....57

Figura 2: ESTRUTURA ORGANIZACIONAL.....58

## SUMARIO

RESUMO .....	4
ABSTRACT .....	5
<b>1- Introdução .....</b>	<b>8</b>
<b>1.1- Problema de Pesquisa .....</b>	<b>10</b>
<b>1.2- Objetivo .....</b>	<b>11</b>
<b>2- Fundamentação Teórica .....</b>	<b>12</b>
<b>2.1- Controles Internos.....</b>	<b>12</b>
<b>2.2 Definição e Importância da Auditoria Interna .....</b>	<b>21</b>
<b>2.3 - Gerenciamento de Riscos.....</b>	<b>25</b>
<b>2.4- Estrutura e Organização da Auditoria Interna.....</b>	<b>27</b>
<b>2.4.1- Documentos e procedimentos necessários para a implantação ou reestruturação do Departamento de Auditoria Interna .....</b>	<b>27</b>
<b>2.4.2 - Estatuto.....</b>	<b>27</b>
<b>2.4.3- Manuais, Políticas e Procedimentos.....</b>	<b>29</b>
<b>2.4.4 – Composição e Atribuição dos Cargos .....</b>	<b>29</b>
<b>2.5 – Procedimentos por Área.....</b>	<b>30</b>
<b>2.5.1 - Auditoria Do Departamento de Contabilidade .....</b>	<b>30</b>
<b>2.5.2 - Planejamento de Auditoria .....</b>	<b>33</b>
<b>2.5.3 - Riscos de Auditoria .....</b>	<b>38</b>
<b>2.5.4 - Serviços de Integridade (Fraude) .....</b>	<b>39</b>
<b>2.5.4.1 - Procedimentos Aplicáveis para Identificação e Investigação de Violações de Integridade.....</b>	<b>42</b>
<b>2.5.4.2- Desenho dos Procedimentos de Auditoria para Detectar Transgressões de Integridade. ....</b>	<b>45</b>
<b>2.6 Asseguramento da Qualidade dos Serviços Prestados pela Auditoria Interna</b>	<b>51</b>
<b>3 - Metodologia de Pesquisa .....</b>	<b>54</b>
<b>3.1 Delineamento da Pesquisa.....</b>	<b>54</b>
<b>3.2 Descrição dos procedimentos de coleta de dados .....</b>	<b>54</b>
<b>3.3 Descrição dos procedimentos de análise dos dados.....</b>	<b>55</b>
<b>3.4 Descrição da amostra.....</b>	<b>56</b>
<b>3.5 Descrição da empresa objeto de estudo .....</b>	<b>56</b>
<b>4 - Análise dos Dados.....</b>	<b>59</b>
<b>4.1 - Análise documental relativo à estrutura da Auditoria Interna e da contabilidade da Epagri.....</b>	<b>59</b>
<b>4.2 – Análise dos Resultados na Gerência Financeira.....</b>	<b>60</b>
<b>4.2 – Implantação dos procedimentos e normas que devem ser utilizados para a elaboração de um manual de auditoria que possa ser utilizado pelo Departamento de Auditoria Interna da Epagri .....</b>	<b>62</b>
<b>5 - Conclusão .....</b>	<b>65</b>
<b>Referências .....</b>	<b>67</b>

## 1- Introdução

Os controles internos encontram-se nas empresas em todos os seus níveis: operacional e administrativo, e sua adequada aplicação diária sobre cada uma dessas áreas é de suma importância para que se atinjam os resultados mais favoráveis, evitando desperdícios. Considerando-se que os controles internos e sua verificação é o objetivo da auditoria interna, o presente trabalho utilizou o departamento de auditoria interna da Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural do Estado de Santa Catarina para responder aos seguintes problemas: Como implementar as melhores práticas de auditoria interna ao departamento de auditoria interna da Epagri? Quais os procedimentos e normas devem ser utilizados pelo departamento de Auditoria Interna da Epagri para conformar-se às necessidades e expectativas do Departamento de Contabilidade e da Gerência Financeira, assim como a legitimidade esperada por práticas de auditoria interna?

É importante relacionar essas questões à importância da prestação de Contas, considerada um dos pilares da sociedade democrática. Quando se analisa o setor governamental, observa-se que todos os servidores do governo são responsáveis por suas ações e estes possuem o dever de prestar contas de suas ações e decisões em foro público.

Dessa forma, a prestação de contas no contexto do setor público se relaciona diretamente com uma boa governança. Governança, que pode ser compreendida, segundo Leclerc (1996), como o cumprimento da responsabilidade própria em nome da sociedade. Em outras, governança é o exercício eficaz da autoridade, da direção e do controle sobre a Organização.

Para Drucker (1999), a prestação de contas no setor público é imprescindível, sendo que sua justificativa se baseia nas diferenças existentes entre as atividades prestadas pelas organizações de serviço público das atividades prestadas pelo Setor privado. Segundo ele, a ausência de uma avaliação de desempenho, a falta de harmonia de propósitos, a influência de processos políticos nas decisões, entre outros,

são alguns dos elementos que justificam um maior controle e o dever do ente público em prestar contas para a sociedade.

Posto isto, aqueles que são responsáveis por governar, gerenciar ou dirigir um órgão, entidade, empresa pública, entre outros, devem prestar contas de suas ações perante a sociedade e considera-se neste trabalho que um dos principais métodos para avaliar a eficácia dos gestores públicos é mediante os relatórios e demonstrações emitidos pela Auditoria.

A auditoria desempenha um papel importante no processo de avaliação e aprovação da prestação de contas feita pelos gestores públicos. Através das suas diversas formas de atuação (Auditoria Interna e Auditoria Externa), a auditoria proporciona um método de controle para ajudar a assegurar que os objetivos sejam alcançados pelas organizações de maneira adequada. Por meio da precisão e integridade dos registros, o cumprimento das leis, regulamentos, condições de contrato, políticas e procedimentos, o alcance dos objetivos, a proteção dos ativos, entre outros, são algumas das áreas de atuação que devem ser asseguradas pela Auditoria.

Assim, o propósito da Auditoria no setor público consiste em assegurar que os recursos destinados aos órgãos, entidades, etc., sejam aplicados de forma eficiente e eficaz, por meio de sua atuação como órgão controlador e fiscalizador das atividades relacionadas com a administração financeira e ao detalhamento das atividades impróprias e ilegais.

Neste sentido, as auditorias são ferramentas indispensáveis para o serviço público e principalmente para os cidadãos, cuja finalidade consiste em avaliar o desempenho financeiro e operacional dos gestores, servidores e empregados públicos.

Recentemente, as Normas Internacionais para o Exercício Profissional para a Prática da Auditoria Interna emitidas pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA) foram criadas para serem utilizadas em todas as organizações (privadas e públicas) onde existam auditores internos. Foram desenvolvidos três conjuntos de normas: Normas de Atributo, Desempenho e de Implementação. As normas de atributos abordam sobre os atributos da organização e sobre as pessoas que realizam os serviços de auditoria interna. As normas de desempenho descrevem a natureza dos serviços de auditoria

interna e proporcionam critérios de qualidade contra os quais se possam medir o desempenho dos serviços prestados. As normas de implementação se estendem as normas de atributo e de desempenho ao proporcionar um guia aplicável às auditorias específicas.

As atribuições propostas pelo IIA são bastante audaciosas. Em contrapartida, o controle interno de muitos órgãos públicos brasileiros é ainda deficiente. Desse modo, torna-se imperativo, a reestruturação do departamento de auditoria interna em muitos destes órgãos.

Por essa razão, esse trabalho pretende contribuir por meio do caso da Auditoria Interna da Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão do Estado de Santa Catarina – Epagri, considerando-se que a Epagri entende que o alinhamento dos procedimentos adotados pela companhia com as Normas emitidas pelo Instituto dos Auditores Internos - IIA, irá Fortalecer o Departamento de auditoria interna, melhorar a qualidade dos serviços prestados a diretoria e auxiliar o Governo do Estado de Santa Catarina no cumprimento de suas metas.

Assim, o principal objetivo deste trabalho consiste em apresentar e definir as normas e os procedimentos, para disciplinar os fluxos, as área de atuação e as responsabilidades do auditor interno, assim como a estruturação da auditoria interna da Epagri, servindo como um orientador na execução dos trabalhos, definindo conceitos e diretrizes para o estabelecimento do planejamento, do exame, da avaliação, da conclusão e do oferecimento de medidas saneadoras.

### **1.1- Problema de Pesquisa**

Quais os procedimentos e normas devem ser utilizados para a elaboração de um manual de auditoria que possa ser utilizado pelo Departamento de Auditoria Interna da Epagri e Quais os procedimentos e normas devem ser utilizados pelo departamento de Auditoria Interna da Epagri para conformar-se às necessidades e expectativas do Departamento de Contabilidade e da Gerência Financeira, assim como a legitimidade esperada por práticas de auditoria interna?

## **1.2- Objetivo**

### **1.2.1- Objetivo Geral**

O objetivo da pesquisa consiste em propor um conjunto de procedimentos que podem ser utilizados na implantação de um departamento de Auditoria Interna na Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural do Estado de Santa Catarina.

### **1.2.2- Objetivos Específicos**

- Investigar procedimentos de Auditoria Interna cabíveis para a Epagri; e
- Propor um conjunto de procedimentos aplicáveis no desenho da auditoria interna para a Epagri.

## 2- Fundamentação Teórica

### 2.1- Controles Internos

A Norma específica de Desempenho nº 2130 do Instituto dos Auditores Internos (IIA) determina que a atividade da auditoria interna deve auxiliar a organização a manter controles efetivos a partir da avaliação da sua eficácia e eficiência e da promoção de melhorias contínuas.

O glossário do mesmo instituto define processo de controle como: Políticas, procedimentos e atividades que fazem parte da estrutura de controle, concebidos para assegurar que os riscos sejam contidos dentro das tolerâncias a risco estabelecidas pelo processo de gerenciamento de risco.

Nessa mesma linha, Sawyer, Dittenhofer e Schemer (2003, p.63-64) fornecem definições sobre controle e relacionam as formas de como alcançá-lo. Para os autores, controle pode ser definido como:

A utilização de todos os meios conhecidos em uma empresa para promover, dirigir, regulamentar e verificar as várias atividades, com o propósito de assegurar que os objetivos sejam alcançados. Estes meios de controle incluem, embora não estejam limitados a forma de organização, políticas, sistemas, procedimentos, instruções, normas, comitês, plano de contas, estimativas, orçamentos, cronogramas, relatórios, registros, questionários de verificação (*checklists*), métodos, dispositivos e auditoria interna.

O *Committee of Sponsoring Organizations* (Coso) desenvolveu a Estrutura Integrada de Controle. Para o modelo COSO, o controle interno é um processo, aplicado por uma organização, pelo conselho de diretores de uma organização e outras pessoas e que se destina a proporcionar razoável certeza sobre o cumprimento de objetivos relativos à eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros e da conformidade com as leis e regulamentações aplicáveis (Coso).

Segundo o *Committee of Sponsoring Organizations* (Coso), o controle interno é composto por 5 elementos inter-relacionados: Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de controle, Informação e Comunicação e Monitoramento.

Desse modo, o ambiente de controle reflete a atitude e as ações do conselho e da administração em relação à importância do controle na organização.

O ambiente de controle estabelece o tom de uma organização, influenciando a conscientização de controle de seu pessoal. Esta é a base para todos os demais componentes de controle interno, proporcionando a disciplina e a estrutura para o cumprimento dos objetivos principais de controle interno.

