

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

**CURSO DE MBA EM GESTÃO ESTRATÉGICA DE FINANÇAS E
CONTROLADORIA**

DENISE VICENTE DOS SANTOS

**PLANEJAMENTO DE AUDITORIA INTERNA EM UMA EMPRESA
PRIVADA DE CRICIÚMA/SC**

CRICIÚMA

2012

DENISE VICENTE DOS SANTOS

**PLANEJAMENTO DE AUDITORIA INTERNA EM UMA EMPRESA
PRIVADA DE CRICIÚMA/SC**

Monografia apresentada ao Setor de Pós-Graduação da Universidade do Extremo Sul Catarinense- UNESC, para a obtenção do título de especialista em MBA em Gestão Estratégica de Finanças e Controladoria.

Orientador: Prof. Mauro Mastella, M.Sc.

CRICIÚMA

2012

AGRADECIMENTOS

Primeiramente quero agradecer a Deus por ter me concedido o dom da vida e por ter guiado meus passos, a fim de, mais uma conquista.

Ao meu orientador, Mauro Mastella, por sua dedicação no decorrer do desenvolvimento deste trabalho.

A empresa pela força e disponibilidade a me ajudar.

Ao meu namorado, a minha avó, minha mãe e minha irmã que sempre estiveram presentes durante toda esta caminhada.

E a todos, que de forma direta ou indireta contribuíram para a conclusão desta pesquisa.

"Porque Deus amou o mundo de tal maneira, que deu o seu filho unigênito para que todo aquele que Nele crê não pereça, mas tenha a vida eterna."

João 3:16

RESUMO

A auditoria é uma ferramenta que tem como objetivo evitar e detectar erros, averiguar a conformidade dos controles internos, assessorar nas tomadas das decisões, gerenciar riscos, entre outros. É indispensável para o desenvolvimento organizacional de qualquer empresa, pois assegura que sua administração está sendo desempenhada de forma eficaz. Este trabalho tem como principal objetivo desenvolver o processo de auditoria interna em uma empresa de embalagens de papelão ondulado, bem como, identificar quais informações são relevantes para o gestor e realizar o planejamento da auditoria interna. Para que os objetivos propostos fossem alcançados, aplicou-se um questionário contendo 11 (onze) perguntas aos administradores e foi realizada uma entrevista com os funcionários, afim de, identificar qual setor receberia a auditoria interna. Mediante os resultados obtidos, foi possível identificar que o setor de contas a pagar era o mais emergente, no sentido de que, já havia ocorrido falhas e erros, bem como, foi possível conhecer os pontos fortes e os pontos fracos da empresa, o que originou em sugestões de melhorias para que seus controles internos se tornassem mais eficazes. Com a conclusão do trabalho foi possível conhecer a importância das empresas adotarem bons controles internos e fazer da auditoria interna um fator relevante para alcançar o sucesso.

Palavras Chaves: Auditoria Interna. Controles Internos. Planejamento.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – A evolução da governança corporativa	11
Figura 2 – Diferenças dos tipos de governança	13
Figura 3 – Objetivos Macros	19
Figura 4 – Diferenças entre auditoria externa e interna	24
Figura 5 – Esquema do processo de auditoria	27
Figura 6 – Fatores importantes para a auditoria	31
Figura 7 – Organograma	43

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
INTOSAI	Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores
ERM	Gerenciamento Integrado de Riscos
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
NACD	<i>National Association of Corporate Directors</i>
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
IBCA	Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração
OCDE	<i>Organization for Economic Co-operation and Development</i>
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	09
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	11
2.1 GOVERNANÇA CORPORATIVA	11
2.1.1 Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa	13
3 CONTROLE INTERNO	18
3.1 TIPOS DE CONTROLE	20
3.2 A importância do controle interno para a gestão das empresas	20
4 AUDITORIA	22
4.1 AUDITORIA INTERNA	25
4.1.1 Risco de Auditoria Interna	27
4.2 FRAUDE E ERROS	28
4.3 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	29
4.3.1 Objetivos do Planejamento	35
4.3.2 Conteúdo do Planejamento	35
4.5 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	37
4.5.1 Parecer de Auditoria	38
4.6 O PROFISSIONAL DE AUDITORIA INTERNA: O AUDITOR	39
5 MÉTODO DE PESQUISA	42
5.1 TIPO DE PESQUISA	42
5.2 FORMA DE COLETA DOS DADOS	42
5.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	42
5.4 LOCAL DO ESTUDO	42
5.5 ORGANOGRAMA.....	43
6 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	44
6.1 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA INTERNA	44
6.2 AUDITORIA INTERNA NO SETOR DE CONTAS A PAGAR	46
6.3 RISCOS E FRAUDES NO SETOR DE CONTAS A PAGAR	47
6.4 SUGESTÕES DE MELHORIA	48
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
REFERÊNCIAS	53
APÊNDICE (S)	55
APÊNDICE A – Questionário direcionado aos gestores	56

1 INTRODUÇÃO

Os negócios têm se tornado cada vez mais complexos e as informações necessariamente precisam ser mais seguras, no entanto, com as constantes mudanças no mercado financeiro e econômico das organizações, as empresas tendem a tornar-se menos eficazes em seus resultados. Desde o início das transações comerciais, faz-se necessário o controle das atividades e dos negócios. A ausência deste controle pode acarretar em grandes riscos e fraudes a uma organização.

Com o passar do tempo e com as mudanças mercadológicas, surgiu à necessidade das organizações investirem em tecnologia, reduzirem seus custos, tornarem seus produtos mais competitivos e aperfeiçoarem seu controle interno. Com o propósito de atender a essas necessidades com eficiência e eficácia, a auditoria interna desenvolve um trabalho analítico e ponderoso sobre todas as informações geradas por qualquer setor da organização, possibilitando assim, que o gestor tenha acesso a dados concretos e confiáveis.

É importante ressaltar que grandes companhias mundiais sofreram colapsos por falha no controle interno e na auditoria. Como foi o caso do *Barings Bank*, um banco de investimento britânico que, em 1995, foi fraudado por apenas um funcionário que desapareceu com todo o seu capital acionário; isso ocorreu, pois o funcionário não tinha qualquer supervisão no que se referia aos seus limites operacionais.

Outro evento que fortalece a importância da realização da auditoria interna foi o erro que aconteceu em 2010 no Banco Panamericano, onde as operações eram vendidas e não eram concedidas as baixas no sistema, bem como, o rápido crescimento na cessão de crédito. Esses erros fizeram com que a companhia obtivesse um rombo de aproximadamente R\$ 4 bilhões.

Para que esse tipo de episódio não aconteça, as organizações precisam investir em uma auditoria interna confiável, que não audite com erros, mas sim, que os revelem e/ou os previnam e que passe confiabilidade ao gestor.

A implantação da auditoria interna exerce um papel muito importante na melhoria dos processos organizacionais e no seu desenvolvimento, uma vez que,

será possível sugerir avanços de forma a tornar a sistematização dos processos mais eficaz.

Outro fator importante que deve ser destacado é que, mediante a auditoria interna, a probabilidade de que erros aconteçam é muito menor, pois todos os dados são monitorados rigorosamente. Logo, entende-se que, planejar e aplicar a auditoria interna traz muitos benefícios gerenciais para as empresas.

Declarada a importância da auditoria interna para as organizações, este estudo tem como principal objetivo desenvolver o processo de auditoria interna em uma empresa com direito privado, que cresce gradativamente e que sente a necessidade de aprimorar e legitimar seus controles, para que passe a ter convicção da veracidade de seus dados. A empresa também precisa apresentar indicadores que demonstrem a sua potência perante a concorrência, que gerencie seus riscos operacionais e que apresente o desempenho de cada setor. Ao mesmo tempo, precisa certificar-se de que seus números contábeis estejam corretos para evitar problemas futuros. Outros objetivos deste estudo são: identificar quais informações são relevantes para o gestor e realizar o planejamento de auditoria interna

A primeira etapa deste trabalho abordará questões que tornam possível a elaboração deste estudo. No capítulo seguinte será apresentada a fundamentação teórica, buscando opiniões de autores e especialistas na área de auditoria.

Logo, serão apresentados os procedimentos metodológicos, destacando o tipo de pesquisa que será utilizado para que os objetivos deste trabalho sejam atingidos, a forma de coleta dos dados, o modo que será apresentado à análise e interpretação dos dados, o local de estudo e o organograma da empresa.

Em seguida, será apresentada a análise dos resultados, incluindo as sugestões de melhorias.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo, busca-se unir conceitos relevantes para este estudo. Serão apresentados subsídios que revelam a importância de uma auditoria interna, demonstrando características fundamentais para a fundamentação deste trabalho.

2.1 GOVERNANÇA CORPORATIVA

De acordo com Silva (2006) governança corporativa refere-se a um sistema provido de regras, procedimentos, atitudes e instituições que condicionam as ações dos administradores, afim de, atender as necessidades dos acionistas. Assim como, é o sistema pela qual os órgãos e os poderes são organizados dentro da empresa

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) afirma que

Governança Corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso ao capital e contribuindo para a sua longevidade.

De acordo com Silva (2006) a governança corporativa surgiu em meados dos anos 50, no entanto, sem esse nome. Foi uma época marcada por acionistas controladores e por conselhos peculiares. Contudo, foi na década de 90 que a governança tomou maiores proporções. O quadro abaixo apresenta a evolução da governança corporativa nos últimos anos:

Figura 01 – A evolução histórica da governança corporativa

1999
<ul style="list-style-type: none"> - <i>Organization for Economic Co-operation and Development</i> (OCDE), organização multilateral que congrega os 29 países industrializados mais desenvolvidos do mundo, elaborou os <i>Principles of corporate governance</i> para ajudar os países-membros na avaliação e melhoria institucional da boa governança corporativa. - O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa amplia o código em maio de 1999, quando a expressão governança corporativa ainda era desconhecida no Brasil.

Anos 2000
- Criação dos Níveis Diferenciados de governança e do Novo Mercado pela Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA).
2001
- Em abril de 2001, houve uma primeira revisão, considerando tanto o avanço legislativo quanto o regulatório, confirmado a importância da governança corporativa.
2003
- Em junho de 2003, foi criado um comitê <i>ad hoc</i> , no IBGC, para rever o código. O IBGC é uma organização exclusivamente dedicada à promoção e ao fomento de governança corporativa no Brasil.

Fonte: SILVA (2006, p. 21-22)

Andrade e Rossetti (2007, p. 18) descrevem os benefícios que a governança corporativa proporciona às empresas

Um bom sistema de governança ajuda a fortalecer as empresas, reforça competências para enfrentar novos níveis de complexidade, amplia as bases estratégicas da criação de valor, é fator de harmonização de interesse e, ao contribuir para os resultados corporativos se tornem menos voláteis, aumenta a confiança dos investidores, fortalece o mercado de capitais e é fator coadjuvante do crescimento econômico.

