

SILVANA ALEGRE VITORIANO DA SILVA

**A IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES PARA A AUDITORIA INTERNA NAS
EMPRESAS COMERCIAIS DO RAMO DE CALÇADOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da UFPr, como requisito para a obtenção do título de especialista no Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças – 2007.

Orientador: Prof. Vicente Pacheco

CURITIBA

2009

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Vicente Pacheco,
pela oportunidade de aprendizado.

Às colegas Roseli, Michele e Kátia
pelo incentivo, motivação e amizade.

DEDICATÓRIA

Ao meu esposo, Reges Evangelista,
por seu amor e companheirismo, compartilhando das minhas dificuldades e também
das minhas alegrias.

Aos meus filhos Thayse e Thiago
pelo carinho diário e paciência frente às minhas ausências;

Um bom sistema de controle interno funciona como uma “peneira” na detecção de erros e irregularidades.

Marcelo Cavalcanti Almeida

RESUMO

SILVA, Silvana Alegre Vitoriano da. A importância dos controles para a auditoria interna dificulta o surgimento de situações que favoreçam fraudes, desfalques e subornos. A atividade de auditoria surgiu, como medida de segurança, para oferecer demonstrações contábeis aos aplicadores de recursos em seus futuros investimentos. Com o objetivo de dificultar a manipulação de informações, os investidores começaram a exigir que os relatórios fossem realizados por profissionais que não pertencessem à empresa. Assim surgiu a figura do auditor externo, que mais tarde deu origem ao auditor interno, cuja função visa facilitar os exames e acompanhar assiduamente todas as áreas e setores. A auditoria externa é utilizada por acionistas, pelo mercado de capitais e pelos credores, enquanto os principais usuários da interna são os gestores empresariais. A auditoria representa uma especialização contábil que analisa e testa a eficiência do controle patrimonial. Seu objetivo é expressar uma análise sobre determinado assunto, após a verificação de funcionamento das principais áreas das empresas, com testes regulares dos controles internos. Para que os serviços de auditoria sejam eficazes, é necessário que os controles internos sejam organizados e coordenados por métodos e medidas, que visem a salvaguarda do patrimônio. Os controles internos são todos os registros, livros, documentos, regulamentos e outros mecanismos que organizam administrativamente uma empresa. O setor de estoque é uma das áreas-chave da empresa, pois determina o valor do capital circulante líquido do balanço patrimonial, representa bens e direitos que sejam de propriedade da entidade. A auditoria nesse setor verifica se os bens declarados conferem com a realidade.

Palavras-chave: Auditoria; Avaliação; Controle Interno; Estoque; Segurança.

ABSTRACT

SILVA, Silvana Alegre Vitoriano da. The importance of internal auditing controls for the emergence of difficult situations that promote fraud, embezzlement and bribery. The audit activity appeared as a security measure to provide financial statements to applicators of resources in its future investments. With the aim of hindering the manipulation of information, investors began to demand that the reports were conducted by professionals outside the company. Thus emerged the figure of the external auditor, which later led to the internal auditor, whose role is to facilitate the examination and assiduously monitor all areas and sectors. The external audit is used by shareholders, the capital market and the creditors as the main users are the managers of the domestic business. The audit is an accounting specialist who examines and tests the efficiency of the control sheet. Its goal is to express an analysis on a subject, after the verification of operation of the main areas of business, with regular tests of internal controls. For the audit services are effective, it is necessary that internal controls are organized and coordinated by methods and measures aimed at safeguarding the heritage. Internal controls are all records, books, documents, regulations and other administrative mechanisms that organize a company. The stock area is one of the key areas of the company, since it determines the value of the net capital balance sheet, accounts and property rights are the property of the entity. The audit notes that industry if the goods declared confer with reality.

Keywords: Audit; Evaluation; Internal Control; Stock; Security.

SUMÁRIO

RESUMO	v
ABSTRACT	vi
1 INTRODUÇÃO	01
2 REVISÃO DE LITERATURA	04
2.1 CONTROLE INTERNO.....	05
2.1.1 Conceito.....	06
2.1.2 Objetivos.....	10
2.1.3 Princípios do controle interno.....	13
2.1.4 Avaliação dos sistemas de controle interno.....	15
2.2 AUDITORIA.....	16
2.2.1 Origem e evolução da auditoria.....	16
2.2.2 Conceito de auditoria.....	18
2.2.3 Auditoria no Brasil.....	21
2.2.4 Órgãos representativos no Brasil.....	23
2.2.5 Diferença entre auditoria interna e externa.....	25
2.3 AUDITORIA INTERNA.....	28
2.3.1 Origem, objetivos e características da auditoria interna.....	29
2.3.2 Auditor interno.....	32
2.3.2.1 A nova postura do auditor interno.....	35
2.3.3 Estrutura do departamento de auditoria.....	37
2.3.4 A importância dos controles internos para a auditoria.....	39
2.3.5 Auditoria na área de estoque.....	43
3 METODOLOGIA	46
3.1. ESCOLHA DO MÉTODO.....	46
3.2 AMBIENTE DE PESQUISA.....	46
3.3 CARACTERIZAÇÃO.....	47
3.4 COLETA DE DADOS.....	48
3.5 ANÁLISE E SISTEMATIZAÇÃO.....	48
4 CASO PRÁTICO	50
4.1 ANÁLISE DO CASO PRÁTICO.....	58
5.CONCLUSÃO	59
6 REFERÊNCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

As empresas modernas, que buscam expandir seus negócios, obrigam-se a dedicar maior ênfase às suas normas internas, no sentido de auxiliar o administrador, que não pode supervisionar, pessoalmente, todos os seus segmentos.

A atividade de auditoria, aplicada às organizações, visa como resultado a proteção do patrimônio empresarial e a consecução de sua missão, objetivos e metas. Dessa forma, qualquer empresa pode constituir auditoria, seja para atuar de forma permanente ou temporária.

Embora a auditoria não se destine, especificamente, à descoberta de fraudes, erros ou irregularidades praticadas em decorrência de procedimentos administrativos, ela apura tais fatos por meio de procedimentos que lhes são próprios.

O controle interno é um importante mecanismo composto por um conjunto de procedimentos que visa proteger o patrimônio e contribuir para que a administração conduza os negócios da empresa ordenadamente. A auditoria visa verificar se os sistemas determinados pelo controle interno estão sendo cumpridos.

O problema da pesquisa, a qual se refere ao tema do presente Trabalho de Conclusão de Curso, é o seguinte: Qual o papel dos controles internos para a auditoria interna das organizações comerciais do ramo de calçados, na cidade de Curitiba?

Devido às constantes atualizações sobre o tema e à amplitude de procedimentos que visam a expansão dos negócios, a pesquisa será direcionada para empresas comerciais, que se caracterizam pela busca do capital e do lucro.

O objetivo geral deste trabalho é demonstrar que o controle e a auditoria tornam-se importantes mecanismos de organização interna, objetivando a tutela do patrimônio da empresa, nesse tipo de atividade comercial.

Os objetivos específicos são:

- a) demonstrar que a auditoria se processa por iniciativa da administração da empresa, de seus sócios ou de terceiros com poderes para tal;
- b) verificar se os controles internos são eficientes e adequados instrumentos de auxílio à administração da empresa;

- c) analisar o papel da auditoria interna como um instrumento de prevenção e forma de reduzir e atenuar os riscos;
- d) buscar informações referentes à complexidade do tema e seu aperfeiçoamento.

O tema se justifica pela importância dos controles internos, na efetivação das auditorias, como parte integrante na organização, visando um trabalho preventivo de correção, proporcionando informações que estruturam e assessoram a administração das empresas.

As empresas buscam expandir suas atividades, diversificando sua produção, contratando funcionários e abrindo novas filiais. Todo esse aumento desperta preocupação no controle e na obtenção de informações dentro da realidade empresarial.

Nesse contexto, as empresas em franco crescimento necessitam de sistemas adicionais de controle. Para sanar essas dificuldades, a auditoria interna é uma ferramenta, que utilizando a revisão e a pesquisa de opiniões, sobre diversas situações, tanto na parte administrativa quanto na patronal, avalia a eficiência dos sistemas de controle de toda a entidade.

A auditoria interna tem como função principal avaliar se as atividades desenvolvidas pela empresa estão em conformidade com suas normas, posicionando a alta direção para a tomada de decisões ou para a correção de possíveis distorções que possam vir a ser verificadas. Apresenta-se desempenhada por profissional especialmente designado para essa função, não podendo o mesmo exercer atividades que um dia possa vir a ser auditada.

A revisão de literatura desta pesquisa encontra-se dividida em três capítulos. O primeiro, sob o título de Controle Interno, apresenta os conceitos, objetivos e princípios, abordando a fase final, que é a avaliação que julga a execução do plano e aponta os erros ou irregularidades que possam acontecer.

No segundo capítulo, Auditoria, analisa-se sua origem e evolução em uma visão internacional, focalizando o tema na realidade nacional. A atividade de auditoria no Brasil iniciou na década de 40, em confronto com sua evolução centenária, pode-se afirmar que a auditoria brasileira encontra-se em fase inicial.

O terceiro capítulo da revisão de literatura, Auditoria Interna, aborda a importância dos controles internos para sua execução, destacando o serviço de interno de auditoria na área de estoque.

A metodologia define a instituição pesquisada, como a maior rede no comércio de revenda de calçados de Curitiba (PR), sob o nome fictício de Grupo ABC Calçados. Apresenta os métodos de abordagem utilizados para o cumprimento dos objetivos propostos.

O caso prático foi efetuado no estoque, avaliando os controles internos do setor. A contagem física foi efetuada para confrontar com os registros de estoques existentes. Essa área envolve o ativo circulante de maior importância para a empresa, qualquer erro influi diretamente no resultado, por isso, seu controle constitui um grande desafio.

Na conclusão, serão retomadas as principais idéias relatadas durante a pesquisa, com foco na importância dos controles na área de estoque para o sucesso da auditoria interna.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Com a evolução do sistema capitalista, a expansão do mercado e o acirramento da concorrência e da competitividade, as empresas sentiram a necessidade de ampliar suas instalações, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar seus procedimentos e controles internos.

Com o objetivo de acompanhar o acelerado ritmo, as empresas optaram em substituir o capital fechado dos grupos familiares, por recursos de terceiros, principalmente empréstimos bancários e abertura de seu capital social para novos acionistas.

Para facilitar a exposição da administração financeira dos recursos da empresa, no sentido de oferecer ao investidor elementos para avaliação da segurança e rentabilidade de seu futuro investimento, foram oferecidas demonstrações contábeis, com balanços patrimoniais e os resultados obtidos.

Essas demonstrações contábeis passaram a representar um papel importante na decisão dos aplicadores de recursos. Como medida de segurança e para impedir a manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que os relatórios fossem examinados por um profissional independente, externo e de capacidade técnica comprovada. Esse profissional é o auditor externo, que fundamenta suas análises nos procedimentos internos da empresa.

Mais tarde surgiu a auditoria interna, cujas principais características se referem ao atendimento constante à administração das empresas. O auditor interno surgiu como uma ramificação profissional do auditor externo.

A auditoria interna cumpre um papel fundamental na empresa assessorando a administração com dados e informações tecnicamente elaborados quanto ao desempenho das atribuições definidas para cada área da empresa. Sua ação estende-se a todos os serviços, programas, operações e controles existentes na empresa, ou seja, possui total autonomia para o desenvolvimento dos trabalhos necessários dentro da organização. Desta forma, para atingir seus objetivos, além de autonomia e independência é necessário que a auditoria interna esteja se reportando diretamente a direção da empresa.

Os procedimentos internos da empresa são chamados de sistema de controle interno. A empresa que possui um controle interno bom facilita a execução

da auditoria, diminuindo o número de testes aplicados, nos diversos setores e núcleos empresariais.

2.1 CONTROLE INTERNO

Com a evolução dos tempos e o crescimento tecnológico, as empresas passaram a dedicar maior importância aos controles internos. Adotados pela administração das empresas estes controles passaram a ter uma relevância muito maior, uma vez que os métodos utilizados destinam-se a salvaguardar o patrimônio da empresa e evitar procedimentos ilegais e fraudulentos.

Um bom sistema de controle interno deve ajudar a detectar irregularidades, oferecendo maiores possibilidades de identificação de fraudes ou erros, possibilitando, desta forma, o fornecimento de relatórios confiáveis, para que a tomada de decisão, por parte dos administradores, seja o mais eficiente possível.

A origem dos controles internos está relacionada às necessidades crescentes de informações sobre a evolução empresarial. Para gerar essas informações, passou-se a exigir um mecanismo eficiente, para que pudesse permitir um acompanhamento eficaz, pela administração e o público em geral.

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

- a) documentação confiável, que corresponde à utilização de documentação hábil para o registro das transações;
- b) conciliação, que indica a precisão ou diferenças existentes entre as fontes de informação;
- c) análise, que objetiva a identificação da composição analítica dos itens em exame, de forma a possibilitar a constatação de sua constituição;
- d) plano de contas, que compreende a classificação dos dados da empresa dentro de uma estrutura formal de contas, com a existência de um plano de contas;
- e) tempo hábil, que determina o registro das transações dentro do período de competência e no menor espaço de tempo possível;

- f) equipamento mecânico, cuja utilização visa facilitar e agilizar o registro das transações.

As empresas necessitam, cada vez mais, de informações que possam auxiliar a administração dos negócios e que possibilitem entendimento uniforme da organização empresarial. A informação só tem validade a partir do momento em que é exata, confiável e oportuna.

2.1.1 Conceito

De acordo com a literatura existente, a primeira definição de controles internos ocorreu em 1949, emitida pela *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), nos seguintes termos:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia (FRANCO; MARRA, 2009).

O sistema de controle interno é de responsabilidade da administração da empresa, que deve verificar o seu efetivo cumprimento e promover mudanças que visem sua adaptação frente a novas circunstâncias que surgirem.

Para Almeida (2003, p. 63):

O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Todos os registros, livros, fichas, regulamentos, formulários, notas, faturas, documentos, guias e outros instrumentos de organizam administrativamente uma empresa, são considerados meios de controle interno.