Desta forma, para o *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)*, o ambiente de controle possui os seguintes elementos:

- Integridade e valores éticos – A estratégia e os objetivos de uma organização e o modo pelo qual são implementadas baseiam-se em preferências, julgamentos de valor e estilos gerenciais. A integridade e o compromisso da administração com os valores éticos deve influenciar nas preferências e nos julgamentos, os quais deverão traduzidos em normas de comportamentos para toda a organização;
- Compromisso com a competência – A competência reflete no conhecimento e nas habilidades necessárias à execução de tarefas designadas. A administração deve decidir quão bem estas tarefas necessitam ser executadas, ponderando a estratégia e os objetivos da organização, bem como os planos para a sua implementação e realização;
- Participação do Conselho de Administração - O conselho de Administração de uma organização representa uma parte crítica do ambiente interno e é capaz de influenciar os seus elementos de forma significativa. Cada fator, como a independência do conselho em relação à Administração, à experiência e ao desenvolvimento de seus membros, o grau de participação e exame das atividades, bem como a adequação de suas ações, tem a sua importância;
- Filosofia Gerencial e Estilo Operacional – A filosofia de Gestão de uma organização é representada pelo conjunto de convicções e atitudes compartilhadas que caracterizam a forma pela qual a referida organização considera o risco em tudo o que faz, do desenvolvimento e da implementação de estratégias às suas atividades do dia a dia. Esta filosofia de gestão deve refletir os valores da organização, influenciar sua

cultura e seu estilo de operação, bem como afetar a forma como os componentes de gestão de riscos são aplicados e identificados.;

- Atribuição de Autoridade e de Responsabilidade – Esta atribuição de alçada e responsabilidade deve prever até que ponto pessoas e equipes estão autorizadas e são incentivadas a adotar sua própria iniciativa ao abordar questões, bem como solucionar problemas e definir quais os limites dessa autoridade;
- Políticas e Práticas de Recursos Humanos – Os processos relacionados a recursos humanos, como admissão, orientação, treinamento, avaliação, aconselhamento, promoção, compensação e adoção de medidas corretivas, tem como objetivo principal enviar mensagens aos empregados em relação aos níveis esperados de integridade, comportamento ético e Competência.

Por outro lado, a avaliação de riscos tem como base um conjunto de objetivos complementares de natureza operacional, de emissão de relatórios financeiros e de conformidade inter-relacionados em todos os níveis da organização.

A avaliação de risco identifica e analisa riscos internos e externos relativos ao cumprimento dos objetivos tanto ao nível das atividades de negócio como ao nível da organização. A avaliação coloca a base para a gestão de mudança na economia, no setor de negócio, no ambiente regulatório e nas condições operacionais.

Neste sentido, o *Committee of Sponsoring Organizations* (Coso) aponta que alguns fatores relacionados ao risco merecem uma atenção especial. A auditoria interna deve estar atenta a situações relevantes que podem alterar significativamente a avaliação dos riscos de determinados setores, atividades e situações. São fatores relacionados ao risco que merecem atenção:

- Mudança no ambiente de operações;
- Mudança de Pessoal;
- Sistemas de Informações Novos /Redesenhados;
- Crescimento Rápido;

- Nova Tecnologia;
- Novas Linhas de Negócio, Produtos ou Atividades;
- Expansão das operações Internacionais.

Especificamente, segundo o *Committee of Sponsoring Organizations (Coso)*, às atividades de controle referem-se às políticas e procedimentos que auxiliam a assegurar que as diretrizes da Administração sejam cumpridas e que as ações sejam tomadas para tratar dos riscos relativos ao cumprimento dos objetivos determinados. As atividades de controles cumprem diversos objetivos e são aplicados em todos os níveis da empresa. Para o *Committee of Sponsoring Organizations (Coso)*, são atividades de controle:

- Revisões de desempenho da Alta Direção – A alta direção deve comparar o desempenho atual em relação ao orçado, e em relação às previsões, aos períodos anteriores com os períodos concorrentes. As principais iniciativas são acompanhadas para medir até que ponto as metas estão e serão alcançadas;
- Revisões de desempenho no nível funcional ou de atividades – Gerentes, no exercício de suas funções ou atividades devem examinar todos os relatórios de desempenho;
- Indicadores de desempenho – Estes indicadores devem relacionar os diferentes conjuntos de dados, sejam eles operacionais, sejam eles financeiros, em conjunto com a realização de análises dos relacionamentos e das medidas de investigação e de correção, funcionando como uma atividade de controle;
- Processamento de informações – Uma variedade de controles é realizada para verificar a precisão, a integridade e a autorização das transações. Os dados inseridos ficam sujeitos a verificações on-line ou com a combinação de arquivos que foram aprovados para o controle;

- Controles Físicos – Os equipamentos, estoques, títulos, dinheiro e outros bens devem ser protegidos fisicamente, contados periodicamente e comparados com os valores apresentados nos registros de controle e;
- Segregação de Funções – As obrigações devem ser atribuídas ou divididas entre pessoas diferentes com a finalidade de reduzir o risco de erro ou fraude;

Quanto às informações e Comunicações, o *Committee of Sponsoring Organizatios* (Coso) recomenda que sejam identificadas, coletadas e divulgadas todas as informações relevantes, tanto internas como externas de forma pontual, oportuna e apropriada.

O Monitoramento, como último elemento do *Committee of Sponsoring Organizatios* (Coso), consiste em um processo que avalia a qualidade do desempenho do sistema ao longo do tempo.

Gleim (2009, p. 150) cita em sua obra os meios de controle apresentados por Sawyer, Dittenhofer e Schemer. São meios de Controle:

- Organização - A organização deve possuir uma estruturação aprovada de papéis atribuídos a pessoas dentro da empresa de modo a permitir que esta possa alcançar seus objetivos de forma econômica e eficiente.
- Políticas – As políticas consistem em uma declaração de princípios que determina, orienta ou restringe a ação. Políticas devem ser claras e por escrito, organizadas de forma sistemática em manuais ou outras publicações aprovadas.
- Procedimentos – São métodos empregados para realizar atividades em conformidade com as políticas. Os mesmos princípios aplicáveis as políticas são também aplicáveis aos procedimentos. Procedimentos não devem ser sobrepostos, conflitantes ou duplicados.

- Pessoal – Pessoas contratadas designadas devem possuir as qualificações para executar as atribuições a elas atribuídas. A melhor forma de controle sobre o desempenho de indivíduos é pela supervisão. Desta forma, um alto padrão deve ser aplicado.
- Contabilidade – a contabilidade é o indispensável meio de controle financeiro sobre atividades e recursos. Esta proporciona uma estrutura que permite atender as atribuições de responsabilidade. Além disso, esta é o medidor financeiro da organização.
- Orçamento – O orçamento é uma afirmação expressa em forma numérica sobre os resultados esperados. Como controle, ele estabelece um padrão para aplicação de recursos e o que deve ser obtido como produção e resultado.
- Elaboração de Relatórios – Os relatórios devem ser pontuais, corretos, úteis e otimizados, pois estes são utilizados pela alta administração para a tomada de decisões.

Relacionada à área de controladoria, a área contábil atua como um eficaz instrumento de controle e é unanimemente reconhecida. Para o Attie (2007, p.186), um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um eficiente controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios.

Segundo o referido autor acima (2007) um sistema satisfatório de controle interno referente a procedimentos de aprovação e escrituração devem incluir:

- Meios de controle das operações e transações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos em cada parte das operações e transações;
- O registro das operações e transações através de documentos originais e segundo o fluxo normal delas; e
- Meios para a classificação dos documentos dentro do plano de contas.

Neste sentido, o objetivo do controle interno relativo à confiabilidade dos relatórios contábeis consiste em gerar para a alta administração informações adequadas e oportunas que os auxilie para tomada de decisões.

Entretanto, continua o autor:

Um sistema de controle interno que funcione corretamente não depende apenas do planejamento efetivo da empresa e da eficiência dos procedimentos e práticas instituídas, mas também da competência de todo pessoal envolvido, para levar adiante, de forma eficiente e econômica, os procedimentos prescritos.

Assim, o sistema de controle interno deve ser desenhado, estruturado e operado para proporcionar razoável certeza de que os objetivos do controle serão alcançados.

Para Gleim (2009, p. 138), sistemas de controles eficazes devem apresentar as seguintes características:

- Econômicos;
- Válidos;
- Adequados;
- Congruente / Consistente;
- Pontual;
- Simples; e
- Operacional

Dessa forma, o controle interno é parte integrante de cada segmento da organização e cada procedimento corresponde a uma parte do conjunto do controle interno. Contudo, o controle Interno na organização pode ser adequado ou não. Se não existirem procedimentos adequados dentro da organização de controle interno, os erros e os desperdícios serão frequentes.

É importante ressaltar que nenhum sistema de controle é livre de falhas. O *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)* reconhece que nenhum sistema de controle interno é totalmente seguro. Todo sistema possui limitações inerentes. A auditoria interna deve estar atenta a possíveis inconformidades que possam ser encontradas na avaliação dos controles internos dentro da organização. Conforme o Comitê, alguns pontos devem ser analisados na avaliação dos sistemas de controles internos:

- O julgamento humano está sujeito a falhas e os controles podem falhar em razão de erros ou falhas;
- Controles manuais ou mecanizados podem ser burlados através de conluio;
- A administração pode, de forma inadequada, ignorar ou burlar os controles;
- Costumes, culturas e sistema de governança não são garantias absolutas contra fraudes;
- Custos relativos aos controles não podem exceder os seus benefícios.

A seção 302, da lei *Sarbanes Oxley* trata da Responsabilidade Corporativa pelos Relatórios Financeiros e impõe aos diretores executivo e financeiro da empresa a obrigação de declararem que:

- Foram revisados os relatórios financeiros;
- Os relatórios não contêm informações incorretas e nem omitem informações sobre fatos materiais;
- As informações financeiras incluídas no relatório representam a condição financeira da empresa no período.

Os diretores declaram que são responsáveis pelo estabelecimento e pela manutenção da estrutura de controles internos e informam que foram divulgados ao Comitê de Auditoria e à Auditoria Externa as deficiências significativas e as fraquezas materiais encontradas nos controles.

A seção 404 da mesma lei trata da avaliação da administração sobre os controles internos. Segundo a *Sarbanes Oxley* o relatório dos controles internos deve afirmar a responsabilidade dos administradores por estabelecer e manter uma estrutura e procedimentos de controles internos adequados para os controles financeiros. O documento deve conter também uma avaliação da efetividade desta estrutura de controles.

A AICPA (1972), no AU *Section* 110, define que a administração é responsável por estabelecer e manter controles internos para autorizar, registrar, processar e reportar transações consistentes com as afirmações da empresa em seus relatórios financeiros.

Por fim, conforme pronunciamento do *Committee Of Sponsoring Organizations* (COSO) cabe ao presidente da empresa a responsabilidade pelo controle interno da organização. Contudo, todas as pessoas da organização compartilham desta responsabilidade. Os diretores de finanças e Contabilidade, outros gerentes, os auditores internos (que, entretanto, não têm a responsabilidade de estabelecer ou manter controles internos), o conselho e o comitê de auditoria e cada funcionário deve ter a noção exata das suas funções, seus direitos, suas obrigações e as responsabilidades que estão atreladas ao cargo. Organogramas claros e bem definidos determinam as linhas de responsabilidade e as autoridades definidas por toda linha hierárquica. Para efetivo funcionamento da área de controladoria e eficácia dos controles internos, surgiu historicamente a necessidade de fiscalização ou acompanhamento das operações, atividade desempenhada pela auditoria interna.

Na próxima seção será mais bem tratada a definição e importância da auditoria interna para auxiliar e melhorar a eficácia dos processos organizacionais.

## 2.2 Definição e Importância da Auditoria Interna

Mendes (1996), afirma que a postura moderna da auditoria interna é de que ela deve ser uma assessoria, altamente qualificada, na qual a administração superior se vale para ter uma visão sistemática da sua organização. A auditoria Interna deve ser uma unidade comprometida com os resultados finais a serem alcançados.

O *Institute of Internal Auditors* – IIA, líder mundial em certificação, educação, e de investigação para a profissão, funciona como um organismo de controle e de pesquisa para a profissão sobre importantes temas de Auditoria ao redor do mundo. O IIA atua nas áreas de gerenciamento de riscos, governança, controle interno, auditoria de TI, educação e segurança. Para o IIA, auditoria Interna consiste em:

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

Jund (2007) segue a mesma linha de raciocínio. Para o autor Auditoria interna consiste em:

Uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas, em relação às atribuições e aos planos, às metas, aos objetivos e às políticas definidos para as mesmas.

Para Crepaldi (2009, p. 26) a auditoria interna é uma atividade dentro da empresa destinada a revisar as operações como um serviço prestado à administração. Para o autor, a auditoria interna constitui um controle gerencial que funciona por meio de análise e avaliação da eficiência de outros controles.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da NBC T 12 define o conceito de auditoria interna. Para o CFC a auditoria interna constitui um conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e

eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.