Andrade e Rossetti (2004 apud SILVA, 2006), afirmam que existem diferentes práticas de governança corporativa em todo o mundo, pois depende do perfil histórico, cultural, econômico e institucional de cada país. Sendo assim, essas práticas são agrupadas em dois modelos de governança:

1. **Shareholder:** o termo significa “acionista”. O foco desse modelo de governança é voltado aos interesses dos acionistas e agentes ligados às operações corporativas, tais como: aumento da riqueza dos acionistas, atendimento às disposições estatutárias, normas estabelecidas em acordos de acionistas, preservação de ativos intangíveis, remuneração e benefícios da diretoria executiva e otimização de retorno sobre os ativos tangíveis. Esse modelo é voltado para a maximização dos resultados e ao valor de mercado da empresa. É mais usado nos Estados Unidos e na Inglaterra.
2. **Stakeholders:** o termo significa “parte interessada”. Este não visa apenas o retorno do investimento e a geração de riqueza para os acionistas, mas também, assume compromisso com outras partes interessadas (público

interno e externo) no desenvolvimento da empresa. O interesse desse modelo é com a responsabilidade corporativa em relação aos interesses nacional e social, com o balanço social e ambiental e com os indicadores de atendimento aos dispositivos legais.

Andrade e Rosseti (2004 apud SILVA, 2006) apresentam as características individuais de cada modelo de governança, conforme mostra a figura abaixo:

Figura 2 – Diferenças dos tipos de governança.

Shareholder	Origem anglo-saxônica.
	Voltado aos interesses dos acionistas e gestores com relação ao valor, riqueza e retorno.
	Indicadores de desempenho voltados para demonstrações patrimoniais e financeiras.
	Crescimento, riscos e retornos corporativos – avaliações e aferições como focos da governança.
Stakeholder	Origem nipo-germânica.
	Ampliação de interesses – geração abrangente de valor.
	Público alvo maior – ligado à estratégia corporativa.
	Vários indicadores de desempenho.
	Atenção para os resultados patrimoniais e financeiros, e também para a sustentabilidade e função social.
	Elaboração de balanços social e ambiental.

Fonte: ANDRADE e ROSSETI (2004 apud SILVA, 2006, p. 19)

2.1.1 Código das melhores práticas de governança corporativa

Segundo o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (2009) os princípios básicos de Governança Corporativa são:

- **Transparência:** é o ato de disponibilizar para as partes interessadas as informações geradas pela empresa, não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos, mas sim, todas. A transparência de forma eficaz resulta em um clima de confiança, tanto internamente quanto nas relações da empresa com terceiros. Não deve restringir-se ao desempenho

econômico-financeiro, mas também aos demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem à criação de valor.

- **Equidade:** caracteriza-se pelo tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*). Atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto, são totalmente inaceitáveis.
- **Prestação de Contas (*accountability*):** os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões.
- **Responsabilidade Corporativa:** os agentes de governança devem zelar pela sustentabilidade das organizações, visando à sua longevidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações.

O IBGC (2010), após observar as mudanças organizacionais nas empresas brasileiras, identificou o aparecimento de empresas com capital disperso e difuso, fusões e aquisições de grandes companhias, instabilidades empresariais de veteranas e novatas e a crise econômica mundial. Este conjunto de fatores demonstraram a fragilidade de algumas empresas e de seus sistemas de governança corporativa. Mediante este novo cenário mercadológico, o IBGC reformulou o código das melhores práticas de governança corporativa com foco em organizações empresariais, que se dividem em seis importantes tópicos:

1 PROPRIEDADE

- Cada sócio é um proprietário da organização, na proporção de sua participação no capital social. Os acordos entre sócios que tratem de compra e venda de suas participações, preferência para adquiri-las, exercício do direito a voto ou do poder de controle devem ser disponíveis aos demais sócios.
- O Estatuto ou Contrato Social deve prever, com clareza, as situações nas quais o sócio terá o direito de retirar-se da organização, bem como, as condições para que isto aconteça.
- A empresa deve divulgar sua Política de Distribuição de Dividendos e a frequência com que esse documento é revisado.

2 CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO

- O Conselho de Administração é o órgão colegiado encarregado do processo de decisão de uma organização em relação ao seu direcionamento estratégico. O Conselho recebe poderes dos sócios e presta contas a eles.
- A missão do Conselho de Administração é proteger e valorizar a organização, otimizar o retorno do investimento no longo prazo e buscar o equilíbrio entre os anseios das partes interessadas (*shareholders* e *stakeholders*).
- O prazo do mandato do conselheiro não deve ser superior a 2 (dois) anos.
- O número de conselheiros deve variar conforme o setor de atuação, porte, complexidade das atividades, estágio do ciclo de vida da organização e necessidade de criação de comitês. O recomendado é de, no mínimo, 5 (cinco) e, no máximo, 11 (onze) conselheiros.
- O Conselho de Administração deve manter atualizado um plano de sucessão do diretor presidente e assegurar que este o faça para todas as pessoas-chave da organização.
- As atividades do Conselho de Administração devem estar normatizadas em um Regimento Interno que torne claras as responsabilidades, atribuições e medidas a serem adotadas em situações de conflito, em especial, quando envolvidos o diretor-presidente e os sócios.
- Recomenda-se à instituição do Comitê de Auditoria analisar as demonstrações financeiras, promover a supervisão e a responsabilização da área financeira, garantir que a Diretoria desenvolva controles internos confiáveis (que o comitê deve entender e monitorar adequadamente), que a Auditoria Interna desempenhe a contento o seu papel e que os auditores independentes avaliem, por meio de sua própria revisão, as práticas da Diretoria e da Auditoria Interna. O comitê deve ainda, zelar pelo cumprimento do Código de Conduta da organização, quando não houver Comitê de Conduta (ou de Ética) designado pelo Conselho de Administração para essa finalidade. No caso do Comitê de Auditoria, pelo menos um integrante deverá ter experiência comprovada na área Contábil ou de Auditoria.
- A Auditoria Interna tem a responsabilidade de monitorar e avaliar a adequação do ambiente de controles internos e das normas e procedimentos estabelecidos pela gestão. Cabe a esses auditores atuar proativamente na

recomendação do aperfeiçoamento dos controles, das normas e dos procedimentos, em consonância com as melhores práticas de mercado.

- O Conselho de Administração, como órgão central do sistema de governança das organizações, deve zelar para que seus diversos relacionamentos (com sócios, diretor-presidente, demais executivos, comitês, Conselho Fiscal e auditorias) ocorram de forma eficaz e transparente.

3 GESTÃO

- O diretor-presidente é responsável pela gestão da organização e coordenação da Diretoria. Ele atua como elo entre a Diretoria e o Conselho de Administração.
- O diretor-presidente e os demais diretores devem garantir um relacionamento transparente e de longo prazo com as partes interessadas (**stakeholders**) e definir a estratégia de comunicação com esses públicos.
- O diretor-presidente deve garantir que sejam prestadas aos *stakeholders* as informações de seu interesse, além das que são obrigatórias por lei ou regulamento, tão logo estejam disponíveis.
- O diretor-presidente, em conjunto com a Diretoria e auxiliado pelos demais órgãos de controle vinculados ao Conselho de Administração, é responsável pela elaboração e proposição para aprovação do Conselho de sistemas de controles internos.
- O diretor-presidente e a Diretoria devem zelar pelo cumprimento do Código de Conduta da organização aprovado pelo Conselho de Administração.
- A Diretoria deve facilitar o acesso dos membros do Conselho de Administração e do Conselho Fiscal às instalações da companhia e informações, arquivos e documentos necessários ao desempenho de suas funções, inclusive os relativos a exercícios anteriores.

4 AUDITORIA INDEPENDENTE

- Toda organização deve ter suas demonstrações financeiras auditadas por auditor externo independente.
- De forma clara, os auditores independentes devem manifestar se as demonstrações financeiras elaboradas pela Diretoria apresentam adequadamente a posição patrimonial e financeira e os resultados do período.

- O Conselho de Administração e/ou o Comitê de Auditoria devem estabelecer com os auditores independentes o plano de trabalho e o acordo de honorários.
- Os auditores independentes devem reportar ao Comitê de Auditoria e, na falta deste, diretamente ao Conselho de Administração os seguintes pontos: discussão das principais políticas contábeis, deficiências relevantes e falhas significativas nos controles e procedimentos internos, tratamentos contábeis alternativos, casos de discordâncias com a Diretoria, avaliação de riscos e análise de possibilidade de fraudes.
- Os auditores, em benefício de sua independência, devem ser contratados por período predefinido, podendo ser recontratados após avaliação formal e documentada, efetuada pelo Comitê de Auditoria e/ou Conselho de Administração de sua independência e desempenho, observadas as normas profissionais, legislação e os regulamentos em vigor.
- O auditor não pode auditar o seu próprio trabalho. Conseqüentemente, como regra geral, não deve realizar trabalhos de consultoria para a organização que audita. O auditor independente deve assegurar, anualmente, a sua independência em relação à organização.

5 CONSELHO FISCAL

- O Conselho Fiscal é parte integrante do sistema de governança das organizações brasileiras. Conforme o estatuto pode ser permanente ou não.
- A lei define a forma de eleição dos membros do Conselho Fiscal. Quando não houver controlador definido ou existir apenas uma classe de ações, a instalação do Conselho Fiscal, solicitada por algum grupo de sócios, deve ser facilitada pela organização.
- O Conselho Fiscal não substitui o Comitê de Auditoria.
- O Conselho Fiscal deve acompanhar o trabalho dos auditores independentes, contábeis e outros, bem como, acompanhar o relacionamento desses profissionais com a Administração. Os auditores devem comparecer às reuniões do Conselho Fiscal sempre que isto for solicitado, para prestar informações relacionadas ao seu trabalho. O Conselho Fiscal e os auditores independentes devem buscar uma agenda de trabalho produtiva e mutuamente benéfica.

- O Conselho Fiscal deve acompanhar o trabalho da Auditoria Interna em cooperação com o Comitê de Auditoria.
- Recomenda-se incluir na política de divulgação de informações da companhia o parecer do Conselho Fiscal.

6 CONDOTA E CONFLITO DE INTERESSES

- Além do respeito às leis do país, toda organização deve ter um Código de Conduta que comprometa administradores e funcionários.
- O Código de Conduta deve enquadrar como violação ao princípio básico da equidade o uso de informações privilegiadas para benefício próprio ou de terceiros.
- Para a política de negociação de ações a companhia aberta deve adotar, por deliberação do seu Conselho de Administração, uma política de negociação de valores mobiliários de sua emissão.
- A fim de, assegurar maior transparência sobre a utilização dos recursos dos seus sócios, as organizações devem elaborar uma política sobre suas contribuições voluntárias, inclusive políticas.