A organização administrativa forma um sistema de vigilância, fiscalização e verificação, para que os administradores exerçam o controle sobre todos os fatos

ocorridos no âmbito empresarial, relacionados com a organização, o patrimônio e o funcionamento da empresa.

Franco e Marra (2001, p. 107) consideram como controles internos:

Todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.

O controle interno segundo Attie (1986, p. 199): “Compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir seus objetivos”.

O *Institut Français des Experts Comptables*, segundo Sá (1986, p. 98), define:

O controle interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela Contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção.

Apesar de tratar-se de um conceito muito abrangente, o que se verifica é que o controle interno refere-se não apenas aos aspectos diretamente relacionados às funções de contabilidade e finanças, mas a todos os aspectos de uma empresa.

Dentre os meios de controle estão: a forma de organizações, políticas, sistemas, inventários, relatórios, registros, projetos, arquivo, manuais de procedimentos e carta de fiança, entre outros.

De acordo com a teoria norte americana, em sentido amplo o controle interno compreende mecanismos que podem se caracterizar como contábeis ou administrativos.

Os princípios fundamentais dos controles contábeis, segundo Almeida (1985, p. 26), determinam que: “A administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de se está este sendo seguido pelos funcionários e pela sua modificação, no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias”.

Esses princípios incorporam a responsabilidade, as rotinas internas, acesso aos ativos, segregação de funções, confronto dos ativos com os registros,

amarrações do sistema, auditoria interna, custo de controle e benefícios e limitações do controle interno.

A responsabilidade se relaciona com as atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa, que devem ser claras, definidas e limitadas, preferencialmente por escrito, mediante estabelecimento de manuais internos.

As rotinas internas devem ser definidas no manual de organização, por meio de formulários internos e externos, instruções de preenchimento e evidências das execuções dos procedimentos internos de controle.

O acesso aos ativos representa o manuseio de cheques assinados, de envelopes de dinheiro de salários, de custódia de ativos, de numerário recebido antes de ser depositado em conta corrente bancária e emissão de cheque individualmente. Esse acesso deve ser limitado para um restrito número de funcionários.

A segregação de funções consiste no estabelecimento que impossibilita a mesma pessoa que tem acesso aos ativos, tenha liberdade para controlar os registros contábeis, devido ao fato dessas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno.

Almeida (1985, p. 28) complementa afirmando que:

Os registros contábeis compreendem o razão geral e os registros: inicial, intermediário e final. O acesso a esses registros representa as pessoas que os preparam ou manuseiam informações que servem de base para sua elaboração, em circunstâncias que lhes permitem modificar os dados desses registros. Por exemplo, caso o funcionário tenha acesso aos ativos e registros contábeis, ele poderia desviar fisicamente o ativo e baixa-lo contabilmente para despesa o que levaria a ocultar permanentemente essa transação.

O confronto entre os ativos e os registros significa que a empresa deve estabelecer procedimentos que permitam o confronto periódico dos seus ativos com os registros da contabilidade. O objetivo dessa comparação é detectar desfalques de bens e registros inadequados. A empresa que não adota esse procedimento possibilita que o funcionário custodiante se apodere indevidamente do ativo, por prazo indefinido.

As amarrações do sistema como um dos princípios fundamentais dos controles contábeis representa o fato de que apenas as transações autorizadas devem ser registradas, pelos valores corretos e dentro do período de competência.

Esse fato exige a conferência independente do registro das transações contábeis, dos cálculos, dos registros finais e os controles sobre as compras e vendas. As rotinas internas de controle devem ser amarradas de modo a determinar que uma área controle a outra.

A verificação periódica do cumprimento das regras determinadas, efetuada pela auditoria interna, complementa o desenvolvimento do sistema de controle interno, que pode detectar falhas e proceder a novas adaptações.

O custo do controle e benefícios deve ser avaliado, pois o custo não pode exceder aos benefícios, ou seja, os controles mais sofisticados e onerosos devem ser estabelecidos somente em casos de valores relevantes.

As limitações do controle interno se relacionam principalmente no que se refere a conluio de funcionário na apropriação de bens da empresa e à negligência na execução de suas tarefas diárias.

Os desfalques praticados por funcionários podem ser temporários ou permanentes. Os temporários representam a posse indevida de um bem, sem alterar os registros da contabilidade, fazendo a transferência do ativo roubado para despesas. Os desfalques permanentes ocorrem quando um funcionário desvia um bem e ao mesmo tempo modifica os registros contábeis concordando os ativos existentes com os valores registrados pela contabilidade. Somente o funcionário que tem acesso aos ativos concomitantemente com os registros contábeis pode praticar o desfalque permanente.

Os controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que têm ligação com a proteção do patrimônio da empresa e integridade dos registros contábeis.

São exemplos de controles contábeis: sistemas de conferência, aprovação e autorização; segregação e funções; controles físicos sobre ativos; auditoria interna; boletins de caixa; folhas de pagamento.

No que se refere a controles contábeis e administrativos, Sá (1986, p. 98), explica que:

Controles contábeis entendem sejam aqueles que se relacionam diretamente com o patrimônio e com os registros e demonstrações contábeis (que eles dizem ser demonstrações financeiras). Controles administrativos entendem sejam os concernentes basicamente à eficiência operacional e à vigilância gerencial, e que só indiretamente são referidos nos registros contábeis.

Os controles administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que têm ligação direta com a eficiência das operações e com a política da empresa.

Como exemplos de controles administrativos, podem ser considerados:

- a) análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos;
- b) controle de qualidade;
- c) treinamento de pessoal;
- d) estudos de tempos e movimentos;
- e) análise das variações entre os valores orçados e os incorridos;
- f) controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente;
- g) boletins de natureza estatística ou de informação técnica, como folhas de produção de máquinas, relatórios de viagens, folhas de análise de trabalho e fichas de seleção de pessoal.

Todos os controles são interessantes para o plano de auditoria, porém os elementos que possuem natureza contábil representam papel preponderante.

2.1.2 Objetivos

Os objetivos dos controles internos são: fornecer à contabilidade dados corretos, conferir a exatidão das escrituras, evitar erros e identificar as falhas encontradas.

Segundo Franco e Marra (2001, p. 269):

Esses objetivos aplicam-se aos controles instituídos no sistema contábil e financeiro. Se instituídos em outras áreas, como a administrativa, ou de produção, ou de expedição etc., outros objetivos serão identificados, mas todos eles podem ser resumidos num só: proteger o patrimônio da empresa.

Todos os controles podem apresentar falhas, porém, a grande parte das deficiências podem ser atribuídas à intervenção humana.

Nas vendas, fabricação, desenvolvimento, compras, tesouraria, departamento pessoal, em todos os segmentos da empresa moderna, encontram-se as dificuldades do controle interno. O exercício de um adequado controle sobre cada uma dessas áreas assume fundamental importância, para que se atinjam os resultados favoráveis para a empresa.

É possível estabelecer que vários são os procedimentos e práticas que em conjunto formam os objetivos do controle.

Para Attie (1986, p. 204):

O conceito, a interpretação e a importância do controle interno envolvem imensa gama de procedimentos e práticas que, em conjunto, possibilitam a consecução de determinado fim, ou seja, controlar.

Regra geral, o controle interno tem quatro objetivos básicos:

- a) a salvaguarda dos interesses da empresa;
- b) a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- c) o estímulo à eficiência operacional; e
- d) a aderência às políticas existentes.

A salvaguarda dos interesses da empresa fundamenta-se na proteção do patrimônio empresarial contra qualquer tipo de perdas e riscos. Os bens da empresa se dividem em diversos departamentos, que exigem especialização e conhecimento, no sentido de minimizar a possibilidade de falhas que resultem em prejuízos.

Os principais mecanismos que oferecem suporte necessário à salvaguarda dos interesses são: segregação de funções; sistema de autorização e aprovação; determinação de funções e responsabilidades; rotação de funcionários; carta de fiança; manutenção de contas de controle; seguro; legislação; diminuição de erros e desperdícios; contagens físicas independentes; e, alçadas progressivas.

Quanto ao objetivo, precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais compreende a geração de informações adequadas e oportunas, necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados na empresa.

Essa confiabilidade e precisão são descritas por Attie (2000, p. 119), nos seguintes termos:

Uma empresa necessita constituir, para si, sistemas que lhe garantam conhecer os atos e eventos ocorridos em cada um dos seus segmentos. Os efeitos ocorridos através da realização de cada ato devem ser escriturados e levados, em tempo hábil, ao conhecimento dos administradores.

O estímulo à eficiência operacional tem a finalidade de prover os meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação.

Neste objetivo, cabe salientar que a finalidade de prover os meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação.

As inúmeras tarefas praticadas pelos diversos setores de uma empresa necessitam de raciocínio e conduta. Cada um dos segmentos tem suas particularidades e cada indivíduo precisa conhecer sua tarefa, para que a totalidade mova a empresa como um todo (ATTIE, 2000, p. 120).

Para Attie (2000) os principais meios de suporte ao estímulo e à eficiência operacionais são:

- a) seleção: possibilita a capacitação de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas;
- b) treinamento: possibilita a capacitação do pessoal, resultam melhor rendimento, menores custos, e pessoal atento;
- c) plano de carreira: determina a política da empresa, incentivando o entusiasmo e a satisfação pessoal;
- d) relatórios de desempenho: compreendem a identificação individual de cada funcionário, identificando suas virtudes e deficiências ;
- e) relatórios de horas trabalhadas: possibilita a administração mais eficiente do tempo, indica mudanças necessárias ou correções das metas de trabalho;
- f) tempos e métodos: possibilitam o acompanhamento mais eficiente de execução das atividades e regulam possíveis ineficiências do pessoal;
- g) custo-padrão: permite acompanhamento permanente do custo de produção dos bens e serviços produzidos;
- h) manuais internos: sugerem clara exposição dos procedimentos internos, normatização e eficiência dos atos e previnem a ocorrência de erros e desperdícios;
- i) instruções formais: indicam formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando mal entendido.

Cada um desses meios sugere a empresa regras para que se possa desenvolver de forma suave e harmoniosa e possibilitando maior eficiência na forma

em que se desenvolvem as operações, principalmente no que diz respeito ao material humano.

A aderência às políticas existentes assegura que os desejos da administração, definidos por meio de suas políticas e procedimentos, sejam adequadamente seguidos por seus colaboradores.

Este objetivo visa assegurar que os desejos da administração, definidos através de suas políticas e procedimentos, sejam adequadamente seguidos por seus colaboradores.

Fundamentando-se nestas políticas, Attie (2000) define alguns meios de embasamento para a aderência às políticas existentes:

- a) supervisão: a supervisão permanente possibilita melhor rendimento pessoal, corrigindo-se rapidamente possíveis desvios e dúvidas decorrentes da execução das atividades. Quando não são aplicados procedimentos adequados a eficiência do sistema passa a depender da supervisão exercida;
- b) sistema de revisão e aprovação: demonstra através do método de revisão e aprovação, que políticas e procedimentos estão sempre adequadamente seguidos;
- c) auditoria interna: possibilita a identificação de transações realizadas pela empresa que estejam em consonância com as políticas determinadas pela administração.

A administração deve trabalhar continuamente para que os meios de políticas existentes funcionem, fazendo com que toda a estrutura da empresa caminhe harmoniosamente para o mesmo resultado final.

2.1.3 Princípios do controle interno

Ao executar uma auditoria, o auditor deve observar se o controle interno obedece aos princípios fundamentais que são:

- a) a existência de um plano organizacional que atenda a uma adequada distribuição de responsabilidades;

- b) o regime de autorização e de registros capazes de garantir um controle total sobre os investimentos, financiamentos e resultado final da empresa;
- c) a existência de metas orçamentárias;
- d) o cuidado dos funcionários no desempenho de suas funções;
- e) a qualidade e a responsabilidade dos funcionários

O cumprimento desses princípios básicos exige organização, supervisão, procedimentos normativos, padrões e limites determinados, registros e relatórios, análises e estatísticas.

Os métodos, a aferição, os meios e o pessoal adequado determinam a eficiência do controle interno, ou seja, o controle depende objetivamente da qualidade do pessoal, dos métodos de trabalho, da eficácia da aplicação das normas técnicas de contabilidade e dos meios materiais utilizados, além da aferição dos resultados.

Para que haja eficiência do controle interno, o *Institut Français des Experts Comptables*, citado por Sá (1986, p. 100), reúne os sistemas em grupos assim determinados:

Funções operacionais, compreendendo atividades de compras, produção e venda de produtos; para cada grupo os serviços devem ter funcionamentos distintos, porém coordenados, ou seja, serviços de compras, serviços de vendas, serviços de pessoal, serviços de produção etc.;

Funções de proteção, assumidas pelos que se tornam responsáveis pela consignação de bens e valores, como tesouraria, almoxarifado etc.;

Funções de registro, que têm por objetivo guardar na memória todos os fatos que ocorrem no patrimônio [grifo do autor].

Os objetivos fixados visam determinar que uma só pessoa não deve acumular as funções de seu grupo. As tarefas devem ser distribuídas de modo a impedir que a autoridade esteja direcionada somente para uma determinada pessoa, impedindo-a de exercer o controle sobre si mesma.

O princípio básico do controle interno é uma distribuição racional de funções, contribuindo para o desempenho adequado e satisfatório em todos os setores da empresa.

2.1.4 Avaliação dos sistemas de controle interno

A fase final para mensurar o controle interno é a avaliação, que envolve levantamentos preliminares, análises dos princípios, aferição de rotinas e funções.

Sobre a avaliação dos sistemas de controle interno, Sá (1986, p. 103) afirma que:

A avaliação é o julgamento da execução do plano ou questionário. Diante das respostas encontradas, o auditor aferirá quais os pontos débeis, traçando diretrizes quanto:

- a) aos componentes patrimoniais que mais merecem cuidado;
- b) à extensão do exame (qual o percentual de verificação ou volume de elementos a compulsar na amostragem);
- c) às probabilidades de falhas do sistema.

