

ELAINE ZITTA ALVES DOS SANTOS

**APRESENTAÇÃO DAS PRINCIPAIS FALHAS ENCONTRADAS POR AUDITORES
NOS CONTROLES INTERNOS DE EMPRESAS NACIONAIS**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-graduação do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, como requisito para a obtenção do título de especialista em Controladoria.

Orientadora: Prof^a. Dra. Márcia Bortolocci Espejo

**Curitiba
2008**

*Dedico esta monografia à minha
amada família, principalmente aos meus
pais Turibio e Marli.*

AGRADECIMENTOS

O agradecimento é uma forma de externar a gratidão por pessoas que em algum momento da vida foram importantes e fundamentais para a concretização de um sonho. Nesta monografia várias pessoas merecem meus sinceros agradecimentos.

Primeiramente, agradeço a Deus por me confortar nos momentos mais difíceis, e fazer acreditar que tudo é possível.

Ao Turibio e à Marli, pelo grande presente de tê-los como meus pais. Pela educação que vocês me deram, me ensinando sempre que o caráter, a honestidade e força de vontade de uma pessoa são seu maior tesouro.

Aos meus irmãos Fernando e Leidi, e ao meu cunhado Gustavo por estarem sempre ao meu lado. Também à minha cunhada Amanda que não mediu esforços para me ajudar. Às minhas sobrinhas Layza e Ana Paula por me alegrarem em todos os momentos que estava trabalhando nesta monografia.

À Orientadora Prof^a Dra. Márcia Bortolucci Espejo, por sua dedicação e atenção durante todo o processo de elaboração e conclusão desta monografia. Meus sinceros agradecimentos e admiração.

E finalmente, a todos os auditores que responderam prontamente ao questionário integrante deste trabalho.

MUITO OBRIGADA!

*"Tudo posso Naquele que me fortalece."
Filipenses 4:13*

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
1.1. Problema.....	10
1.2. Objetivos.....	10
1.2.1. <i>Objetivos Gerais</i>	10
1.2.2. <i>Objetivos Específicos</i>	11
1.3. Justificativa.....	11
1.4. Delimitação do Trabalho.....	12
1.5. Organização do Trabalho.....	13
2. REVISÃO DA LITERATURA.....	14
2.1. A Origem da Auditoria.....	14
2.1.1. <i>A Origem da Auditoria no Exterior</i>	14
2.1.2. <i>A Origem da Auditoria no Brasil</i>	15
2.2. Auditoria Externa ou Independente.....	16
2.3. Auditoria Interna.....	17
2.4. Finalidade e Descrição dos Procedimentos de Auditoria.....	18
2.4.1. <i>Contagem Física</i>	18
2.4.2. <i>Confirmação com Terceiros</i>	19
2.4.3. <i>Conferência de Cálculos</i>	19
2.4.4. <i>Inspeção de Documentos</i>	20
2.5. Principais Motivos de uma Empresa Contratar um Auditor Externo.....	20
2.6. Órgãos Relacionados com os Auditores.....	22
2.6.1. <i>Comissão de Valores Mobiliários – CVM</i>	22
2.6.2. <i>Instituto Brasileiro de Contadores – Ibracon</i>	23
2.6.3. <i>Conselho Federal de Contabilidade – CFC e Conselho Regionais de Contabilidade – CRC</i>	24
2.6.4. <i>Instituto dos Auditores Internos do Brasil – OIO</i>	24
2.7. Objetivo do Auditor Externo ou Independente.....	25
2.8. Execução do Serviço de Auditoria.....	26
2.9. Responsabilidade Sobre as Demonstrações Financeiras e na Descoberta de Irregularidades.....	26
2.10. Normas de Auditoria Geralmente Aceitas.....	27
2.10.1. <i>Normas Relativas à Pessoa do Auditor</i>	27
2.10.2. <i>Normas Relativas à Execução do Trabalho</i>	28
2.10.3. <i>Normas Relativas ao Parecer</i>	28
2.11. Controle Interno.....	29
2.11.1. <i>Definição de Controle Interno</i>	29
2.11.2. <i>Finalidade do Controle Interno</i>	29
2.11.3. <i>A Importância do Controle Interno</i>	30
2.11.4. <i>Auditoria Interna x Controle Interno</i>	30
2.11.5. <i>Limitações do Controle Interno</i>	30
2.11.6. <i>Levantamento do Sistema de Controle Interno</i>	31
2.12. Governança Corporativa.....	31
2.12.1. <i>Definição</i>	32
2.12.2. <i>Cartilha sobre Governança Corporativa da CVM</i>	33
2.12.3. <i>Princípios Fundamentais da Boa Governança</i>	33
2.13. Controladoria.....	33
2.13.1. <i>Conceito de Controladoria</i>	34

2.13.2. <i>Missão da Controladoria</i>	34
2.13.3. <i>Estrutura da Controladoria</i>	34
3. METODOLOGIA	35
3.1. Etapa 1 – Pesquisa Bibliográfica	35
3.2. Etapa 2 – Pesquisa através de questionário	35
3.3. Etapa 3 – Análise Comparativa entre os erros encontrados por auditores internos e auditores externos	36
4. ANÁLISE DE DADOS	37
4.1. Análise das respostas do questionário realizada por auditores internos em relação aos controles internos de empresas nacionais.....	37
4.1.1. <i>Respostas do questionário dos auditores internos</i>	37
4.2. Análise das respostas do questionário realizada por auditores externos em relação aos controles internos de empresas nacionais.....	40
4.2.1. <i>Respostas do questionário dos auditores externos</i>	40
5. CONCLUSÃO	43
REFERÊNCIAS	45
APÊNDICES	47
APÊNDICE I - QUESTIONÁRIO	47
<i>Questões na visão dos Auditores Internos</i>	47
<i>Questões na visão dos Auditores Externos</i>	47

1. INTRODUÇÃO

Toda empresa para obter um bom desempenho em suas atividades, precisa ter normas e procedimentos de cada processo bem delineados. Para aquelas organizações que não possuem tais critérios mínimos, a busca sobre informações de qualquer área torna-se bastante confusa e, muitas das vezes, divergente.

Não há dúvida de que informações que não relatam fielmente a real situação de uma empresa impactam diretamente na tomada de decisão dos responsáveis/gerentes. Como exemplo, pode-se imaginar um departamento de compras que não possui em seus processos nenhum tipo de controle. Eles podem solicitar a compra de determinada matéria-prima/produto que já consta no estoque. Automaticamente haverá um impacto financeiro, pois irá gerar um débito no departamento de contas a pagar; e também pode acontecer de não haver espaço suficiente no estoque para armazenar tais mercadorias. Isto também irá acarretar custo para a empresa, pois a mesma deverá optar por contratar algum armazém para guardar o excedente. Fica evidente neste exemplo, que a falta de controle nos processos impacta no resultado da empresa.

Como este, há muitos outros exemplos de empresas que não possuem regras ou procedimentos, ou também aquelas que as possuem, porém não as seguem. Como o desempenho da empresa é extremamente importante para sua sobrevivência, a cada dia cresce a preocupação de acompanhar o andamento dos negócios. É neste momento que o papel da auditoria ganha destaque principal.

Atualmente, não é raro ouvir que alguma empresa esteja passando por uma auditoria. Dependendo da exigência de cada empresa, são realizadas auditorias internas e externas. As empresas têm se adequando e se preparando para receber as auditorias externas, para tanto, foram criados departamentos de auditoria interna para que estes acompanhem todo o processo da empresa em todas as suas áreas, antecipando e resolvendo problemas que provavelmente apenas seriam apontados em uma auditoria externa. Esta prática tem sido considerada imprescindível para o bom andamento dos negócios de uma organização.

A auditoria externa caracteriza-se por empresas prestadoras de serviços específicos na área de auditoria. As maiores e mais conceituadas são chamadas de *Big Four* (PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte e KPMG). Estas auditorias formam grupos que são colocados dentro das empresas para realizarem o

processo de auditoria em uma ou mais áreas, conforme estabelecido pela empresa. É de responsabilidade desses grupos de trabalho analisar, verificar e confrontar a forma com que determinada área vem trabalhando, verificando se está de acordo com as normas e procedimentos exigidos pela empresa.

No caso de empresas que não possuem nenhum tipo de norma e/ou procedimento, é solicitado para a área de auditoria interna que analise a forma com que o trabalho de cada departamento vem sendo realizado. Assim, é apresentado para a gerência da empresa um relatório com os detalhes de todos os processos de cada área, sugerindo ações de melhoria. Este é o primeiro passo para a elaboração das normas e procedimentos.