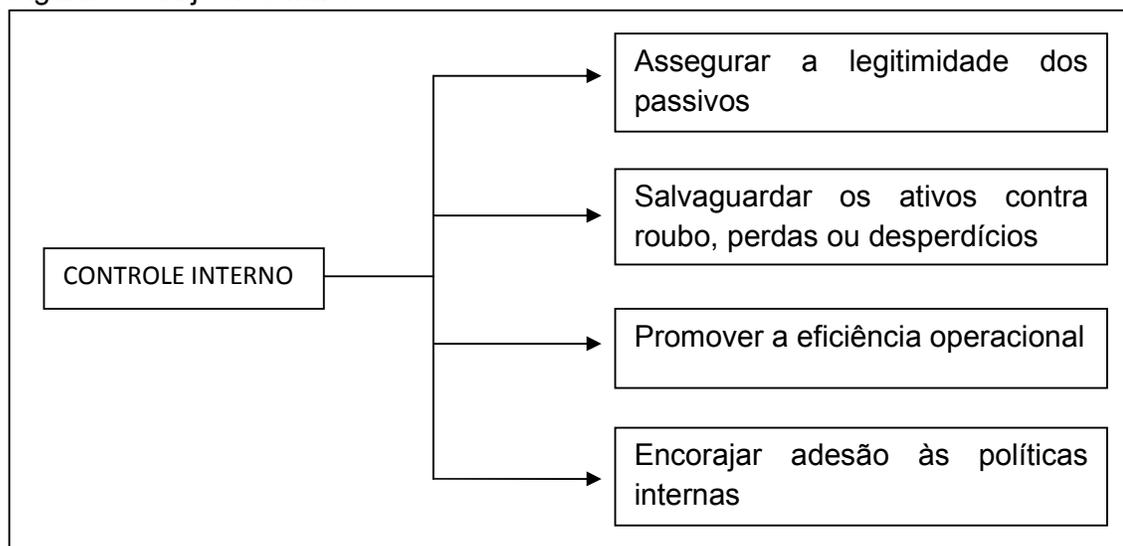
NOTA: O código completo está disponível em www.ibgc.org.br.

3 CONTROLE INTERNO

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) (apud ATTIE, 2011) reconhece o controle interno como um planejamento organizacional, contendo métodos e medidas, afim de, proteger o ativo da empresa, verificar a veracidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas traçadas pela administração. Ainda, Migliavacca (2004) afirma que, para a auditoria interna, o controle interno é a forma de adoção e emprego das atividades da empresa e tem como finalidade promover, dirigir, restringir, governar e verificar as transações, de modo que, a empresa alcance o seu objetivo.

Botelho (2003) apresenta a figura abaixo demonstrando os principais objetivos do controle interno:

Figura 3 – Objetivos Macro



Fonte: BOTELHO (2003, p. 25)

A finalidade dos controles internos é a de prover as melhores condições para se atingirem os objetivos específicos da empresa. Tais condições decorrem das medidas adotadas pela empresa a fim de fornecer o suporte necessário para o alcance de objetivos, que podem ser divididos em três grupos: otimizar processos, incrementar a transparência e assegurar a conformidade (*compliance*). (JUNIOR, 2005, p. 183-184)

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (2003, NBC T 16.8) define o controle interno “como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público”. Afirma ainda que “controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público”, cuja finalidade é:

- Salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais.
- Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente.
- Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada.
- Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas.
- Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade.

- Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

3.1 TIPOS DE CONTROLE

Migliavacca (2004) classifica os controles em duas categorias: controles preventivos e controles detectivos:

- Os controles preventivos têm como objetivo prevenir ocorrências antes que o fato aconteça. Esse tipo de controle impede os erros durante o processamento dos dados. Alguns exemplos de controle preventivo são: pessoas íntegras, treinadas e confiáveis; separação das funções, um sistema adequado de autorização para evitar o mau uso dos recursos da empresa, documentos e controles adequados no processamento de transações e controles físicos sobre os ativos da empresa.

- Já os controles detectivos têm como objetivo detectar os erros durante o processamento dos dados. Esse tipo de controle mede a eficiência dos controles preventivos. Alguns exemplos de controles detectivos são: registro das atividades, verificações independentes, reconciliações bancárias e contábeis, confirmação de saldos de contas de terceiros, contagem de caixa, inventários e análise das diferenças.

3.2 A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA A GESTÃO DAS EMPRESAS

Para Attie (2011) a importância do controle interno fica evidente quando se torna impossível idealizar a melhoria da empresa que não dispõe de controles que possam auxiliar a continuidade do fluxo de operações e informações geradas. A confiabilidade gerada por esse fluxo de operações e pelas informações é o que possibilita ao empresário, mediante a sua experiência administrativa, tomar as decisões necessárias para o desenvolvimento dos seus negócios.

Attie (2011) considera oportuno ao falar sobre a importância do controle interno, a análise do crescimento de uma empresa. Na sua fase inicial, pode-se observar que o dono é o mentor de todos os processos; ele é o ponto referencial do controle: pontualidade dos funcionários, padrão de qualidade dos produtos e/ou

serviços, o despacho e a entrega ao cliente, o pedido, as contas a pagar e receber, entre outros. A partir do momento em que a empresa inicia sua fase de crescimento, cresce também a demanda das atividades em todos os setores, ficando inviável e quase impossível do dono continuar gerenciando todos os processos. Mediante essa mudança no cenário organizacional, surgiu a necessidade do gestor delegar funções a outros funcionários e esperar que haja o mesmo comprometimento que o próprio dono tinha na gestão de seus negócios.

“O controle interno, em uma empresa altamente informatizada, possibilita o levantamento de um desajuste entre decisão e execução, favorecendo o alcance das causas e as subseqüentes ações corretivas”. (PEREIRA, 2004, p. 33). Desta forma, proporcionando subsídios fundamentais para o desenvolvimento e a prática de uma gestão eficaz. De modo que, se construa um forte vínculo entre a gestão, o controle interno, a eficácia e a continuidade dos negócios.

Segundo Migliavacca (2004), bons controles internos adicionam valor à empresa, pois propiciam maior credibilidade financeira e influenciam possíveis compradores ou sócios. O autor ainda cita três aspectos que tornam importante o uso desta ferramenta na gestão dos negócios:

1. A salvaguarda dos ativos: por meio do controle as empresas protegem seus ativos contra eventuais roubos, perdas, uso indiscriminado e danos morais.
2. O desenvolvimento de seus negócios: com a concorrência cada vez mais acirrada é necessário que as empresas adotem sistemas de controle interno que lhe permita maior rapidez e segurança nas tomadas das decisões.
3. O resultado de suas operações: o controle interno, ao fornecer informações em tempo hábil à administração da empresa, aumenta as oportunidades de bons negócios, redução de custos e o nível de confiança dos clientes e funcionários.

Junior (2005) afirma que o controle depende da forma como a empresa é administrada e que possui alguns componentes, meios que possibilitam a empresa atingir suas metas, que por vez, estão inter-relacionados e devem ser integrados aos processos gerenciais:

- Ambiente de controle: corresponde à postura da organização frente ao risco, estabelecendo como o risco é visto e administrado pelos profissionais da organização.

- Definição dos objetivos: através do ERM (Gerenciamento Integrado de Riscos) é possível assegurar que a gerência dispõe de um processo implementado que lhe permita definir os objetivos de forma alinhada à missão da empresa. É importante ressaltar que os objetivos devem ser definidos antes da identificação dos eventos que possam afetar seu alcance.
- Identificação dos eventos: os eventos internos e externos que afetam o cumprimento dos objetivos devem ser identificados e separados entre riscos e oportunidades, sendo estas, canalizadas de volta para as estratégias gerenciais ou processos de definição de objetivos.
- Avaliação de risco: os riscos devem ser avaliados com base na probabilidade e no impacto. Os resultados dessa avaliação devem orientar o seu gerenciamento. Esses riscos devem ser avaliados como inerentes e residuais.
- Respostas ao risco: a gerência deve estabelecer as regras e ações de gerenciamento, aceitando, reduzindo, partilhando ou evitando os riscos.
- Atividades de controle: as políticas e procedimentos devem ser estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam tomadas de forma eficaz.
- Informação e comunicação: as informações relevantes devem ser identificadas, coletadas e informadas na forma e nos prazos que permitam às pessoas executar suas tarefas com eficácia.
- Monitoração: a monitoração das atividades da empresa deve ser um processo contínuo e permanente, previsto em todas as atividades gerenciais.

Migliavacca (2004, p.205) diz que “o maior efeito dos bons controles internos é que eles proporcionam a normalidade do ambiente, necessária para a organização florescer. Muitas vezes o benefício da existência de bons controles é subjacente, invisível, até o imprevisto acontecer”.

4 AUDITORIA

A palavra auditoria tem origem do latim “auditor”, que significa ouvir.

De acordo com Magalhães, Lunkes e Muller (2001), a auditoria surgiu no século XIV, na cidade de Bruges, na Bélgica, por iniciativa de comerciantes que se reuniam para negociar. Já no Brasil, segundo Jund (2001), a auditoria surgiu no

século XX em empresas familiares e em corporações internacionais de grande porte. Na época, as auditorias eram realizadas por auditores vindos de outros países, afim de, passar informações das filiais para a matriz no exterior.

Cherman (2005, p.01 apud SÁ 2000) define que “A auditoria é a técnica contábil do sistemático exame dos registros visando apresentar conclusões críticas e opiniões sobre situações patrimoniais e aquelas dos resultados quer formadas quer em processo de formação”. Para o autor, essa prática tende a prevenir erros e fraudes que podem ocorrer na empresa.

Auditoria¹ é um exame cuidadoso e sistemático das atividades desenvolvidas em determinada empresa ou setor, cujo objetivo é averiguar se elas estão de acordo com as disposições planejadas e/ou estabelecidas previamente, se foram implementadas com eficácia e se estão adequadas (em conformidade) à consecução dos objetivos.

A auditoria tem função organizacional de revisão, avaliação e emissão de opinião quanto ao ciclo administrativo (planejamento/execução/controle) em todos os momentos e/ou ambientes das entidades. Sua atuação visa verificar e/ou constatar a qualidade dos processos e resultados organizacionais já. (GIL, 1999 apud, Trisciuzzi, 2009 p.80)

A atividade de auditoria deve abranger o estudo dos controles internos aplicáveis às operações e atividades departamentais e à confirmação de fidedignidade dos valores expressos nas demonstrações financeiras e todos os informativos gerenciais em todas as empresas controladas, coligadas, subsidiárias ligadas, em caráter permanente, à matriz. (ATTIE, 2007, p. 19)

Magalhães, Lunkes e Muller (2001) caracterizam como objetivos da auditoria todos os elementos pertencentes ao patrimônio administrativo que uma empresa possui:

- a) O planejamento global: planejamento estratégico, de departamentos, de setores e operacionais.
- b) O controle interno: refere-se às normas e procedimentos adotados pela empresa.
- c) O sistema de informação contábil: refere-se a um conjunto de variáveis internas que interferem no funcionamento da empresa.

¹ WIKIPÉDIA. A enciclopédia livre. Disponível em: <<http://www.wikipedia.org>>. Acesso em 17 jul. 2012.

Sobretudo, a auditoria tem um papel preventivo, afim de, preservar o patrimônio dos fundadores e acionistas.

Para Magliavacca (2004) a auditoria divide-se em dois grupos: auditoria interna e auditoria externa, conforme mostra o quadro abaixo que define as individualidades de cada um.

Figura 4 – Diferenças entre auditoria externa e interna

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

Fonte: MIGLIAVACCA (2004, p. 48)

Migliavacca (2004) alega que, embora cada qual possua características individuais, ambas são importantes para as empresas e que uma completa a outra, afirma ainda, que o interessante seria que trabalhassem em harmonia.