Pode ocorrer, na execução, que determinados itens necessitem de exames tão profundos que melhor será verificar a totalidade dos fenômenos ou até mesmo considerar a empresa "inauditável".

A falta de elementos de pesquisa e comprovação denuncia falha no controle interno, que impossibilita a realização do trabalho de auditoria.

Quando a auditoria é feita por diversos auditores, o ideal é a divisão do trabalho por partes que se encontram interligadas, de modo a facilitar a aplicação. Cada auditor deve produzir um relatório, destacando todos os itens que mereçam atenção especial do avaliador.

São várias as ações que compreendem a avaliação, de acordo com o entendimento de Almeida (1985, p. 3.):

A avaliação do sistema de controle interno compreende:

- a) determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer;
- b) verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;
- c) analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades, a fim de determinar a natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- d) emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa;

As falhas apresentadas pelo controle, que ofereçam risco para a empresa, devem constar como matéria de plano da auditoria para a mensuração dos efeitos da ocorrência.

A avaliação dos controles deve respeitar um plano de análises sobre os registros básicos, as disponibilidades, os clientes, estoques, bens de rendimento, imobilizado técnico, capital próprio, custos e receitas.

2.2 AUDITORIA

A auditoria que analisa as demonstrações financeiras focaliza as informações contidas nessas afirmações, examinando todos os itens que influenciam esse setor. O exame da auditoria engloba a verificação documental, os livros e registros, a obtenção de informações que se relacionam com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações.

2.2.1 Origem e evolução da auditoria

Os primeiros indícios da existência de funções de auditoria, com sentido similar ao atual, datam no tempo da civilização Suméria, onde proprietários confiavam seus bens a cuidado de terceiros e conferiam os rendimentos auferidos com essa atividade. Os sumérios eram povos do Antigo Oriente, do vale do Rio Eufrates, que conferindo ou mandando conferir seus rendimentos, estavam iniciando a prática da auditoria.

Há quem afirme, entretanto, que o termo auditor tenha aparecido nos fins do século XIII, na Inglaterra, quando Eduardo I afirmou que se contratado por proprietários para exames de bens ou contas, e estas refletissem a realidade, o seu testemunho seria motivo para punição dos infratores (MOTTA, 1988, p. 13).

Uma grande revolução nas técnicas de contabilidade aconteceu em 1494, quando Luca Pacioli utilizou o método de partidas dobradas para fazer registros em livros, sobre atos e fatos relativos aos negócios. Assim, iniciou o progresso das ciências contábeis, quando a função de auditoria era exercida pelo Tribunal de Contas de Paris, pelo *Colégio dei Raxonati*, de Veneza e pela *Academia dei Ragionieri*, de Milão e Bolonha.

Segundo Motta (1988, p. 13):

Como a Revolução Industrial, no século XVIII, aperfeiçoou ainda mais a atividade econômica, fazendo-a evoluir de artesanal para empresarial, forçou também a ciência contábil a um novo progresso e a uma readaptação da técnica criada por Luca Pacioli, e, por conseguinte os procedimentos de auditoria até então conhecidos, foram mais uma vez aperfeiçoados também. A corrida para o oeste norte-americano, tão decantada pelo cinema, exerceu papel importante na evolução da auditoria, pois as grandes companhias, principalmente de estradas de ferro que se organizavam com capital do leste do país, tinham de oferecer alguma forma de segurança a seus investidores impossibilitados de acompanhar de perto suas aplicações; por essa razão p *Railway Companies Consolidation Acts* (Consolidação das Leis das Companhias de Estradas de Ferro) em 1845 obrigava que os balanços anuais dessas companhias fossem examinados por auditores.

Devido à proliferação, negligência e incompetência de muitos profissionais, a profissão de auditor ficou desprestigiada, durante o período de 1845 a 1850. O prestígio dos auditores só retornou a partir de 1850, com a criação de associações da classe, que tinham como objetivo proteger a integridade moral dos associados e controlar o exercício da profissão.

No continente europeu, as primeiras associações foram criadas na Escócia e na Inglaterra, seguidas de outros diversos países. A partir dessa iniciativa, todos os auditores que quisessem exercer suas funções tinham que se associar a uma dessas instituições de classe.

Na América, a instituição profissional mais conhecida, foi o *American Institute of Certified Public Accountants* (Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados), fundado em 1887.

De acordo com Almeida (2003), a origem da auditoria ocorreu na evolução do sistema capitalista. Com a expansão do mercado e o aumento da concorrência, houve a necessidade das empresas em ampliar seus negócios, investir no desenvolvimento tecnológico, aprimorar os procedimento internos, visando redução de custos, tornando-se mais competitivas.

Para que todas essas mudanças ocorressem, as empresas buscaram novos investidores. No entanto, esses futuros acionistas precisavam conhecer e obter informações da posição patrimonial e financeira das empresas. Essas informações eram necessárias para que as demonstrações contábeis da empresa fossem confiáveis, demonstrando a real situação desses investimentos.

Confirmando sua veracidade, os investidores passaram a exigir que as informações fossem examinadas por um profissional especializado, de capacidade técnica comprovada.

2.2.2 Conceito de auditoria

A auditoria representa uma especialização contábil que analisa e testa a eficiência e eficácia do controle patrimonial, com o objetivo de expressar uma análise sobre determinado assunto, controlando as áreas-chaves nas empresas, com testes regulares dos controles internos, a fim de evitar situações que favoreçam fraudes, desfalques e subornos.

Para Crepaldi (2000, p. 27):

Pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade. Auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

O serviço de auditoria exige a preparação de um planejamento, com a previsão de horas de trabalho, seleção de auditores e distribuição dos serviços entre eles. Para que o trabalho transcorra em tempo hábil, seja eficiente e correto, deve ser planejado com antecedência.

“Auditoria é um exame de operações financeiras ou registros contábeis, visando determinar sua correção ou legalidade” (FERREIRA, 2001, p.75).

Para Mautz (1980, p. 198): “Auditoria é um rol de medidas de verificação a serem aplicadas, expostas de forma tal que as inter-relações de um procedimento com outro estejam claramente demonstradas”.

Outra conceituação importante foi dita por Franco e Marra (2001, p. 28):

A auditoria compreende exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a

exatidão desses registros, e das demonstrações contábeis deles decorrentes

A auditoria é fundamentalmente crítica. Quando o auditor começar seu trabalho de verificação, a maior parte da tarefa do contador terá sido completada. Ao auditor cabe a tarefa de opinar se as demonstrações contábeis, já preparadas pelo departamento de contabilidade, representam ou não os resultados das operações da empresa.

A definição mais abrangente, porém não conclusiva para Motta (1988, p, 15), seria:

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

O objetivo principal da auditoria é o processo no qual o auditor verifica a veracidade das demonstrações financeiras, utilizando critérios e procedimentos que assegurem a efetiva aposição de dados reais.

A auditoria tem como objeto o conjunto de todos os elementos que controlam o patrimônio administrado, inclusive informações obtidas fora da empresa. Geralmente, as informações obtidas por fontes externas oferecem maior credibilidade do que as fornecidas no âmbito da empresa auditada.

A riqueza patrimonial recebe proteção da auditoria, que oferece maior segurança e garantia a seus administradores e proprietários, sob o aspecto administrativo, patrimonial, fiscal, técnico, financeiro e econômico.

Os relatórios de auditoria emitidos no final do trabalho do auditor resumem os trabalhos executados e as ações corretivas que devem ser tomadas, em relação aos problemas encontrados. Geralmente, um relatório detalhado é emitido pela auditoria interna, enquanto a auditoria externa emite um parecer sobre o objeto que está sendo examinado.

Os relatórios de auditoria são:

- a) parecer dos auditores independentes;
- b) relatório forma longa;
- c) relatório sobre falhas do controle interno ou carta de recomendações;

d) relatório sobre investigação de compras.

O parecer dos auditores independentes segue um modelo utilizado pelas companhias para expressar os resultados obtidos em suas operações. As variações do parecer original são mínimas. Este tipo de relatório é o mais utilizado pelas empresas de auditoria.

Para Oliveira e Diniz Filho (2001, p.19), há alguns tipos de auditorias que podem ser classificadas de acordo com os objetivos.

Tabela1 - Classificação de auditorias com objetivos

TIPOS DE AUDITORIA	OBJETIVOS
Auditoria das demonstrações contábeis	Emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis da empresa ou entidade em determinada data.
Auditoria interna	Revisão sistemática das transações operacionais e do sistema de controles internos.
Auditoria de cumprimento normativo ou <i>compliance audit</i>	Auditoria para verificação do cumprimento de normas e procedimentos implantados pela empresa.
Auditoria de gestão	Trabalhos dirigidos à análise dos planos e diretrizes da empresa, objetivando mensurar a eficiência da gestão das operações e sua consistência com os planos e metas aprovados.
Auditoria de sistemas	Exames e avaliações da qualidade do sistema de computação de dados e dos controles existentes no ambiente de tecnologia de informações.
Auditoria fiscal e tributária	Análise da eficiência e eficácia dos procedimentos adotados para a apuração, controle e pagamentos dos tributos que incidem nas atividades comerciais e operacionais da empresa.

FONTE: OLIVEIRA, Luiz Martins de; DINIZ FILHO, André. **Curso Básico de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001, p.19.

O relatório de forma longa pode ser emitido por auditores internos e externos, pois apresenta comentários básicos sobre as técnicas utilizadas no processo auditor e o resultado final, que demonstra a companhia auditada como um todo.

Tanto os auditores internos como os externos podem emitir o relatório sobre falhas de controle interno, também chamado de carta de recomendações, pois apresenta comentários sobre as falhas encontradas, os efeitos causados pelas mesmas e a sugestão de correções superficiais.

Sobre o relatório de investigação de compras, Motta (1988, p. 19) ensina que:

Quando uma companhia está interessada na aquisição de outra companhia, ela poderá utilizar-se de auditores para um levantamento sobre a situação da empresa a ser comprada. Os auditores emitirão um relatório idêntico ao relatório de forma longa, mas procurarão emitir uma opinião sobre o negócio e o potencial da empresa auditada, partindo dos números examinados, sem prender-se às tendências de mercado ou valores extrínsecos, pois para isso deverá ser feito exame específico.

A auditoria pode ser feita pelo método de retrospectção ou pela análise. Pela retrospectção, são analisados os fatos passados, que se caracteriza pela distinção entre a escrituração ou registro contábil e a técnica de auditoria. Na análise, o que caracteriza o método ou a conduta de trabalho na técnica de auditoria representa o fator predominante.

2.2.3 Auditoria no Brasil

A auditoria é uma atividade relativamente nova no Brasil, pode-se afirmar que se encontra no estágio inicial.

Como ensina Motta (1988, p. 14):

A despeito dessa evolução centenária, a auditoria chegou ao Brasil por volta da década de 1940, a tiracolo das companhias multinacionais que aqui começavam a instalar-se, pois, a exemplo da conquista do oeste americano, os investidores no 'novo' país tinham de receber garantias de que seus investimentos estavam sendo verificados pelos seus auditores. Assim, as firmas de auditoria abriram escritórios no Brasil, os quais foram crescendo

junto com as companhias auditadas e tendo cada vez mais auditores brasileiros treinados para o desempenho de suas funções sob a supervisão dos auditores estrangeiros.

As associações da classe dos auditores, no Brasil, surgiram na década de 1960, com o nome de Instituto dos Contadores Públicos do Brasil.

Somente em 1965, foi mencionada pela primeira vez, na legislação brasileira, a expressão “auditores independentes”. Posteriormente, o Banco Central do Brasil estabeleceu uma série de regulamentos, tornando obrigatória a auditoria, em quase todas as entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional e companhias abertas.

A publicação da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965, primeira lei de mercado de capitais, formalizou a profissão de auditor e exigiu que todas as companhias, que tinham ações negociadas em bolsas de valores, deveriam publicar o parecer de auditores independentes, em conjunto com seus demonstrativos financeiros.

Em 1971, já com uma estrutura respeitável, o Instituto dos Contadores teve seu nome alterado para Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

A Resolução nº 317, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Resolução nº 220, do Banco Central do Brasil, ambas de 1972, legalizaram o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON).

O CFC aprovou as normas e os procedimentos de auditoria, por meio da Resolução nº 321, lançando as bases regulamentares para o exercício da profissão, em todo o território nacional.

A Lei das Sociedades por Ações, nº 6.407/76, artigo 177, determinou que as companhias abertas são obrigatoriamente auditadas por auditores registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Na legislação brasileira, os regulamentos mais importantes, segundo Motta (1988, p. 15) são:

A Circular nº 179, do Banco Central do Brasil, baixou Normas Gerais de Auditoria e Princípios e Normas de Contabilidade, simultaneamente à Resolução nº 321/72 do CFC. No entanto, a Lei nº 6.404, de 15 de novembro de 1976, que dispõe sobre as sociedades por ações, e o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, representam os dois trabalhos mais importantes para a evolução da profissão no Brasil, porque, além dos princípios contábeis neles contidos, ainda consolidaram a presença dos auditores nas sociedades anônimas de capital aberto.

As mesmas causas do surgimento da auditoria são hoje determinantes por sua evolução. A grandeza econômica, comercial e o aumento da complexidade e seu desenvolvimento determina a sua evolução, onde hoje a profissão é mais desenvolvida e profissionalizada.

A evolução da auditoria no Brasil está relacionada com a instalação de empresas internacionais de auditoria independente. Os investimentos internacionais estão sendo, cada vez, mais implantados e tiveram a obrigatoriedade de serem auditados.

2.2.4 Órgãos representativos no Brasil

Os principais órgãos relacionados com os auditores no Brasil são os seguintes:

- a) Comissão dos Valores Mobiliários (CVM);
- b) Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON);
- c) Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC);
- d) Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA).

A CVM, criada pela Lei n.º 6.385, de 7 de dezembro de 1976, é uma entidade vinculada ao Ministério da Fazenda, funcionando como um órgão fiscalizador do mercado de capitais no Brasil.