De acordo com a Resolução CFC nº 986/03, 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 dos seus objetivos.

Attie (2007) define Auditoria operacional como 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 é auxiliar os membros da administração a desincumbirem-se eficazmente de suas responsabilidades. Para tanto, a auditoria deve fornecer análise, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas.

A auditoria operacional, através de suas atividades de trabalho, serve a administração como um meio de identificação de que todos os procedimentos internos e políticas definidos pela companhia, assim como os sistemas contábeis e de controle interno, estão sendo efetivamente seguidos e que as transações realizadas estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente definidos.

Assim, a auditoria Interna revisa a confiabilidade e a integridade da informação, o cumprimento das políticas e dos regulamentos, a proteção dos ativos, o uso eficaz e econômico dos recursos e das metas, assim como dos objetivos operacionais definidos pela Alta Administração. A atividade da Auditoria Interna avalia as atividades financeiras e operacionais, os sistemas de Tecnologia da Informação, de produção, de recursos humanos e de avaliação e contribuição para a melhoria dos processos de gerenciamento de riscos da Organização.

A norma geral de desempenho nº 2100 das Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna do Institute of Internal Auditors define a natureza do trabalho da Auditoria interna. Para o Instituto a atividade da auditoria interna deve avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles, utilizando uma abordagem sistemática e disciplinada.

Processos de governança, conforme definição do glossário das Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna se constitui como a combinação de processos e estruturas implantadas pelo conselho para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização com o intuito de alcançar os objetivos organizacionais.

Já por processo de gerenciamento de controle, o Instituto acima mencionado, entende como qualquer ação tomada pela administração, conselho ou outras partes, para gerenciar os riscos e aumentar a probabilidade de que as metas e os objetivos estabelecidos serão alcançados. A administração planeja, organiza e dirige a execução de ações suficientes para prover razoável certeza de que os objetivos e metas serão alcançados.

Desta forma, para Gleim (2009), o trabalho de auditoria interna deve incluir uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e contribuir para a melhoria da adequação e eficácia dos processos de governança, gerenciamento de risco e controles, além de desempenhar suas responsabilidades com qualidade. O objetivo de avaliar a adequação dos processos existentes de governança é proporcionar razoável certeza de que estes processos funcionam conforme determinado e irão possibilitar que a organização alcance suas metas e objetivos.

Attie (2007) sintetiza de forma objetiva os objetivos da auditoria interna. Para o autor, a auditoria interna deverá:

- Examinar a integridade e a fidedignidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar essas informações;
- Examinar os sistemas estabelecidos, para certificar a observância às práticas, planos, leis e regulamentos que tenham, ou possam ter impacto sobre as operações e relatórios e determinar se a organização está em conformidade com as diretrizes;
- Examinar os meios usados para a proteção de ativos e, se necessário, comprovar sua existência real;

- Verificar se os recursos são empregados de maneira econômica e eficiente;
- 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
- Comunicar o resultado do trabalho de auditoria e se certificar que foram tomadas as providências necessárias a respeito de suas descobertas.

Além dos objetivos acima descritos pelo autor, os auditores internos entram em contato com uma ampla variedade de sistemas e funções organizacionais dentro das empresas públicas. Frequentemente, os gestores da empresa em estudo utilizam-se da auditoria interna para assisti-los em trabalhos e atividades que muitas vezes não estão ligados diretamente a atividade principal da Auditoria, como por exemplo, os serviços de consultoria, de assistência e de sindicância.

Desta forma, os auditores podem prestar serviços de consultoria à direção da empresa com o objetivo de proporcionar informações relevantes referentes a uma grande variedade de temas, como por exemplo, propor projetos, criação de novos sistemas, auxiliar o planejamento estratégico da empresa, entre outros assuntos. Os auditores, para muitos gestores, são fontes úteis de informações devido aos amplos conhecimentos da organização e devido a sua experiência técnica.

As normas internacionais de auditoria emitidas pelo *Government Accountability Office* - GAO (GAGAS) permitem que os auditores realizem tarefas solicitadas pela direção que influenciem diretamente nas operações da entidade, tais como, implantar um sistema contábil, desenvolver sistema de controles internos, avaliar ativos, entre outros. Contudo, as normas emitidas pelas GAGAS permitem que os auditores forneçam informações as partes solicitantes sem que seja verificado, analisado ou avaliado tais informações ou dados. Para estes tipos de serviços os auditores não devem declarar que os serviços foram feitos em conformidade com as Normas Internacionais de Auditoria e que tais serviços não são auditorias.

Para Portal (2012), quando existem problemas de controle ou o processo de governabilidade de uma empresa apresenta falhas, o Diretor Executivo de Auditoria deve considerar diferentes métodos para melhorar os processos de controle e de governabilidade, através de serviços de consultoria no lugar de avaliações formais.

Neste sentido, as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do *Institute of Internal Auditors* trazem a definição de serviços de consultoria. Para o IIA, serviços de consultoria são:

Atividades de aconselhamento e serviços relacionados prestados ao cliente, cuja natureza e escopo são acordados com o cliente e se destinam a adicionar valor e aperfeiçoar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle da organização, sem que o auditor interno assuma qualquer responsabilidade que seja da administração. Exemplos incluem orientação, assessoria, facilitação e treinamento.

Ressalta-se que os serviços de consultoria devem ser definidos no Estatuto de Auditoria Interna conforme determina a norma de atributo 1000.A1 das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do *Institute of Internal Auditors*.

Sendo assim, a auditoria interna deve estar preparada para avaliar, orientar, assessorar, facilitar os processos que sustentam os objetivos estratégicos e de negócio da empresa, bem como contribuir para a melhoria da adequação e eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e de controles. Quanto ao gerenciamento de riscos, dada a sua importância, será tratado como assunto específico.

### **2.3 - Gerenciamento de Riscos**

Conforme glossário do Instituto dos Auditores Internos (IIA), o gerenciamento de risco é um processo para identificar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer uma razoável certeza em relação ao cumprimento dos objetivos da organização.

Por meio de sua atuação, a auditoria interna tem grande potencial para ajudar as empresas a avaliar os riscos que afetam o valor para o acionista das empresas públicas, ou seja, a sociedade.

Destaca-se que a responsabilidade pelo gerenciamento dos riscos é da alta administração e do conselho. A atividade da auditoria interna deve avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria dos processos de gerenciamento de riscos, conforme determina das Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna do *Institute of Internal Auditors*.

A atividade de auditoria Interna deve avaliar as exposições a riscos relacionadas à governança, as operações e aos sistemas de informação da organização em relação à confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais, a eficácia e eficiência das operações, a salvaguarda de ativos e a conformidade com leis, regulamentos e contratos.

Estudos recentes feitos pela *PricewaterhouseCoopers (PWC)* indicam que riscos estratégicos e de negócios representam ameaças maiores à criação de valor para o acionista do que os riscos operacionais, de observância às normas (*compliance*) ou financeiros.

Esses estudos, que examinaram os fatores por trás das rápidas perdas do valor para o acionista, dirigiam seu foco para empresas de alta capitalização, como as que constam na classificação da *Fortune 500* e do índice FTSE 100. Os resultados dos estudos são extraordinariamente similares. Os problemas estratégicos e de negócios são a maneira mais comum de destruir o valor de uma empresa – responsáveis por 60% da perda de valor – com as questões operacionais causando outros 20% das perdas.

Ao examinarmos um plano de auditoria típico, verifica-se que a maior parte do tempo e da atenção do auditor interno é dedicado aos riscos financeiros e respectivos controles. Essa grande ênfase nos controles financeiros pode ter sido adequada para a observância da lei *Sarbanes Oxley*, por exemplo. Agora que os riscos da *Sarbanes Oxley* estão de um modo geral melhor controlados, a auditoria interna precisa realinhar-se em direção a outros riscos com impacto no valor para o acionista e executar suas atividades de monitoramento financeiro e de observância às normas (*compliance*) com melhor relação custo benefício.

Sendo assim, o auditor interno deve avaliar se os processos de gerenciamento de riscos são eficazes e se os objetivos da organização estão alinhados com a missão da empresa. Para que a avaliação seja consistente, todos os processos de riscos significativos devem ser identificados, testados, avaliados e controlados. As informações referentes a estes riscos relevantes devem ser comunicadas de forma oportuna aos responsáveis para que possam ser adotadas medidas preventivas por todos os envolvidos nos processos decisórios da organização.

Por fim, para que a auditoria interna possa cumprir com seus objetivos, necessário se faz que o propósito, a autoridade e a responsabilidade do departamento de auditoria interna da empresa esteja definido no estatuto de auditoria interna, alinhado ao código de ética e as Normas de Auditoria Interna emitidas pelo IIA.

## **2.4- Estrutura e Organização da Auditoria Interna**

### **2.4.1- Documentos e procedimentos necessários para a implantação ou reestruturação do Departamento de Auditoria Interna**

Os documentos e os procedimentos de Auditoria objetivam auxiliar, padronizar e garantir a qualidade de todas as atividades realizadas pelos auditores internos na consecução de suas atribuições.

Por procedimentos de auditoria entende-se como o conjunto de procedimentos técnicos com base nos quais o auditor obtém evidências ou provas que sejam suficientes e adequadas para fundamentar o seu parecer sobre auditorias realizadas.

Já o Estatuto de Auditoria Interna e os manuais de auditoria definem, de forma sucinta, os propósitos, a autoridade e a responsabilidade, os deveres e as obrigações, bem como todos os procedimentos que devem auxiliar os Auditores Internos no desempenho das suas atividades.

Assim, as normas e os procedimentos de auditoria ajudam a definir os objetivos, os procedimentos e as responsabilidades dos auditores e são um conjunto completo de lineamentos que auxiliam e norteiam os auditores durante todo processo de trabalho.

### **2.4.2 - Estatuto**

O estatuto de auditoria é um documento formal que define os propósitos, a autoridade e a responsabilidade do departamento de Auditoria Interna, consistente com a definição de Auditoria Interna, com o código de ética e com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna. Este documento é de fundamental

importância para que se possa ter um gerenciamento eficaz das atividades da Auditoria Interna.

A Orientação Prática nº 1000-1 das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do *The Institute of Internal Auditors* (The IIA) estabelece que:

1. Fornecer um estatuto de auditoria interna formal e escrito é crítico para o gerenciamento da atividade de auditoria interna. O estatuto de auditoria interna fornece uma declaração reconhecida para revisão e aceite pela administração e para aprovação, como documentado em atas, pelo conselho. Ele também facilita uma avaliação periódica da adequação do propósito, da autoridade e da responsabilidade da atividade de auditoria interna, os quais estabelecem o papel da atividade de auditoria interna. Se um questionamento for levantado, o estatuto de auditoria interna fornece um acordo, formal e escrito com a organização e o conselho sobre a atividade da auditoria interna da organização.
2. O executivo chefe de Auditoria (*Chief Audit Executive – CAE*) é o responsável por avaliações periódicas a fim de verificar se o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna, conforme definidos no estatuto de auditoria interna, continuam a ser adequados para permitir que a atividade cumpra os seus objetivos. O executivo chefe de auditoria é o responsável por comunicar o resultado desta avaliação à alta administração e ao conselho.

Assim, os estatutos de auditoria interna, em linhas gerais, podem ter as seguintes informações:

- A missão da Auditoria Interna;
- A responsabilidade, as metas e os objetivos do setor de auditoria interna;
- As normas legais que os Auditores Internos das empresas públicas deverão observar;
- O escopo de trabalho;
- As atribuições;
- As responsabilidades administrativas,
- Outras informações

Por fim, ressalta-se que os serviços de avaliação e de consultoria devem ser definidos no estatuto de Auditoria Interna.

### **2.4.3- Manuais, Políticas e Procedimentos**

A responsabilidade pelo desenvolvimento, revisão e pela manutenção dos manuais, políticas e procedimentos utilizáveis para conduzir a equipe de auditoria é do Chefe de Auditoria Interna (CAE). Ressalta-se, contudo, que as políticas e procedimentos aplicáveis devem ser apropriados e adequados ao tamanho da equipe, a complexidade dos trabalhos a serem efetuados e a estrutura do departamento de Auditoria.