4.1 AUDITORIA INTERNA

Boynton, Johnson e Kell (2002) afirmam que, a auditoria interna teve início como uma função administrativa que apenas verificava as contas antes de seus pagamentos. Com o tempo, passou a assumir uma função altamente profissional, avaliando todas as atividades financeiras e não financeiras da organização, sempre com eficiência e eficácia. Já Cherman (2005), diz que, o surgimento da auditoria interna nas empresas deu-se pela complexidade das operações e pela necessidade da implantação de normas e procedimentos. Com essas mudanças, surgiu a necessidade da criação de um departamento de auditoria interna que responde diretamente ao conselho administrativo e ao comitê de auditoria.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 932) ao especificarem o conceito de auditoria interna, descrevem a definição do *Institute of Internal auditors (IIA)* “Auditoria interna é uma atividade independente, de fornecimento de segurança objetiva e de consultoria que visa acrescentar valor a uma organização e melhorar suas operações [...]”. Tendo como objetivo proporcionar a organização uma abordagem sistemática com eficácia nos processos de gerenciamentos de riscos e controle.

O CFC (2003, NBC TI 01) define que

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

Ainda segundo a CFC (2003), o foco dessa atividade é técnico, objetivo, ordenado e disciplinado, sempre agregando valor ao resultado da organização, aperfeiçoando os processos, a gestão e os controles internos.

Attie (2007, p. 18) ao destacar a finalidade da auditoria interna diz que

A empresa, visando resguardar e salvaguardar seus interesses, constitui, por política, a área de auditoria interna que tem por finalidade fornecer aos administradores, em todos os níveis, informações que os auxiliem a controlar as operações e atividades pela quais são responsáveis.

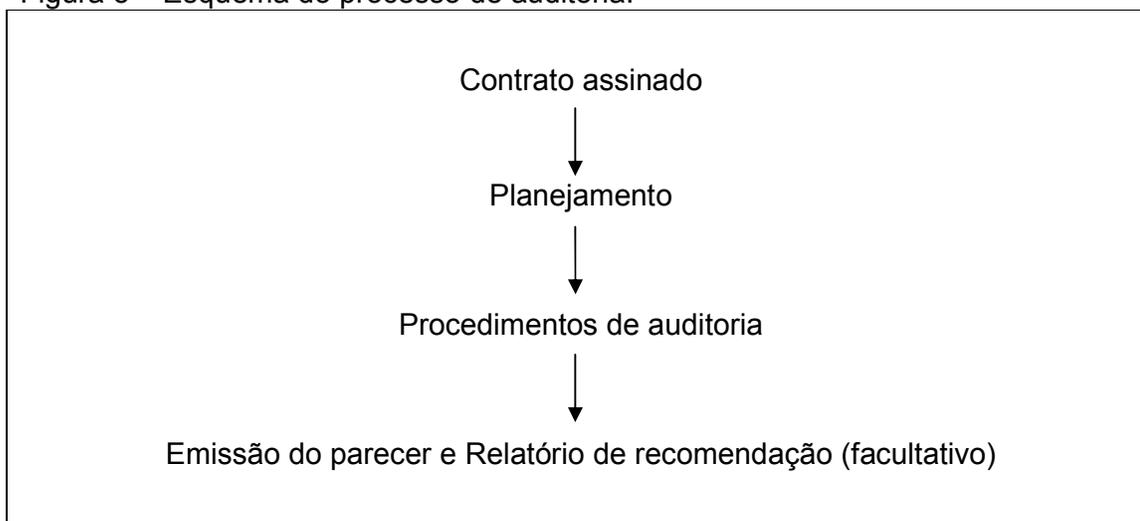
De acordo com Jund (2001), a auditoria interna desempenha funções através da:

- Adequação e eficácia dos controles.
- Integridade e confiabilidade das informações, registros e sistemas.
- Eficiência e eficácia na utilização dos recursos, procedimentos e métodos disponíveis pela empresa.
- Compatibilidade das operações e programas com os objetivos da empresa.
- Assessorar a gerencia e os acionistas
- Simplificar os procedimentos, minimizando os custos.
- Melhorar o desempenho dos departamentos.
- Corrigir problemas organizacionais e operacionais.
- Aperfeiçoar a aplicação da legislação fiscal.
- Melhorar a qualidade e a velocidade das informações para a tomada da decisão.

Atribuições:

- Avaliar as demonstrações financeiras, os procedimentos para apuração, pagamentos e recuperação de impostos de acordo com as leis.
- Avaliar a integridade e confiabilidade das informações e dos registros contábeis, operacionais e sistemáticos.
- Analisar normas, procedimentos, controles internos e a estrutura organizacional (eficiência, efetividade, qualidade e segurança).
- Prevenir ou revelar erros e fraudes.
- Averiguar se os objetivos e metas estabelecidas pela empresa estão sendo alcançadas.
- Prestar apoio ao Conselho Administrativo e Fiscal da empresa.
- Acompanhar o cumprimento de recomendações decorrentes dos trabalhos de auditoria.
- Elaborar um plano anual de auditoria.

Figura 5 – Esquema do processo de auditoria.



Fonte: LINS (2011, P. 57)

4.1.1 Risco de auditoria interna

Segundo o CFC (2003) a análise dos riscos da auditoria interna deve ser feita na fase do planejamento, onde devem ser considerados os aspectos abaixo:

- A verificação e a comunicação de eventuais limitações ao alcance dos procedimentos da Auditoria Interna, considerando o volume ou a complexidade das transações e das operações.
- A extensão da responsabilidade do auditor interno no uso dos trabalhos de especialistas.

De acordo com Lins (2011, p. 207), “o risco de auditoria consiste na possibilidade do auditor emitir uma opinião inadequada (...)”. Para o autor, a análise do risco baseia-se em dois níveis:

1. Geral: considera as demonstrações contábeis, as atividades, a qualidade da administração, o sistema contábil, os controles internos, a situação econômica e financeira da empresa.
2. Específicos: relativo ao saldo das contas ou natureza e ao volume das transações.

Lins (2011) ainda classifica o risco de auditoria em três:

1. Riscos inerentes: é comum a qualquer atividade operacional. Tem ênfase na parte operacional, muitas vezes por não haver um controle interno. Uma de suas características é o fato de ser de difícil mensuração.

2. Risco de controle: refere-se a possibilidade de ocorrência de um erro material em um saldo ou em um conjunto de transações, os quais não podem ser evitados com os controles internos.

3. Risco de detecção: está na possibilidade dos procedimentos executados pela auditoria não serem capazes de detectar um erro.

4.2 FRAUDES E ERROS

De acordo com o Artigo: Auditoria e a detecção de fraudes e erros (2006), a auditoria não tem como principal atividade a detecção de fraudes e erros, no entanto, a auditoria deve assessorar a administração da empresa, afim de, prevenir as fraudes e os erros. (CFC, 2009).

Para o CFC (2009) “O termo “fraude” aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários”.

O termo “erro” aplica-se a ato não-intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários. (CFC, 2009, NBC TI 01)

Migliavacca (2004) destaca os fatores que contribuem para a ocorrência das fraudes nas empresas:

- Integridade moral: parte da má-fé do indivíduo. A formação moral é um dos aspectos mais importantes para a prevenção da fraude.
- Pressões circunstanciais: parte da pressão das necessidades materiais, quando o indivíduo sente-se pressionado a manter seu padrão de vida superior às suas necessidades, então, surgem as falhas de caráter: inveja, cobiça.
- Oportunidade: parte da existência de condições propícias, em que o indivíduo de caráter fraco e sob pressão cai em tentação e pratica o ato lesivo.

Independente dos fatores mencionados acima, bons controles internos são aliados que ajudam a inibir esse tipo de acontecimento em qualquer estrutura organizacional. (MIGLIAVACCA, 2004).

4.3 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

Segundo o CFC (2005) “O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável e as práticas operacionais da entidade e o nível geral de competência de sua administração”. O auditor deve planejar a auditoria de acordo com as Normas Profissionais de Auditor Independente.

Conforme Attie (2011), o planejamento estabelece alguns critérios importantes para a execução: como, onde, quanto e por quem. Deve-se basear-se em previsões sobre o que poderá acontecer. É necessário preparar-se para os obstáculos, dificuldades e problemas que podem obstruir o resultado final.

O CFC (2005) destaca os principais fatores relevantes para o planejamento:

- a) Possuir absoluto conhecimento das práticas contábeis da empresa, bem como, as alterações em relação ao exercício anterior.
- b) Conhecer o sistema contábil e os controles internos da empresa e seu grau de confiabilidade.
- c) Identificar as áreas importantes da empresa e quais os riscos de auditoria.
- d) Identifica a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos a serem aplicados.
- e) Verificar se a empresa possui entidades associadas ou filiais.
- f) Fazer uso de outros trabalhos de auditores independentes, especialistas ou auditores internos.
- g) Avaliar a natureza, o conteúdo e a oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade.
- h) Respeitar os prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

De acordo com Attie (2011), quando a auditoria estiver sendo realizada pela primeira vez na empresa, devem-se seguir alguns quesitos:

- a) Obter informações para averiguação dos demonstrativos contábeis do exercício atual, afim de, verificar se há incoerência nas informações.
- b) Comparar o saldo final do exercício anterior com o saldo inicial do exercício atual.

- c) Verificar se as práticas contábeis utilizadas no exercício atual são compatíveis ao do exercício anterior.
- d) Identificar os fatos relevantes que possam afetar as atividades da empresa, bem como, sua situação patrimonial e financeira.
- e) Identificar os acontecimentos do exercício anterior.

O Planejamento da Auditoria é a etapa do trabalho na qual o auditor independente estabelece a estratégia geral dos trabalhos a executar na entidade a ser auditada, elaborando-o a partir da contratação dos serviços, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, de modo que possa desempenhar uma auditoria eficaz. (CFC, 2005, NBC T 11.4)

De acordo com Lins (2011, p. 195) “um planejamento mal elaborado pode comprometer todo o trabalho de auditoria, em alguns casos, de forma irreversível e danosa para a empresa de auditoria, notadamente quanto se trata de avaliação de riscos.” Muitas informações que compõe o planejamento são obtidas através do trabalho de campo, o que implica a necessidade do auditor revisar e ajustar o planejamento quanto necessário.

O CFC (2005) destaca alguns aspectos de informações e condições que devem ser analisados na auditoria, ainda que, algumas dessas variáveis podem mudar de acordo com a atividade da empresa, seu tamanho, seus sistema contábil, seus controles internos e a sua administração. A análise desses fatores é a base para identificar possíveis riscos que possam afetar a eficácia no funcionamento da empresa.