Outro assunto bastante comentado atualmente é sobre a Governança Corporativa. Mas o que significa isso? Na verdade, pode-se dizer que uma empresa possui uma excelente Governança Corporativa a partir do momento que esta transmite confiança, ou seja, suas informações são apresentadas de forma organizada e correta. No caso de um investidor, o principal meio para saber qual a situação geral de uma empresa é através de seus relatórios financeiros e contábeis. E como ele irá enxergar uma empresa que nem mesmo os seus relatórios possuem dados confiáveis? Será que ele irá se sentir seguro em aplicar seu dinheiro em uma empresa que não possui informações organizadas e precisas?

É por estes e outros motivos que a auditoria cada vez mais ganha prestígio. É claro que um investidor se sentirá seguro em aplicar seu dinheiro em uma empresa que preza pela idoneidade e seriedade de seus resultados.

Com profunda experiência e conhecimento neste assunto, verifica-se que os auditores internos e externos listam algumas falhas que são encontradas com frequência em diversas empresas, de diferentes segmentos. Muitas destas falhas são recorrentes, ou seja, já foram apontadas em outras oportunidades, porém existe algum “gargalo” que não permite que o processo seja realizado com perfeição.

Nesta monografia serão abordadas quais são as principais falhas encontradas por auditores internos e externos nos controles internos de empresas nacionais, de diferentes segmentos.

1.1. Problema

É fato que todas as organizações precisam ter muito bem delineadas todas as regras para cada processo realizado dentro da empresa. Uma prática que tem sido adotada é a criação de um departamento de auditoria interna para tratar de todos os assuntos relacionados ao controle e procedimentos de cada área. Esta ação ajuda a antecipar e resolver problemas que seriam apontados apenas em uma auditoria externa. Vale ressaltar que cada apontamento efetuado por uma auditoria externa realça vários pontos negativos, dentre eles um que é muito importante e acaba prejudicando a imagem da empresa: o de que as suas informações não são confiáveis e que o processo da empresa possui falhas.

Portanto, o problema de pesquisa desta monografia está baseado nas principais falhas encontradas por auditores internos e externos, em empresas nacionais de diferentes segmentos. Apesar dos esforços em manter os controles, normas e procedimentos delineados na empresa, ainda são encontradas várias falhas recorrentes.

Quais são as principais falhas encontradas por auditores internos e externos quando realizam auditorias em empresas nacionais de diversos segmentos, que muitas das vezes já foram apontados em outras auditorias e insistem em acontecer novamente?

1.2. Objetivos

Os objetivos determinados para o estudo do tema proposto estão divididos em Objetivos Gerais e Objetivos Específicos.

1.2.1. Objetivos Gerais

O objetivo desta monografia é o de apresentar as principais falhas encontradas por auditores internos e externos em empresas nacionais de diferentes segmentos.

1.2.2. Objetivos Específicos

Os objetivos específicos são:

a. identificar as principais falhas encontradas por auditores internos em uma auditoria interna, ou seja, são os auditores que são funcionários da empresa e que trabalham em um departamento específico de auditoria. Estes realizam freqüentemente auditorias internas para antecipar e resolver problemas que seriam apontados em auditorias externas;

b. identificar as principais falhas encontradas por auditores externos em auditorias em empresas de diversos segmentos, ou seja, são auditores de empresas prestadoras de serviço de auditoria e que tem como principal objetivo validar se todos os processos são seguidos de acordo com as normas e procedimentos estabelecidos pela empresa em questão;

c. apresentar a importância do controle interno, normas e procedimentos dentro de uma empresa para acompanhar o desempenho e resultados;

d. identificar a importância da área de auditoria nas empresas.

1.3. Justificativa

O principal objetivo de uma empresa é o de gerar lucro. Porém, para que seja possível obtê-lo, há uma série de passos que devem ser seguidos. A empresa deve oferecer aos seus clientes um produto ou serviço de alta qualidade, possuir funcionários que estejam orientados para alto desempenho, ter uma missão definida, ter foco em resultados, entre outros. Mas, e como uma empresa sabe se realmente todos estes passos são seguidos corretamente? A vida de uma empresa está ligada em todas as suas áreas, portanto, pode-se afirmar que qualquer impacto em qualquer área envolve a empresa como um todo.

É de extrema importância que todas as normas e procedimentos de uma empresa sejam elaborados corretamente, para que os funcionários tenham uma referência exata. Portanto, é imprescindível a figura do auditor. É necessário o constante acompanhamento de um auditor nos processos relacionados à empresa.

Se há alguma mudança no processo ou legislação, as normas e procedimentos devem estar sempre atualizados.

De acordo com Santos e Grateron em um artigo publicado na revista Contabilidade & Finanças da USP, estes definem que o papel dos auditores é fundamental para uma empresa, pois são eles os responsáveis pelo levantamento das informações financeiras e contábeis. Apesar de terem sua responsabilidade delimitada, os autores deste artigo afirmam que atualmente se discute a necessidade de que os auditores tenham esclarecidas suas responsabilidades, principalmente a responsabilidade social de manter informados seus usuários e a administração da empresa no caso de identificação de possíveis indicadores de fracassos.

Esta monografia apresentará como o trabalho de um auditor impacta positivamente no resultado da empresa, pois muitos problemas são antecipados pelo profissional aos responsáveis, o que os auxilia em sua tomada de decisão. Uma empresa que não possui controle de seus processos, não sabe a sua real situação. A cada dia cresce a competitividade, o que exige mais controle e exatidão nas informações. A empresa que não tem estas características, possivelmente, está direcionada ao seu próprio fracasso.

1.4. Delimitação do Trabalho

O tema Auditoria é bastante amplo e de extrema importância para as empresas, por este motivo é que foi escolhido como assunto principal a ser analisado nesta monografia. Porém, há necessidade de delimitar a pesquisa devido sua grande abrangência. Assim as informações são apresentadas de forma mais clara e definida para o leitor.

Portanto, serão analisadas as principais falhas encontradas por auditores internos e independentes nos controles internos de empresas nacionais de diferentes segmentos, resultado este que será obtido através de pesquisa de literaturas de especialistas no assunto e também através de um questionário elaborado de acordo com os objetivos propostos que foi respondido por auditores.

1.5. Organização do Trabalho

Para que fosse possível a realização desta monografia, houve a necessidade da realização de um plano de ação que foi dividido em três etapas: inicial, intermediária e final. Foi elaborado um pré-projeto que tinha como objetivo descrever cada passo que seria tomado do início ao fim para a conclusão do trabalho final.

Na etapa inicial foram realizados os seguintes passos: escolha do tema que seria apresentado na monografia, elaboração do problema de pesquisa, justificativa do tema escolhido, formulação dos objetivos gerais e específicos, pesquisa sobre referencial teórico, definição da metodologia que seria utilizada, elaboração de um cronograma e organização das fontes de pesquisa. Depois de estruturado o pré-projeto, este foi apresentado à Orientadora para avaliação e recomendações.

Durante a fase intermediária foram revisadas as obras selecionadas, feita a organização das idéias para o desenvolvimento do tema escolhido, análise do material coletado, redação provisória dos capítulos e organização da bibliografia. Novamente este foi apresentado à Orientadora para avaliação e novas recomendações.

Após serem realizadas as devidas correções de acordo ao apontado pela Orientadora foi iniciada a etapa final de conclusão do trabalho. Foi realizada a elaboração da conclusão do trabalho com base na literatura estudada, análise de dados através de um questionário enviado a auditores externos ou independentes e internos e referências bibliográficas. Finalmente, foi apresentada a monografia concluída para avaliação e aprovação da Orientadora.

2. REVISÃO DA LITERATURA

A Revisão da Literatura é fundamental para o entendimento dos vários conceitos exibidos em uma monografia. Nesta Revisão da Literatura, são apresentados conceitos que estão ligados ao tema de pesquisa.

2.1. A Origem da Auditoria

A Origem da Auditoria será apresentada em duas etapas. A primeira refere-se à Origem da Auditoria no Exterior e a segunda refere-se à Origem da Auditoria no Brasil.

