

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA**

**NAOMI SCURATOVSKI WERNLI**

**A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA AS ORGANIZAÇÕES**

**Porto Alegre  
2013**

**NAOMI SCURATOVSKI WERNLI**

**A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA AS ORGANIZAÇÕES**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade Profissionalizante, com ênfase em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt

**Porto Alegre**

**2013**

CIP - Catalogação na Publicação

Wernli, Naomi Scuratovski

A importância da auditoria interna para as organizações. / Naomi Scuratovski Wernli. -- 2013. 64 f.

Orientador: Paulo Schmidt.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, BR-RS, 2013.

1. Auditoria Interna. 2. Controles Internos. 3. Sarbanes Oxley. I. Schmidt, Paulo, orient. II. Título.

**NAOMI SCURATOVSKI WERNLI**

**A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA AS ORGANIZAÇÕES**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Economia, modalidade Profissionalizante, com ênfase em Controladoria.

**Aprovada em: Porto Alegre, 18 de outubro de 2013.**

**Banca Examinadora:**

---

Professor Dr. Paulo Schmidt - Orientador  
UFRGS

---

Professor Dr. José Luiz dos Santos  
UNIFIN

---

Professor Dr. Paulo Roberto Pinheiro  
UNIFIN

---

Professor Dra. Luciane Alves Fernandes  
UNIFIN

Ao meu esposo Daniel e à minhas amadas avó e bisavó Jenny e Elsa (*in memoriam*) por acreditarem que o conhecimento é o que possuímos de maior valor e me incentivarem a buscá-lo.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos as pessoas que tiveram envolvimento e me apoiaram na escolha do curso, bem como ao longo do desenvolvimento deste trabalho, seja diretamente ou indiretamente: meu esposo, meus colegas de trabalho por onde atuei neste período de dois anos, professores e funcionários da UFRGS - NECON, e meus colegas do curso de mestrado.

Agradeço também ao meu orientador Prof. Dr. Paulo Schmidt pela oportunidade de desenvolver este trabalho e pela colaboração e atenção dada.

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo identificar de que forma a auditoria interna pode contribuir com o atingimento dos objetivos da organização tendo em vista o seu papel atual dentro do contexto de instabilidade financeira que ocasiona o aumento dos riscos inerentes ao negócio fazendo com que este departamento seja desafiado a gerir os riscos presentes, futuros, juntamente com a pressão por reduzir custos e agregar valor à organização. A importância da auditoria interna é destacada como sendo uma área que possui alto potencial dentro da organização dados seu conhecimento acerca dos riscos e processos internos e que pode ampliar sua atuação em áreas que possuem relevância sob o ponto de vista da alta administração.

**Palavras-chave:** Auditoria interna. Controles internos. Comitê de Auditoria. Riscos. Gestão de riscos.

## **ABSTRACT**

This final paper focus on identify how internal audit can contribute to the achievement of organizational goals with a view to its current role within the context of financial instability that causes the increase of inherent business risks and therefore this department is challenged to manage the present and future risks, along with the pressure to reduce costs and add value to the organization. The importance of internal audit is highlighted as an area that holds great potential within the organization given their risk knowledge and internal processes that can expand its activities in areas that are relevant from the point of view of top management.

**Keywords:** Internal Audit. Internal controls. Audit Committee. Risks. Risk management

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

|   |    |
|---|----|
| Figura 1 – COSO – Estrutura Integrada.....  | 18 |
| Figura 2 – COSO 2 – Estrutura Integrada.....  | 19 |
| Quadro 1 – Seções 302 e 404 – Lei <i>Sarbanes-Oxley</i> .....                                 | 26 |
| Quadro 2 – Estrutura de reporte da auditoria interna sugerida conforme melhores práticas..... | 29 |
| Quadro 3 – Transformando a auditoria interna em consultoria estratégica .....                 | 42 |
| Figura 3 – Principais benefícios da auditoria interna.....                                    | 49 |
| Quadro 4 – Equilíbrio entre risco, custo e valor .....  | 51 |
| Quadro 5 – Oportunidades de desenvolvimento .....   | 53 |
| Quadro 6 – Potenciais áreas de exploração da auditoria interna .....                          | 55 |
| Quadro 7 – Alinhamento das expectativas .....   | 56 |