O CFC (2005) ainda recomenda que, caso seja constatado qualquer tipo de risco, que imediatamente, alguns fatores sejam discutidos entre o auditor e o administrador, conforme mostra o figura abaixo:

Figura 6 – Fatores importantes para a auditoria

Fatores econômicos
<ul style="list-style-type: none"> a) O nível geral da atividade econômica na área de atuação da empresa e fatores que podem influenciar seu desempenho, tais como, níveis de inflação, crescimento, recessão, deflação, desemprego, situação política. b) As taxas de juros e as condições de financiamento. c) As políticas governamentais: fiscal, cambial e tarifas para importação e exportação. d) O controle sobre capitais externos.
Legislação aplicável
<ul style="list-style-type: none"> a) Os impostos, as taxas e as contribuições que a empresa está sujeita. b) As contribuições sociais que a empresa está sujeita. c) A regulamentação própria do setor de atividade. d) As informações que a empresa deve fornecer a terceiros em função de suas atividades: bancos, companhias abertas, seguradoras, fundos de pensão.
Práticas operacionais da entidade
<ul style="list-style-type: none"> a) A natureza das atividades e o tipo de operações que ela realiza. b) A localização das instalações e o grau de integração entre elas. c) Os produtos que fabrica, comercializa, ou os serviços que executa. d) Os mercados de atuação e sua participação neles. e) Sistemas de controle interno das principais atividades: vendas, compras, produção, pessoal, estocagem, tesouraria. f) As margens de resultado operacional bruto, de contribuição e de resultado líquido. g) As políticas de vendas, <i>marketing</i>, compras, estocagem, produção, manutenção e conservação de bens e de recursos humanos. h) As políticas de importação e exportação e de formação de preços, as tendências, a qualidade dos produtos e a garantia dos produtos pós-venda. i) A identificação de clientes e fornecedores estratégicos ou importantes e a forma de relacionamento com eles. j) As modalidades de inventários. k) As franquias, licenças, marcas e patentes. l) A pesquisa e o desenvolvimento de novos produtos ou serviços. m) Os sistemas de informações sobre as operações. n) O uso de manuais operacionais. o) O grau de interferência da administração e dos controladores nas operações da empresa. p) Os controles gerenciais.
Competência da administração
<ul style="list-style-type: none"> a) A estrutura corporativa e o grau de relacionamento com os controladores. b) As formas de relacionamento com partes relacionadas.

- c) As formas de eleições e designações da administração.
- d) A composição e a propriedade do capital social e suas modificações em relação ao exercício anterior.
- e) A estrutura organizacional, os limites de alçada e as definições de linhas de responsabilidade.
- f) Os objetivos e o plano estratégico da administração.
- g) As aquisições, as fusões, as incorporações ou as cisões efetuadas no período, ou os efeitos decorrentes dessas operações realizadas em períodos anteriores, e suas influências na administração.
- h) A independência da administração para a tomada de decisões.
- i) A frequência das reuniões da administração e o grau de decisões tomadas.

Práticas contábeis adotadas

- a) Comparar as práticas contábeis adotadas no exercício com as adotadas no exercício anterior.
- b) Dimensionar seus efeitos na posição patrimonial e financeira e no resultado da empresa.

Sistema contábil e de controle interno

- a) Ter conhecimento do sistema de contabilidade adotado pela empresa e de sua integração com os sistemas de controles internos.
- b) Avaliar o grau de confiabilidade das informações geradas pelo sistema contábil, sua tempestividade e sua utilização pela administração.
- c) Avaliar o grau de confiabilidade dos controles internos adotados pela empresa, mediante a aplicação de provas de procedimentos de controle, dentro da abrangência definida na NBC T 11.9.

Áreas importantes da entidade

- a) Verificação dos casos em que elas têm efeitos relevantes sobre as transações da empresa e se refletem nas Demonstrações Contábeis.
- b) A localização das unidades operacionais em que a empresa realiza suas transações.
- c) A estrutura de recursos humanos, a política de pessoal adotada, a existência de fundo de pensão, os compromissos com sindicatos, os níveis salariais e os tipos de benefícios indiretos.
- d) A identificação de clientes importantes, a participação no mercado, as políticas de preços, as margens de lucro, a qualidade e a reputação dos produtos e serviços, as estratégias mercadológicas, garantia dos produtos e outros fatores comerciais.
- e) A identificação de fornecedores importantes de bens e serviços, a avaliação da qualidade dos produtos e serviços, as garantias de entrega, os contratos de longo prazo, as importações, formas de pagamento e os métodos de entrega dos produtos.
- f) Os inventários, com identificação de locais, quantidades, tipos de armazenamento, pessoal envolvido e outros fatores.
- g) As franquias, as licenças, as marcas e as patentes quanto a contratos e registros existentes.
- h) Os investimentos em pesquisa e desenvolvimento.
- i) Os ativos, os passivos e as transações em moeda estrangeira.
- j) A legislação, as normas e os regulamentos que afetam a entidade.

- k) A estrutura do passivo e os níveis de endividamento.
- l) A qualidade e a consistência dos níveis de informação gerencial para a tomada de decisões.
- m) Os índices e as estatísticas de desempenho físico e financeiro.
- n) A análise da tendência da empresa.

Volume de transações

- a) O conhecimento e o dimensionamento mais adequado dos testes a serem aplicados e dos períodos em que tais volumes são mais significativos.
- b) A identificação de como as normas internas são seguidas, as suas diversas fases, as pessoas envolvidas e os controles internos adotados sobre elas.
- c) A definição das amostras a serem selecionadas e a noção da existência de um grande volume de transações de pequeno valor ou de um volume pequeno de transações, mas com valor individual significativo.

Complexidade das transações

- a) A complexidade das transações de uma empresa pode significar a necessidade de planejar a execução dos trabalhos com profissionais mais experientes ou de haver uma supervisão mais direta durante sua realização.
- b) As operações complexas podem ser passíveis de erro e fraude com maior freqüência se não possuírem controles que atendam às exigências e riscos das operações.
- c) As transações complexas podem determinar um ciclo mais longo para a realização do negócio e margens de lucros não-uniformes para um mesmo tipo de operação, visto existir, muitas vezes, o fator oportunidade.
- d) Uma empresa com operações complexas exige maior grau de especialização e experiência da administração.

Entidades associadas, filiais e partes relacionadas

- a) Definir se os exames são extensivos as partes relacionadas, como controladas e coligadas, e se abrangem as filiais e as unidades operacionais da empresa.
- b) Definir a natureza, a extensão e a oportunidade dos procedimentos de auditoria a serem adotados em relação as partes relacionadas, podendo ocorrer, inclusive, a necessidade de elaboração de um programa de auditoria específico, porém, coordenado com o planejamento global para o grupo de empresa.
- c) Entender a natureza das operações com as partes relacionadas e seu impacto nas Demonstrações Contábeis.
- d) Ter em conta que situação semelhante pode ocorrer com o planejamento nas filiais e unidades operacionais, pois estas podem ter, além das atividades próprias, outras decorrentes de uma política de descentralização determinada pela matriz. Cabe observar que, em muitas empresas, as unidades operacionais têm muita autonomia, como se fossem outras entidades, cabendo ao auditor avaliar esses aspectos para definir um planejamento adequado.

Trabalho de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos

- a) A necessidade do uso do trabalho de outros auditores ocorre quando estes realizam trabalhos para partes relacionadas, em especial quando os investimentos da empresa são relevantes, ou se faz necessário consolidar as Demonstrações Contábeis. No planejamento de auditoria, este aspecto é muito importante, pois deve haver uma coordenação entre os auditores independentes, de forma que, sejam cumpridos as normas profissionais e os prazos estabelecidos com as empresas auditadas.
- b) Dependendo das circunstâncias, pode ocorrer a necessidade de revisão dos papéis de trabalho do outro auditor independente.
- c) Quando o auditor de uma empresa investidora não examinar as Demonstrações Contábeis das empresas investidas e se os ativos destas representam parte relevante dos ativos totais daquela, deve considerar se pode assumir a incumbência.
- d) O uso do trabalho dos auditores internos deve ser avaliado quando da contratação dos serviços, e, ao elaborar o seu planejamento, o auditor independente deve ter noção clara do envolvimento com a auditoria interna da empresa a ser auditada, do nível de coordenação e colaboração a ser adotado e do tipo de trabalho que a auditoria interna vai realizar como suporte ao auditor independente.
- e) O uso de especialistas permite duas situações: a primeira, quando o profissional é contratado pelo auditor independente, respondendo este pelo trabalho efetuado por aquele. Nesta circunstância, o planejamento dos trabalhos é facilitado, já que existe maior entrosamento e vinculação entre o especialista e o auditor independente. A segunda ocorre quando o especialista é contratado pela empresa a ser auditada, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas Demonstrações Contábeis.

Natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres e relatórios

- a) Quando da contratação dos serviços de auditoria, o auditor independente deve identificar com a administração da empresa os pareceres e os relatórios a serem por ele emitidos, os prazos para sua apresentação e os conteúdos dos relatórios.
- b) Os relatórios e os pareceres a serem emitidos devem obedecer aos prazos, previamente, estabelecidos.

Exigências e prazos estabelecidos por órgãos reguladores

- a) Determinadas atividades estão sujeitas ao controle e à regulamentação por organismos oficiais, como as áreas de mercado de capitais, mercado financeiro, mercado segurador e outras. As empresas que exercem atividades reguladas por estes organismos têm de submeterem-se às exigências por eles estabelecidas, que, muitas vezes, fixam prazos para a entrega de documentações contábeis, relatórios e pareceres de auditor independente e informações periódicas sobre dados contábeis, financeiros, econômicos e físicos, visando a informar terceiros interessados sobre o desempenho da empresa. O auditor independente, ao executar seu planejamento, deve observar o enquadramento da empresa auditada em tais exigências, de modo que, cumpra as responsabilidades assumidas.
- b) A identificação de tais exigências também deve ser feita quando da avaliação dos trabalhos a serem oferecidos à empresa auditada, conforme estabelece a NBC P 1 - Normas Profissionais de Auditor

Independente.

- c) O auditor deve estar suficientemente esclarecido quanto às penalidades a que está sujeito pelo não-cumprimento de prazos para a entrega dos trabalhos sob sua responsabilidade.
- d) Sempre que a empresa auditada estabelecer limitações para que o auditor possa cumprir os prazos a que estiver sujeito por força de compromissos contratuais, deve formalizar tais circunstâncias à administração, destacando os efeitos pecuniários respectivos.

Fonte: Resolução CFC nº 1.035/05

4.3.1 Objetivos do planejamento

Segundo CFC (2009) os objetivos do planejamento são:

- a) Obter conhecimento das atividades da entidade.
- b) Cumprir todos dos serviços contratados pela empresa dentro dos prazos e compromissos estabelecidos.
- c) Assegurar que as áreas importantes da empresa e os valores relevantes contidos em suas demonstrações contábeis recebam a atenção exigida.
- d) Identificar os problemas da empresa.
- e) Identificar a legislação aplicável à empresa.
- f) Estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem efetuados, em concordância com os termos constantes no contrato de prestação do serviço de auditoria.
- g) Definir a forma de divisão das tarefas entre os membros da equipe de trabalho, quando houver.
- h) Facilitar a supervisão dos serviços executados.
- i) Propiciar a coordenação do trabalho a ser efetuado por outros auditores independentes e especialistas.
- j) Buscar a coordenação do trabalho a ser efetuado por auditores internos.
- k) Identificar os prazos para entrega de relatórios, pareceres e outros informes decorrentes do trabalho contratado pela empresa.

4.3.2 Conteúdo do planejamento

Segundo Attie (2011), essa etapa baseia-se nos aspectos mencionados anteriormente. Trata-se de um pré-planejamento, em que o auditor usará de sua experiência para alinhar os passos que o levará ao objetivo que deseja alcançar.