A formalização destes documentos e procedimentos pelo chefe da Auditoria, como por exemplo, o Estatuto, o código de ética, da criação de um roteiro para se assegurar cada fase do processo de auditoria, entre outros, visa assegurar um desempenho uniforme das funções e dos trabalhos de Auditoria Interna.

### **2.4.4 – Composição e Atribuição dos Cargos**

A auditoria Interna da Epagri, para atender às atribuições e efetivar os controles e os objetivos definidos pelo gabinete da presidência, é composto por:

- Um chefe de auditoria Interna que possua amplos conhecimentos relativos a auditoria interna, que será nomeado pelo Presidente da Epagri, com a função de planejar, organizar, comandar, controlar e coordenar as atividades de auditoria interna.
- Auditores Internos, com formação em nível superior, preferencialmente em Administração, Ciências contábeis, Direito, Economia, Engenharia e Informática, em número suficiente para o atendimento dos serviços.
- Uma secretária para atendimento das atividades de apoio.

## 2.5 – Procedimentos por Área

### 2.5.1 - Auditoria Do Departamento de Contabilidade

O *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)* reconhece que os dados que alimentam as demonstrações financeiras são um dos principais elementos que devem ser constantemente controlados. A direção da empresa deve contar com informações financeiras completas e precisas para facilitar o seu processo de tomada de decisões.

Neste sentido, um sistema de controle adequado respalda as decisões da direção, traz informações detalhadas sobre as entradas de recursos financeiros, da aplicação e do controle dos mesmos, do atingimento das metas estabelecidas e auxilia a Direção para tomada de decisões.

O Artigo Técnico nº 52 publicado em setembro de 2011 pelo *The Institute Of Internal Auditors* dispõe sobre a supervisão das demonstrações financeiras.

Embora um comitê de auditoria possa assumir muitas responsabilidades, sua função central é supervisionar a integridade das demonstrações financeiras da empresa e divulgações relacionadas. Comitês de auditoria eficazes trazem consigo o nível apropriado de ceticismo a esta supervisão, ao realizar sondagens e ter discussões sinceras com a administração e com os auditores. Áreas que têm o maior risco potencial de efeitos negativos no controle interno de demonstrações financeiras incluem a sobreposição da administração aos controles, os prestadores de serviços externos, TI, fusão e aquisição e reestruturação. Além disso, o risco de fraude nas demonstrações financeiras não deve ser ignorado.

Além da supervisão das inúmeras atividades de gestão financeira e contábil da organização, os comitês de auditoria devem transparência às partes interessadas. No mínimo, divulgações reguladas e todas as informações importantes para os investidores e outras partes interessadas devem ser comunicadas amplamente.

Sendo assim, os auditores necessitam ter conhecimento dos controles da empresa relacionados com as demonstrações e informações financeiras e sobre as leis, decretos e normas que afetam direta e indiretamente a contabilidade da organização, tendo em vista que estas informações serão utilizadas e avaliadas no processo de auditoria. Para que o auditor tenha uma visão geral do Departamento que será auditado e dos processos que o afetam indiretamente, recomenda-se que o auditor interno avalie as seguintes informações:

- Como se iniciam as transações;

- Como são classificadas as Transações;
- Como estas informações são registradas no sistema contábil público (Sigef) e comercial (Safi);
- Como se utilizam os processos Contábeis;
- A metodologia e os procedimentos utilizados para elaboração das demonstrações contábeis;
- Quais os métodos utilizados para comunicar as informações contábeis dentro da própria organização;

Os auditores devem avaliar e analisar as auditorias para ter uma segurança razoável de que as demonstrações contábeis não contém distorções significativas devido a violações das leis, decretos, normas e regulamentos. Os auditores internos devem compreender os controles internos que são pertinentes ao setor de contabilidade da empresa e verificar se todas as leis estão sendo observadas e aplicadas. Deve-se verificar os tipos de distorções potenciais que poderiam afetar as demonstrações e relatórios financeiros, considerar os fatores que poderiam afetar e distorcer as demonstrações contábeis e apresentar provas efetivas (evidências) da existência destes riscos. O auditor deve também avaliar os riscos de controle existentes na organização.

Segundo Kincaid (2008), ao efetuar uma auditoria para avaliar os controles internos do Setor contábil da empresa, o auditor deverá:

- Identificar as funções dentro da área que se esta auditando e classificar as funções em grupos comuns ou em ciclos de controle;
- Avaliar os Ciclos de controle das entradas de recursos;
- Avaliar os ciclos de controle das saídas dos recursos;
- Analisar o Ciclo de tesouraria;

- Compreender e mapear o fluxo dos processos e identificar os controles ou debilidades de controle existentes.
- Avaliar e determinar as debilidades de controle e os fatores que permitiram que o risco ocorresse.

Um sistema de controle interno eficaz e um setor contábil estruturado asseguram que todas as políticas e procedimentos estão sendo aplicados de maneira eficaz e eficiente e assegura a integridade dos dados e a proteção dos Ativos.

O Auditor Interno, ao fazer a avaliação do sistema de controle interno contábil e financeiro da empresa deverá verificar se:

- As transações estão corretamente autorizadas pelas pessoas responsáveis. Somente as pessoas específicas deverão ter autorização para lançar ou modificar certas operações.
- As políticas da empresa estão sendo observadas.
- Os registros contábeis estão sendo completos;
- Existem proteções adequadas sobre os ativos e sobre os registros destes ativos;
- Existe supervisão adequada das operações descentralizadas de ativos (Ativos cedidos para outras entidades governamentais);
- Existe controle adequado sobre o acesso aos sistemas de informações que iniciam ou controlam a movimentação dos ativos (3 sistemas – Sigef, Safi e sistema Patrimonial)
- As comunicações das atividades de controle estão sendo adequadas para assegurar os ativos da empresa;
- As informações estão disponíveis para que a diretoria da empresa possa supervisionar a eficácia dos controles sobre a proteção dos ativos e compara-los com os registros contábeis;

- Os registros contábeis e as demonstrações estão de acordo com a lei 4.320/64 e a lei 6.404/76.
- Os procedimentos são adequados para assegurar que as contingências ativas e passivas foram identificadas e são de conhecimento da administração da entidade.
- Outros.

Por fim, conforme determina o item 12.2.3.8 da NBC TI 01, na execução do trabalho de auditoria interna, quando for aplicável, deverá ser observado os princípios de contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e da legislação tributária, trabalhista e societária, bem como o cumprimento das normas reguladoras a que estiver sujeita a entidade.

## **2.5.2 - Planejamento de Auditoria**

A norma de desempenho nº 2200 do Instituto dos Auditores Internos (IIA) trata do planejamento dos trabalhos de Auditoria. De acordo com a norma:

*Os auditores internos devem desenvolver e documentar um planejamento para cada trabalho de auditoria, incluindo os objetivos, o escopo, o prazo e a alocação de recursos do trabalho.*

A orientação prática nº 2200-1 do IIA trabalha alguns pontos relevantes que devem ser observados pelos auditores internos na confecção do planejamento do trabalho de auditoria.

Para o IIA todos os planejamentos e a condução de todos os trabalhos efetuados pelos auditores internos devem ser revisados e aprovados pela supervisão.

Neste sentido, o executivo chefe de auditoria determina como, quando e a quem os resultados do trabalho de auditoria deverão ser comunicados. Se forem adequadas, estas recomendações serão documentadas e comunicadas à administração durante o planejamento.

Sendo assim, a responsabilidade pelo estabelecimento das metas, objetivos e métodos para serem utilizados pelos auditores internos é da direção do departamento de Auditoria interna da empresa.

Para Kincaid (2008, p. 107) a direção do departamento de Auditoria Interna deve desenvolver um planejamento que descreva o que se vai auditar, em qual ou em quais áreas ocorrerão e quando serão estas auditorias. O Propósito do Plano é permitir a projeção de elementos, como por exemplo, calendários de Auditoria, necessidades de recursos e necessidades de capacitação da equipe. Com frequência, avalia-se os riscos de cada área, setor, etc., para selecionar as auditorias que serão inclusas no plano de Auditoria.

Assim, no planejamento dos trabalhos de auditoria, segundo a norma de desempenho nº 2201 do IIA, os auditores internos devem observar os seguintes aspectos:

*No planejamento dos trabalhos de auditoria, os auditores internos devem considerar:*

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

Desta forma, Os objetivos devem ser estabelecidos pelos auditores internos para se associar os riscos relacionados às atividades sob revisão.

Já A avaliação do risco do trabalho de auditoria durante a fase de planejamento objetiva adicionar informações relevantes aos objetivos iniciais e para identificar outras áreas de preocupação significativas.

De acordo com Gleim (2009, p. 201), na avaliação de risco no planejamento do trabalho de auditoria, os auditores consideram a avaliação de riscos da administração, a confiabilidade desta avaliação, os processos responsáveis por tratarem dos riscos e das questões de controle, a apresentação dos eventos que excedem o apetite ao risco e as respostas da administração a este eventos e os riscos as atividades relacionadas à atividade sob revisão. A Norma de Implantação de avaliação nº 2210.A3 do IIA estabelece que:

São necessários critérios adequados para avaliar os controles. Os auditores internos devem verificar a extensão na qual a administração estabeleceu critérios adequados para determinar se os objetivos e as metas têm sido alcançados. Se forem adequados, os auditores internos devem utilizar tais critérios em sua avaliação. Se forem inadequados, os auditores internos devem trabalhar com a administração para desenvolver critérios apropriados de avaliação.

Neste sentido, Os auditores internos devem considerar em seus planejamentos a probabilidade de serem diagnosticados na avaliação dos controles erros significativos, fraudes, não conformidades e outras exposições.

Após identificar os riscos, o auditor deve determinar os procedimentos a serem executados e o escopo destes procedimentos. As aplicações dos procedimentos delineados no escopo devem auxiliar o auditor a chegar às conclusões relacionadas aos objetivos do trabalho de auditoria.

O escopo estabelecido pelos auditores internos deve ser suficiente para satisfazer os objetivos do trabalho de auditoria. O escopo de trabalho de auditoria deve incluir: Sistemas, registros, pessoal e propriedades físicas relevantes, incluindo aqueles sobre propriedades de terceiros.

Desta forma, Os auditores internos devem desenvolver e documentar programas de trabalho que atendam aos objetivos de trabalho da auditoria. De acordo com o IIA os programas de trabalho devem:

*Incluir os procedimentos para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante o trabalho de auditoria. O programa de trabalho deve ser aprovado antes de ser implantado e quaisquer ajustes devem ser prontamente aprovados.*

*Os trabalhos de auditoria devem ser adequadamente supervisionados para assegurar que os objetivos sejam alcançados, a qualidade seja assegurada e que a equipe seja desenvolvida.*

O planejamento da auditoria pressupõe adequado nível de conhecimento das atividades, os fatores econômicos, legislação aplicável, as práticas operacionais da entidade e o nível geral de competência da sua administração, conforme determina a NBC-T-11.4.

Neste sentido, para Jund (2009), o planejamento da auditoria nos sistemas contábeis deve considerar todos os fatos relevantes, especialmente os seguintes:

- O conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
- O conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- Os riscos de auditoria e a identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume das transações, quer pela complexidade das suas atividades;
- A natureza, a extensão e a oportunidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- O uso do trabalho efetuado por outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- A natureza, o conteúdo e a oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade.

O planejamento de auditoria deve se basear, necessariamente, em uma visão abrangente da organização, devendo ser detalhado a nível mensal, para cada departamento e local, com as respectivas estimativas de horas mensais e alocações de recursos.

Assim, segundo Jund (2009):

Os programas de auditoria deverão ser desenvolvidos, revisados ou atualizados para todos os testes de auditoria, envolvendo elementos significativos das demonstrações financeiras, de áreas operacionais, incluindo os procedimentos, com o objetivo de avaliar a eficiência, a eficácia e a economia na utilização dos recursos.

Para Gleim (2009, p. 205) a extensão da supervisão requerida dependerá da proficiência e da experiência dos auditores internos e da complexidade do trabalho de auditoria.

O executivo chefe de auditoria tem a responsabilidade global pela supervisão do trabalho de auditoria, quer ele seja executado pela ou para a atividade de auditoria interna, mas ele pode designar membros da equipe da atividade de auditoria interna com a adequada experiência para efetuar a revisão. A evidência apropriada da supervisão é documentada e mantida.