A Comissão de Valores Mobiliários, com sede na cidade do Rio de Janeiro, é administrada por um Presidente e quatro Diretores nomeados pelo Presidente da República. O Presidente e a Diretoria constituem o Colegiado, que define políticas e estabelece práticas a serem implantadas e desenvolvidas pelo corpo de Superintendentes, a instância executiva da CVM.

O Superintendente Geral acompanha e coordena as atividades executivas da comissão auxiliado pelos demais Superintendentes, pelos Gerentes a eles subordinados e pelo Corpo Funcional. Esses trabalhos são orientados, especificamente, para atividades relacionadas à empresas, aos intermediários financeiros, aos investidores, à fiscalização externa, à normatização contábil e de auditoria, aos assuntos jurídicos, ao desenvolvimento de mercado, à internacionalização, à informática e à administração.

O colegiado conta ainda com o suporte direto da Chefia de Gabinete, da Assessoria de comunicação social, da Assessoria Econômica e da Auditoria Interna.

A estrutura executiva da CVM é completada pelas Superintendências Regionais de São Paulo e Brasília (CVM, 2009).

O auditor externo ou independente, para exercer atividades no mercado de valores mobiliários, companhias abertas e instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários, está sujeito a prévio registro nessa Comissão.

Para obter o registro, o auditor deverá comprovar, cumulativamente, que está registrado no CRC, que exerce atividade de auditoria por um período não inferior a cinco anos, contados a partir da data de registro no CRC e que está exercendo atividade de auditoria, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício da atividade.

O IBRACON é uma pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, anteriormente também foi denominado de Instituto dos Contadores Públicos do Brasil e Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes, em 1957 e 1968, respectivamente.

Criado oficialmente em 13 de dezembro de 1971 o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, na época denominado com a sigla IAIB, concretizou o sonho dos profissionais que buscavam maior representatividade perante o poder público e a sociedade.

A transformação para a sigla IBRACON aconteceu em 1º de julho de 1982 quando o Instituto decidiu após assembleia abrir o quadro associativo para contadores das várias áreas de atuação. Então passou a ser denominado Instituto Brasileiro de Contadores.

Anos mais tarde, em 8 de junho de 2001, a Diretoria Nacional aprovou a idéia de voltar a acentuar a característica de cuidar da classe dos auditores, porém como o nome IBRACON já estava consolidado, tanto no meio profissional como nos setores público e empresarial, optou-se por mantê-lo mudando a denominação para Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, como está atualmente, com abrangência de auditores, contadores e estudantes (IBRACOM, 2009).

Os principais objetivos desse Instituto são: fixar princípios de contabilidade e elaborar normas e procedimentos relacionados com auditoria e perícia contábil.

O membro do IBRACON deverá estar registrado no CRC e atuando na área profissional.

Os Conselhos CFC e CRC foram criados em 1946. Representam entidades de classe dos contadores, ou seja, é o local onde o aluno, após concluir o curso de

Ciências Contábeis se registra na categoria de contador. A finalidade desses Conselhos é o registro e a fiscalização do exercício da profissão de contabilista.

O Conselho Federal de Contabilidade, criado pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, é uma Autarquia Especial de Caráter Corporativista, sem vínculo com a Administração Pública Federal.

Sua estrutura, organização e funcionamento são estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 9.295/46, normatizado pela Resolução CFC nº 960/03, que aprova o Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade.

O CFC é integrado por 27 conselheiros efetivos e igual número de suplentes - Lei nº 11.160/05 -, e tem por finalidade, nos termos da legislação em vigor:

1. Orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal.
2. Representar os CRCs, e sob a forma de Conselho Especial de Tomada de Contas, examinar e julgar as contas do CFC, organizadas e prestadas por seu Presidente (CFC, 2009).

O AUDIBRA foi fundado em 1960. É uma sociedade civil de direito privado sem fins lucrativos. Seu principal objetivo é promover o desenvolvimento da auditoria interna, mediante o intercâmbio de idéias, reuniões, conferências, publicações de livros e revistas, e divulgação da importância da auditoria interna junto a terceiros.

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil - AUDIBRA, fundado em 20 de novembro 1960, é uma entidade civil, sem fins lucrativos, de pessoas físicas atuando em atividades de Auditoria Interna em qualquer modalidade. A Auditoria Interna pela sua abrangência de atuação é uma Atividade Multidisciplinar que compreende várias formações profissionais. Desde 1998 é filiado ao *The Institute of Internal Auditors* - IIA, Instituto Internacional a partir de 2002, e desde o ano de 2000, vem estreitando e ampliando esse relacionamento extremamente necessário à comunidade de Auditoria Interna e Controle no Brasil (AUDIBRA, 2009).

A principal meta do AUDIBRA é desenvolver o espírito associativo dos auditores internos, difundindo a importância da função do auditor interno no âmbito dos setores privado e público.

2.2.5 Diferença entre auditoria interna e externa

Quanto à forma de intervenção, a auditoria pode ser classificada em: externa e interna. Os auditores interno e externo têm o interesse comum de verificar

a existência de um sistema efetivo de controle interno e um sistema contábil capaz de fornecer dados necessários para preparar as demonstrações contábeis, que reflitam o resultado das operações empresariais.

A tabela abaixo identifica as diferenças entre as auditorias externa e interna, em função de alguns parâmetros de notável relevância.

Tabela 2 - Diferenças entre as auditorias externa e interna

	AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
Propósito do trabalho	Análise da atividade operacional	Emissão de opinião sobre demonstrações contábeis
Parâmetros para a execução dos trabalhos	Normas de controle interno, políticas e procedimentos da empresa	Princípios fundamentais de contabilidade
Preocupação com os controles internos	Eficiência e Qualidade do controle	Efeitos relevantes nas demonstrações contábeis
Dependência profissional	Dependência do emprego	Independência profissional
Forma de relatórios	Não padronizados	Padronizados
Principais usuários	Gestores da empresa	Acionistas, mercado de capitais e credores

FONTE: OLIVEIRA, Luís Martins de; DINIZ FILHO, André. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001, p. 21.

O auditor externo é independente e não apresenta ligação profissional com o quadro funcional da empresa. Sua intervenção é contratada para o levantamento de testes e indagações pertinentes, que contribuam para a conclusão do trabalho de auditoria.

Para Motta (1988), as diferenças entre a auditoria interna e externa são representadas por sete características. Na auditoria externa são observados os seguintes itens:

- a) a auditoria externa se processa por meio de um ou mais profissionais independentes, que a empresa contrata para este fim específico;
- b) seu objetivo é assegurar que as demonstrações contábeis estão adequadas à sua situação financeira e patrimonial, na data do levantamento do balanço;
- c) o exame do controle interno é efetuado para determinar se os processos de auditoria encontram-se adequados;
- d) os trabalhos são efetuados de acordo com a relevância dos valores constantes das demonstrações contábeis e ocorrem durante uma ou mais visitas do auditor às dependências do cliente;
- e) o auditor interessa-se incidentalmente pela prevenção ou percepção de fraude e perda dos ativos do cliente, relacionados à sua situação financeira e patrimonial;
- f) o auditor deve manter independência total em relação à empresa que está auditando;
- g) o exame dos dados comprobatórios das demonstrações contábeis é efetuado em função do eventual reflexo na situação financeira e patrimonial da empresa.

Segundo Crepaldi (2000, p. 48):

Auditoria externa constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade.

A auditoria externa é desenvolvida por profissional liberal ou independente, sem vínculo empregatício, sendo contratado para a realização das demonstrações contábeis com o objetivo de emitir um parecer sobre a confiabilidade destas demonstrações e de que representam a integridade patrimonial da empresa.

Motta (1988, p. 15) ensina que:

Basicamente, o exame das demonstrações financeiras por um auditor, com o objetivo de expressar uma opinião sobre a situação patrimonial, financeira e o resultado das operações de determinado período de uma companhia sob exame é conhecido como trabalho executado pela auditoria externa ou independente.

O auditor externo deve manter absoluta independência, utilizando seus próprios métodos para realizar a auditoria, sem imposições da administração.

Por se tratar do tema foco dessa pesquisa, a auditoria interna será analisada, especificamente, no próximo capítulo.

2.3 AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente, voltada para exame e avaliação de adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controles, bem como a qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e política definida. Visa alcançar objetivos mediante a execução dos trabalhos necessários para informar a adequada informação financeira, do cumprimento da legislação, do grau de economia e eficiência da gestão e o grau de consecução dos objetivos previstos.

“Auditoria interna é o 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 (CFC, 2009)”.

Sá (1986, p. 19) conceitua auditoria interna como sendo:

Uma parte especializada da auditoria que se dedica a um exame de maior profundidade e constância, executado por um serviço ligado à estrutura administrativa interna, visando proteger e sugerir, acompanhando os fatos patrimoniais. Funciona como instrumento administrativo e como elemento essencial da Contabilidade Gerencial, abrangendo profundamente a documentação financeira, o sistema interno de controle e antecipando-se, muitas vezes, à conclusão de fatos.

Pode ser considerada como um controle gerencial que funciona por meio de medição e avaliação da eficiência e eficácia de outros controles.

2.3.1 Origem, objetivos e características da auditoria interna

Para expandir os seus negócios, as empresas sentiram a necessidade de dar maior ênfase às normas ou procedimentos internos, devido ao fato que o administrador não poderia supervisionar, pessoalmente, todas as atividades dos diversos setores. Para validar a implantação desses procedimentos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos pelos empregados da empresa.

Adicionalmente, o auditor externo ou independente, além de sua opinião ou parecer sobre as demonstrações contábeis, passou a emitir um relatório comentário, no qual apresentava sugestões para solucionar os problemas da empresa. Entretanto, o auditor externo passava um período muito curto na empresa e seu trabalho estava totalmente voltado para os exames das demonstrações contábeis.

Para atender a administração seria necessária que a auditoria fosse efetuada de forma mais regular e profunda, atingindo a todas as áreas da empresa.

“Assim, surgiu o auditor interno, como ramificação da profissão de auditor externo, e conseqüentemente do contador (CREPALDI, 2000, p. 93)”.

Inicialmente, os auditores internos tinham a responsabilidade, quase que exclusiva de revisar e conferir valores e documentos. Porém com o desenvolvimento da indústria e do comércio verificou-se que os auditores internos tinham na realidade funções mais dinâmicas, deixando de serem meros conferentes e revisores para serem parceiros da administração, com isto visando o futuro e não somente erros do passado.

A auditoria interna constitui em procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade dos controles e das informações físicas, contábeis e operacionais da entidade. É desenvolvida por funcionário próprio da empresa, em tempo integral e permanente.

A utilização de processamento eletrônico de dados pela entidade requer que exista, na equipe da Auditoria Interna, profissional com conhecimento suficiente sobre a tecnologia da informação e os sistemas de informação utilizados.

O uso de técnicas de Auditoria Interna, que demandem o emprego de recursos tecnológicos de processamento de informações, requer que exista na equipe da Auditoria Interna profissional com conhecimento suficiente de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, orientar,

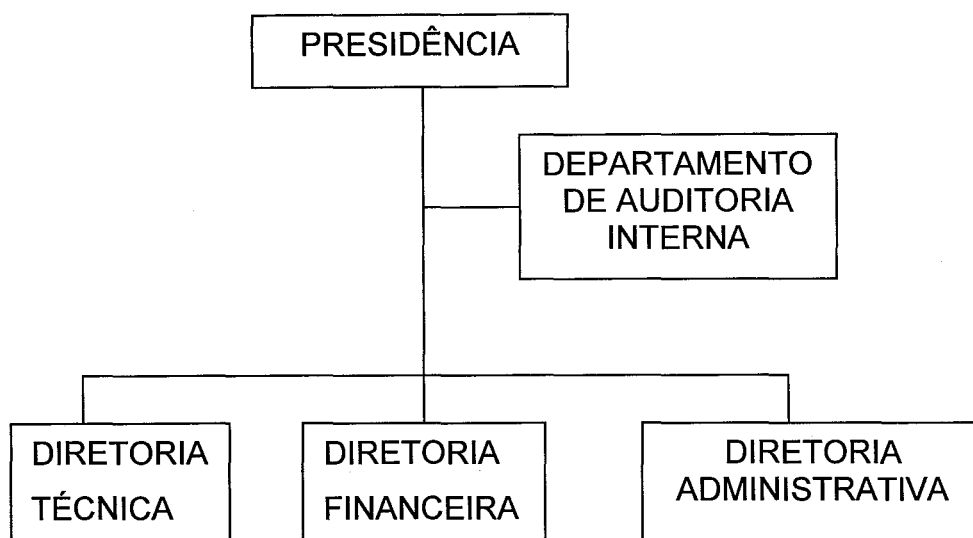
supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas (PORTAL DE AUDITORIA, 2009).

O objetivo da auditoria interna é examinar e avaliar as atividades da empresa como um serviço dessa mesma organização. Auxilia os membros da administração, reduzindo suas responsabilidades, por meio do fornecimento de análises, avaliações, recomendações assessorias e informações relativas à diversas atividades.

A auditoria interna apresenta as seguintes características:

- a) a auditoria interna é feita por um ou mais funcionários de assessoria da empresa;
- b) seu objetivo é prestar serviços que auxiliem a alta administração da empresa a desincumbir-se adequadamente de suas responsabilidades;
- c) o exame do controle interno e das operações é feito com o objetivo de verificar, avaliar e estabelecer o cumprimento e a qualidade da execução de normas;
- d) os trabalhos são programados de acordo com as oportunidades;
- e) o auditor se interessa pela adequação do controle interno em relação à prevenção, percepção de fraude e perdas de ativos da empresa;
- f) o auditor deve ser assessor direto da alta administração, para manter sua independência profissional;
- g) os exames operacionais devem ser contínuos enfocando a eficiência funcional, visando melhor segurança para os ativos da empresa e garantindo melhores resultados econômicos.

Dentro da estrutura empresarial, o Departamento de Auditoria Interna fica situado da seguinte forma:



Fonte: ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: Um curso moderno e completo. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 5.

A auditoria interna atende a administração da empresa, no sentido de oferecer maior periodicidade nas auditorias e uma diversidade a áreas examinadas, abrangendo as não relacionadas com a contabilidade, como o sistema de controle de qualidade e a administração de pessoal.