2.1.1. A Origem da Auditoria no Exterior

Santi (1988, p.17) afirma “que como a história da auditoria se perdeu no tempo, o nome do primeiro auditor permanecerá para sempre ignorado. Ele provavelmente foi um proficiente guarda-livros, a serviço de mercador italiano do século XV ou XVI que, pela reputação de sua sabedoria técnica, passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transações. Supõe-se que a auditoria se estabeleceu como profissão distinta da atividade contábil para um único usuário no momento em que o especialista em escrituração deixou de praticá-la para assessorar os demais especialistas e mercadores, transformando-se em consultor público liberal.”.

Os italianos foram os arquitetos da contabilidade moderna, segundo Santi (1996). Em 1494 Luca Paccioli, frade matemático franciscano, publicou sua teoria sobre partidas dobradas, alicerce da contabilidade. Mas o interesse do clero pela contabilidade não foi acidental, já que os principais empreendimentos estruturados da Europa moderna ou medieval foram dirigidos pela Igreja, e a primeira dívida pública organizada de que se tem notícia foi incorrida pelo Vaticano, mediante colocação de títulos mobiliários (PELOUBET apud SANTI, 1988). A escrituração contábil também surgiu na Itália (Veneza)

Em 1951 foi constituído o primeiro Colégio de Contadores. Para que fosse possível o ingresso, este colégio exigia que o candidato tivesse seis anos de aprendizado acompanhado por contador praticante, e também deveria submeter-se a exame (STANS apud SANTI, 1988).

Problemas contábeis ainda mais complexos surgiram na Inglaterra durante a Revolução Industrial devido à demanda de capital e o crescimento das atividades. Santi (1988) enfatiza que a real necessidade da contabilidade pública (auditoria) somente se manifestou a partir do ingresso do investidor capitalista (não participante da administração). A classe desses investidores era muito importante e em crescimento, portanto começaram a exigir relatórios com informações mais detalhadas e verdadeiras sobre seus investimentos, bem como seus resultados.

Segundo Santi (LITTLETON apud SANTI, 1988) “O berço da moderna auditoria foi a Inglaterra, que a exportou para outros países, inclusive Brasil, juntamente com seus investimentos, principalmente para a construção e administração de estradas-de-ferro e outros serviços de utilidade pública.”.

2.1.2. A Origem da Auditoria no Brasil

De acordo com Santi (1988), não existem informações sobre a origem da auditoria no Brasil, porém acredita que tenha origem inglesa. Além disso, há opinião de vários autores sobre a origem da auditoria. Stephen Charles Kanitz (*O parecer do auditor*. São Paulo, McGraw-Hill, 1979), menciona que o primeiro parecer de auditoria brasileiro foi publicado em 1903. Ele, no entanto, se refere a um parecer emitido pela Clarkson & Cross, em 9 de abril de 1903, relativamente ao exame dos livros de São Paulo Tramway, Light and Power Company, na sua matriz em Toronto, Canadá; a menção contida de que “examinamos também os recebimentos da filial de São Paulo...” não permite determinar se eles mantinham escritório no Brasil ou se enviaram auditores de Toronto para aquela expressa finalidade.

Apesar de formalmente organizada em 26 de março de 1957, quando formado o Instituto de Contadores Públicos do Brasil, em São Paulo, a auditoria foi oficialmente reconhecida apenas em 1968, por ato do Banco Central do Brasil (*Resolução nº 88, de 30 de janeiro de 1968*). O fortalecimento da atividade, todavia ocorreu em 1972, por regulamentações do Banco Central do Brasil, do Conselho

Federal da Contabilidade e pela formação de um órgão nacional para congregação e autodisciplinação dos profissionais, o Instituto de Auditores Independentes do Brasil (*Resolução nº 220*, de 10 de maio de 1972, e *Circulares nºs. 178 e 179*, de 11 de maio de 1972, do Banco Central do Brasil, e *Resoluções CFC nºs. 317/72 e 321/72*, de 14 de janeiro de 1972 e 14 de abril de 1972, respectivamente criando o cadastro especial de auditores independentes nos Conselhos Regionais e aprovando as normas e procedimentos de auditoria elaborados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.).

2.2. Auditoria Externa ou Independente

A auditoria externa ou auditoria independente surgiu como parte da evolução do sistema capitalista, de acordo com Almeida (1996). As empresas pertenciam a grupos familiares e eram fechadas, ou seja, não tinham capital aberto para investimentos. Porém, devido a grande concorrência, expansão do mercado e avanço tecnológico, as empresas começaram a sentir a necessidade de ampliar seus negócios. Para que fosse possível apresentar ao mercado produtos competitivos com qualidade e custo baixo, as empresas precisavam ampliar todas as suas áreas.

As mudanças necessárias exigiam grande investimento das empresas. Porém, muitas empresas não tinham esse valor disponível em suas operações lucrativas nem mesmo no patrimônio dos proprietários. É neste momento que surge a necessidade de investimento de terceiros, mediante empréstimos em longo prazo em instituições financeiras e também através da abertura de capital para acionistas que tinham disponibilidade de verba para investir na empresa.

Porém, para que esses investimentos fossem realizados, os futuros investidores precisavam conhecer toda a posição da empresa, tanto patrimonial quanto financeira. Precisavam saber se era um investimento seguro, ou seja, se a empresa tinha capacidade de gerar lucro. Desta forma, eles tinham como averiguar a real liquidez da empresa e a rentabilidade do seu futuro investimento. Portanto, havia a necessidade de que fossem apresentados a esses investidores documentos que apresentassem tais informações. A melhor maneira era através das demonstrações contábeis da empresa: o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do

exercício, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração das origens e aplicações dos recursos e as notas explicativas.

Como conseqüência, as demonstrações contábeis passaram a ter importância muito grande para os futuros aplicadores de recursos. Como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica. Esse profissional, que examina as demonstrações contábeis da empresa e emite sua opinião sobre estas, é o auditor externo ou auditor independente.

2.3. Auditoria Interna

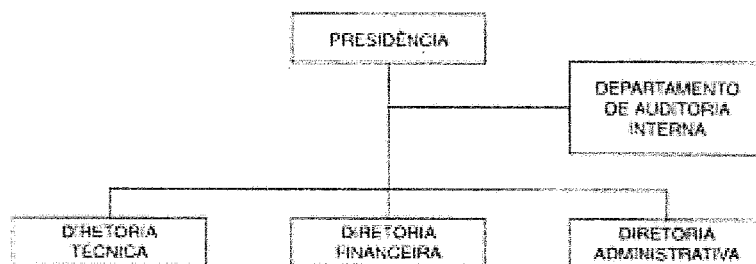
Segundo Almeida (1996) devido à expansão dos negócios e a necessidade de se ter informações mais precisas e verdadeiras, a administração da empresa verificou a real importância do controle das normas e procedimentos internos, uma vez que em muitos casos o proprietário da empresa não dispunha de tempo suficiente para supervisionar pessoalmente todas as atividades realizadas na empresa. Porém, também se verificou de que nada valeria a criação de controle para as normas e procedimentos internos se não houvesse acompanhamento para verificação de que se estes estavam sendo seguidos rigorosamente por todos os funcionários da empresa.

Nas auditorias realizadas por auditores independentes, era apresentado um relatório-comentário sobre as demonstrações contábeis que tinha como objetivo apresentar a empresa os pontos de deficiência no processo e também o de apresentar sugestões de melhoria. Porém, o tempo que o auditor passava na empresa era muito curto e totalmente direcionado para a análise das demonstrações contábeis. Tal situação os impossibilitava de verificar o andamento de outras áreas. Para que fosse possível atender a todas as solicitações de informações da administração da empresa, seria necessária uma auditoria mais freqüente e que abrangesse todas as áreas da empresa.

Assim surge o auditor interno, que é um empregado da empresa e é responsável pelo acompanhamento de todos os processos de cada área. Porém há algumas restrições para o desempenho do cargo de auditor interno dentro de uma

empresa, como por exemplo, o fato de que o auditor interno não pode estar subordinado àquele cujo trabalho examina, bem como não pode auditar atividades que foram ou serão realizadas por ele. Tal restrição tem como objetivo principal assegurar que não haverá manipulação de dados. A título de exemplo, em uma estrutura organizacional, o Departamento de Auditoria ficaria situado da seguinte forma, conforme apresentado no organograma abaixo (*Figura 1*):

Figura 1 – Organograma do Departamento de Auditoria Interna



Fonte: Almeida, 1996, p.25.