Conforme orientação prática nº 2340-1 do IIA, o processo de supervisão do trabalho de auditoria deve:

- Assegurar que os auditores tenham os conhecimentos, as habilidades e outras competências requeridas pelo trabalho;
- Fornecer instruções apropriadas durante o planejamento do trabalho de auditoria e aprovar o programa de trabalho de auditoria;
- Garantir que o programa de trabalho aprovado seja completado, a não ser por mudanças devidamente justificadas e aprovadas;
- Determinar que os papéis de trabalho de auditoria deem o suporte adequado as observações, conclusões e recomendações do trabalho;
- Assegurar que as comunicações do trabalho sejam precisas, objetivas, claras, concisas, construtivas e tempestivas;
- Assegurar que os objetivos do trabalho de auditoria sejam cumpridos; e
- Prover oportunidades de desenvolvimento dos conhecimentos, das habilidades e de outras competências dos auditores internos.

Neste sentido, o chefe de auditoria interna deve supervisionar todos os papéis de trabalho para assegurar que eles dêem suporte às comunicações do trabalho de auditoria e que todos procedimentos necessários de auditoria foram executados.

Contudo, conforme determina o IIA, a responsabilidade por todos os trabalhos de auditoria interna e por todos os julgamentos profissionais efetuados no decorrer do trabalho da auditoria interna é do executivo chefe da auditoria interna.

### 2.5.3 - Riscos de Auditoria

Gerenciamentos de riscos e controle internos são ainda as grandes preocupações dos comitês de Auditoria. De acordo com um estudo realizado pela KPMG, o ambiente global volátil e incerto tem elevado o nível de preocupação dos executivos ao redor do mundo. Sidney Ito, sócio líder da KPMG no Brasil e na América do Sul na área de *Risk & Compliance* e do ACI do Brasil explica:

Neste cenário, um efetivo monitoramento dos riscos exige cada vez mais, além de um ambiente eficaz de controles internos, a utilização de indicadores (*Key performance indicators- KPI*) e de risco (*Key risk indicators – KRI*) gerados pelos sistemas de TI e atrelados as informações contábeis e de negócios das empresas.

Desta maneira, a avaliação dos riscos implica no uso de um critério profissional para determinar as áreas críticas que deverão merecer atenção da Auditoria Interna, considerando, principalmente, os efeitos adversos e os danos que a ocorrência destes riscos podem causar na Empresa. Segundo Kincaid (2008, p.107), o Modelo de avaliação de riscos deverá ser atualizado continuamente pela Auditoria Interna. São exemplos de riscos potenciais em que a Empresa pode estar exposta:

- Perdas de Ativos;
- Erros por imperícia e/ou Fraudes;
- Publicidade adversa;
- Não observação de Leis, Decretos e Normas;
- Não atingimento das metas e objetivos da Organização.

Para Jund (2009), os riscos podem ser classificados em três amplas Categorias:

Risco Inerente – Risco Inerente pode ser definido como a susceptibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes antes de conhecer-se a eficácia dos sistemas de controle.

Risco de Controle – Consiste no risco em que os sistemas de Controle possam falhar na prevenção ou detecção, em tempo hábil, de erros ou irregularidades relevantes.

Risco de Detecção – É o risco de que o resultado da execução dos procedimentos de auditoria enganosamente induza o auditor a concluir pela inexistência de erro ou irregularidade relevante.

A determinação do grau numérico de importância do risco continua sendo uma questão critério. Sawyer, Dittenhofer e Schemer (2003), sugerem um método objetivo de avaliação de riscos:

Todos os projetos de Auditoria podem receber uma qualificação numérica de 1 a 5, conforme a experiência e o critério do Auditor. Um projeto de auditoria com classificação 1 (um) possui maior risco e merece uma prioridade mais alta. Um projeto de auditoria com classificação 5 (cinco) possui um risco menor e somente será auditado quando todos os projetos com classificação maior tiverem sido auditados e quando haja tempo disponível.

Resumindo, o processo de análise de riscos objetiva identificar, analisar e controlar os riscos que possam afetar de maneira adversa a empresa. A análise de riscos deverá:

- Identificar as atividades que se deverão auditar (Contratos, Contas, transações, etc.);
- Identificar fatores de risco relevantes (complexidade de programas, sistemas de controles internos, etc.);
- Estimar a relevância de um risco;
- Estimar a probabilidade em que o risco possa ocorrer;
- Decidir a ordem de prioridade dos riscos e;
- Determinar como administrar os riscos.

#### **2.5.4 - Serviços de Integridade (Fraude)**

Para Portal (2011), os auditores devem desempenhar um papel fundamental na detecção de violações de integridade dentro da empresa. A possibilidade de uma violação de Integridade deve ser considerada em todos os planejamentos de auditoria e nos desenvolvimentos dos trabalhos de auditoria para que exista uma segurança razoável de detecção deste tipo de ato ilícito. São exemplos de violações de

integridade: Fraude, desperdício, abuso, atos ilegais, irregularidades e atos de incumprimento.

A importância de uma violação de integridade se relaciona diretamente com a forma que um ato ilícito afeta financeiramente a organização e a consequência negativa destas irregularidades perante a opinião pública.

Procedimentos de Auditoria devem ser aplicados sempre que os auditores encontrarem indícios de uma possível ou provável violação de integridade dentro da Empresa.

Assim, os auditores devem centra-se em obter evidências suficientes e relevantes que estejam relacionadas com as irregularidades. Antes de apresentarem formalmente à direção da empresa as inconformidades, deve-se verificar a extensão do conhecimento da direção sobre a transgressão ocorrida ou a participação da direção no processo de irregularidade. Devem-se seguir todas as técnicas adequadas para se obter, documentar e proteger a informação relacionada com a investigação.

A *Association Certified Fraud Examiners (ACFE)* publica a cada dois anos uma publicação denominada Relatório das Nações, um dos estudos mais completos sobre fraude, cuja edição mais recente data o ano de 2010. Este relatório classifica a fraude em três grandes grupos:

- Corrupção;
- Desfalque de ativos; e
- Declarações Fraudulentas.

Conforme o Relatório, quase um terço de todas as fraudes ocorridas mundialmente causaram perdas superiores a USD 500.000 e aproximadamente uma quarta parte de todos os casos revisados alcançaram a quantia de milhões de dólares.

Os dados mostram que 40% (quarenta por cento) das organizações afetadas por estas irregularidades são privadas, 16% (dezesesseis por cento) ocorrem em organizações governamentais e 10% (dez por cento) em entidades sem fins lucrativos.

A análise do Relatório indica que as denúncias anônimas são a principal fonte de detecção de fraudes a nível mundial e que são responsáveis por identificar quase três vezes mais fraudes do que qualquer outro meio. As revisões da Direção e da Auditoria Interna são a segunda e a terceira forma mais comum de detecção destas irregularidades. Outras situações, como por exemplo, acidentes, notificação policial e confissões respondem por 11% (onze por cento) dos casos de fraude e ocorre, geralmente, por um descuido do agente fraudador.

Os dados mostram que as organizações que contam com *hotlines* (canais de denúncia) para evidenciar atividades fraudulentas sofrem perdas muito menores do que as empresas que não se utilizam deste tipo de ferramenta de controle. Os dados demonstram que as empresas reduzem as suas perdas em quase 60% (sessenta por cento).

O estudo indica que 80% (oitenta por cento) dos casos de fraude ocorreram em um destes seis departamentos da organização:

- Contabilidade
- Operacional
- Vendas
- Direção executiva
- Serviço ao Cliente
- Compras.

A Auditoria interna efetiva torna-se um instrumento extremamente útil para enfrentar as tentativas de corrupção, os desvios de ativos e as fraudes que ocorrem dentro das organizações.

O *Institute of Internal Auditors* define fraude como:

*Quaisquer atos ilegais caracterizados pela desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança. Estes atos não implicam no uso de ameaça de violência ou de força física. As fraudes são perpetradas por partes e organizações a fim de se obter dinheiro, propriedade ou serviços. Para evitar pagamento ou perda de serviços ou para garantir vantagem pessoal ou de negócios.*

Kincaid (2008), afirma que nos casos em que ocorra indícios ou se detectem transgressões de integridade, os auditores internos poderão buscar aconselhamento com o departamento jurídico da Empresa para:

- Identificar as leis e os regulamentos aplicáveis;
- Desenhar provas específicas de cumprimento das leis e de regulamentos aplicáveis;
- Auxiliar as áreas de auditoria e de investigação que requeiram experiência de profissional específico;
- Avaliar os resultados da auditoria ou investigação.

Nos casos de improbidade Administrativa, os auditores deverão comunicar as autoridades competentes sobre as irregularidades. O artigo 15 da lei 8.429/92 (que dispõe sobre as sanções que deverão ser aplicadas aos agentes públicos no caso de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional) determina que, caso seja instaurado o processo administrativo, a comissão processante deverá comunicar ao Ministério Público e ao Tribunal de Contas da existência de procedimento administrativo para apurar a prática de improbidade.

Art. 15. A comissão processante dará conhecimento ao Ministério Público e ao Tribunal ou Conselho de Contas da existência de procedimento administrativo para apurar a prática de ato de improbidade.

*Parágrafo único. O Ministério Público ou Tribunal ou Conselho de Contas poderá, a requerimento, designar representante para acompanhar o procedimento administrativo.*

#### **2.5.4.1 - Procedimentos Aplicáveis para Identificação e Investigação de Violações de Integridade.**

As investigações relativas às transgressões de integridade podem requerer dos auditores a utilização de entrevistas contendo testemunhas, informantes ou suspeitos. O objetivo principal das entrevistas consiste em obter evidências formais sobre os fatos

analisados e em formato escrito. O *Institute of Internal Auditors* recomenda que se adote as seguintes medidas para serem utilizadas em um processo de Entrevista:

- Estabelecer objetivos claros para a entrevista;
- Escutar as pessoas e observar as suas reações;
- Realizar a entrevista em lugar privado, desde que não seja na sala ou no local aonde o suspeito trabalha;
- Ser persistente;
- Não permitir atitudes que prejudiquem o critério e a independência;
- Minimizar as interrupções e as distrações, como por exemplo, desligar os telefones e computadores que não estejam sendo utilizados;
- Acomodar os móveis para que o suspeito e o entrevistador estejam perto um do outro e não estejam separados por móveis e mesas;
- Apresentar perante o suspeito qualquer evidência particularmente incriminatória, como por exemplo, documentos falsificados, etc.);
- Formular perguntas em um estilo mensurado e profissional;
- Manter os documentos de importância fundamental em um lugar seguro para que o suspeito não possa mutilá-los e nunca deixar o suspeito sozinho em um local com os documentos acima descritos.
- Utilizar perguntas abertas, que fazem com que o suspeito possa responder de uma forma mais detalhada, como por exemplo, O que o Sr. fez com este dinheiro que se encontra em sua conta bancária?
- Utilizar perguntas fechadas, que conduzem ao suspeito a responder sim ou não, como por exemplo, havia alguém mais com você? Sim ou não?

Os auditores devem estar conscientes da linguagem corporal do suspeito, que poderá indicar, durante o depoimento, dúvidas, temor, felicidade, tristeza, o fato do próprio suspeito estar aberto ou fechado para colaborar com a investigação.

Os Auditores deverão preparar um registro completo de todos os depoimentos. Os depoimentos devem ser gravados, caso seja possível e obrigatoriamente transcritos e assinados. Para assegurar a utilização da gravação perante o tribunal, os auditores deverão adotar as seguintes medidas:

- Gravar os depoimentos - Deve-se cuidar para que a gravação seja feita em local silencioso, de preferência com o ar condicionado desligado para o ruído não atrapalhar a gravação;
- Deve-se transcrever o depoimento e apresentar ao suspeito para que seja verificado e assinado, pelo mesmo.
- A equipe dos Auditores deverão fazer cópias de segurança da gravação do depoimento original;
- A gravação original deve ser apresentada ao departamento jurídico da empresa, anexado a um relatório que contenha, a data, a hora, o nome do depoente, o nome da equipe de auditores envolvidos e a transcrição do depoimento assinado pelo depoente. Deve ser assinado o recebimento destas evidências pelo chefe do departamento jurídico da empresa.