Uma vez que a empresa possua uma auditoria interna ela terá vantagens e desvantagens quanto a sua existência, pois somente empresas de porte acima do médio comportam a manutenção de auditores internos.

De acordo com Franco e Marra (2001, p. 219):

A desvantagem da auditoria interna é o risco de que os funcionários do departamento de auditoria sejam envolvidos pela rotina de trabalho e examinem aquilo que lhes é oferecido para exame. Além disso, os laços de amizade e o coleguismo que podem existir entre funcionários poderiam provocar uma diminuição no rigor dos controles e na fiscalização dos serviços.

Para Crepaldi (2000, p. 29) as vantagens da auditoria classificam-se em três modalidades:

- a) vantagens para a administração da empresa;
- b) vantagens para os investidores;
- c) vantagens para o Fisco.

Para a administração da empresa, a auditoria fiscaliza a eficiência dos controles internos; assegura maior correção dos registros contábeis; opina sobre a

adequação das demonstrações contábeis; dificulta desvios de bens patrimoniais e pagamentos indevidos de despesas; possibilita a apuração de omissões no registro das receitas, na realização oportuna de créditos ou na liquidação de débitos; contribui para a obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira da empresa e aponta falha na organização administrativa da empresa e nos controles internos.

Para os investidores a vantagens são: contribui para maior exatidão das demonstrações contábeis; possibilita melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas e assegura maior exatidão dos resultados apurados.

Para o Fisco, permite maior exatidão das demonstrações contábeis, assegura maior exatidão dos resultados apurados e contribui para maior observância das leis fiscais.

A vantagem da auditoria interna, segundo Franco e Marra (2001, p. 219):

[...] é a existência, dentro da própria organização, de um departamento que exerce permanentemente controle – prévio, concomitante e conseqüente – de todos os atos da administração. Os componentes desse departamento – auditores, assistentes e auxiliares – devem exercer sua função com absoluta independência e devem ter a liberdade de acesso a qualquer dos departamentos da empresa, para fazer verificações, exames, levantamentos e pedir informações e dados para suas conclusões. Pelo fato de permanecerem em tempo integral na empresa, os auditores internos podem programar uma auditoria geral e contínua, com revisão integral de todos os registros contábeis e verificações periódicas das existências físicas – estoques, títulos, dinheiro, ativo fixo etc.

A auditoria interna é uma atividade de avaliação e assessoramento da administração, voltada para observância dos cumprimentos dos controles internos procurando reduzir ineficiências, negligências, incapacidades para que a empresa possa atingir seus objetivos.

2.3.2 Auditor interno

O auditor interno é empregado da empresa, oferecendo menor grau de independência. Executa auditoria contábil e operacional, enquanto o auditor externo não tem vínculo empregatício com a empresa auditada, oferecendo maior grau de

independência. O auditor externo executa apenas auditoria contábil e seu principal objetivo é emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis, verificando se estas refletem a verdadeira posição patrimonial e financeira.

Como explica Almeida (1985, p. 4-5):

O auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àquele cujo trabalho examina. Além disso, o auditor interno não deve desenvolver atividades que ele possa vir um dia a examinar (como por exemplo: elaborar lançamentos contábeis), para que não interfira na sua independência.

O profissional de auditoria deve observar, cumprir e fazer cumprir fielmente os princípios éticos da profissão. O código de ética de auditoria interna fundamenta-se na confiança colocada em assegurar o objetivo sobre gerenciamento de risco, controle e assessoramento.

O Código de Ética do *Institute of Internal Auditors* (IIA), de auditoria interna, inclui dois componentes essenciais:

- a) princípios relevantes para a profissão e prática da auditoria interna;
- b) regras de conduta que descrevem normas do comportamento esperado de auditores internos. Estas regras são uma ajuda na interpretação dos princípios em aplicações práticas e tem o objetivo de orientar a conduta ética de auditores internos.

O Código de Ética associado ao Manual de Práticas Profissionais e outros relevantes pronunciamentos do (IIA) proporcionam orientação aos auditores internos sobre a prestação de serviços. São aplicados tanto para indivíduos, como a entidades que prestam serviços de auditoria interna.

Nos exercícios de sua profissão, os auditores internos devem aplicar os seguintes princípios: integridade, objetividade, confidencialidade e competência.

A integridade exige confiança e assim, representa a base para a confiabilidade em seu julgamento. Os auditores internos devem realizar seus trabalhos com honestidade, diligência e responsabilidade. Devem observar a lei e divulgar informações exigidas pela lei e pela profissão. Quando de conhecimento, não devem fazer parte de qualquer atividade ilegal, ou se envolver em atos que resultem em descrédito para a profissão de auditor interno ou para a organização. Devem respeitar e contribuir para o legítimo e éticos objetivos da empresa.

Os auditores internos apresentam o mais alto grau de objetividade profissional na coleta, avaliação, comunicação de informações sobre a atividade ou processo em exame. Geram uma avaliação equilibrada de todas as circunstâncias relevantes, e não são influenciados de forma indevida pelos seus próprios interesses ou por outros na formulação de julgamentos.

A prática de qualquer atividade ou relação que possa prejudicar ou que, presumivelmente, prejudicaria sua avaliação imparcial, ao deve ser executada pelo auditor. Esta participação inclui aquelas atividades ou relações que podem envolver conflitos de interesses da organização. O seu julgamento profissional não pode receber influência de terceiros. Todos os fatos materiais de seu conhecimento devem ser divulgados, caso contrário, podem distorcer relatórios das atividades sob sua revisão.

Os auditores internos respeitam o valor e a propriedade das informações a que têm acesso e não as divulgam sem a autorização apropriada, a não ser em caso de obrigação legal ou profissional. Devem ser prudentes no uso e proteção das informações obtidas no desempenho de suas funções. Não devem utilizar informações para qualquer vantagem pessoal ou de qualquer outra maneira contrária à lei ou em detrimento dos objetivos legítimos e éticos da organização.

O conhecimento, habilidades e experiências necessários são aplicados na realização de serviços de auditoria interna, por isso, os auditores internos devem realizar somente aqueles serviços para os quais possuam competência. Seus serviços devem estar em conformidade com as normas para a prática de auditoria interna. O auditor interno deve, continuamente, melhorar seu conhecimento técnico e a eficácia e qualidade de seus serviços.

Sobre os aspectos legais da profissão, como acontece em todas as outras, nas auditorias também foram determinados padrões técnicos, que objetivam qualificação na condução dos trabalhos de auditoria e garantem atuação técnica do auditor e de seu parecer, assegurando a todos aqueles que dependem de sua opinião a observação de uma série de requisitos considerados indispensáveis para a concretização de seu trabalho.

As normas de auditoria diferem dos procedimentos de auditoria, uma vez que elas se relacionam com as ações a serem praticadas. As normas tratam das medidas de qualidade da execução destas ações e dos objetivos a serem alcançados através dos procedimentos.

Segundo Attie (2000, p. 55): “As normas dizem respeito não apenas as qualidades profissionais do auditor, mas também a sua avaliação pessoal pelo exame efetuado e do relatório emitido”.

As normas de auditoria reconhecidas pelo CFC, de acordo com a Resolução 700, de 24 de abril e 1991, são:

- a) Normas de execução dos trabalhos
- b) Normas do parecer dos auditores independentes.

Atualmente, diversos órgãos reguladores emitem normas próprias para auditoria independente dos organismos sob sua supervisão, como por exemplo, a CVM para as companhias com ações negociadas na Bolsa de Valores, o Banco Central do Brasil para as instituições financeiras, entre outros.

A AUDIBRA é associada ao (IIA), instituto norte americano, reconhecido mundialmente como líder em educação e desenvolvimento da profissão contando com órgãos associados em mais de cem países.

De acordo com as Normas Internacionais para o exercício da Profissão de Auditoria, do IIA (2009) são:

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

A AUDIBRA é associada ao (IIA), instituto norte americano, reconhecido mundialmente como líder em educação e desenvolvimento da profissão contando com órgãos associados em mais de cem países.

2.3.2.1 A nova postura do auditor interno

Desde o surgimento da auditoria, a postura do auditor vem mudando devido a vários motivos, como as mudanças na economia, no governo e na sociedade. Os

clientes das auditorias internas precisam de informações novas e atualizadas. Precisam saber sobre as perspectivas de lucro ou prejuízo, como detectar se há falhas no controles internos da empresa auditada.

A auditoria interna precisa trabalhar visando o futuro e não somente verificar erros passados. Isto não significa que estes devem ser desprezados, mas os fatos futuros são de relevante importância. A função do auditor atual não é apenas policiar e penalizar o auditado.

Um dos fatores que contribui para o processo de transformação do perfil do auditor é o conhecimento diversificado para seu bom desempenho. Atualmente, este profissional além de conhecer profundamente sobre a contabilidade, deve estar voltado para outras áreas, tendo um adequado conhecimento de técnicas de administração, qualidade total, *marketing*, organização e métodos, planejamento estratégico, informática e relações humanas, dentre outras.

O auditor sempre trabalha sob limitação de tempo e custo. As informações contábeis examinadas são úteis a administração e a terceiros somente enquanto relativamente atuais. Se o auditor não completa seus exames e oferece parecer, dentro do prazo razoavelmente breve, suas informações e conclusões podem não interessar mais, por terem perdido a atualidade. O custo de seu trabalho é também um fator importante.

A possibilidade de verificação satisfatória, a relevância, a oportunidade, assim como a alteração do custo total são fatores que o auditor deve levar em consideração, pois influenciam o objetivo de seu trabalho.

Os auditores são homens extremamente práticos. Não se interessam por métodos de verificação sofisticados, demorados ou dispendiosos. Eles continuamente se preocupam com a relevância das importâncias sob revisão e aprendem a pesar o risco de possível erro.

Para ser bem sucedido um auditor precisa possuir os requisitos básicos de educação, caráter, personalidade e saúde exigidos em qualquer profissão. O auditor assemelha-se em suas características pessoais a qualquer outro profissional. Seu interesse vocacional é dirigido à verificação de dados contábeis.

Como outros profissionais, sua inteligência natural, sua capacidade de autodisciplina e ambição pode leva-lo ao sucesso em qualquer um dos campos. Sua carreira fundamenta-se na função de examinar a veracidade e fidelidade das demonstrações.

2.3.3 Estrutura do departamento de auditoria

A estrutura da auditoria interna está diretamente ligada ao porte da empresa em que vai atuar e os objetivos definidos pela administração.

As funções de chefia e supervisão da auditoria interna são privativas do contador, bem como atividades relacionadas à sua competência profissional. Os cargos utilizados em departamentos de auditoria interna são: chefia de auditoria, supervisor de auditoria, auditor sênior/pleno.

Os auditores internos relacionam-se principalmente com gerentes operacionais, suas atividades, sistemas e controles. Muitos auditores internos, ansiosos por demonstrar sua competência, entendem sua função como a identificação de pontos fracos e a proposta de recomendações para solucioná-los. Os relatórios feitos pela auditoria interna estão, portanto, desejados para que os auditores internos se saiam bem e a área auditada se saia mal, mas uma visão mais acertada e a longo prazo da função de auditoria interna pode fazer com que ambos se saiam bem (SAWYER, 2009).

O chefe de auditoria é uma função especializada que processa o planejamento, a coordenação, o controle e a administração do departamento de auditoria interna, sendo responsável por definir a política operacional, bem como as técnicas a serem utilizadas pelas várias áreas de atuação e sua interação com os demais setores da empresa; prestar assessoramento a alta administração no que tange ao campo de atuação da auditoria interna; e, recomendar alterações que visem à melhoria dos controles internos existentes, com o intuito de evitar erros ou fraudes que possam determinar a descontinuidade da empresa.

As principais atividades exercidas pela chefia da auditoria são:

- a) planejar, controlar, coordenar e orientar as atividades da auditoria interna na empresa e nas suas controladas e coligadas;
- b) avaliar a eficiência e a eficácia, a adequação e o grau de qualidade dos controles contábeis, financeiros, fiscais, tributários, orçamentários, operacionais e administrativos;
- c) acompanhar as atividades de auditoria e fiscalização realizadas pelos órgãos de controle interno, Tribunal de Contas, Banco Central, Conselho Fiscal e outros órgãos competentes;
- d) elaborar o plano anual de atividades de auditoria;

- e) orientar e acompanhar a realização das auditorias constantes no plano anual de auditoria interna;
- f) encaminhar periodicamente a alta administração o relatório das atividades desenvolvidas durante determinado período;
- g) informar de forma imediata, a ocorrência de fatos relevantes verificados na empresa;
- h) efetuar avaliação do pessoal sob sua responsabilidade;
- i) coordenar os programas de treinamento de seus subordinados.

O supervisor tem a função de orientar e supervisionar as atividades relacionadas à auditoria interna, bem como manter o relacionamento com os órgãos de controle auxiliar a administração da empresa. Participa da preparação do plano anual e atividades da auditoria e consolida os resultados dos trabalhos desenvolvidos.

Dentre as funções do supervisor inclui-se a revisão dos relatórios de auditoria, atentando para a correção formal ou mesmo de posicionamentos frente à variedade de situações encontradas; o acompanhamento da revisão dos normativos implantados, inclusive no que diz respeito aos controles internos existentes; a assessoria nas várias áreas: contábil, fiscal, orçamentária, financeira, administrativa e de sistemas informatizados; a avaliação dos resultados obtidos em relação às metas e objetivos previamente traçados; a orientação e coordenação das atividades de auditoria, prestando assistência à equipe em formação; a elaboração de relatórios, pareceres, informações ou outros documentos dirigidos à alta administração; o acompanhamento e o auxílio das auditorias externas e a avaliação do desempenho dos auditores que se encontram sob sua supervisão.

O auditor sênior/pleno tem função de natureza especializada, com a atribuição genérica de coordenar, acompanhar, executar e revisar os trabalhos de auditoria, bem como garantir-lhes a conformidade aos padrões de desempenho.