2.4. Finalidade e Descrição dos Procedimentos de Auditoria

Santi (1988, p.64) afirma “que os procedimentos de auditoria têm por finalidade colher suficientes e competentes evidências para razoavelmente fundamentar a formulação e manifestação de opinião profissional sobre demonstrações financeiras.”.

Segundo Almeida (1996, p. 45) “os procedimentos de auditoria representam um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações financeiras.”.

2.4.1. Contagem Física

De acordo com Almeida (1996) o procedimento de contagem física tem a finalidade de identificar fisicamente o bem declarado nas demonstrações financeiras referente aos ativos da empresa. Dinheiro em caixa, estoques, títulos (ações, títulos

de aplicações financeiras, etc.), bens do imobilizado; são alguns exemplos de ativos que são normalmente submetidos à contagem física realizada pelo auditor.

2.4.2. Confirmação com Terceiros

Para que seja possível confirmar os bens de propriedade da empresa em poder de terceiros, direitos a receber e obrigações; Almeida (1996) diz que o procedimento utilizado pelos auditores é por meio do envio de carta. Nesta carta, serão confirmadas as seguintes informações:

- dinheiro em conta corrente bancária;
- contas a receber de clientes;
- estoques em poder de terceiros;
- títulos em poder de terceiros;
- contas a pagar a fornecedores;
- empréstimos a pagar.

2.4.3. Conferência de Cálculos

Durante o processo de elaboração das demonstrações financeiras o contador efetua diversos cálculos, o que aumenta a probabilidade de haver um erro segundo Almeida (1996). Caso esta situação venha a ocorrer, a demonstração final terá dados divergentes da realidade. Por este motivo a necessidade da verificação do auditor nos cálculos efetuados pelo contador.

Este procedimento é utilizado pelo auditor em várias transações. Abaixo segue exemplos de algumas delas:

- cálculos de valorização de estoques;
- cálculos de amortização de despesas antecipadas e diferidas;
- cálculos das depreciações dos bens do ativo imobilizado;
- cálculos da correção monetária sobre o ativo permanente e o patrimônio líquido;
- cálculos dos juros provisionados.

2.4.4. Inspeção de Documentos

De acordo com Almeida (1996), em uma empresa existem dois tipos de documentos: internos e externos. Os documentos internos são produzidos pela própria empresa, já os externos são fornecidos por terceiros à empresa normalmente comprovando algum tipo de transação. A finalidade desses documentos é o de comprovar transações efetuadas, que servirão de suporte para lançamentos contábeis nas contas do ativo, passivo, receita e despesa. O trabalho do auditor é o de verificar se as informações descritas no documento suporte são as mesmas das lançadas, ou seja, para confirmar a veracidade dos valores registrados.

São exemplos de documentos internos:

- relatório de despesas;
- boletim de caixa;
- mapas demonstrativos (apropriação de custos, depreciação, amortizações, etc.);
- requisição de compra;
- mapa de licitação de compras;
- registro de empregado;
- folha de pagamento;
- livros sociais (atas de reunião de acionistas, conselho de administração, diretoria e conselho fiscal);

São exemplos de documentos externos:

- notas fiscais, faturas e duplicatas de fornecedores;
- apólice de seguro;
- contratos;
- escrituras de imóveis;
- certificados de propriedade de veículos.

2.5. Principais Motivos de uma Empresa Contratar um Auditor Externo

Devido a necessidade da verificação e confirmação de que as demonstrações contábeis de uma empresa realmente estão corretas, Almeida (1996) aponta os

principais motivos que levam uma empresa a contratar um auditor externo ou independente:

- obrigação legal (companhias abertas e quase todas as entidades integrantes do SFN);
- como medida de controle interno tomada pelos acionistas, proprietários ou administradores de empresa, o que os assegura de que as informações constantes em suas demonstrações contábeis realmente estão de acordo com a realidade;
- imposição de um banco para ceder empréstimo, visto que um banco necessita saber se a empresa a qual está concedendo o crédito possui capacidade financeira para efetuar o pagamento do empréstimo concedido;
- imposição de um fornecedor para financiar a compra de matéria-prima;
- a fim de atender às exigências do próprio estatuto ou contrato social da companhia ou empresa;
- para efeito de compra da empresa (o futuro comprador necessita de uma auditoria a fim de determinar o valor contábil correto do patrimônio líquido da empresa a ser comprada);
- para efeito de incorporação da empresa (é a operação pela qual a empresa é absorvida por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações);
- para efeito de fusão de empresas (é a operação pela qual se unem duas ou mais empresas para formar uma nova sociedade, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações);
- para fins de cisão da empresa (é a operação pela qual a empresa transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a empresa cindida, se houver versão de todo seu patrimônio, ou dividindo-se seu capital, se parcial a distribuição);
- para fins de consolidação das demonstrações contábeis (a consolidação é obrigatório para a companhia aberta que tiver mais de 30% do valor de seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas).

2.6. Órgãos Relacionados com os Auditores

Existem vários órgãos que estão relacionados com os auditores. Segundo Almeida (1996) os principais são: Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Instituto Brasileiro de Contadores – Ibracon, Conselho Regional de Contabilidade – CRC e Instituto dos Auditores Internos do Brasil – OIO.

2.6.1. Comissão de Valores Mobiliários – CVM

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) é uma entidade que possui autonomia administrativa e está vinculada ao Ministério da Fazenda, conforme descrito por Almeida (1996). Ela é responsável por fiscalizar todas as transações e realizadas no mercado de capitais do Brasil. O auditor independente ou externo que atua em companhias de capital aberto e instituições, sociedades ou empresas que integram a intermediação de valores mobiliários, está sujeito a prévio registro na CVM.

Para que o registro na CVM seja concedido ao auditor, este deve comprovar cumulativamente as seguintes solicitações constantes na Instrução nº 04/78:

- estar registrado no CRC;
- haver exercido atividade de auditoria por um período não inferior a cinco anos, contado a partir da data de registro no CRC;
- estar exercendo atividade de auditoria, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício da atividade de auditoria independente.

A CVM também estabelece normas de contabilidade a serem seguidas pelas citadas sociedades. Exemplos de normas emitidas:

- avaliação de investimentos pelo método de equivalência patrimonial;
- consolidação das demonstrações financeiras;
- reavaliação dos ativos.

2.6.2. Instituto Brasileiro de Contadores – Ibracon

De acordo com Almeida (1996), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), fundado em 13-12-1971, passou a chamar-se Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon) a partir de julho de 1982. O Ibracon é uma pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, e anteriormente também foi denominado Instituto dos Contadores Públicos do Brasil e Instituto dos Auditores Independentes, em 1957 e 1968, respectivamente. Os principais objetivos desse Instituto são os seguintes:

- fixar princípios de contabilidade;
- elaborar normas e procedimentos relacionados com auditoria (externa e interna) e perícias contábeis;

O Ibracon está dividido em seis câmaras, denominadas como segue:

- Câmara de Auditores Independentes;
- Câmara de Auditores Internos;
- Câmara de Peritos Judiciais;
- Câmara de Contadores da Área Privada;
- Câmara de Contadores da Área Pública;
- Câmara de Professores.

O Ibracon tem as categorias de associados, membros e estudantes. O membro deverá estar registrado no CRC e atuando na área profissional correspondente à câmara em que deseja participar. O estudante deverá comprovar que está estudando no curso de Ciências Contábeis.

O Ibracon, a exemplo da CVM, também emite normas de contabilidade, a seguir exemplificadas:

- empréstimo compulsório à Eletrobrás;
- contabilização de variações cambiais;
- receitas e despesas – resultados;
- investimentos;
- estoques;
- consolidação;
- contratos de construção, fabricação ou serviços;
- contingências;
- imobilizado;
- ativo diferido;

- imposto de renda diferido;
- reavaliação de ativos.

Vale destacar que a CVM, sempre que julga necessário aos interesses do mercado, referenda em ato próprio as normas emitidas pelo Ibracon.

2.6.3. Conselho Federal de Contabilidade – CFC e Conselho Regionais de Contabilidade – CRC

O Decreto-lei nº 9.295, de 27-5-194, conforme citado por Almeida (1996), criou o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CFC e CRC). Após a conclusão do curso de Ciências Contábeis, o aluno se registra na categoria de contador neste conselho que representa a classe dos contadores. A finalidade principal desses conselhos é o registro e a fiscalização da profissão de contabilista.