No caso do interrogado não cooperar e se negar a responder as perguntas, o Instituto dos Auditores Internos - IIA recomenda que se aplique as seguintes recomendações:

- Fazer perguntas formais. A cada pergunta não respondida, registrar em um documento e dizer em voz alta: A esta pergunta, o Sr. X optou em nada responder. É extremamente difícil a pessoa suspeita permanecer em silêncio em uma situação como esta.
- Suspender temporariamente a entrevista formal e fazer com que a pessoa converse sobre outros assuntos. Após um período de tempo, retomar, cuidadosamente, com educação, o depoimento.

Os depoentes nunca devem ser coagidos a reconhecerem a sua culpa. As declarações devem ser anotadas literalmente. Ao final da entrevista, deve-se apresentar a declaração por escrito para o entrevistado e se deve esclarecer ou modificar qualquer ambiguidade com o mesmo. O depoente deve ler a declaração e assinar em todas as modificações. O Depoente deve assinar a seguinte declaração: “Li a declaração anterior e me informaram que posso corrigir ou alterar qualquer coisa que eu não concorde. Confirmando a veracidade deste documento. Proporcionei as informações por minha própria vontade.” No documento deve conter a data, a hora que começou o depoimento, as horas em que o recesso que ocorreu e a hora em que o depoimento se encerrou. Todos os horários devem ser registrados e assinados. No caso do depoente se recusar em assinar o documento, o entrevistador deverá registrar tal fato e assinar o documento.

#### **2.5.4.2- Desenho dos Procedimentos de Auditoria para Detectar Transgressões de Integridade.**

As normas de Auditoria requerem do profissional um meticuloso cuidado no desenho dos procedimentos de auditoria para detectar fraudes. Os auditores também deverão conhecer e estar conscientes as *red flags* ou bandeiras vermelhas comuns que podem ser o primeiro indicador da ocorrência de uma transgressão de integridade. Para o IIA considera-se bandeiras vermelhas:

##### **Bandeiras Vermelhas dos Empregados**

- Mudança no estilo de vida dos empregados;
- Problemas com dívidas e créditos pessoais;
- Mudanças de comportamento: Problemas com jogos, apostas, drogas ou álcool;
- Alta rotação de empregados, especialmente nas áreas que são mais vulneráveis às fraudes;
- Falta de segregação de funções em uma área vulnerável;

- Recusar-se sair de férias ou recusar promoções por medo de ser pego.

#### Bandeiras vermelhas referentes à Administração

- Rejeição pra proporcionar informações aos auditores internos;
- Número excessivo de contas de bancárias;
- Trocas frequentes de bancos;
- Quantidade excessiva de transações anuais;

#### Bandeiras Vermelhas Relativas à Folha de Pagamentos

- Horas extras incoerentes para o centro de custos;
- Horas extras cobradas a empregados ausentes;
- Horas extras cobradas durante um período de pouca atividade na empresa, como por exemplo, durante o mês de janeiro.

#### Bandeiras vermelhas no setor de compras

- Aumento do inventário sem o devido aumento na produção;
- Redução anormal do inventário;
- Ausência de segurança física sobre os ativos;
- Pagamento a fornecedores que não se encontram na lista de fornecedores aprovados e cadastrados;
- Fornecedores sem domicílio fiscal.

Para Sawyer, Dittenhofer e Schemer (2003, p.1183), existem alguns sinais que apontam para a possibilidade de desfalque dentro da organização. Alguns sintomas comportamentais, documentais e estilos de vida podem indicar possibilidade de fraude ou podem criar situações de pressão que podem levar à fraude. O auditor deve estar atento as seguintes Bandeiras vermelhas:

- Tomar pequenos empréstimos junto a colegas de trabalho;

- Trocar cheques pessoais – sem data ou pré-datados- por dinheiro, ou solicitar a outras pessoas para segurar (não depositar) seus cheques;
- Emitir cheques pessoais que são devolvidos devido a alguma irregularidade;
- Cobradores e credores que aparecem no local de trabalho; e conversa excessiva com os credores por telefone;
- Pedir “vales” não autorizados para trocar por dinheiro ou convencer outros a aceitar “vales” para empréstimos de pouco valor e curto prazo;
- Tendência a disfarçar ineficiências através de aglutinação de números ;
- Criticar exageradamente outras pessoas de modo a desviar suspeitas;
- Dar explicações não razoáveis quando questionado;
- Apostar em jogos de azar de qualquer natureza, além de sua capacidade de arcar com o prejuízo;
- Beber ou sair à noite em demasia ou associar-se a pessoas de reputação questionável;
- Comprar ou adquirir através dos canais comerciais automóveis caros ou peças extravagantes de decoração para casa;
- Explicar um alto padrão de vida alegando ser devido a dinheiro recebido de herança;
- Aborrecer-se com questionamentos razoáveis;
- Recusar-se a deixar registros com outras pessoas durante o dia; trabalhar além do horário regularmente;
- Recusar-se a sair de férias e recusar promoções por medo de ser pego;
- Constante associação com, ou ter despesas de entretenimento custeadas por, alguém de um fornecedor;

- Manter um saldo bancário extraordinariamente alto e não usual ou comprar uma grande quantidade de títulos;
- Doença prolongada, própria ou da família, usualmente sem um meio de liquidação das dívidas;
- Vangloria-se de conquistas e/ou portar valores não usuais em dinheiro;
- Passar a limpo a registros com desculpa de deixa-los melhor apresentáveis.

As formas comuns de fraude, conforme Sawyer, Dittenhofer e Schemer (2003, p.1181-1182), são:

- Subtrair carimbos;
- Furto de mercadorias, ferramentas, suprimentos de escritório e outros itens de equipamentos;
- Retirar pequenas quantias de fundos de caixa e registros;
- Deixar de registrar vendas de mercadorias para “embolsar” o dinheiro;
- Criar excedentes de fundos de caixa e fazer registros a menor;
- Sobrecarregar as contas de despesas ou desviar adiantamentos para uso pessoal;
- Usar fruto da cobrança de contas de clientes (lapping);
- Apropriar-se de pagamentos em contas de clientes e emitir recibos em qualquer papel ou em talões de recibos próprios;
- Cobrar uma conta, embolsar o dinheiro e fazer a baixa; cobrar as contas baixadas (devedores incobráveis) e não reportar;
- Lançar débitos (indevidos) em contas de clientes para apropriar-se do dinheiro;

- Emitir crédito referente a falsas reclamações e devoluções de mercadorias;
- Deixar de fazer depósitos bancários diariamente ou depositar somente parte do dinheiro;
- Alterar datas nos recibos de depósitos para encobrir desvios;
- Fazer depósitos arredondados – tentando conseguir ajustá-los até o final do mês;
- Manter ajudas de custo fictícias na folha de pagamento ou aumentar taxas ou horas;
- Manter empregados na folha de pagamento de pois das datas reais de dispensa;
- Falsificar acréscimos às folhas de pagamento; Reter salários não reclamados;
- Destruir, alterar ou anular comprovantes de venda em dinheiro e embolsar o valor;
- Reter os dinheiros das vendas usando contas correntes falsas;
- Registrar descontos em dinheiro não concedidos;
- Aumentar as quantias nos documentos de caixa pequeno e/ou os totais na contabilização de desembolsos;
- Usar recibos de despesas pessoais para comprovar pagamentos falsos;
- Fazer uso de cópias de documentos originais já usados ou usar um documento original devidamente aprovado de um período anterior e mudar a data;
- Pagar faturas falsas, sejam elas preparadas pela própria pessoa ou obtidas por meio de conluio de fornecedores;
- Aumentar a quantidade de faturas de fornecedores por meio de conluio

- Debitar compras pessoais na empresa através do uso impróprio de ordens de compras;
- Etc.

Sawyer, Dittenhofer e Schemer (2003) listam oito razões existentes por trás das fraudes da administração:

- Os executivos, muitas vezes, tomam medidas ousadas das quais não podem recuar;
- Os centros de lucros podem distorcer fatos para evitar o desinvestimento;
- Gerentes incompetentes podem enganar as pessoas para sobreviver;
- O desempenho pode ser distorcido para garantir bônus maiores;
- A necessidade de ter sucesso pode levar os gerentes a trapacear;
- Os gerentes inescrupulosos podem servir a interesses conflitantes;
- Os lucros podem ser inflados para obter vantagens do mercado;
- Aquele que controle tanto os ativos quanto os registros encontra-se na posição perfeita para falsificar estes títulos.

Para Gleim (2009, p. 298) existem certas situações que poderiam indicar existência de fraude e que devem ser observados pelos auditores.

- Alta rotatividade de pessoal;
- Baixa moral de empregados;
- Documentação que comprova lançamentos de ajustes não está prontamente disponível;
- Conciliações bancárias não prontamente concluídas;
- Aumento do número de reclamação dos clientes;

- Tendência de deterioração na receita mesmo quando a indústria ou a organização, como um todo, está indo bem;
- Numerosos ajustes de auditoria de tamanho significativo;
- Baixas por faltas de estoques sem tentativas de determinar sua causa;
- Expectativas não realistas de desempenho;
- Boatos de conflitos de interesse;
- Uso de cópias de faturas para suportar o pagamento a fornecedores; e
- Uso de contratos de compras de fonte exclusiva.

Caso ocorra um caso de fraude na organização, é importante que esta seja investigada, comunicada e apurada e que, caso seja possível, os responsáveis sejam identificados. Após esta fase, ressalta-se a importância do auditor interno fazer um feedback do problema ocorrido na organização.

Cabe ao auditor interno a apurar os principais fatores que geraram a possibilidade para que a irregularidade ocorresse e os pontos fracos dentro do sistema de controle interno da empresa que acabaram auxiliando o fraudador a concretizar a fraude.

Por fim, as experiências de problemas passados relacionados à fraudes auxiliam os auditores internos a desenhar os processos e os passos para futuros programas de auditoria e auxiliam a criação e o desenvolvimento de programas mais eficazes de auditorias com foco em fraudes que possam ser utilizados em trabalhos de auditoria no futuro.

## **2.6 Asseguramento da Qualidade dos Serviços Prestados pela Auditoria Interna**

As revisões periódicas servem para verificar se existe um sistema de controle interno eficaz de controle de qualidade dos serviços prestados pelo setor de Auditoria Interna da empresa. O Objetivo desta revisão consiste em analisar a eficácia e a

aplicabilidade das políticas, procedimentos, leis e normas Internacionais para a prática Profissional de Auditoria Interna aplicáveis aos trabalhos efetuados pelo setor de Auditoria Interna.

Os trabalhos e atividades feitos pela Auditoria Interna da Empresa deverão ser revisados anualmente pelo próprio auditor ou por uma equipe qualificada de pessoal interno da empresa. O trabalho de revisão do sistema Interno de qualidade deverá revisar:

- O Estatuto de Auditoria;
- O Código de Ética;
- Uma amostra representativa dos trabalhos de Auditoria;
- Os documentos do trabalho de Auditoria;
- O Planejamento anual de Auditoria;
- Políticas e Procedimentos;
- Planos e registros de educação continuada;
- Outras atividades.

A norma de atributos nº 1312 do *Institute of Internal Auditors* determina que a equipe de Auditoria Interna deverá ser avaliada por um revisor ou por uma equipe externa de revisão, qualificada e independente a cada cinco anos. O propósito da revisão externa consiste na avaliação independente da qualidade do trabalho da Unidade de Auditoria Interna.

Os relatórios contendo os resultados das revisões internas e externas deverão ser comunicados por escrito e devem apresentar a opinião da equipe em relação ao cumprimento das normas e procedimentos que foram avaliados. O relatório também deve conter recomendações para melhorias.

Ressalta-se que os resultados das avaliações internas e externas deverão ser comunicados anualmente, pelo Chefe da Auditoria Interna à alta direção e ao conselho.

Por fim, as revisões internas e externas trazem inúmeros benefícios para a Auditoria da Empresa. Perante a Sociedade estas revisões garantem confiabilidade e a qualidade dos trabalhos prestados pelo departamento de Auditoria Interna da Empresa Pública. Perante a própria empresa, os resultados das revisões auxiliam o chefe de Auditoria Interna para realizar melhorias nos procedimentos dos trabalhos efetuados pela equipe de Auditoria.