- Cronograma: evidenciam-se as etapas e as épocas em que serão executados os trabalhos. Devem-se relatar as áreas, as unidades e as partes relacionadas que serão atingidas pela auditoria.
- Procedimentos da auditoria: devem-se documentar todos os procedimentos programados, como, sua extensão e oportunidade de aplicação.
- Relevância e planejamento: considera-se a ocorrência de fatos que possam afetar a entidade e a opinião do auditor sobre as Demonstrações Contábeis.
- Riscos de auditoria: efetua-se a avaliação de todos os riscos possíveis para que os trabalhos sejam programados adequadamente evitando informações incorretas.
- Pessoal designado: sempre que o trabalho possuir uma equipe técnica, a mesma deve ser supervisionada pelo auditor.
- Épocas oportunas dos trabalhos: o autor menciona alguns critérios para definir qual a melhor época para a realização da auditoria:
 - o conteúdo da proposta de trabalho aprovada pela empresa.
 - a existência de épocas cíclicas nos negócios da empresa.
 - as épocas em que a presença física do auditor é recomendável para efetuar avaliações sobre as transações da empresa.
 - as épocas adequadas para a inspeção física dos estoques e de outro ativos.
 - o momento adequado para solicitar confirmações de saldos e informações de terceiros, como advogados, por exemplo.
 - a necessidade de cumprimento de prazos fixados pela própria administração da empresa ou por órgãos reguladores.
 - fatores econômicos que afetem a empresa, tais como, avaliação de efeitos de mudanças de política econômica pelo governo ou aprovação de legislação ou normas regulamentadoras que influenciam de forma significativa os negócios da empresa.
 - a possibilidade de utilizar trabalhos de auditores internos e de especialistas que sirvam de subsídio ao trabalho do auditor independente, de modo que, estejam terminados e revisados de forma coordenada com o cronograma de trabalho definido no planejamento.
 - a existência de fato relevante que possa afetar a continuidade normal dos negócios da empresa, caso em que pode ser requerida uma modificação no

planejamento, para avaliação dos efeitos sobre a empresa.

- os prazos para a emissão de pareceres e relatórios dos trabalhos realizados.

- Horas estimadas para a execução dos trabalhos: a proposta de trabalho deve apresentar uma estimativa de horas, as quais devem ser distribuídas entre as etapas do trabalho.
- Supervisão e revisão: tanto a supervisão quanto a revisão devem ser planejadas desde o início até o término da auditoria.

4.5 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Segundo Attie (2011), o desempenho da auditoria requer a utilização de ferramentas que possibilitem ao auditor formar a sua opinião, neste caso, cabe ao profissional aplicar os procedimentos adequados a cada empresa auditada de acordo com o objetivo da mesma.

Attie (2011, pg. 209) ao definir os procedimentos de auditoria afirma que

[...] os procedimentos de auditoria são as ferramentas técnicas, das quais o auditor se utiliza para a realização de seu trabalho, consistindo na reunião das informações possíveis e necessárias e avaliação das informações obtidas, para a formação de sua opinião imparcial.

CFC (2003, NBC TI 01) afirma que

Os procedimentos da Auditoria Interna constituem exames e investigações, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.

Segundo Mattos (2010), os procedimentos de auditoria mais utilizados são:

- Exame físico: proporciona ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou item examinado.
- Exame de documentos originais: possibilita a comprovação de transações comerciais ou de controle.

- **Confirmação:** possibilita a declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar a prova encontrada pelo auditor.
- **Conferência de cálculos:** é voltada para a constatação da adequação das operações aritméticas e financeira. É a única forma de constatação das várias operações que envolvem somas e cálculos.
- **Exame de escrituração:** constata a veracidade das informações contábeis.
- **Investigação minuciosa:** é o exame aprofundado da matéria auditada, como, o exame de um documento, uma análise, uma informação obtida.
- **Inquérito:** consiste na formação de perguntas e obtenção de respostas satisfatórias.
- **Exame dos registros auxiliares:** autentica os principais registros examinados. Deve ser conjugado com o uso de outras que possam comprovar a veracidade do registro principal.
- **Correlação das informações:** é o relacionamento harmônico do sistema contábil.
- **Observações:** essa técnica é indispensável à auditoria. Pode revelar erros, problemas ou deficiência através de exame.

De acordo com Attie (2001), a utilização adequada dos procedimentos de auditoria de acordo com a necessidade dos objetivos estabelecidos pela empresa, possibilita ao auditor formular o programa de trabalho de auditoria por área ou tarefa.

4.5.1 Parecer de auditoria

De acordo com Basso (2005), o parecer do auditor é denominado relatório sintético e seguem algumas normas previstas pela CFC.

O parecer de auditoria é o instrumento pelo qual o auditor expressa a sua opinião, em obediência às normas de auditoria; após a realização de todo o trabalho de campo, reunindo provas e evidências sobre as demonstrações contábeis, é que o auditor determina seu entendimento sobre a representatividade e o conjunto dos mesmos. (ATTIE, 2011, p. 93)

Segundo Florentino (1979 apud BASSO, 2005), o parecer de auditoria deve considerar alguns aspectos mínimos:

1. Endereçamento: deve ser endereçado e encaminhado a quem contratou a auditoria, geralmente a diretoria da organização.
2. Identificação do exame: deve ser mencionado o nome da organização auditada, a data ou período de realizado e as demonstrações contábeis envolvidas.
3. Características do exame: o auditor deve esclarecer que o exame foi de acordo com as normas de auditoria e que inclui verificações em livros contábeis e outros procedimentos técnicos de comprovação.
4. Opinião: o auditor deve informar se as demonstrações contábeis refletem a realidade da situação patrimonial, econômica, financeira e dos resultados operacionais obtidos no período examinado.
5. Obediência aos princípios e as Normas Técnicas de Contabilidade: o auditor informará se os procedimentos de contabilização da organização estão de acordo com as normas brasileiras de contabilidade, bem como, se o resultado está consistente com o do exercício anterior.
6. Fecho do parecer: o parecer deverá ser encerrado com o local e a data em que foi assinado, com a identificação do profissional auditor e da firma de auditora, se houver.

4.6 O PROFISSIONAL DE AUDITORIA INTERNA: O AUDITOR

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 33) afirmam que “Auditores internos são empregados das organizações que auditam. Desenvolvem uma atividade de avaliação dentro da organização, como um centro de serviços (...)”. A função desse profissional abrange todas as fases das atividades desenvolvidas por uma empresa, principalmente com auditorias de *compliance* e auditorias operacionais.

Para o CFC (2009, N°. 1.229) “Auditores internos são as pessoas que executam as atividades da função de auditoria interna. Os auditores internos podem fazer parte de um departamento de auditoria interna ou de uma função equivalente.”

Segundo Jund (2001), é importante que o auditor interno exerça a sua função, de modo que, passe credibilidade, integridade e confiabilidade quanto aos seus padrões morais e seguindo os princípios profissionais e qualificações pessoais, que, por sua vez, se apóiam em:

- Auto-análise: para ser justo o auditor deve ser autocrítico com o trabalho alheio.
- Imparcialidade: o auditor deve agir com a razão e não com o coração, afim de, evitar que seus sentimentos influenciem na realidade dos fatos.
- Sigilo profissional: os assuntos confidenciais devem ser discutidos apenas com pessoas autorizadas e em momentos e locais apropriados.
- Bom senso para revisão/sugestão de um ponto: é importante que o auditor tenha princípios como, tolerância dentro do que é justo, abandono de detalhes que não prejudiquem a todo, serenidade e equilíbrio ao julgar e atitude que o leve a virtude antes dos erros.
- Autoconfiança: o auditor precisa manter-se positivo para fazer um bom trabalho.
- Sentido objetivo: pelo fato do trabalho do auditor ser analítico, ele pode se perder nos detalhes, por isso, este profissional deve ser objetivo.
- Perspicácia nos exames: não basta o preparo técnico e a cultura se o auditor não tem perspicácia.
- Persistência: a persistência é fundamental quando o trabalho não produz resultados imediatos.
- Caráter: na profissão de auditor não é permitido que o profissional tenha falhas no caráter.
- Suspeita sobre conduta alheia: as suspeitas sobre a conduta de alguém devem possuir elementos comprobatórios, ou então, não devem ser levantadas.
- Informação qualificada: o auditor deve fundamentar o seu trabalho baseando-se na técnica adquirida através da escolaridade adequada, bem como, através da sua experiência de trabalho.
- Espírito de independência: o fato do auditor interno estar subordinado a hierarquia da organização, não lhe tira a necessidade de ser um profissional independente.
- Conhecimento: o auditor deve ser especialista em auditoria e a cada nova área de atuação deve se preparar com eficácia.

Ainda segundo Jund (2001), no exercício da profissão, os auditores podem ser responsabilizados por erros, falhas, omissões e/ou por dolo quanto à

veracidade das informações, bem como, pela forma com que realizam seus trabalhos e como emitem o seu parecer de auditoria. Essa responsabilidade é caracterizada da seguinte forma:

- Trabalhista: no caso da auditoria interna.
- Profissional: nos casos de auditoria externa, quando o profissional é contratado para prestar o serviço de auditoria.
- Civil: no caso de informação incorreta no parecer que venha a causar prejuízo a quem se favorecer dessas informações.
- Criminal: no caso de omissão ou incorreção no parecer de auditoria, configurada por dolo.

Uma vez encerrada a apresentação dos principais conceitos sobre governança corporativa, controle interno e auditoria interna, o capítulo a seguir discutirá os aspectos metodológicos da pesquisa.

5 MÉTODO DE PESQUISA

Segundo Martins (2004, p. 85), a especificação da metodologia é a parte que atende as questões: Como? Com quê? Quando? Com quem? É a etapa que dará início a pesquisa, com a busca exaustiva de dados. É a maneira com que a pesquisa será realizada.

5.1 TIPO DE PESQUISA

O desenvolvimento metodológico deste trabalho será através da pesquisa de estudo de caso, que nada mais é segundo Furaste (2007), que o estudo exaustivo de algum caso em particular, de pessoa ou instituição.

5.2 FORMA DE COLETA DOS DADOS

A coleta de dados será através da aplicação de um questionário contendo perguntas direcionadas aos gestores da empresa e também através de uma entrevista com os funcionários de todos os setores. Também se dará por meio de observação e de consulta aos documentos da empresa.

5.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Todas as respostas obtidas com a aplicação do questionário e com a entrevista, bem como, as informações adquiridas com a observação e com a consulta dos documentos serão organizadas em forma de texto para facilitar a compreensão do leitor.