2.6.4. Instituto dos Auditores Internos do Brasil – OIO

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (OIO), fundado em 20-11-1960, é uma sociedade civil de direito privado e não tem fins lucrativos, afirma Almeida (1996). Este instituto está voltado para a auditoria interna, onde tem como principal objetivo o de promover o desenvolvimento da auditoria interna através de reuniões para discussão sobre o assunto, troca de idéias, congressos, publicações de livros e divulgação da importância da auditoria interna dentro de uma empresa.

Os membros do OIO constituem-se de três classes, conforme mencionadas a seguir:

- *membros efetivos*: para essa classe somente são aceitos auditores internos;
- *membros associados*: auditores independentes, educadores, escritores e outros, desde que se ocupem de assuntos relativos a auditoria e correlatos, mas não possam qualificar-se como membros efetivos;
- *membros honorários*: esta classe é composta de pessoas que, por grandes serviços prestados à auditoria interna ou ao Instituto, mereçam distinção por recomendação unânime da diretoria e aprovação do conselho deliberativo.

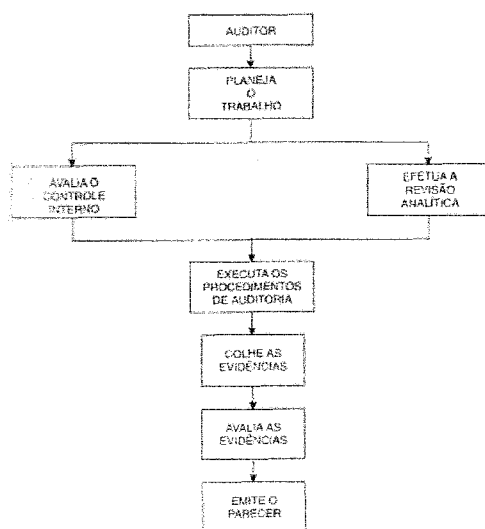
2.7. Objetivo do Auditor Externo ou Independente

Como citado anteriormente, o auditor externo ou independente tem papel fundamental dentro de uma empresa para a verificação e confirmação das demonstrações financeiras, informando seu parecer no que se refere a veracidade das informações registradas confrontadas com a documentação suporte. Almeida (1996) cita as seguintes peças básicas que são examinadas por auditores externos ou independentes:

- balanço patrimonial;
- demonstração do resultado do exercício;
- demonstração de lucros ou prejuízos acumulados ou demonstração das mutações do patrimônio líquido;
- demonstração das origens e aplicações de recursos;
- notas explicativas.

O trabalho de auditoria primeiramente deve ser bem planejado pelo auditor, para que possa alcançar os objetivos propostos. O auditor precisa avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada e proceder à revisão analítica das contas do ativo, passivo, despesa e receita, a fim de estabelecer natureza, datas e extensão dos procedimentos de auditoria, colher as evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar essas evidências. ALMEIDA (1996) apresenta um modelo de passos que devem ser seguidos para que uma auditoria seja realizada, conforme *Figura 2*.

Figura 2 – Modelo de Planejamento de uma Auditoria



Fonte: Almeida, 1996, p. 37.

2.8. Execução do Serviço de Auditoria

Cada auditor elabora a forma com que irá executar o seu trabalho de auditoria, portanto há várias formas com que são realizadas as auditorias. Nesta monografia será apresentado um modelo conforme descrito por Almeida (1996), onde o auditor externo ou independente executa o serviço de auditoria em duas fases que são chamadas de fase preliminar e fase final.

A fase preliminar representa as vistas que o auditor externo faz à empresa antes do encerramento do exercício social, cujo objetivo principal é obter maior conhecimento sobre suas operações, coordenar junto a ela as necessidades de informações e dados para a execução do serviço de auditoria e tentar identificar previamente problemas relacionados, principalmente, com contabilidade, impostos e auditoria. Nesta fase o auditor tem a oportunidade de acompanhar como o trabalho é realizado dentro da empresa, se está realmente de acordo com as normas e procedimentos internos estabelecidos pela empresa, especificamente na área contábil. O auditor examina parte das demonstrações financeiras, como, por exemplo: receitas, despesas, compras de estoque e de bens do ativo imobilizado etc.

A fase final representa a visita que o auditor externo faz à empresa após o encerramento do exercício social, quando então ele completa o exame das demonstrações financeiras e emite sua opinião ou parecer.

2.9. Responsabilidade Sobre as Demonstrações Financeiras e na Descoberta de Irregularidades

A responsabilidade da implantação de sistemas de controle interno e acompanhamento, segundo Almeida (1996), é da empresa. É ela que deve acompanhar se os procedimentos internos estão sendo seguidos, de forma que as demonstrações contábeis ou financeiras reflitam sua posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações, e as origens e aplicações de seus recursos, de forma correta e real. As demonstrações financeiras, elaboradas pela empresa, são de sua inteira responsabilidade, mesmo no caso em que o auditor as tenha preparado totalmente ou em parte. O auditor externo é um profissional contratado pela empresa para opinar sobre suas demonstrações financeiras, que

representam informações contábeis fornecidas por esta; conseqüentemente, a responsabilidade do auditor externo restringe-se a sua opinião ou parecer expresso sobre essas demonstrações financeiras.

O auditor externo deve examinar as demonstrações contábeis de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas, o que significa que o auditor não tem como objetivo principal de seu trabalho detectar irregularidades (roubos, fraudes, etc.), mesmo que estas venham ao seu conhecimento durante o trabalho de auditoria.

Um ponto extremamente importante sobre o serviço da auditoria é o sigilo. Durante a execução do trabalho de auditoria, o auditor tem acesso a diversas informações confidenciais da empresa auditada. Portanto, em hipótese alguma o auditor deve comentar sobre essas informações com terceiros. É de inteira responsabilidade o sigilo por parte do auditor. Da mesma forma é também responsabilidade do auditor sobre documentos/papéis que tenham informações da empresa.

2.10. Normas de Auditoria Geralmente Aceitas

As normas de auditoria representam as condições necessárias a serem observadas pelos auditores externos no desenvolvimento do serviço de auditoria. Segundo Almeida (1996), essas normas são as seguintes: normas relativas à pessoa do auditor, normas relativas à execução do trabalho e normas relativas ao parecer.

2.10.1. Normas Relativas à Pessoa do Auditor

Na visão de Almeida (1996), as normas relativas à pessoa do auditor são as seguintes:

- a auditoria deve ser executada por pessoa legalmente habilitada, perante o CRC;
- o auditor deve ser independente em todos os assuntos relacionados ao seu trabalho;

- o auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização de seu exame e na exposição de suas conclusões;

2.10.2. Normas Relativas à Execução do Trabalho

Ainda na visão de Almeida (1996), as normas relativas à execução do trabalho são as seguintes:

- o trabalho deve ser adequadamente planejado; quando executado por contabilistas-assistentes, estes devem ser convenientemente supervisionados pelo auditor responsável;
- o auditor deve estudar e avaliar o sistema contábil e o controle interno da empresa, como base para determinar a confiança que neles depositar, bem como fixar a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- os procedimentos de auditoria devem ser estendidos e aprofundados até a obtenção dos elementos comprobatórios necessários para fundamentar o parecer do auditor;

2.10.3. Normas Relativas ao Parecer

Almeida (1996) apresenta as normas relativas ao parecer:

- o parecer deve esclarecer se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas; se as demonstrações contábeis examinadas foram preparadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos; se os referidos princípios foram aplicados, no exercício examinado, com uniformidade em relação ao exercício anterior;
- salvo declaração em contrário, entende-se que o auditor considera satisfatórios os elementos contidos nas demonstrações contábeis examinadas e nas exposições informativas constantes das notas que as acompanham;
- o parecer deve expressar a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto. Quando não se puder expressar opinião sem ressalvas sobre todos os elementos contidos nas demonstrações

contábeis e notas informativas, devem ser declaradas as razões que motivaram esse fato. Em todos os casos, o parecer deve conter indicação precisa da natureza do exame e grau de responsabilidade assumida pelo auditor.

2.11. Controle Interno

As empresas precisam apresentar demonstrações contábeis e financeiras que reflitam a real situação da empresa. Para tanto, há necessidade de que a empresa possua um controle interno de cada área, para que seja possível acompanhar o andamento de cada processo e analisar seus resultados.

2.11.1. Definição de Controle Interno

Padoveze (2003) define controle interno como sendo um conjunto de normas, procedimentos, instruções e ações que são adotados pela empresa de forma sistemática, devem ser atualizados constantemente para assegurar o atingimento dos objetivos conforme estabelecidos pela empresa, protegendo o patrimônio da empresa e garantindo transparência às operações.