### **3 - Metodologia de Pesquisa**

#### **3.1 Delineamento da Pesquisa**

Segundo Lakatos (2003), método é o conjunto de atividades sistemáticas e racionais utilizadas pelo cientista para obtenção de dados válidos e verdadeiros, traçando um caminho a ser seguido. Neste capítulo, será descrito a metodologia adotada neste estudo.

A realização deste trabalho foi dividida em três etapas. Inicialmente, desenvolveu-se uma pesquisa bibliográfica, com o objetivo de identificar aspectos teóricos, regulamentais e operacionais relacionados com os procedimentos a serem aplicados na reestruturação de um departamento de Auditoria Interna e aos procedimentos a serem aplicados pela auditoria interna na gerência financeira da Empresa estudada. Num segundo momento, foi realizada uma coleta de dados por meio de questionários enviados aos gestores e aos empregados diretamente envolvidos com os assuntos estudados. Na terceira etapa após a aplicação dos questionários, procedeu-se a análise dos dados.

Este estudo tem caráter de pesquisa exploratório no que tange aos procedimentos a serem aplicados na reestruturação de um departamento de Auditoria Interna e aos procedimentos a serem aplicados pela auditoria interna na gerência financeira da Empresa estudada, que, no entendimento de Gil (2007), é desenvolvida com o objetivo de proporcionar uma visão geral, do tipo aproximativo, de determinado fato.

#### **3.2 Descrição dos procedimentos de coleta de dados**

A pesquisa bibliográfica permitiu a construção do questionário. Esse estudo proporcionou a inclusão de algumas questões relativas aos procedimentos que devem ser observados e aplicados pela auditoria interna na gerência financeira da Epagri.

As questões elaboradas foram do tipo fechado, para que as pessoas participantes da pesquisa escolham, dentre as alternativas apresentadas, a que melhor representa a situação vivenciada.

O fato de o questionário ter sido elaborado com questões do tipo fechado objetivou a comparação das respostas, em virtude da variabilidade das respostas serem dentro de padrões uniformes. Ressalta-se, ainda, que estes tipos de respostas são de compreensão, mas fácil e são mais facilmente analisáveis, codificáveis e de fácil tratamento estatístico.

Assim, os questionários foram divididos em sete temas que foram distribuídos para cada participante envolvido com a área de sua atuação. Os temas abordados foram:

- Procedimentos relativos a auditoria das Demonstrações dos Fluxos de Caixa;
- Procedimentos relativos a auditoria da DMPL;
- Procedimentos relativos a auditoria relacionada a avaliação dos fatos contábeis;
- Procedimentos relativos à Auditoria do DRA
- Procedimentos relativos à auditoria referente a ativo biológico e a atividade agrícola;
- Procedimento relativos à auditoria relativa as prestações de contas;
- Procedimentos relativos à Auditoria de Fraudes.

### **3.3 Descrição dos procedimentos de análise dos dados**

O tratamento estatístico utilizado, neste trabalho de pesquisa, refere-se à análise descritiva dos dados obtidos na pesquisa de campo, com base na utilização de medidas de dispersão e de posição e testes estatísticos.

A análise dos dados obtidos com a pesquisa foi realizada em duas etapas: Na primeira etapa realizou-se a análise descritiva dos resultados da pesquisa. Na segunda etapa, a partir dos resultados obtidos da análise dos dados, pretendeu-se responder as perguntas formuladas no capítulo 1.1 deste trabalho.

### **3.4 Descrição da amostra**

Definindo o conceito de amostra, Marconi e Lakatos (1991, p. 163) asseveram que ela é “uma parcela convenientemente selecionada do universo (população)”. Essa população é definida por Gil (2002, p. 91) como “[...] um conjunto de elementos que possuem determinadas características. Comumente fala-se de população como referência ao total de habitantes de determinado lugar”.

A amostra em estudo foi obtida através de uma pesquisa realizada com os empregados pertencentes a Gerência Financeira e a Gerência de Auditoria Interna da Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão do Estado de Santa Catarina -Epagri. Os dados coletados junto às gerências acima mencionadas compreendiam aspectos relacionados às suas características, o cargo de cada respondente, a utilização de controles para elaboração das demonstrações contábeis e das prestações de contas, a observação às legislações pertinentes, a forma de divulgação, as formas de disponibilização das informações geradas, bem como os aspectos positivos e negativos percebidos pelos respondentes em relação aos procedimentos adotados na realização das suas atividades.

Quanto à empresa em estudo, importante ressaltar que por ser uma empresa pública dependente, a entidade está obrigada a observar todas as disposições da Lei nº 6.404/76 e da lei nº 4.320/64, além da Lei de Responsabilidade Fiscal.

### **3.5 Descrição da empresa objeto de estudo**

Vinculada ao Governo do Estado por meio da Secretaria de Estado da Agricultura e da Pesca, a Empresa de pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina (Epagri) nasceu em 1991, quando foram incorporadas numa só instituição a Empresa Catarinense de Pesquisa Agropecuária S.A. (Empasc), a Associação de Crédito e Assistência Rural de Santa Catarina (Acaresc), a Associação de Crédito e Assistência Pesqueira de Santa Catarina (Acarpesc) e o Instituto de Apicultura de Santa Catarina (Iasc).

Em 2005, a Empresa também incorporou o Instituto de Planejamento e Economia Agrícola de Santa Catarina (Instituto Cepa/SC) e, na mesma data, a Assembleia de Acionistas aprovou a transformação da Epagri em empresa pública. A empresa conta hoje com 2187 empregados.



Figura 1: EPAGRI

A estrutura organizacional da Epagri compreende, no nível político-estratégico, a sede administrativa, integrada pelos órgãos deliberativos e de fiscalização, a diretoria executiva, as gerências estaduais e as assessorias. No nível tático-operacional, a empresa é composta por 23 gerências regionais, 293 escritórios municipais, 2 campos experimentais, 9 estações experimentais, um Centro de Pesquisa para a Agricultura Familiar, Um Centro de Socioeconomia e Planejamento Agrícola e Um Centro de excelência em Informações de Recursos Ambientais e de Hidrometeorologia - Ciram, um Centro de Desenvolvimento em Aqüicultura e Pesca – Cedap, um Parque Ecológico Cidade das Abelhas - Peca e 13 centros de treinamento.

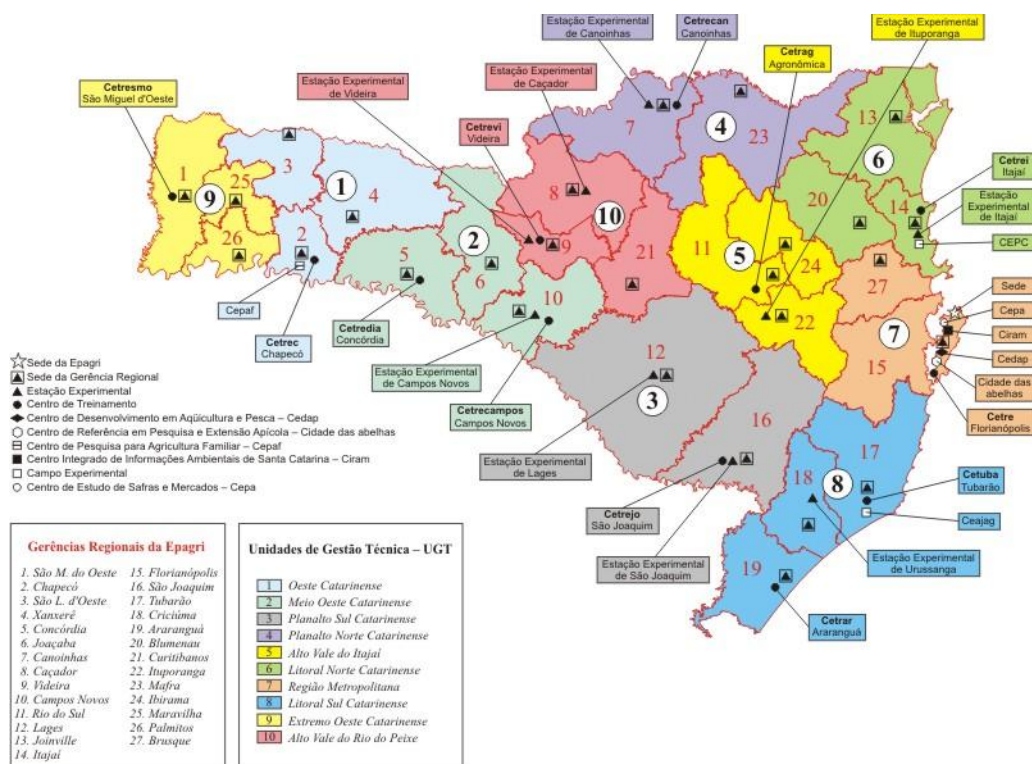


FIGURA 2: ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

Em relação ao objeto de estudo deste trabalho, foram aplicados os procedimentos em duas gerências da empresa, quais sejam: A Gerência Financeira e a Gerência de Auditoria Interna. A Gerência Financeira da Epagri é composta por 28 (vinte e oito) funcionários divididos em seis setores distintos: Contabilidade Comercial, Contabilidade Pública, Orçamento e Liquidação, Prestação de Contas, Tesouraria e Tributos. Já a auditoria Interna da Empresa é composta por 2 (dois) auditores internos.

O orçamento da Epagri para o ano de 2012 está estimado em R\$ 228.000.000,00 (duzentos e vinte e oito milhões de reais) e até o mês de junho de 2012 foram utilizados R\$ 130.000.000,00 (cento e trinta milhões de reais).

## **4 - Análise dos Dados**

### **4.1 - Análise documental relativo à estrutura da Auditoria Interna e da contabilidade da Epagri**

Ao investigar a estrutura da Gerência Financeira da empresa estudada, procurou-se analisar a adequação da sua estrutura em relação as atividades por ela desenvolvidas no desempenho das suas atribuições.

A Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão do Estado de Santa Catarina possui atualmente dez contadores lotados na Gerência financeira, localizada na Sede, para atendimento todas as solicitações provenientes de todas as unidades do Estado.

O estudo também constatou que, embora a Epagri esteja presente em todos os municípios Catarinenses, não existe a lotação de nenhum profissional da área contábil em nenhuma unidade do interior.

Recentemente, o Gerente Financeiro da Instituição solicitou a contratação, por meio de concurso público, de quinze profissionais da área contábil, tendo em vista que a quantidade atual destes profissionais comprovou ser insuficiente para o atendimento de todas as demandas. O Objetivo destas contratações consiste em distribuir estes profissionais entre as Gerências regionais localizadas no interior do estado com o intuito de melhorar o atendimento das obrigações locais, elevar a qualidade das informações prestadas pela empresa e melhorar o controle orçamentário, fiscal e patrimonial da entidade.

Já a estrutura da Auditoria Interna da Epagri conta atualmente com dois profissionais para responder a todas as necessidades advindas da Empresa, bem como atender a todas as solicitações do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e da Diretoria de Auditoria Geral do Estado.

Um estudo realizado pela Gerência de Auditoria constatou que o setor de Auditoria Interna necessita, efetivamente, de um corpo efetivo de dez profissionais para o atendimento todas de suas atribuições.

A falta de profissionais, atrelado a falta de investimento em sistemas de auditoria e a falta de capacitação dos auditores da Empresa prejudica o andamento das atividades e, em alguns casos, a qualidade dos trabalhos. A consequência dos dados apresentados reflete automaticamente nos resultados.

Sendo assim, a auditoria Interna da Epagri desenvolve, na maioria dos casos, auditorias detectivas, em virtude dos problemas acima apontados. As auditorias preventivas são realizadas, porém em uma quantidade consideravelmente inferior.

Por fim, esforços tem sido feitos pela Presidência e pela Diretoria para solução destas inconformidades. As vagas para Auditoria e para o setor contábil foram aprovadas pela direção, restando agora, aguardar a aprovação do Estado de Santa Catarina para realização e contratação destes profissionais por meio de concurso Público.

#### **4.2 – Análise dos Resultados na Gerência Financeira**

Questionários foram aplicados a diferentes funcionários da área financeira da empresa de diferentes níveis hierárquicos para certificar a aderência do setor contábil as práticas contábeis adotadas pela Epagri. As respostas fornecidas pela pesquisa forneceram dados que foram e serão utilizados para a criação de procedimentos que possam ser implementados pela auditoria interna da empresa para auxiliar o setor contábil visando a melhoria das suas atribuições.