5.4 LOCAL DO ESTUDO

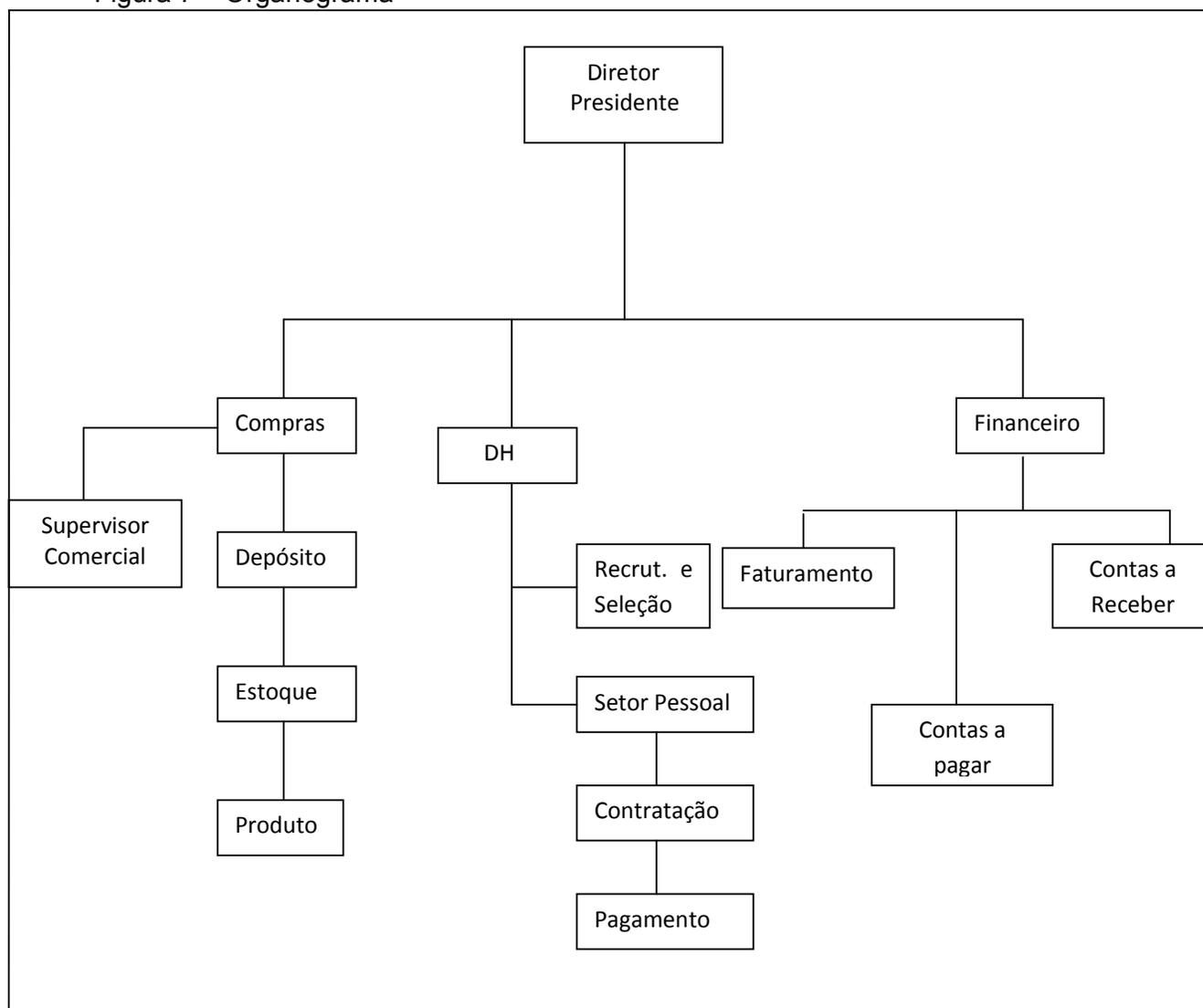
A empresa foi fundada por dois amigos no dia 18/05/2005 e tem como principal atividade a fabricação de embalagens de papelão ondulado, que proporciona faturamento anual de em média R\$ 3 milhões. Atualmente conta com 250 (duzentos e cinquenta) clientes ativos situados em no estado de Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

Com sede própria, possui atualmente a colaboração de 16 (dezesseis) funcionários, distribuídos entre o setor administrativo e fabril.

5.5 ORGANOGRAMA

Abaixo é apresentado o organograma da empresa em estudo:

Figura 7 – Organograma



Fonte: Dados do pesquisador

6 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, será apresentada a análise dos resultados, os quais foram obtidos através de um instrumento de coleta de dados contendo 11 (onze) perguntas destinadas aos administradores da empresa e também através de uma entrevista realizada com o responsável pelo setor de contas a pagar, afim de, conhecer os procedimentos adotados pelo setor, bem como, informações relevantes a este trabalho. Ainda, serão apresentadas sugestões de melhoria para a empresa.

6.1 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA INTERNA

Em conformidade com o principal objetivo proposto, o presente estudo procurou desenvolver o processo de planejamento de auditoria interna em uma empresa de embalagens de papelão ondulado. Para que o objetivo fosse alcançado, inicialmente foi aplicado um questionário para 2 (duas) pessoas diretamente ligadas a empresa, porém, apenas 1 (uma) retornou com as respostas. Os principais resultados obtidos serão apresentados a seguir:

O entrevistado é gerente administrativo e comercial da empresa e atua na mesma há 7 (sete) anos. Quando fora questionado sobre o tipo de controle interno que era utilizado na empresa, notou-se que, apenas o setor de controle de qualidade e o setor de atendimento ao cliente recebem métodos e medidas, afim de, manter o controle eficaz. No entanto, o entrevistado afirma que, a empresa adota uma política de prevenção de fraudes e erros no setor de produção, ou seja, evidencia-se que, neste setor, também há algum tipo de controle interno. Também foi possível identificar que todo o controle de informação e o controle dos controles internos são delegados aos funcionários da empresa.

Ao questionar sobre a relevância de alguns dos objetivos da auditoria interna, a função de evitar e detectar fraudes e erros foram de relevante a pouco relevante, quanto verificar a conformidade dos dados gerados pela empresa e garantir a eficácia dos negócios foi ponderado como relevante. Com relação à valorização da empresa ante a concorrência foi considerada irrelevante; quanto à credibilidade, foi neutra. Por fim, foi apontado como pouco relevante o objetivo de assessorar a direção na tomada de decisões.

Como pode ser visto no decorrer deste trabalho, para realizar o planejamento de Auditoria Interna de modo eficaz, algumas informações se fazem necessárias para conhecer o funcionamento da empresa e entender melhor o ramo do negócio. Em visita a mesma, alguns pontos se destacaram:

- A empresa não possui filial nem entidades relacionadas.
- A queda no setor cerâmico e plástico e o aumento no preço da matéria prima afetam diretamente no desenvolvimento da empresa: possuir uma cartela de clientes com diversificados ramos de atuação proporciona menor risco com relação aos altos e baixos na economia de cada setor.
- A empresa possui política de prevenção de erros e fraudes apenas no setor de produção: os demais setores estão propícios a erros e fraudes, o ideal é que todos os setores da empresa possuam políticas de prevenção para que atos ilícitos não aconteçam.
- As reuniões de planejamento acontecem semanalmente: nessas reuniões costumam-se avaliar a rentabilidade, o crescimento das vendas, os problemas e conflitos a serem resolvidos. No entanto, não está na pauta das reuniões o resultado do trabalho de auditoria. A auditoria interna precisará ter um espaço periódico para apresentar seus resultados.
- A empresa nunca fora auditada, ou seja, não possui trabalhos anteriores na área.
- São comercializadas embalagens de papelão ondulado para empresas cerâmicas, plásticas, alimentícias e metalúrgicas do estado de Santa Catarina e Rio Grande de Sul. Não efetua transações de importação e exportação.
- Toda movimentação de dados é registrado no sistema integrado adotado pela empresa com restrição ao acesso dos usuários (senhas). Essa medida responsabiliza cada funcionário por suas movimentações.
- É delegado a funcionários o controle do fluxo de informação e o controle dos controles internos: não há uma área de controles internos e de auditoria interna estabelecida. Além de, possuir bons controles internos, é importante que exista um profissional dedicado a averiguar se tudo esta sendo desempenhado da forma correta.

- Ficam a cargo da gerência as tomadas de decisões: as informações fundamentais para a tomada de decisões são geradas pelo sistema integrado, pelo módulo comercial, de compra, de produção e financeiro.
- A empresa está enquadrada no lucro real.
- Será auditada a conta fornecedores do ano em exercício, pois é o período que coincide com a implantação do sistema integrado: é importante ficar atento as contas mais relevantes, principalmente se a auditoria foi solicitada em função de alguma suspeita de fraude.
- A auditoria será realizada no mês de dezembro, período de baixa produtividade: é recomendável que o período para aplicação da auditoria seja definido em conjunto com os gestores da empresa, para que, no decorrer do processo não haja complicação no acesso as informações.

6.2 AUDITORIA INTERNA NO SETOR DE CONTAS A PAGAR

Durante a pesquisa para definir qual área da empresa iria receber a auditoria interna, foi detectado, em visita ao setor de contas a pagar, que este setor seria o ideal, isso porque, o setor apresenta grandes oportunidades de erros em função de o sistema integrado ter sido aplicado há pouco tempo, deste modo, a adaptação do responsável ainda não está completa e, isso é propício a falhas humanas. Outro fator favorável a aplicação da auditoria no setor foi o pagamento de boletos em duplicidade através de duas agências bancárias diferentes. Como o setor de contas a pagar tem como função manter em ordem as obrigações com os credores da empresa e envolve diretamente as finanças, é importante manter este funcionando adequadamente.

Para melhor compreensão da política do setor de contas a pagar da empresa em estudo, abaixo é apresentado o ciclo das atividades adotado pelo setor:

1. As notas fiscais são conferidas pelo comprador da empresa.
2. As notas fiscais de entrada são lançadas no sistema e automaticamente vão para o financeiro.
3. Todos os dias o responsável atualiza o relatório das contas a pagar, afim de, programar os pagamentos.
4. O pagamento é efetuado no dia programando.

5. É dado baixa manualmente no sistema após o pagamento.
6. O boleto, juntamente com o comprovante de pagamento, vai para a contabilidade da empresa, que é terceirizada.

Logo, é notável a importância de se aplicar a auditoria interna neste setor, pois através desta ferramenta será possível averiguar se todas as contas pagas foram dadas as baixas de forma adequada, se todos os pagamentos foram efetuados corretamente, se as contas originam de operações aprovadas e comprovadas, se os descontos foram computados, se as antecipações de pagamentos foram deduzidas posteriormente, se a política adotada é eficaz, entre outros. Também é dada a devida importância da auditoria interna no setor, pelo fato de que, a empresa adota uma política de prevenção de fraudes e erros apenas para o setor de produção, já os demais, assim como o de contas a pagar, estão propícios a ocorrência de atos ilícitos. A auditoria será através da análise de dados do controle interno e através da observação dos processos.

6.3 RISCOS E FRAUDES NO SETOR DE CONTAS A PAGAR

A fraude é um risco muito grande para as organizações, porém, para que esse ato ilícito aconteça no ambiente de trabalho, é preciso que o funcionário tenha acesso ao ativo da empresa, desta forma, o funcionário pode se apropriar indevidamente de um bem, como por exemplo: talão de cheque, cheque assinado, custódia de dinheiro em caixa, cautela de títulos, estoque, imobilizados, patrimônios da empresa; que, por muitas vezes, pode ficar sem ser descoberto por muito tempo.

O desfalque pode ser temporário ou permanente. Temporário quanto o funcionário se apossa do bem da empresa e não altera o registro contábil, já o permanente notifica o desfalque na contabilidade, de modo que, o ativo existente fique compatível com os valores registrados pela contabilidade.

No setor de contas a pagar os erros e as fraudes têm o poder de transformar a saúde financeira da empresa. Abaixo, estão algumas irregularidades que podem acontecer no setor:

- A falsificação de assinatura em folhas de cheque.
- O desvio numérico de boletins de caixa.
- Adulterações de recibos.
- O pagamento de uma compra indevida.