Suas principais atividades são:

- a) colher informações sobre os trabalhos desenvolvidos;
- b) planejar os trabalhos a serem desenvolvidos em campo, de acordo com as normas preestabelecidas;
- c) elaborar e atualizar os Programas de Auditoria para os trabalhos de campo;

- d) conduzir e executar os trabalhos de campo, determinando os procedimentos de auditoria aplicáveis e a necessidade de extensão ou integração a outros trabalhos;
- e) administrar o trabalho de campo quanto a sua extensão, orçamento de horas e custos;
- f) supervisionar os auditores sob sua coordenação na condução dos trabalhos de campo;
- g) elaborar relatórios, com a indicação dos fatos, causas, e recomendações de ações corretivas, visando à melhoria dos controles e do desempenho da área;
- h) discutir, com as áreas auditadas, os assuntos abordados nos relatórios;
- i) elaborar parecer sobre assuntos relacionados aos controles internos da empresa, quando solicitado pela administração;
- j) avaliar o pessoal sob sua responsabilidade;
- k) cooperar no exame do Processo de Prestação de Contas, no caso de empresas estatais;
- l) verificar, as áreas auditadas, a adoção das recomendações feitas.

O auditor júnior executa trabalhos de auditoria nas unidades da empresa, efetuando avaliações nos controles internos existentes, em todas as áreas, inclusive na de processamento de dados. Verifica o acompanhamento e a fiscalização da execução dos contratos, convênios e acordos, além de examinar os controles e registros das operações e serviços quanto à sua obediência das normas e procedimentos estabelecidos, apontando as necessidades e falhas na condução de qualquer atividade.

2.3.4 A importância dos controles internos para a auditoria

O sistema de controles internos constitui a base sobre qual a auditoria fundamenta seu trabalho. Dessa forma, dificilmente o auditor obterá evidências suficientes para emissão de um parecer, sobre as demonstrações contábeis dissociadas da utilização do sistema de controles internos da empresa auditada.

O estudo e a avaliação do controle interno por parte do auditor é de fundamental importância para que ele possa emitir um parecer sobre seu trabalho efetuado na empresa.

Como ensina Almeida (2003, p. 73):

A avaliação do sistema de controle interno compreende:

- a) determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer;
- b) verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;
- c) analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades, a fim de determinar natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- d) emitir relatório-comentário dando sugestão para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.

Se os controles internos da empresa forem satisfatórios, a auditoria aplicará em menor extensão seus procedimentos, mas se os controles forem ineficientes, o auditor deverá aprofundar suas observações, a fim de que possa obter evidências suficientes para fundamentar seu parecer.

Os controles internos constituem elementos auxiliares no planejamento de uma auditoria. Seu papel é de relevante importância e sua avaliação deve examinar a organização e a execução dentro da empresa.

Sá (1986, p. 97-98) complementa: “Uma empresa pode possuir excelentes normas de trabalho; todavia, se o seu pessoal não as executa, haverá sempre deficiências”.

O processo de avaliação do controle interno exige uma pré-auditoria para o levantamento das rotinas e funções que não estejam escritas. Os elementos necessários para avaliar são: organograma analítico, manual de procedimentos administrativos, regulamentos, estatutos, plano de contas, orçamento e processo de autorizações e supervisão.

A composição de tais elementos pode ser confeccionada por meio de entrevistas, comprovante e coleta de dados.

Cada empresa possui sua individualidade e o auditor deve oferecer tratamento distinto, considerando qual o setor que reúne maior giro ou apresenta necessidade de controle específico. O auditor deve exigir os balancetes e demonstrativos contábeis que auxiliem, orientem e ilustrem o seu trabalho. Por meio da rotina empresarial observada, o auditor pode julgar qual o tipo de segurança os controles oferecem.

O levantamento do sistema de controle interno é feito por meio de leitura de manuais internos de organização e procedimento, conversa informal com os funcionários, e inspeção física desde o início da operação até o registro no razão geral.

As informações sobre o controle interno são registradas pelo auditor através de memorandos narrativos, questionários padronizados e fluxogramas. De acordo com os ensinamentos de Almeida (1985, p. 33):

Normalmente as empresas preparam questionários-padrões de controle interno para serem preenchidos pelos auditores. Esses questionários funcionam como um guia, no sentido de evitar que o auditor omita a avaliação de uma parte importante das operações da empresa, e, também, servem para padronizar a forma de descrição do sistema.

O questionário de controle interno deve abranger algumas das principais operações da empresa: vendas, compras, recebimentos, pagamentos, folha de pagamento e outros assuntos como os controles físicos sobre os ativos, a segregação das funções de registro contábil e acesso aos ativos,

Quando uma empresa possui um excelente sistema de controle interno descrito em seu manual de procedimentos e na prática não funciona, podem ser aplicados os testes de observância, que consistem em o auditor se certificar de que o sistema levantado está sendo realmente utilizado. Nesses casos, o auditor deve avaliar qual é o procedimento efetivo para controlar os ativos da empresa e tomar as medidas necessárias para que os procedimentos descritos sejam os mesmos efetivamente executados pelos funcionários.

Toda a responsabilidade da eficácia do controle interno é da administração. A administração da empresa é responsável exercício do controle interno, pela verificação de seu cumprimento pelos funcionários e por sua modificação, visando adaptá-lo as novas circunstâncias (CREPALDI, 2000, p. 206).

Além da atitude da administração, pode-se constatar que este ambiente consiste nas ações das políticas definidas, na aplicação de procedimentos e no uso dos sistemas de informações.

Não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado as novas circunstâncias (CREPALDI, 2000, p. 212).

Todas empresas possuem controles internos, a principal diferença é que estes podem ser adequados ou não. A importância do controle interno fica evidente a partir do momento em que a empresa necessite de informações mais adequadas sobre suas operações, para uma correta tomada de decisão.

O controle interno é muito importante nas atividades das empresas porque auxilia para:

- a) a salvaguarda dos seus ativos, a empresa procura proteger seus ativos de eventuais roubos, perdas ou uso indiscriminado;
- b) o desenvolvimento dos seus negócios, melhorando as condições para decidir e aumentar as perspectivas de desenvolvimento dos negócios das empresas, tornando-a mais competitiva no mercado atual;
- c) o resultando das operações, definindo o rumo da empresa, alertando as oportunidades de bons negócios, redução de custo e aumento do nível de confiança dos cliente e funcionários das empresa.

O controle interno é parte integrante de cada segmento da empresa e cada procedimento corresponde à parte desse conjunto.

Segundo conceito moderno defendido por especialistas, a auditoria interna é uma atividade objetiva e independente, que presta serviço de avaliação e consultoria tendo o objetivo de adicionar valor e melhorar as operações das empresas. Para que isso ocorra são necessárias três condições de controles internos: a sua existência, sua suficiência e a sua aplicação.

Para que o controle interno funcione corretamente, não depende apenas de planejamento efetivo da empresa e da eficiência dos procedimentos e aplicação, mas também de todo o envolvimento do pessoal da empresa.

Segundo ensinamentos de Motta (1988, p. 15): "O trabalho mais exaustivo voltado para as aplicações dos controles internos contábeis e administrativos sobre as operações é tarefa atribuída à auditoria interna".

Essa atividade é destinada à verificação dos controles, operações e cumprimento das normas internas, com a finalidade de auxiliar os administradores no desempenho de suas funções.

No entendimento de Crepaldi (2000, p. 41):

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações como um serviço prestado

a administração. Constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles.

As responsabilidades da auditoria interna na empresa devem ser claramente determinadas por políticas próprias. Constitui um controle gerencial, que analisa e avalia a eficiência dos demais controles.

Como ensina Attie (1986, p. 26):

Para que a atividade de auditoria seja aceita numa organização, é necessário que a empresa se tenha definido por uma política que vise à constituição de uma área de auditoria como um meio de fornecer aos administradores, em todos os níveis, informações para controlar as operações pelas quais tais administradores são responsáveis.

É importante ressaltar que as análises dos sistemas de controle não se restringem as áreas contábil e financeira, mas englobam os planos da organização e todos os métodos utilizados para proteger os ativos, verificar a exatidão e fidedignidade de suas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, e estimular a observância de normas e diretrizes da administração.

A ação da auditoria interna estende-se por todos os serviços, programas, operações e controles existentes nas empresas. Sua missão é assessorar a administração no desempenho de suas funções, o que significa que ambos têm um objeto comum que é a melhoria nos controles internos, nunca esquecendo o principal objetivo da empresa.

2.3.5 Auditoria na área de estoque

No setor de estoque ocorrem operações complexas que oferecem ao auditor excelentes oportunidades para desenvolver recomendações construtivas ao processo produtivo.

Como ensina Almeida (1985, p. 141):

Os estoques são bens destinados à venda ou à fabricação, relacionados com os objetivos e atividades da empresa. Eles são importantes na

apuração do lucro líquido de cada exercício social e na determinação do valor do capital circulante líquido do balanço patrimonial.

Os bens que compreendem o estoque são: matérias-primas, produtos em processo e produtos acabados. A matéria-prima se destina à produção, os produtos em processo são os que estão dentro do processo de produção, e os produtos acabados são os que já estão prontos para serem lançados no mercado consumidor.

Os principais objetivos da auditoria no setor de estoque são:

- a) verificar se as quantidades de bens declaradas conferem com a realidade;
- b) verificar se os bens firam custeados e avaliados de acordo com os princípios da contabilidade;
- c) verificar se a consistência dos procedimentos do exercício social anterior;
- d) verificar se as informações foram divulgadas nas demonstrações financeiras que estão sendo examinadas.

Para que o auditor de estoque tenha melhores resultados é recomendável que ele disponha de conhecimento prévio dos itens que compõem o inventário e dos critérios de avaliação dos estoques. Um dos aspectos essenciais que deve ser observado pelo auditor para o levantamento é a revisão das instruções de contagens para determinar quais os métodos e critérios devem ser seguidos pela companhia.

Os estoques devem representar bens e direitos que sejam de propriedade da entidade, quer estejam em seu poder ou em poder de terceiros. Dessa forma, na determinação de integrar ou não um elemento à conta de estoques no balanço patrimonial da entidade, o importante não é sua posse, mas o direito à sua propriedade ou condições tais de controle e responsabilidade que caracterizem a existência do ativo e uma respectiva obrigação.

Os principais bens e direitos compreendidos nesta definição são: mercadorias para revenda, produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, materiais de acondicionamento e embalagem, materiais auxiliares de produção, materiais de consumo geral, importações em andamento e adiantamentos a fornecedores de qualquer dos itens acima (PORTAL DE AUDITORIA, 2009).

Sob o aspecto contábil, os estoques são classificados no ativo circulante, porém, se existirem bens com prazo de realização superior a um ano, eles deverão ser registrados no ativo realizável em longo prazo.

A contabilização dos estoques inicia no momento da passagem da propriedade do bem para a empresa, em seguida passa pela requisição da matéria-prima para a produção, finalizando-se com a venda do produto. Em regra geral, os estoques envolvem as contas de matérias-primas, produtos em processo, produtos acabados e materiais em trânsito ou importações em andamento.

Sobre a avaliação dos estoques, Almeida (1985, p. 146) explica que:

Segundo a Lei das Sociedades por Ações, os estoques são avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajusta-lo ao valor de mercado, quando este for inferior. Para as matérias-primas o valor de mercado significa o preço pelo qual possam ser repostas, mediante compra no mercado. Com relação aos produtos em processo e acabados, o valor de mercado representa o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzindo os impostos e demais despesas necessárias para a venda e a margem de lucro.

O confronto do resultado da contagem física dos bens com os registros de estoques é o procedimento de controle chamado inventário físico. Para um resultado satisfatório, é necessário que essas contagens não sejam efetuadas por pessoas responsáveis pela custódia do estoque.

A contagem física é o meio pelo qual o auditor se satisfaz quanto à existência efetiva dos estoques. Não importa quão eficiente é o sistema de registro contábil dos estoques empregado pela companhia, a contagem física faz-se necessária para assegurar que o registro contábil reflita com propriedade a existência física.

A responsabilidade pela contagem física é da companhia, cabendo ao auditor a responsabilidade pelo acompanhamento e pela observação do levantamento físico dos estoques (ATTIE, 2000, p. 296).

A contagem física dos itens que compõem o estoque é tarefa de responsabilidade da empresa, ao auditor cabe a responsabilidade de acompanhar o inventário, executar a contagem em base de testes para convencer-se da exatidão das atividades realizadas pelo pessoal da companhia.

O inventário físico busca adequar os registros contábeis com a realidade existente na empresa. A periodicidade da contagem física ideal é pelo menos uma vez ao ano ou ao final de um exercício social. O registro perpétuo de estoque indica que a empresa possui um bom sistema de controle interno.

3 METODOLOGIA

O presente capítulo apresentará as características e procedimentos metodológicos que serão utilizados na pesquisa, a fim de que se alcancem os objetivos propostos.

A instituição pesquisada representa a maior rede no comércio de revenda de calçados de Curitiba (PR). O Grupo ABC Calçados, atualmente, possui dezenove lojas no Paraná e uma em Santa Catarina. Aproximadamente, trezentos e cinquenta funcionários trabalham diretamente com vendas e quarenta na área administrativa.

3.1. ESCOLHA DO MÉTODO

Para este trabalho optou-se pelo estudo de caso, com uma abordagem qualitativa. Considera-se este método mais adequado para coletar elementos que permitam a revisão crítica do modelo concebido, no caso, a empresa fictícia o Grupo ABC Calçados.

Neves (1996, p. 12) explica que: “O estudo de caso é uma análise aprofundada de uma unidade de pesquisa, que visa ao entendimento detalhado de um ambiente, de um sujeito ou situação em particular”.

3.2 AMBIENTE DE PESQUISA

O Grupo ABC Calçados representa uma empresa de crescimento homogêneo e progressivo. Sua meta de expansão focaliza o profundo respeito pelas pessoas, incluindo fornecedores, funcionários e clientes. Baseada em uma rede calçadista de Curitiba, cujas lojas se encontram nos principais pontos do comércio da cidade e também em grandes *shoppings centers* da capital do Estado do Paraná.

3.3 CARACTERIZAÇÃO

Este trabalho será baseado em dois tipos de pesquisa: a bibliográfica e a de campo.