As questões foram divididas em 11 componentes, classificadas em uma escala de 1 a 5, sendo (1) como sendo observada a obrigação, (2) como observado parcialmente, (3) como não observado, (4) como não observado parcialmente e (5) como não aplicável.

Por meio dos questionários enviados aos funcionários da Gerência Financeira da Epagri extraiu-se os resultados que são abaixo apresentados:

- As incorporações e as fusões ocorridas até 2005 trazem reflexos até a data presente para a Epagri, dada a complexidade das operações e a natureza diversificada das empresas que constituem a Epagri.

- Em relação às informações referentes as demonstrações contábeis, observou-se que a Epagri observa 66% por cento das obrigações previstas referentes a legislação societária; Os 34% referem-se as não observações do CPC 29 referente aos ativos biológicos e atividades agrícolas e aos investimentos não são mensurados a valor justo.
- Observou-se que a empresa não se adequou ao pronunciamento CPC nº 29 referente ao tratamento contábil aplicado as atividades agrícolas e que somente 44% das obrigações previstas pela legislação foram ou estão sendo aplicadas pelo setor contábil da empresa;
- Verificaram-se inconsistências na Demonstração do Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais;
- Constatou-se também que cada colaborador possui um conhecimento específico e que este conhecimento não é dividido com os demais empregados do setor. Sendo assim, no caso da ausência ou licença de um dos empregados, o setor contábil da empresa começa a trabalhar com informações incompletas;
- Em relação às obrigações referentes à prestação de contas, observou-se que 90 % das obrigações são observadas pela empresa, 5 % são parcialmente observadas e que os outros 5% referem-se a inconformidades. A inconformidade em questão refere-se a não avaliação do histórico dos gastos de mesma finalidade referente aos adiantamentos solicitados.
- Como consequência da pesquisa efetuada, o setor contábil da empresa procurou a Auditoria Interna para auxiliá-los na elaboração de ferramentas que possam auxiliá-los para constatação e correção das inconformidades verificadas.
- Constataram-se, através da pesquisa, inconformidades na elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa referente aos anos de 2009, 2010 e 2011.

- Todas as Demonstrações Financeiras da Epagri foram e são auditadas anualmente por empresas de auditoria externa. As inconformidades apresentadas na apresentação da Demonstração do Fluxo de Caixa referentes aos anos de 2009, 2010 e 2011 não foram apresentadas e ne apontadas pelas empresas de Auditoria Externa Contratadas.
- Foi proposto pelo setor contábil da empresa que se forme um grupo de estudos contábeis junto com a auditoria interna para solução de futuros problemas.
- Constatou-se que o Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal do Estado de Santa Catarina (SIGEF) é um dos principais fatores que auxiliam o controle e a fiscalização de todos os recebimentos, pagamentos e pela prestação de contas efetuados pela Epagri.

Por fim, como consequência direta da pesquisa efetuada, constatou-se que a falta de investimentos contínuos em formação dos profissionais da Gerência Financeira da Epagri contribuiu e contribui para os achados de auditoria relatados neste trabalho e muitas das inconformidades encontradas ocorreram por falta de conhecimento dos profissionais da área.

#### **4.2 – Implantação dos procedimentos e normas que devem ser utilizados para a elaboração de um manual de auditoria que possa ser utilizado pelo Departamento de Auditoria Interna da Epagri**

Por meio dos questionários enviados aos funcionários da Epagri, procurou-se, de maneira geral, identificar os pontos fortes e os pontos fracos referentes aos procedimentos que são e que poderiam ser utilizados pela Auditoria Interna da Epagri na realização de suas atividades.

A pesquisa apontou a necessidade de se reestruturar o departamento de auditoria interna da Epagri. Constatou-se que muitos dos procedimentos utilizados pelo departamento encontram-se defasados e que tais procedimentos não respondem, em muitos casos, às necessidades e aos desafios que se colocam perante a Empresa .

A criação de um Estatuto de Auditoria, do código de ética e do Manual de Auditoria Interna comprovou ser uma necessidade para a melhoria dos trabalhos realizados pelos auditores internos da Epagri. A padronização dos procedimentos, a utilização de novas técnicas e o mapeamento de todas as atividades que deverão ser observadas pela equipe de auditores internos na consecução das suas atividades visam a realização de auditorias com elevado nível de qualidade.

A pesquisa também apontou que a necessidade de uma reestruturação da equipe de Auditoria. A equipe deverá ser multidisciplinar e com formações acadêmicas distintas (Administrador, Contador, Advogado, Analista De sistemas, etc.), sendo que um destes profissionais deverá, obrigatoriamente, ter formação em Ciências Agrárias, tendo em vista que um dos objetivos principais da Epagri consiste em atender as necessidades do agricultor Catarinense.

Atualmente, a empresa conta com dois auditores internos para o atendimento de todas as unidades da Epagri. Um levantamento feito pelo departamento de Auditoria constatou que a Empresa necessita de uma equipe de 10 (dez) auditores para a consecução de suas atividades.

A pesquisa demonstrou que a Gerência Financeira da Epagri não possui nenhum indício de possíveis atos fraudulentos. Verificou-se, também, que nenhum pagamento sem prévio empenho é autorizado pela Gerência Financeira da Epagri.

Constatou-se através da pesquisa que todos os pagamentos e todas as prestações de contas observam os preceitos estabelecidos na Lei nº 4.320/64 e que todos os pagamentos efetuados pela empresa são feitos por ordem cronológica de liquidação e que todos os pagamentos que não observam a ordem cronológica de liquidação são justificados.

Falhas no sistema Patrimonial da Epagri foram encontradas e as inconformidades foram levadas ao conhecimento da Diretoria. Para sanar as inconformidades do sistema, O departamento de informática da Epagri esta estudando a possibilidade de se implantar um novo sistema Patrimonial para todo o estado.

Por fim, destaca-se que o valor de uma auditoria com frequência se baseia na credibilidade no grupo de auditores que realiza o trabalho de auditoria. O investimento

em capacitação dos empregados da Auditoria Interna e a aquisição de instrumentos de controle e fiscalização torna-se imperativo mediante as constantes mudanças ocorridas nas legislações Federais, Estaduais e Municipais, nas obrigações tributárias e previdenciárias, na publicação eletrônica e na prestação de contas, em tem real, de todas as informações da empresa perante a sociedade, além de outros fatores. Desta forma, a qualidade do corpo de auditores e do serviço prestado pela auditoria da empresa esta diretamente relacionada com a capacidade de investimento em formação destes profissionais.

## 5 - Conclusão

A auditoria interna tem como função principal avaliar o processo de gestão, no que se refere aos seus diversos aspectos, tais como a governança corporativa, a gestão de riscos e a procedimentos de aderência às normas regulamentárias, apontando eventuais desvios e possíveis vulnerabilidades as quais a organização esta sujeita.

A importância da auditoria interna no processo de gestão tem aumentado à responsabilidade dos auditores e exigido destes profissionais um alto grau de especialização, o que pressupõe uma equipe multidisciplinar, atuando de forma coordenada e tendo como finalidade básica o assessoramento da administração.

Neste sentido, cabe ao auditor interno examinar e avaliar periodicamente os seguintes aspectos: a) Adequação e eficiência dos controles; b) Integridade e confiabilidade das informações e registros; c) Integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, normas e regulamentos, assim como da sua efetiva utilização; d) Eficiência, eficácia economicidade do desempenho e utilização de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos; e) Compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos; f) mensuração dos problemas e riscos, assim como o oferecimento de alternativas de solução.

Desta forma, a estruturação de uma equipe multidisciplinar e de um departamento de auditoria devidamente estruturado é condição *sine qua non* para a eficiência e eficácia dos trabalhos, uma vez que as avaliações dependem da correta avaliação sobre diferentes assuntos no que se refere as pessoas, á logística, aos controles, ao processo de gestão administrativa, entre outros aspectos.

Por fim, destaca-se que a construção e a implantação de em manual de auditoria interna para Epagri tem como finalidade a sistematização e a estruturação dos trabalhos de auditoria interna, a definição de conceitos e das diretrizes gerais, a aderência as Normas Profissionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna e ao código de ética do *The Institute of Internal Auditors* (The IIA), bem como do estabelecimento das normas e procedimentos aplicáveis, com ênfase nos aspectos

relacionados ao planejamento, exame, avaliação, conclusão e oferecimento de medidas saneadoras.

Como sugestão para futuro estudo, recomenda-se expandir o estudo, abrangendo outras empresas públicas brasileiras, de modo a obter uma visão geral da estrutura do departamento de Auditoria Interna e do grau de aderência destas empresas às normas do IIA.

## Referências

- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS – AICPA. *AU Sectios 110 – Responsibilities and Functions Of The Independent Auditor*. New York, 1972.
- ATTIE, W. *Auditoria*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ATTIE, W. *Auditoria Interna*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- BORGERTH, Vânia M. C. *SOX: Entendendo a Lei Sarbanes Oxley: Um Caminho para a informação transparente*. São Paulo: Cengage Learning, 2008.
- Companhia Nacional de Abastecimento – Conab. *Manual De Auditoria Interna*, 2008.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS (COSO), *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*: Coso, 2004.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC), NBC T 12.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC), Resolução 986/03.
- CREPALDI, S. A. *Auditoria Contábil*: 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- DRUCKER, P. *Administrando em Tempos de Grandes Mudanças*. São Paulo: Pioneira, 1999.
- EMPRESA DE PESQUISA E EXTENSÃO AGROPECUÁRIA E EXTEMÇÃO RURAL DE SANTA CATARINA. Disponível em: <<http://www.epagri.sc.gov.br>>.
- ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Sarbanes-Oxley Act. To protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes*, jul. 2002.
- FERREIRA, R. J. *Manual de Auditoria*: 7 ed. Rio de Janeiro. Ferreira, 2009.

- GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- GLEIM, I. N. *Certified Internal Auditor (CIA) Review*. 14. ed. Flórida: Gleim Publications, 2009.
- U.S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. *Government Auditing Standards (The Yellow Book)*: Government Accountability Office, 2011.
- INTERNAL AUDITOR MAGAZINE (IA), *Fraud Findings*: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2012.
- JUND, SÉRGIO. *Auditoria* : 9 ed. Rio de Janeiro. El Sevier, 2007.
- KINCAID, J. K; SAMPIAS, W. J; JR, A. J. M. *Certified Government Auditing Professional (CGAP)*. 3. ed. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2008.
- KPMG BUSINESS MAGAZINE: KPMG, 2011.
- LECLERC, G. *Accountability, Performance Reporting, Comprehensive Audit – An integrated Perspective*: Inc., Ottawa, Canadá, 1996.
- LÉLIS, Débora L. M; Mario, Pueri do Carmo. *Auditoria Interna com Foco em Governança, Gestão, de Risco e Controle Interno: Análise da Auditoria Interna de uma Empresa do Setor Energético*. Minas Gerais. Nono Congresso USP - Controladoria e Contabilidade. São Paulo, Julho. 2009 Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/98.pdf>>. Acesso em: 03 mar. 2012.
- MENDES, João Batista. *A importância da Auditoria Interna nas Organizações*. Contab. Vista & Rev. Belo Horizonte, v.7, n. 1, p. 9-11, jun. 1996.
- PORTAL, J. M. *El Papel De La Auditoria Interna Frente Al Fraude y la Corrupción*: Congresso Latino Americano de Auditores Internos, 2011.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Como a Auditoria Interna Contribui para Agregar Valor Para O Acionista*, 2012. Disponível em: <<http://www.pwc.com.br/pt/servicos/auditoria-interna/publicacoes-auditoria-interna.jhtml>>. Acesso em 03 mar. 2012.

SAWYER; DITTENHOFER; SCHEMER. *Sawyer's Internal Auditing*: Altamonte Spings, FL, The Institute of internal Auditors, 5<sup>o</sup> ed., 2003.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITOR. *Internal Auditing and Fraud – Practice Guide*: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2009.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *Normas Internacionais Para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas)*: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2009.

TONE AT THE TOP. The Institute Of Internal Auditors, Edição 52, 2011.

TONE AT THE TOP. The Institute Of Internal Auditors, Edição 55, 2012.