- O pagamento de títulos fictícios.
- Pagamento em duplicidade.
- Um falso pagamento antecipado, afim de, o funcionário tomar posse o valor devido a determinado fornecedor.
- Falsificação nos orçamentos, que tem como consequência o pagamento superfaturado.
- O desvio de ações de propriedade da empresa.
- O lançamento de dívidas inexistentes, o que beneficia o pagamento fictício.
- Pagamento caução sem o cumprimento de uma licitação e/ou contrato.
- Transferência de informações privilegiadas do setor a terceiros.

A empresa em estudo apresenta possibilidades de erros e falhas no processo de pagamento de suas obrigações com os credores. Ocorrem pagamentos em duplicidade e irregularidades na baixa dos títulos pagos, o que pode criar incerteza quanto à quitação da dívida. Também apresenta possibilidades de erros e fraudes na emissão de cheques, que não é feito em uma sala individual.

6.4 SUGESTÕES DE MELHORIA

Mediante o planejamento de auditoria interna, algumas sugestões de melhoria para os controles internos e para o setor de contas a pagar são apresentadas. Primeiramente serão dadas dicas para melhorar a qualidade dos controles internos, diminuindo ou eliminando a possibilidade de erros ou fraudes:

- Manter a empresa organizada implica na eficácia da execução de tarefas como: controle de estoque e caixa, a elaboração de relatórios confiáveis, a prestação de contas por parte dos responsáveis por cada setor, entre outros.
- Manter o controle das senhas, trocando-as no mínimo a cada três meses.
- Segregar funções. Quem controla as contas a pagar ou receber, por exemplo, não pode ser responsável por pagamentos e recebimentos.
- Determinar claramente para cada funcionário suas funções e responsabilidades.
- Conferir e conciliar os saldos bancários e de caixa diariamente.
- Verificar periodicamente o índice de satisfação dos funcionários.

- Analisar as despesas mensalmente dando ênfase aquelas com maior oscilação no período.
- Analisar as compras sempre comparando com o valor de mercado.
- Conferir periodicamente as certidões negativas perante os principais órgãos fiscalizadores.
- Adotar um sistema de autorização e aprovação por um ser hierarquicamente superior.
- Fazer um rodízio dos funcionários designados para cada trabalho.
- Atualizar permanentemente as informações sobre a legislação vigente.
- Pesquisar se o candidato a determinada vaga possui antecedentes criminais antes de contratá-lo.
- Elaborar manuais de procedimentos e normas internas.
- Elaborar o mapeamento de processos.

Ao se tratar do setor de contas a pagar, abaixo é apresentado um fluxo de operações ideal para o setor:

1. Recebe do setor de compras uma via da requisição de compra e outra via da ordem de compra e as arquiva aguardando outros documentos.
2. Recebe da recepção a via do relatório de recebimento e a nota fiscal.
3. Compara a nota fiscal com os demais documentos, enviando-a para a contabilidade para os processamentos fiscais.
4. Arquiva os demais documentos, aguardando a duplicata.
5. Recebe a duplicata do fornecedor.
6. Retira do arquivo a requisição de compra, a ordem de compra e o relatório de recebimentos e os compara.
7. Prepara e aprova lançamentos em contas a pagar.
8. Prepara o resumo diário de lançamentos.
9. Envia os lançamentos, o resumo e as notas fiscais para a contabilidade.
10. Envia o vencimento, a requisição de compra, a ordem de compra, o relatório de recebimentos e a duplicata à tesouraria.

Outras medidas preventivas tornam o controle interno do setor de contas a pagar mais eficaz e diminui consideravelmente a probabilidade de roubos, erros, falhas e fraudes:

- Efetuar os pagamentos com cheques nominiais.

- Emitir os cheques em local seguro.
- Efetuar os pagamentos das guias de recolhimento de impostos, taxas e contribuições na própria empresa. Nunca repassar essa responsabilidade a contabilidade.
- Efetuar os pagamentos mediante apresentação da nota fiscal.
- Sempre exigir recibo de pagamentos aos fornecedores quando pago em espécie ou cheque.
- Ter um controle perfeito das notas fiscais e faturas para evitar duplicidade nos pagamentos.
- Arquivar as duplicatas que aguardam pagamento por data de vencimento.
- Não efetuar nenhum pagamento antes do vencimento, salvo, na obtenção de um ótimo benefício.
- Adotar um fluxo de operações eficaz.

É importante ressaltar que é pouco eficaz a empresa ter um ótimo sistema de controle interno se não tem alguém que verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria é uma ferramenta organizacional que contribui para o sucesso das empresas. Quando bem aplicada, previne e/ou detecta erros, falhas e fraudes; assegura a confiabilidade dos dados gerados por seus controles internos e assessora os gestores nas tomadas das decisões. No decorrer desta pesquisa, pôde-se constatar que a auditoria somente proporciona resultados eficazes quando desenvolvida em conjunto com a administração das empresas e quando bem planejada, sempre visando o alcance das metas propostas com sua implantação.

Após a análise dos dados obtidos com a aplicação do questionário, foi possível responder ao primeiro objetivo proposto - identificar quais informações são relevantes para o gestor – evidenciou-se que, evitar erros e fraudes, verificar a conformidade dos dados gerados pela empresa e garantir a eficácia dos negócios são os pontos mais relevantes com a implantação de uma auditoria na empresa em estudo; no entanto, detectar os erros e as fraudes foi considerado pouco relevante. No decorrer da entrevista com os setores, foi evidenciado que, tornar os controles internos funcionais e seguros é um fator importante para o desenvolvimento organizacional da empresa. Em resposta ao segundo objetivo – realizar o planejamento de auditoria interna - pode-se afirmar que o mesmo foi cumprindo, pois foi atingido com a análise realizada dos fatores mais relevantes para verificação através da auditoria.

Com o planejamento de auditoria interna na empresa em estudo, foi possível averiguar os pontos fracos do controle interno e o método de realização das atividades; com base em todas as informações coletadas, também foi possível dar sugestões de melhorias aos controles internos da empresa. Além de, compreender a importância da auditoria e dos controles para o desenvolvimento organizacional.

No decorrer deste trabalho, as dificuldades encontradas foram o difícil acesso a conteúdos diversificados sobre o assunto e a disponibilidade ao acesso as informações da empresa, esse último, em função do tempo disponível dos gestores e dos funcionários, por esse motivo, vale lembrar que, é de suma importância que o período de implantação da auditoria seja planejado juntamente com a direção da empresa.

Devido às varias etapas que possui o processo de auditoria, desde o planejamento até a aplicação, sugere-se realizar novas pesquisas aplicando as diversas técnicas para auditar, ou então, dedicar um trabalho somente aos controles internos, que são métodos indispensáveis na organização de uma empresa.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança Corporativa: Fundamentos, Desenvolvimento e Tendências**. São Paulo: Atlas, 2007.

A SOCIEDADE: **Auditoria e a detecção de fraudes e erros**. **Contábeis**. Mar. 2006. Disponível em:< <http://www.contabeis.com.br/artigos/79/auditoria-e-a-deteccao-de-fraude-e-erro/>>. Acesso em: 29 maio 2012.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 2007.

BASSO, Irani Paulo. **Iniciação à auditoria**. Ijuí: Unijuí, 2005.

BOTELLO, Milton Mendes. **Manual de Controles Internos: teoria & prática**. Curitiba: Juruá, 2003.

BRASIL. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009.

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

CHERMAN, Bernardo. **Auditoria Externa, Interna e Governamental**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**. .. Disponível em: <são paulo>. Acesso em: 20/07/2012

FURASTE, Pedro Augusto. **Normas Técnicas para o Trabalho Científico: Elaboração e Formatação**. Porto Alegre: s.n, 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (Brasil). **Instituto Brasileiro de Governança Corporativa**. Disponível em: <são paulo>. Acesso em: 18/08/2012

JUND, Sergio. **Auditoria: Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos**. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

JUNIOR, Sebastião Bergamini. Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa. **Revista do BNDS**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149-188, dez/2005.

MAGALHÃES, Antônio de Deus F; LUNKS, Irtes Cristina; MULLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria das Organizações**: Metodologias Alternativas ao Planejamento e à Operacionalização dos Métodos e das Técnicas. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Rosilda Baron. **Metodologia Científica**: como tornar mais agradável à elaboração de trabalhos acadêmicos. Curitiba: Juruá, 2004.

MATTOS, José Almir Rodrigues de. **Auditoria, controle interno e gestão de risco do sistema de contas a pagar de uma organização sem finalidade de lucro**/José Almir Rodrigues de Mattos – Porto Alegre, 2010. 136f.:II

MIGLIAVACCA, Paulo Noberto. **Controles Internos nas Organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.

PEREIRA, Antônio Nunes. Controles Internos Empresariais e Gestão: Visões e Importância – Uma Abordagem Exploratória. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 15, n. 3, p. 27-44, dez./2004

SILVA, André Luiz Carvalhal da. **Governança corporativa e sucesso empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SILVA, Edson Cordeiro da. **Governança corporativa nas empresas**: grúia prático de orientação para acionistas...São Paulo: Atlas, 2006.

TRISCIUZZI, Carlos Renato Fontes. **A Auditoria Interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: Estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro** / Carlos Renato Fontes Trisciuzzi – Rio de Janeiro, 2009.196 f.

APÊNDICE(S)

APÊNDICE A – Questionário direcionado aos gestores

FICHA PARA ENTREVISTA

Este questionário servirá de base para a realização do trabalho de Conclusão do Curso do MBA em Gestão Estratégica de Finanças e Controladoria da Universidade do Extremo Sul Catarinense - UNESC

Desde já agradeço sua atenção.
Denise Vicente dos Santos

1 - Função: _____

2 - Há quantos anos atua na empresa? _____

3 - Controle interno são métodos e medidas, que tem como objetivo prover as melhores condições para se atingir os objetivos específicos da empresa. Sendo assim, pergunta-se: Quais os controles internos são utilizados na empresa?

4 - Você considera eficaz o controle interno aplicado na empresa? Caso não, por quê?

5 - Você considera o controle interno uma ferramenta importante para uma gestão eficaz? Caso não, por quê?

6 - Alguma função abaixo é delegada a funcionários:

- () tomada de decisão.
- () controle do fluxo de informação.
- () controle dos controles internos.

7 - Existe alguma tarefa que você não confia a ninguém sua execução? Caso sim, qual e por quê?

8 - Existe alguma política de prevenção de erros e fraudes na empresa? Caso sim, qual?

9 - Já aconteceu algum erro irreversível na empresa? Caso sim, qual?

10 – Você sabe o que é Auditoria Interna?

11 – Assinale qual o grau de relevância tem os objetivos da auditoria interna para sua empresa:

Evitar erros e fraudes.

muito relevante.

relevante.

neutro.

pouco relevante.

irrelevante.

Detectar erros e fraudes.

muito relevante.

relevante.

neutro.

pouco relevante.

irrelevante.

Valorizar a empresa ante a concorrência.

muito relevante.

relevante.

neutro.

pouco relevante.

irrelevante.

Credibilidade.

muito relevante.

relevante.

neutro.

pouco relevante.

irrelevante.

Garantir a eficácia dos negócios.

muito relevante.

relevante.

neutro.

pouco relevante.

irrelevante.

Verificar a conformidade dos dados gerados pela empresa.

muito relevante.

relevante.

neutro.

pouco relevante.

irrelevante.

Assessorar a direção na tomada de decisão.

muito relevante.

relevante.

neutro.

pouco relevante.

irrelevante.