A pesquisa bibliográfica tem como objetivo o conhecimento de contribuições científicas existentes sobre determinado assunto. Assume um caráter contínuo, onde o pesquisador necessita manter-se atualizado diante da diversidade de informações, lendo, selecionando, fichando e arquivando materiais de sua pauta.

Para Ferrari (1982, p.209):

[...] a pesquisa bibliográfica permitirá comprovar que uma determinada hipótese constitui objeto de estudo por parte de outros investigadores. Por outro lado, a pesquisa bibliográfica assume caráter de rotina, tanto para o pesquisador como para o profissional que necessita atualizar-se diuturnamente, diante do grande manancial de publicações. Entende-se por pesquisa bibliográfica o ato de ler, selecionar, fichar e arquivar tópicos de interesse para a pesquisa em pauta.

A finalidade da pesquisa bibliográfica é conhecer as contribuições que já se efetuaram sobre um referido assunto, e dessa forma comprovar que uma determinada hipótese está amparada no estudo de outros pesquisadores.

A pesquisa de campo será efetuada em uma empresa de revenda, o Grupo ABC Calçados, com o objetivo de manter caráter sigiloso sobre a verdadeira razão social da empresa escolhida.

O método de abordagem será o indutivo inferindo conclusões gerais a partir de casos particulares, por meio da análise e da observação.

Segundo Marconi e Lakatos (1999, p. 90):

A observação é uma técnica de coleta de dados para conseguir informações e utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Não consiste apenas em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar. É um elemento básico de investigação científica, utilizado na pesquisa de campo.

Com o auxílio da observação, o pesquisador consegue identificar e obter provas a respeito de objetivos sobre os quais os indivíduos não têm consciência, mas que orientam o seu comportamento, obrigando que o investigador tenha um contato mais direto com a realidade.

3.4 COLETA DE DADOS

A pesquisa bibliográfica será baseada em obras pertinente ao tema, com consulta no sistema eletrônico e documentos que dissertem sobre auditoria.

Na pesquisa de campo, serão observados os sistemas de controle interno da unidade de pesquisa escolhida, com o objetivo de fornecer recomendações de melhoria, visando o aprimoramento das condições já existentes e a implantação de mecanismos modernos e eficientes. Por meio de observação e análise da documentação da empresa, pretende-se alcançar os objetivos propostos.

3.5 ANÁLISE E SISTEMATIZAÇÃO

No término da fase de levantamento dos dados sobre a utilização do controle interno, como auxiliar efetivo das auditorias, serão obtidos conhecimentos fundamentais que subsidiarão a análise efetiva da utilização de tais ferramentas, pela empresa selecionada para a pesquisa.

O exame de auditoria será efetuado na área de estoque, com a finalidade de atingir os objetivos previamente definidos neste trabalho. A área de estoque foi escolhida por representar um grande desafio no âmbito empresarial, pois envolve o ativo circulante de maior importância para a empresa e qualquer erro influi, diretamente, no resultado patrimonial.

Na área de estoque, qualquer informação indevida ou efetuada inadequadamente pode prejudicar as decisões gerenciais, que envolvam a logística

da empresa, tais como o planejamento de compras, vendas e resultados financeiros da empresa, entre outros.

As normas e procedimentos internos da área de estoque da empresa pesquisada encontram-se em anexo.

4 CASO PRÁTICO

Uma política adequada de manutenção na área de estoques é um dos principais fatores de resultados em uma empresa. O processo de controle e as auditorias desta área são fatores importantes para a empresa obter lucratividade e se manter competitivo no mercado em que atuam.

Tendo em vista esta importância foi efetuado um trabalho de auditoria interna, na empresa foco, intitulada nesta pesquisa de ABC Comércio de Calçados, que já atua na área de vendas há doze anos.

O exame de auditoria efetuado na área de estoque tem por finalidade atingir objetivos previamente definidos. No caso deste trabalho, o enfoque será a contagem do estoque físico e a avaliação dos controles internos a ele pertinente.

A contagem foi realizada através de inventário físico, o qual representa um procedimento de controle que visa apurar as responsabilidades das pessoas que cuidam dos bens da empresa. Esse procedimento é realizado mediante contagem física dos bens e confrontado com os registros de estoque existentes.

A área de estoques representa o ativo circulante da empresa. Qualquer erro ou falha no sistema de controle interno influi diretamente no resultado. Informações indevidas originadas de inventários efetuados inadequadamente podem prejudicar as tomadas de decisões gerenciais que envolvam a logística da empresa, tais como: planejamento de compras, planejamento de vendas e resultados financeiros da empresa, entre outros.

As planilhas abaixo representam o confronto entre os registros existentes e a contagem física.

Setor: 'todos' Linha: 'todos' Marca: 1165 Fornecedor: 'todos'

Marca- FERMA				
Codigo	Descrição	Qtde estoque	Qtde Balanço	Diferença
337975	TENIS FERMA ROSA/NAT/BCO 39	1	1	0
337987	TENIS FERMA BCO/CZA 43	2	2	0
343971	TENIS FERMA PTO/ROSA 35	4	4	0
343972	TENIS FERMA PTO/ROSA 36	2	2	0
343973	TENIS FERMA PTO/ROSA 37	2	2	0
375256	TENIS FERMA NAT/BCO/ROSA 37	3	3	0
375264	TENIS FERMA NAT/BCO/AZ 37	3	3	0
376815	TENIS FERMA PTO/PINK 33	1	1	0
376816	TENIS FERMA PTO/PINK 34	1	1	0
387137	TENIS FERMA AZ BB/BCO 36	1	1	0
387143	TENIS FERMA ROSA/BCO 34	2	2	0
387146	TENIS FERMA ROSA/BCO 37	2	2	0
392067	TENIS FERMA MHO/BCO 43	1	1	0
392072	TENIS FERMA VERM/BCO 37	2	2	0
392073	TENIS FERMA VERM/BCO 38	4	4	0
392074	TENIS FERMA VERM/BCO 39	3	3	0
392075	TENIS FERMA VERM/BCO 40	2	2	0
392083	TENIS FERMA PTO/PTA 37	3	3	0
392085	TENIS FERMA PTO/PTA 39	1	1	0
392087	TENIS FERMA PTO/PTA 41	1	1	0
392089	TENIS FERMA PTO/PTA 43	1	1	0
392091	TENIS FERMA BCO/PRETO 33	0	1	1
392094	TENIS FERMA BCO/PRETO 36	2	2	0
392095	TENIS FERMA BCO/PRETO 37	3	3	0
392098	TENIS FERMA BCO/PRETO 40	2	2	0
392100	TENIS FERMA BCO/PRETO 42	1	1	0
400002	TENIS FERMA BCO/MHO 34	2	2	0
400003	TENIS FERMA BCO/MHO 35	3	3	0
400004	TENIS FERMA BCO/MHO 36	3	3	0
400005	TENIS FERMA BCO/MHO 37	3	3	0
400006	TENIS FERMA BCO/MHO 38	2	2	0
400007	TENIS FERMA BCO/MHO 39	1	1	0
400008	TENIS FERMA BCO/MHO 40	1	1	0
		65	66	1

Total de 33 registro(s) listado(s).

Fonte: Sistema Mannesoft, da ABC Comércio de Calçados.

Setor: 'todos' Linha: 'todos' Marca: 142 Fornecedor: 'todos'

Marca- MIZUNO				
Código	Descrição	Estoque	Balanço	Diferença
369535	TENIS CONFORT MIZUNO CZA/PTA/RSA 35	1	1	0
375725	TENIS MIZUNO BCO/AZ ESM/PTA 38	1	1	0
375731	TENIS MIZUNO BCO/MHO/PTA 41	1	1	0
375732	TENIS MIZUNO BCO/MHO/PTA 42	2	2	0
375734	TENIS MIZUNO BCO/MHO/PTA 44	1	1	0
378257	TENIS MIZUNO BCO/GRAF/ACQUA 38	2	2	0
380935	TENIS MIZUNO BCO/MHO/LAV 39	1	1	0
381020	TENIS MIZUNO BCO/AZ ESM/MHO 35	1	1	0
383209	TENIS MIZUNO BCO/PTO/PTA 39	0	0	0
383210	TENIS MIZUNO BCO/PTO/PTA 40	1	1	0
383211	TENIS MIZUNO BCO/PTO/PTA 41	1	1	0
383212	TENIS MIZUNO BCO/PTO/PTA 42	2	2	0
383213	TENIS MIZUNO BCO/PTO/PTA 43	1	1	0
383214	TENIS MIZUNO BCO/PTO/PTA 44	1	1	0
383238	TENIS MIZUNO PRATA/RUBI 38	1	1	0
383241	TENIS MIZUNO PRATA/RUBI 41	2	2	0
383242	TENIS MIZUNO PRATA/RUBI 42	2	2	0
383243	TENIS MIZUNO PRATA/RUBI 43	2	2	0
383282	TENIS MIZUNO BCO/PTO/RUBI 43	2	2	0
383295	TENIS MIZUNO CZA/VERM/PTA 34	1	1	0
383296	TENIS MIZUNO CZA/VERM/PTA 35	1	1	0
383298	TENIS MIZUNO CZA/VERM/PTA 37	1	1	0
384815	TENIS MIZUNO BCO/MHO/LAR 39	1	1	0
384817	TENIS MIZUNO BCO/MHO/LAR 41	1	1	0
384818	TENIS MIZUNO	1	1	0

397786	BCO/MHO/LAR 42 TENIS NEW SUPERFAST MIZUNO BCO/PTA/MHO 39	1	1	0
		42	42	0

Total de 37 registro(s) listado(s).

Fonte: Sistema Mannesoft, da ABC Comércio de Calçados.

Setor: 'todos' Linha: 'todos' Marca: 1109 Fornecedor: 'todos'

Código	Descrição	Qtde Estoque	Qtde Balanço	Diferença
Marca- MORMAII				
387239	TENIS MORMAII BCO/AZ/PTO 38	2	2	0
387240	TENIS MORMAII BCO/AZ/PTO 39	2	2	0
387245	TENIS MORMAII PTO/CZA 37	1	1	0
387246	TENIS MORMAII PTO/CZA 38	4	4	0
		9	9	0
		9	9	0

Total de 4 registro(s) listado(s).

Fonte: Sistema Mannesoft, da ABC Comércio de Calçados.

Setor: 'todos' Linha: 'todos' Marca: 1109 Fornecedor: 'todos'

Código	Descrição	Qtde Estoque	Qtde Balanço	Diferença
Marca- MORMAII				
387239	TENIS MORMAII BCO/AZ/PTO 38	2	2	2
387240	TENIS MORMAII BCO/AZ/PTO 39	2	2	0
387245	TENIS MORMAII PTO/CZA 37	1	1	0
387246	TENIS MORMAII PTO/CZA 38	4	4	0
387248	TENIS MORMAII PTO/CZA 40	1	1	0
		10	10	0
		10	10	0

Total de 5 registro(s) listado(s).

Fonte: Sistema Mannesoft, da ABC Comércio de Calçados.

Setor: 'todos' Linha: 'todos' Marca: 12 Fornecedor: 'todos'

Código	Descrição	Qtde Estoque	Qtde Balanço	Diferença
Marca- RAINHA				
359856	TENIS ETERNA RAINHA BCO/ROSA/PTA 34	1	1	0
359867	TENIS ETERNA RAINHA PTO/PTA/AZ 37	1	1	0
359868	TENIS ETERNA RAINHA PTO/PTA/AZ 38	1	1	0
365279	TENIS ORDER II RAINHA PTO/CZA/VERM 39	1	1	0
365292	TENIS JAIL II RAINHA MHO/PTA/AMAR 39	1	1	0
365297	TENIS JAIL II RAINHA MHO/PTA/AMAR 44	1	1	0
365321	TENIS GUMA II RAINHA BCO NASC/CZA 33	1	1	0
375907	TENIS MAXIMUS RAINHA PTA/CHUM/VERM 39	1	1	0
375911	TENIS MAXIMUS RAINHA PTA/CHUM/VERM 43	1	1	0
377278	TENIS ACE II RAINHA PTA/FUCXIA 34	1	1	0
377337	TENIS ORDER II RAINHA BCO/PTA/AZ 35	1	1	0
377345	TENIS CHARM RAINHA CZA/ROSA 34	2	2	0
377346	TENIS CHARM RAINHA CZA/ROSA 35	1	1	0
384251	TENIS STEEL RAINHA PTO/CH/VERM 39	1	1	0
384291	TENIS ETERNA RAINHA CZA/PTA/RSA 34	1	1	0
384324	TENIS JAIL II RAINHA PTO/OURO 39	1	1	0
392573	TENIS FANTASY RAINHA PTO/CH/ROSA 35	1	1	0
		18	18	0

Total de 17 registro(s) listado(s).

Fonte: Sistema Mannesoft, da ABC Comércio de Calçados.