2.11.2. Finalidade do Controle Interno

As normas de auditoria geralmente aceitas estabelecem que o auditor deve avaliar o sistema de controle interno de uma empresa quando esta é auditada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. Para a avaliação do controle interno, Almeida (1996) apresenta os seguintes passos na avaliação do controle interno:

- levanta o sistema de controle interno;
- verifica se o sistema levantado é o que está sendo seguido na prática;
- avalia a possibilidade de o sistema revelar de imediato erros e irregularidades;
- determina tipo, data e volume dos procedimentos de auditoria.

Segundo Padoveze (2003), os antigos conceitos de organização e métodos e os manuais de procedimentos têm sido substituídos por sistemas de informações operacionais, tais como *interoffice*, *intranet*, etc. O controle interno deve garantir a eficiência operacional e permitir a melhoria dos processos empresariais e seus resultados.

2.11.3. A Importância do Controle Interno

Os controles internos são essenciais para as empresas para gerar relatórios e informações para o eficiente controle das transações e operações para que permitam refletir a complexidades da empresa, segundo Padoveze (2003). Os procedimentos constantes no controle interno permite a melhor proteção que a empresa possa ter contra falhas humanas intencionais ou não.

2.11.4. Auditoria Interna x Controle Interno

De acordo com Almeida (1996), 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 às novas circunstâncias. Os objetivos da auditoria interna são exatamente esses, ou seja:

- verificar se as normas internas estão sendo seguidas;
- avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes.

2.11.5. Limitações do Controle Interno

Almeida (1996) faz referência também as principais limitações do controle interno, que são as seguintes:

- conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa;
- os funcionários não são adequadamente instruídos com relação às normas internas;

- funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias.

Devido aos pontos relatados, mesmo no caso de a empresa ter um excelente sistema de controle interno, o auditor externo deve executar procedimentos mínimos de auditoria.

2.11.6. Levantamento do Sistema de Controle Interno

As informações sobre o sistema de controle interno são obtidas das seguintes formas, segundo Almeida (1996):

- leitura dos manuais internos de organização e procedimentos;
- conversa com funcionários da empresa;
- inspeção física desde o início da operação (compra, venda, pagamentos, etc.) até o registro no razão geral.

As informações obtidas sobre o controle interno são registradas pelo auditor independente de uma ou do conjunto de duas ou três das formas exemplificadas abaixo:

- memorandos narrativos;
- questionários padronizados;
- fluxogramas.

Normalmente, as empresas de auditoria 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.

2.12. Governança Corporativa

A questão da veracidade das informações é bastante importante para as empresas e tem sido muito abordada neste trabalho. Portanto, governança corporativa está diretamente ligada à empresa que apresenta informações contábeis e financeiras exatas, de acordo com a realidade.

2.12.1. Definição

Steinberg (2003, p. 165) define, de acordo com as recomendações da cartilha da CVM, "que Governança Corporativa é o conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital. A análise das práticas de governança corporativa aplicada ao mercado de capitais envolve, principalmente: transparência, equidade de tratamentos dos acionistas e prestação de contas."

Para os investidores, a análise das práticas de governança auxilia na decisão de investimento, pois a governança determina o nível e as formas de atuação que estes podem ter na companhia, possibilitando-lhes exercer influência no desempenho da mesma. O objetivo é o aumento do valor da companhia, pois boas práticas de governança corporativa repercutem na redução de seu custo de capital, o que aumenta a viabilidade do mercado de capitais como alternativa de capitalização.

Quando investidores financiam companhias, eles sujeitam-se ao risco de apropriação indevida, por parte de acionistas controladores ou de administradores da companhia, de parcela do lucro do seu investimento. A adoção de boas prática de governança corporativa constitui, também, um conjunto de mecanismos através dos quais os investidores, incluindo controladores, se protegem contra desvios de ativos por indivíduos que têm poder de influenciar ou tomar decisões em nome da companhia.

Companhias com um sistema de governança que proteja todos os seus investidores tendem a ser mais valorizadas, porque os investidores reconhecem que o retorno dos investimentos será usufruído igualmente por todos. Isso quer dizer que aquelas empresas que realmente se preocupam em oferecer aos seus investidores informações atualizadas, com rapidez e exatidão possuem mais chances de investimentos do que outras sem tais considerações.

Através da publicação da cartilha, que teve como base algumas governanças nacionais e internacionais, a CVM busca estimular o desenvolvimento do mercado de capitais brasileiro por meio da divulgação de práticas da boa governança corporativa. Seu objetivo é orientar nas questões que podem influenciar significativamente a relação entre administradores, conselheiros, auditores independentes, acionistas controladores e acionistas minoritários. Porém, de acordo

a CVM, esta cartilha é apenas um passo sobre o assunto. Claro que as empresas devem ir além das recomendações constantes na cartilha.

2.12.2. Cartilha sobre Governança Corporativa da CVM

Ainda sobre a cartilha de governança corporativa comentada por Steinberg (2003), a CVM procurou adaptar alguns conceitos de governança corporativa internacional às características próprias da realidade brasileira, notadamente a predominância de companhias com controle definido. Tais são:

- transparência: assembleias, estrutura acionária e grupo de controle;
- estrutura e responsabilidade do conselho de administração;
- proteção a acionistas minoritários;
- auditoria e demonstrações financeiras.

2.12.3. Princípios Fundamentais da Boa Governança

Os princípios fundamentais da boa governança, segundo Steinberg (2003), são os seguintes:

- transparência (*disclosure*);
- equidade (*fairness*);
- prestação de contas (*accountability*);
- cumprimento das leis (*compliance*); e
- ética (*ethics*).

2.13. Controladoria

A controladoria é um conjunto de princípios que tem ligação direta com a contabilidade, portanto, também está ligada a auditoria e controle. Serão apresentados conceitos sobre controladoria e sua funcionalidade.

2.13.1. Conceito de Controladoria

“A controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia.”. (MOSIMANN apud PADOVEZE, 2003).

2.13.2. Missão da Controladoria

Padoveze (2003) descreve a controladoria como uma unidade administrativa dentro de uma empresa que é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema da empresa, através da Ciência Contábil e do Sistema de Informação da Controladoria. Portanto, é de responsabilidade da controladoria dar suporte à gestão da empresa para que possam tomar a decisão mais adequada e que assim, seja possível atingir os objetivos.

2.13.3. Estrutura da Controladoria

A estrutura da controladoria, segundo Padoveze (2003), está dividida em duas grandes áreas. A área contábil e fiscal, que são responsáveis pela informações fiscais, pelos demonstrativos a serem publicados, controle de inventários, etc. E também a área de planejamento e controle que é responsável pelo acompanhamento do negócio, ou seja, elaboração de relatórios com base no sistema de informações que descrevam a situação de cada área.

3. METODOLOGIA

A metodologia de natureza prática e teórica utilizada para pesquisa sobre o tema abordado nesta monografia é composta de três etapas: pesquisa bibliográfica, pesquisa através de questionário e análise comparativa entre os erros encontrados por auditores internos e auditores externos.

De acordo com Lopes (1990) “As opções metodológicas, por serem feitas concretamente em cada fase da pesquisa e também na forma de uma estratégia de conjunto, implicam sempre em questões de ordem interna, que são epistemológicas, teóricas, técnicas; e de ordem externa, que são de conjuntura (contexto institucional e social da pesquisa).”.

3.1. Etapa 1 – Pesquisa Bibliográfica

A pesquisa bibliográfica foi realizada através da investigação descritiva com base na literatura disponível sobre o tema da monografia a partir de livros, jornais, artigos, dissertações e teses.

3.2. Etapa 2 – Pesquisa através de questionário

Para se obter os principais erros encontrados por auditores internos e externos, foi elaborado um questionário sobre auditoria. Este foi enviado para três auditores internos (que trabalham no departamento de auditoria de uma empresa), e para três auditores externos (que trabalham em empresas prestadoras de serviços de auditoria). A amostra foi por conveniência, mais no sentido exploratório do estudo. A pesquisa foi individual e de caráter confidencial, ou seja, o nome e empresa do entrevistado não foram apresentados. Apenas foi identificado se é um auditor interno ou externo, o que já é necessário para que os dados fossem tabulados como: os principais erros encontrados por auditores internos e os principais erros encontrados por auditores externos.