RELATÓRIO FINAL

Auditoria. Loja:XXX						
MARCAS	Estoque	Auditoria	Diferença	Itens (+)	Itens (-)	Diferença
775	31	31	0	0	0	0
ADIDAS	17	17	0	0	0	0
ALL STAR	47	47	0	0	0	0
ANDERFLEX	15	15	0	0	0	0
AZALEIA	63	63	0	0	0	0
BEBECE	59	59	0	0	0	0
BEIRA RIO	131	131	0	0	0	0
BIBI	109	109	0	0	0	0
BICAL	66	66	0	0	0	0
BOTTERO	287	287	0	0	0	0
BOUT'S	32	32	0	0	0	0
BROONK'S	22	22	0	0	0	0
BULL TERRIER	4	4	0	0	0	0
CALVEST	69	69	0	0	0	0
CITY LADY	11	11	0	0	0	0
CLIFFORD	2	2	0	0	0	0
COR DALUA	32	32	0	0	0	0
CRYSALIS	113	113	0	0	0	0
DAKOTA	118	118	0	0	0	0
DAKOTINHA	26	26	0	0	0	0
DI JEAN	40	40	0	0	0	0
DIADORA	2	2	0	0	0	0
DRAY	69	69	0	0	0	0
ENRY	6	6	0	0	0	0
FEGALLI	12	12	0	0	0	0
FERMA	114	114	0	0	0	0
FERMINHA	67	67	0	0	0	0
FERRACINI	5	5	0	0	0	0
FILA	112	112	0	0	0	0
FOOT SPIDER	5	5	0	0	0	0
FREE WAY	14	14	0	0	0	0
FUSHIDA	10	10	0	0	0	0
GRENDENE	524	524	0	0	0	0
GUST BRAZIL	8	8	0	0	0	0
HAVAINAS	93	93	0	0	0	0
HI -TEC	2	2	0	0	0	0
ITAPUA	51	51	0	0	0	0
KARWARD	24	24	0	0	0	0
KEBEC	27	27	0	0	0	0
KIDY	169	169	0	0	0	0
KLASIPE	17	17	0	0	0	0
KLIN	14	14	0	0	0	0
KOLOSH	164	164	0	0	0	0
LECAS	4	4	0	0	0	0
LIA LINE	13	13	0	0	0	0
MACBOOT	6	6	0	0	0	0
MARKIN	28	28	0	0	0	0

MEGA SHOES	30	30	0	0	0	0
MIZUNO	44	43	0	0	0	1
MORMAII	10	10	0	0	0	0
MZ KIDS	40	40	0	0	0	0
NADIA TALITA	43	43	0	0	0	0
NBA	25	25	0	0	0	0
NEW BOXER	9	9	0	0	0	0
NG7	2	2	0	0	0	0
NIKE	21	21	0	0	0	0
NIZZA	110	110	0	0	0	0
OLYMPIKUS	142	142	0	0	0	0
ONLY	4	4	0	0	0	0
ORTOPASSO	7	7	0	0	0	0
PAMPILI	179	179	0	0	0	0
PASSETINE	1	1	0	0	0	0
PICCADILLY	169	169	0	0	0	0
PIPPER	1	1	0	0	0	0
RAINHA	18	18	0	0	0	0
RAMARIM	155	155	0	0	0	0
RED NOSE	28	28	0	0	0	0
REDICAL	30	30	0	0	0	0
REEBOK	67	67	0	0	0	0
RICSEN	35	35	0	0	0	0
SAMES	66	66	0	0	0	0
SCAMEER	60	60	0	0	0	0
SNAKE	2	2	0	0	0	0
SOLLU	44	44	0	0	0	0
SPECHT	45	45	0	0	0	0
SPOT WEAR	44	44	0	0	0	0
TOPPER	70	70	0	0	0	0
TOUROFLEX	8	8	0	0	0	0
TYKER	1	1	0	0	0	0
UMBRO	10	10	0	0	0	0
VIA MARTE	165	165	0	0	0	0
VIA UNO	53	53	0	0	0	0
VIA VIP	48	48	0	0	0	0
VIZZANO	32	32	0	0	0	0
WEST COAST	79	79	0	0	0	0
ZEKET	6	6	0	0	0	0
			0			0
TOTAL	4756	4755	0	0	0	1

Fonte: Sistema Mannesoft, da ABC Comércio de Calçados.

4.1 ANÁLISE DO CASO PRÁTICO

A auditoria a partir do caso apresentado deve ser vista como ferramenta de gestão, assessoramento e prevenção, visando evitar possíveis desfalques e, conseqüentemente, deixar de perder recursos.

Este trabalho teve como objetivo realizar a contagem física das mercadorias e revisar os controles internos a eles pertinentes.

Considera-se a organização do estoque, bom. O auxílio prestado pelos funcionários, ótimo e o sistema de etiquetas, bom.

Observa-se que as auditorias deverão ser mais contínuas, pois ocorreu o fato de mercadoria não localizada, pela auditoria. Segundo informações da Gerente responsável pela loja, esta mercadoria, provavelmente, foi furtada do estabelecimento.

De acordo com pesquisa realizada com os auditores, foi destacado que não existem Manuais de Procedimentos de Auditoria e Plano Anual de Atividades de Auditoria. Recomenda-se a criação desse manual e de um cronograma de trabalho.

A aquisição de um *notebook* facilitaria o serviço de auditoria interna. Para a execução dessa tarefa foram utilizados equipamentos da área de venda, dificultando assim os trabalhos internos da Loja.

5 CONCLUSÃO

O elemento mais importante de qualquer auditoria é o auditor, a pessoa que verifica os elementos contábeis e relata o resultado de seu trabalho. O auditor é um contador especializado, que faz exame dos dados contábeis com o objetivo de fornecer um parecer quanto à fidelidade desses dados.

Para que o auditor consiga realizar um bom trabalho ele necessita da cooperação dos auditados, demonstrando que ambos são parceiros em busca de um objetivo comum. É importante que o auditor se conscientize que não é infalível, reconhecendo seus erros e aceitando novas idéias. Diante dessa postura, é possível o trabalho em parceria entre o auditor e o auditado.

Para a auditoria interna é de grande importância, o trabalho preventivo, visando a correção de falhas e possíveis distorções nos controles internos da empresa, evitando assim problemas futuros. O trabalho do auditor é realizado em parceria com a administração, isto significa que ambos tem um objetivo comum que é a melhoria dos controles internos, visando o objetivo da empresa.

O controle interno é uma organização de procedimentos, métodos e rotinas, que visam a proteção dos ativos. A produção de dados contábeis confiáveis auxilia a administração na condução dos negócios da empresa, facilitando a execução de auditorias nos setores internos da instituição.

O setor de estoque é uma das áreas-chave da empresa. Nele encontra-se o capital circulante líquido. É composto por: matérias-primas, produtos em processo, produtos acabados e mercadorias. A auditoria de estoques determina se estes itens estão corretamente classificados nas demonstrações financeiras e se correspondem à realidade existente.

Em um mundo globalizado, as empresas que compreenderem mais cedo, que os processos de auditoria interna vão muito além do cumprimento a novas exigências regulatórias têm tendência a se sobressair no mercado competitivo. Aprimorar o ambiente de controles internos e criar uma gestão eficaz de riscos não constituem mais diferenciais, são fatores básicos para garantir uma posição, em um mercado cujas relações passarão a ser permeadas cada vez mais por valores como transparência e segurança.

Este estudo proporcionou um grande conhecimento na área de auditoria interligando a observação da literatura, com a prática no setor de estoque. Demonstrou de forma clara e objetiva a importância da auditoria e dos controles internos nas empresas. Acredita-se que os objetivos propostos tenham sido atingidos.

6 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. _____. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1985.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

_____. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

AUDIBRA - INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. Disponível em: < http://www.audibra.org.br/quem_somos.htm. > Acesso em: 25 jan. 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: Teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

CVM - Comissão de Valores Imobiliários. Disponível em: < <http://www.cvm.gov.br/>. > Acesso em: 25 jan. 2009.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: < <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=1>. > Acesso em 25. jan.2009.

FERRARI, Afonso Trujillo. **Metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: McGraw-Hill, 1982.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário da língua portuguesa**. 4. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil: Normas de auditoria. Procedimentos e papéis de trabalho. Programas de auditoria. Relatórios de Auditoria**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **A importância do controle interno para a gestão das empresas**. Disponível em: < www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos12004/36.pdf - >. Acesso em: 26 fev. 2009.

IBRACON. Disponível em: < <http://www.ibracon.com.br/conheca/> >. Acesso em: 25 jan. 2009.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MAUTZ, Robert Kuhn. **Princípios de auditoria.** Tradução: Hilário Franco. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria: princípios e técnicas.** São Paulo: Atlas, 1988.

NEVES, José Luiz. Pesquisa qualitativa: características, usos e possibilidades. **Caderno de pesquisas em Administração.** v. 1, n. 3, 1996.

Normas Internacionais para o exercício da Profissão de Auditoria. Disponível em: <www.audibra.org.br/arquivos/Normas%20Internacionais%20Auditoria%20-%20Codigo%20de%20Etica.pdf>. Acesso em: 5 mar. 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de; DINIZ FILHO, André. **Curso básico de auditoria.** São Paulo: Atlas, 2001.

PORTAL DE AUDITORIA. Disponível em: <www.portaldeauditoria.com.br/tematica/estoques.htm - 27k . > Acesso em: 3 mar. 2009.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

SAWYER, Lawrence B. **A essência da auditoria interna.** Disponível em: <http://www.unb.br/administracao/auditoria_interna/controlado_interno/essencia.php - 58k - >. Acesso em 4 mar. 2009.

ANEXO - NORMAS E PROCEDIMENTOS INTERNOS NA AREA DE ESTOQUE

5.4 – Estoque da Loja .

- 5.4.1 O empregado responsável pelo Setor deverá manter agrupado e organizado os produtos, separando-os por marcas e referências;
- 5.4.2 O Gerente da Loja deverá catalogar as prateleiras e distribuir a responsabilidade de organização dos estoques da loja para os vendedores.

5.5 – Recepção e Conferência de Produtos

- 5.5.1 A recepção dos produtos de terceiros deverá confrontar rigorosamente com os produtos descritos na Nota Fiscal com a ordem de compra, verificando os códigos, modelos, referências, cores, grades de numeração e quantidades;
- 5.5.2 Ocorrendo divergências entre a Nota Fiscal emitida pelo fornecedor e a ordem de compra entrar em contato com o Setor de Compra;
- 5.5.3 A Loja de Camboriú, após o recebimento deverá digitalizar e enviar a Nota Fiscal via e-mail, para o Departamento de Logística.

5.6 – Identificação – Etiquetagem dos Produtos

- 5.5.3 Após a recepção e conferência dos produtos, deverá discriminar na ficha de grade a referência, descrição e quantidade por item, após o preenchimento, enviar para o Centro de Informação Logística (CIL), juntamente com a Nota Fiscal;
- 5.5.4 É responsabilidade do Setor de Estoque colar as etiquetas em duas vias, sendo que a primeira via ao lado da descrição do produto fora da caixa e a segunda via no produto.

5.7 – Transferência de Produtos

- 5.7.1 O responsável do Setor deverá gerar relatório diariamente das transferências em aberto, e realizar o aceite de imediato, entenda-se como inclusão no Sistema de Processamento de Dados;
- 5.7.2 Para realização de transferência do Centro de Distribuição, para as lojas do Grupo Omar, deverá observar os seguintes procedimentos:
 - a) Separar os itens através do relatório de Kanban de produtos faltantes nas lojas ou solicitados pelo Gerente da Loja;
 - b) Conferir se as duas etiquetas estão fixadas (uma etiqueta na frente da caixa e outra colada no produto);
 - c) Confrontar a numeração dos produtos;
 - d) Passar no leitor óptico, para registrar a Nota Fiscal de transferência, via Sistema de Processamento de Dados;
 - e) Serão permitidos no máximo 50 itens por Nota Fiscal de transferência;
 - f) Realizar o encaixotamento dos produtos;
 - g) Identificar na(s) caixa(s) o local de origem e o destino, número da Nota Fiscal e a quantidade de caixa in
 - h) Organizar as caixas por rota de entrega.

5.8 – Aceite de Transferência de Produtos

- 5.8.1 Somente poderá aceitar a transferência de produtos, o empregado do Setor de Estoque ou Centro de Distribuição (CD);
- 5.8.2 Deverá ser emitido, diariamente, relatório de aceite de transferência;
- 5.8.3 Para efetivar o aceite de transferência deverá conferir os seguintes itens:
- a) Abrir a(s) caixa(s), conferir se a quantidade física dos produtos e a informada na Nota Fiscal de transferência emitida pelo Sistema de Processamento de Dados estão de acordo;
 - b) Conferir se as duas etiquetas estão fixadas (uma etiqueta na frente da caixa e outra colada no produto);
 - c) Confrontar a numeração dos produtos;
 - d) Ocorrendo divergência, entrar em contato com local de origem do(s) produto(s);
 - e) Passar o leitor óptico, aceitando a Nota Fiscal de transferência;
 - f) Armazenar nos locais indicados no estoque.

5.9 – Produtos em Não Conformidade

- 5.9.1 O empregado responsável pela devolução de produtos em não conformidade, deverá aceitar as transferências das lojas após conferir os seguintes itens: marca, Sku, referência, descrição da não conformidade, loja, data e separar por fabricantes;
- 5.9.2 Deverá emitir semanalmente, relatórios de produtos apresentando não conformidade e encaminhar para o Gerente de Logística, Administração e Compras;
- 5.9.3 Totalizando 10 (dez) produtos por fabricante, o empregado deverá entrar em contato com o representante da fábrica para realizar a avaliação do produto defeituoso;
- 5.9.4 Não sendo aprovado a não conformidade do produto pelo representante, deverá retornar para a loja de origem através de Nota Fiscal de transferência;
- 5.9.5 É responsabilidade do Setor Almoxarifado a emissão da Nota Fiscal de devolução;
- 5.9.6 Após a emissão da Nota Fiscal deverá realizar o lançamento no Sistema de Processamento de Dados;
- 5.9.7 Após a saída do produto deverá enviar cópia da Nota Fiscal para o Departamento Financeiro;
- 5.9.8 O Departamento de Compra irá agendar semanalmente com os representantes para realizar o processo de devolução;
- 5.9.9 A coleta de produtos com não conformidade deverá ocorrer toda a segunda-feira.

5.10 – Lançamento das Notas Fiscais de Compra

- 5.10.1 Recebe do Almoxarifado a Nota Fiscal de compra;
- 5.10.2 Confere a Nota Fiscal com a Ordem de Compra e a grade de numeração no Sistema de Processamento de Dados;

- 5.10.3 Ocorrendo divergência, deverá entrar em contato com o Departamento de Compras;
- 5.10.4 Realiza o lançamento da Nota Fiscal no Sistema de Processamento de Dados, posteriormente deverá provisionar o pagamento no Contas a Pagar;
- 5.10.5 Após o lançamento deverá imprimir duas vias de etiquetas e enviar para o Almoxarifado;
- 5.10.6 Toda a Sexta-feira deverá encaminhar as Notas Fiscais de compra para o Departamento Financeiro.

Fonte: Sistema Mannesoft, da ABC Comércio de Calçados.