3.3. Etapa 3 – Análise Comparativa entre os erros encontrados por auditores internos e auditores externos

Estudo comparativo entre os erros encontrados por auditores internos e externos. Entende-se que a partir do momento que um processo foi verificado por um auditor interno, a auditoria externa não deveria encontrar nenhum problema, esta deveria ser favorável.

Esta análise é bastante importante por levantar falhas nos controles internos, o que impacta diretamente nos resultados de uma empresa; bem como confirmar a necessidade das auditorias internas e externas para o bom andamento dos negócios de uma empresa.

4. ANÁLISE DE DADOS

Para análise de dados sobre as principais falhas encontradas por auditores nos controles internos de empresas nacionais foi elaborado um questionário (Apêndice I) com questões específicas sobre o assunto, tanto para auditores internos quanto para auditores externos ou independentes. Portanto, o questionário (Apêndice I) foi dividido em duas partes: questões na visão dos auditores internos e questões na visão dos auditores externos. Estas questões tiveram como base experiência de profissionais como administradores e contadores e o modelo apresentado por Almeida (1996) em seu livro sobre auditoria.

O principal objetivo deste questionário (Apêndice I) é o de analisar resultados obtidos por auditores que tenham atuado em auditorias independentes e/ou internas em empresas nacionais, na verificação dos controles internos. É necessário salientar que os nomes dos auditores e das empresas não foram informados, por se tratar de conteúdo confidencial. A apresentação das respostas obtidas através do questionário (Apêndice I) será de forma compilada.

Almeida (1996) descreve o auditor interno como empregado da empresa auditada e que executa auditoria contábil e operacional; já no caso do auditor externo, este não tem vínculo empregatício com a empresa auditada (pertence à uma auditoria independente) e executa apenas auditoria contábil.

4.1. Análise das respostas do questionário realizada por auditores internos em relação aos controles internos de empresas nacionais.

Nesta análise das respostas dos auditores internos, são apresentadas as opiniões de três auditores entrevistados.

4.1.1. Respostas do questionário dos auditores internos

1) As atribuições e responsabilidades de todos os integrantes da empresa (funcionários, seções, divisões, departamentos, gerência, filiais, etc) estão claramente definidas nos manuais internos? Por favor, comente sua resposta.

Os três auditores entrevistados são unânimes nesta questão. A teoria é divergente, pois é notória a falta de descrição das funções e divisão das atribuições e tarefas, tendo ainda como principal fator à falta de cultura pela própria direção das empresas.

No caso das empresas de capital aberto há muitos órgãos fiscalizadores, o que exige da empresa rígidos controles internos. Porém, já nas empresas que possuem capital fechado, este fato pode ser intensificado devido a ausência de órgãos controladores. Outro ponto importante é que a falta de manuais internos está ligada geralmente à empresas que não possuem uma área definida para controle dos processos internos, como por exemplo: qualidade e auditoria interna.

2) Os procedimentos sobre as principais atividades da empresa (vendas, contas a pagar, contas a receber, tesouraria, compras, etc.) estão também definidos nos manuais internos da organização? Por favor, comente sua resposta.

O entrevistado 1 afirma que a teoria é divergente, pois é notória a falta de padronização e criação de procedimentos, impossibilitando resultados uniformes e confiáveis, para mensurar os resultados setoriais da organização. Já os entrevistados 2 e 3 afirmam que a teoria é convergente, visto que como os processos de vendas, contas a pagar, contas a receber, tesouraria, compras, entre outros departamentos, existem em praticamente todas as empresas com uma grande similaridade, a formalização dos procedimentos nos manuais internos da organização é extremamente necessária e mais facilmente definida. Portanto pode-se dizer que neste caso há um maior controle sobre estes procedimentos.

3) Os valores incorridos são comparados com os orçados, sendo analisadas as variações anormais e/ou significativas? Por favor, comente sua resposta.

Ambos os entrevistados afirmam que a teoria é convergente, pois geralmente as empresas que possuem mercados definidos e informações detalhadas sobre o seu produto e/ou serviço, acompanham com maior exatidão o seu planejamento versus seu realizado.

Normalmente as empresas comparam através de cotações/orçamentos os valores que o mercado pratica, na ocasião de anomalias verificam-se os detalhes de

cada necessidade. Este acompanhamento facilita na verificação de variações que são significativas.

Não há dúvidas de que é necessário o controle das informações de todas as áreas envolvidas, o que impacta diretamente no resultado da empresa. Portanto, os departamentos de controladoria e planejamento financeiro têm papel importante para mapeamento de controles e formulação de relatórios para acompanhamento e controle do orçado versus realizado.

4) Qual a sua opinião sobre a empresa que não possui controle interno?

O controle interno é fundamental para a sobrevivência de uma empresa, pois a falta dele impacta diretamente nos resultados do negócio. A empresa que não possui mapeamento dos processos e controles gera uma acentuada dificuldade na gestão e tomada de decisão da administração.

Portanto, verifica-se que a falta de controle gera a possibilidade de ocorrência de fraudes, informações que não representam a realidade, perda de eficiência nos negócios, metas não atingidas, baixa rentabilidade, pouca competitividade em função do desconhecimento de sua própria realidade, suscetibilidade a variações bruscas de mercado, baixa qualidade, pouca produtividade, minimização dos recursos, nenhuma indicação de auto sustentabilidade.

5) Qual a importância da auditoria interna em uma empresa?

A auditoria interna é um departamento que toda empresa deveria ter, devido ao seu importante papel de antecipar problemas críticos dentro da empresa que apenas seriam verificados em uma auditoria externa e/ou independente. Somente desta forma será possível uma avaliação precisa, com levantamentos de fatos embasados na realidade, possibilitando a reestruturação ou a continuidade da estratégia definida e permitindo o controle dentro dos diversos setores.

A auditoria interna possibilita o levantamento de informações e oportunidades de melhoria que facilitam na gestão e no direcionamento para execução de planos de ação focados nos problemas mais críticos, trazendo um maior valor agregado à empresa.

4.2. Análise das respostas do questionário realizada por auditores externos em relação aos controles internos de empresas nacionais.

Nesta análise das respostas direcionadas a auditores externos/independentes, são apresentadas as opiniões de três auditores entrevistados. As respostas destes auditores externos/independentes foram bastante parecidas, portanto serão apresentadas de forma compilada.

4.2.1. Respostas do questionário dos auditores externos

1) As empresas possuem normas e procedimentos escritos e bem delineados de cada área? Por favor, comente sua resposta.

Verifica-se que empresas que possuem capital aberto apresentam normas e procedimentos bem alinhados e que são seguidos por todos da organização, principalmente porque existem órgãos controladores (ex.: CVM – Comissão de Valores Mobiliários) que exigem tais controles.

Já no caso das empresas de capital fechado, geralmente há ineficiência de controles. Quando existe o procedimento muitas vezes este não está bem detalhado e os funcionários não tem conhecimento de sua existência. Há casos em que não existe nenhum procedimento mapeado, o que agrava consideravelmente o risco do negócio da empresa. Porém a realidade esta mudando, as empresas estão percebendo como normas e procedimentos escritos e bem delineados de cada área podem ser um diferencial competitivo.

2) Os processos auditados são seguidos rigorosamente de acordo com os procedimentos estabelecidos pela empresa? Por favor, comente sua resposta.

Os procedimentos são mais rigorosamente seguidos em empresas onde há uma cultura de gestão dos controles internos maior, em muitos casos são aquelas empresas que possuem um departamento de auditoria interna responsável por todo mapeamento dos processos e acompanhamento. Também verifica-se que os

procedimentos são seguidos nas empresas onde há órgãos reguladores, como no caso das empresas de capital aberto que necessitam estar alinhados com as leis e governança corporativa.

3) Os controles sobre os registros contábeis processados no sistema possuem documentação suporte? Por favor, comente sua resposta.

Teoria divergente, pois a maioria das empresas no Brasil não possuem documentação suporte para os registros contábeis, o que impacta diretamente na veracidade das informações registradas. A falta de documentação suporte faz com que não se possa confirmar se o que está lançado no sistema é exatamente o que está descrito no documento. É considerada uma falha grave dentro de uma empresa, pois agrava a possibilidade de fraudes e erros.

4) Qual a sua opinião sobre a empresa que não possui controle interno?

O controle interno é fundamental para a sobrevivência de uma empresa, pois a falta dele impacta diretamente nos resultados do negócio. A empresa que não possui mapeamento dos processos e controles gera uma acentuada dificuldade na gestão e tomada de decisão da administração.

Portanto, verifica-se que a falta de controle gera a possibilidade de ocorrência de fraudes, informações que não representam a realidade, perda de eficiência nos negócios, metas não atingidas, baixa rentabilidade, pouca competitividade em função do desconhecimento de sua própria realidade, suscetível a variações bruscas de mercado, baixa qualidade, pouca produtividade, minimização dos recursos, nenhuma indicação de auto sustentabilidade.

5) Qual a importância da auditoria externa em uma empresa?

A auditoria externa é fundamental para uma empresa, pois através de testes tem o papel de garantir se as demonstrações contábeis apresentadas pela empresa são realmente confiáveis. Tanto nas empresas de capital fechado quanto nas de capital aberto, as demonstrações financeiras são utilizadas pela administração para a tomada de decisão sobre os negócios da empresa, portanto a necessidade de

informações corretas. Mas principalmente nas empresas de capital aberto, onde as informações das demonstrações contábeis são apresentadas aos investidores. É muito importante que tais informações apresentem a realidade da empresa, para que o investidor tenha os detalhes da empresa na qual irá investir.

Com a falta do vínculo empregatício, os resultados dificilmente serão mascarados para a diretoria, não privilegiando e nem protegendo alguém, porém uma auditoria externa, não estará inserida nos acontecimentos e peculiaridades do negócio e poderá deixar de levar alguns pontos em consideração, que poderiam influenciar num resultado positivo ou negativo.

Além da revisão das demonstrações financeiras, a auditoria externa pode ser contratada para efetuar uma análise específica de alguma empresa (*Due Diligence*) e possui ainda a função de revisar o sistema de controles para “atestar” a conformidade com a lei *Sarbanes-Oxley*.

5. CONCLUSÃO

Os controles internos são essenciais para a sobrevivência de uma empresa. Nas pesquisas realizadas através de livros escritos por especialistas sobre este assunto, pode-se verificar que atualmente há uma grande preocupação por parte da administração das empresas em apresentar informações contábeis e financeiras exatas. Não apenas por causa dos investidores, mas também pelo bom andamento dos negócios, muitas empresas contam com um departamento de auditoria interna dentro da própria organização, o que facilita o mapeamento das atividades de cada área, bem como o acompanhamento de tais procedimentos.

A auditoria interna é uma grande aliada da empresa, pois acompanha diariamente todas as áreas verificando os pontos críticos e oferecendo planos de melhoria. Este trabalho da auditoria interna impacta diretamente na auditoria externa/independente, pois muitas falhas que seriam apontadas em uma auditoria externa são antecipadas e regularizadas pelo departamento de auditoria interna.

Outro ponto bastante importante é a questão da credibilidade das informações apresentadas, tanto para empresas de capital fechado quanto aberto. Mas principalmente para aquelas de capital aberto, pois devem apresentar informações corretas para seus investidores. É fato que uma empresa que possui um controle interno bem delineado terá informações exatas, logo terá uma melhor base para a tomada de decisão.

No questionário respondido por auditores internos e externos/independentes, pode-se confirmar a importância do controle interno nas empresas. Porém, fica evidente que no Brasil muitas empresas não possuem tais procedimentos, o que agrava consideravelmente a possibilidade de fraudes.

Portanto, conclui-se que há SIM várias falhas nos controles internos que são encontradas por auditores internos e externos/independentes em empresas nacionais, como por exemplo: falta de normas e procedimentos delineados, falta de conhecimento destes por parte dos funcionários e falta de documentação suporte para os registros contábeis. Estas falhas impactam significativamente nos resultados da empresa gerando baixa rentabilidade, pouca competitividade em função do desconhecimento de sua própria realidade, suscetibilidade a variações bruscas de mercado, baixa qualidade, pouca produtividade, minimização dos recursos, etc. Devido à falta de controle não há como apresentar transparência, equidade,

prestação de contas, cumprimento das leis e ética; princípios fundamentais para que uma empresa tenha uma boa governança corporativa, isto é, seja confiável.

Normas, procedimentos e controles são itens indispensáveis para toda empresa que busca o sucesso do seu negócio. Como apresentado nesta monografia, a falta destes impacta consideravelmente nos resultados da empresa. Porém, há muitos casos de empresas que são contrárias à implantação destes itens devido ao investimento de dinheiro e tempo, e acabam por continuar da forma que estavam, ou seja, ultrapassadas. Assim, abrem caminho para aquelas empresas que possuem informações mais precisas de seus negócios e são mais competitivas.

Portanto, a empresa que preza por controle de suas informações financeiras e contábeis está possivelmente trilhando o caminho do sucesso.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. São Paulo, Editora Atlas, 1996.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Circular nº 178*. Institui o registro de auditores independentes. Brasília, maio, 1972.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Circular nº 179*. Institui normas gerais de auditoria. Brasília, maio, 1972.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Legislação sobre o Mercado de Capitais*. Instrução CVM nº 04/78 e Nota Explicativa nº 09/78. Publicação CVM. Rio de Janeiro, 1986.

COMISSÃO NACIONAL DE BOLSAS. *Legislações Brasileiras de vários Órgãos*. Disponível em: <http://www.cnb.org.br> Acesso em: 23 maio 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução nº 317/72*. Dispõe sobre a inscrição de Auditor Independente. Rio de Janeiro, janeiro, 1972.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução nº 321/72*. Aprova as normas e procedimentos de auditoria. Rio de Janeiro, abril, 1972.

CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. *Resolução nº 88*. Dispõe sobre o Regulamento que disciplina o registro das pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as sociedades de economia mista, emissores de títulos de valores mobiliários, negociáveis em Bolsas de Valores e nos demais integrantes do sistema de distribuição no mercado de capitais, bem como o registro das respectivas emissões. Rio de Janeiro, janeiro, 1968.

CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. *Resolução nº 220*. Institui Regulamento para a auditoria dos demonstrativos contábeis das empresas registradas no Banco Central do Brasil e para registro de Auditores Independentes. Brasília, maio, 1972.

FIGURA 1 – ORGANOGRAMA DO DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA. ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. São Paulo, Editora Atlas, 1996, Página 25.

FIGURA 2 – MODELO DE PLANEJAMENTO DE UMA AUDITORIA. ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. São Paulo, Editora Atlas, 1996, Página 37.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação*. São Paulo, Pioneira Thomsom Learning, 2003.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. *Decreto-Lei nº-9.295/46*. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Técnico em Contabilidade e dá outras providências. Rio de Janeiro, 1946.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. *Lei nº 6.385/76*. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Brasília, dezembro, 1976.

REVISTA CONTABILIDADE E FINANÇAS. *Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos Auditores*.

SANTI, Paulo Adolpho. *Introdução à auditoria*. São Paulo, Editora Atlas, 1988.

SANTOS, Ariovaldo dos; GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. *Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos Auditores*. Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, nº 32, p.7-22, maio/agosto, 2003.

STEINBERG, Herbert. *A dimensão humana da governança corporativa: pessoas criam as melhores e piores práticas*. Editora Gente, 2003.

APÊNDICES

APÊNDICE I - QUESTIONÁRIO

Questões na visão dos Auditores Internos

- 1) As atribuições e responsabilidades de todos os integrantes da empresa (funcionários, seções, divisões, departamentos, gerência, filiais, etc) estão claramente definidas nos manuais internos? Por favor, comente sua resposta.

- 2) Os procedimentos sobre as principais atividades da empresa (vendas, contas a pagar, contas a receber, tesouraria, compras, etc.) estão também definidos nos manuais internos da organização? Por favor, comente sua resposta.

- 3) Os valores incorridos são comparados com os orçados, sendo analisadas as variações anormais e/ou significativas? Por favor, comente sua resposta.

- 4) Qual a sua opinião sobre a empresa que não possui controle interno?

- 5) Qual a importância da auditoria interna em uma empresa?

Questões na visão dos Auditores Externos

- 1) As empresas possuem normas e procedimentos escritos e bem delineados de cada área? Por favor, comente sua resposta.

- 2) Os processos auditados são seguidos rigorosamente de acordo com os procedimentos estabelecidos pela empresa? Por favor, comente sua resposta.

- 3) Os controles sobre os registros contábeis processados no sistema possuem documentação suporte? Por favor, comente sua resposta.

4) Qual a sua opinião sobre a empresa que não possui controle interno?

5) Qual a importância da auditoria externa em uma empresa?