## SUMÁRIO

|          |   |           |
|----------|---|-----------|
| <b>1</b> | <b>INTRODUÇÃO .....</b>   | <b>11</b> |
| 1.1      | OBJETIVOS .....   | 13        |
| 1.1.1    | <b>Objetivo Geral .....</b>   | <b>14</b> |
| 1.1.2    | <b>Objetivos Específicos .....</b>  | <b>14</b> |
| 1.2      | METODO DE PESQUISA.....   | 14        |
| 1.2.1    | <b>Delineamento da pesquisa .....</b>   | <b>15</b> |
| 1.2.2    | <b>Delimitação .....</b>  | <b>15</b> |
| <b>2</b> | <b>A EVOLUÇÃO DO PAPEL DA AUDITORIA INTERNA NO CONTEXTO<br/>ATUAL DAS ORGANIZAÇÕES.....</b> | <b>16</b> |
| 2.1      | CONTROLES INTERNOS.....   | 16        |
| 2.1.1    | <b>Definição e objetivos do controle interno .....</b>                                      | <b>16</b> |
| 2.1.2    | <b>Ambiente de Controle .....</b>   | <b>20</b> |
| 2.1.3    | <b>Avaliação e gerenciamento dos riscos.....</b>  | <b>21</b> |
| 2.1.4    | <b>Atividade de controle .....</b>  | <b>22</b> |
| 2.1.5    | <b>Informação e comunicação .....</b>   | <b>22</b> |
| 2.1.6    | <b>Monitoramento.....</b>   | <b>23</b> |
| 2.1.7    | <b>A importância do controle interno .....</b>  | <b>23</b> |
| 2.1.8    | <b>Lei Sarbanes-Oxley .....</b>   | <b>24</b> |
| 2.1.9    | <b>Controles internos e auditoria interna.....</b>  | <b>27</b> |
| 2.2      | AUDITORIA INTERNA .....   | 28        |
| 2.2.1    | <b>Definição .....</b>  | <b>28</b> |
| 2.2.2    | <b>Estrutura da Auditoria Interna.....</b>  | <b>29</b> |
| 2.2.3    | <b>Finalidade da auditoria interna.....</b>   | <b>30</b> |
| 2.2.4    | <b>Objetivos e alcance da auditoria interna .....</b>                                       | <b>31</b> |
| 2.2.5    | <b>Responsabilidades .....</b>  | <b>31</b> |
| 2.2.6    | <b>Funções da auditoria interna.....</b>  | <b>33</b> |
| 2.2.7    | <b>Independência.....</b>   | <b>34</b> |
| 2.2.8    | <b>Normas para o exercício profissional da auditoria interna.....</b>                       | <b>35</b> |
| 2.2.9    | <b>Competência técnico-profissional .....</b>   | <b>36</b> |
| 2.2.9.1  | <b>Responsabilidade do Auditor Interno na execução dos trabalhos .....</b>                  | <b>36</b> |

|               |   |           |
|---------------|---|-----------|
| 2.2.9.2       | Relacionamento com profissionais de outras áreas .....        | 36        |
| 2.2.9.3       | Sigilo .....  | 37        |
| 2.2.9.4       | Cooperação com o auditor independente.....                    | 37        |
| <b>2.2.10</b> | <b>Ética profissional.....</b>                                | <b>37</b> |
| <b>2.2.11</b> | <b>Educação Continuada .....</b>                              | <b>39</b> |
| 2.3           | MUDANÇAS NO CENÁRIO GLOBAL .....                              | 40        |
| 2.4           | EVOLUÇÃO DA FUNÇÃO DE AUDITOR INTERNO.....                    | 42        |
| <b>3</b>      | <b>IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA NAS ORGANIZAÇÕES.....</b> | <b>45</b> |
| 3.1           | DESAFIOS DA AUDITORIA INTERNA .....                           | 49        |
| 3.2           | OPORTUNIDADES DE MELHORIAS E GERAÇÃO DE VALOR .....           | 53        |
| 3.3           | INICIATIVAS PARA ATINGIR DOS OBJETIVOS DA ORGANIZAÇÃO .....   | 54        |
| <b>4</b>      | <b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>                             | <b>58</b> |
|               | <b>REFERÊNCIAS .....</b>                                      | <b>60</b> |

## 1 INTRODUÇÃO

De acordo com o relatório do *World Economic Outlook Update* publicado pelo Fundo Monetário Internacional em janeiro de 2013, o crescimento global está projetado para atingir 3,5% este ano, frente a 3,2% em 2012. Se o risco de uma crise não se materializar e o contexto financeiro continuar demonstrando recuperação, o crescimento global poderá ser mais forte do que o previsto, segundo o relatório.

O *World Economic Outlook* (WEO) observa que as ações políticas recentes na Europa e nos Estados Unidos têm melhorado a imagem do risco de curto prazo, embora ainda estejam presentes. O crescimento na maioria das economias emergentes e em desenvolvimento deve chegar a 5,5% este ano, como previsto no relatório de outubro de 2012. No entanto, esse crescimento nesses países emergentes pode ser comprometido devido à instabilidade financeira dos países desenvolvidos.

Cenários de instabilidade podem gerar incerteza e riscos para todos os agentes, a pesquisa da Deloitte (2009) avaliou a percepção e as expectativas tanto de empresas quanto de investidores em períodos de transformação na dinâmica econômica e constatou que os investidores apontam que transparência e uma política de controle e avaliação de riscos são muito importantes para a tomada de decisão de investimento em uma empresa.

A publicação da *Pricewaterhouse and Coopers* (2011) que aborda a profissão do auditor interno e seu papel dentro das organizações, revelou que, mesmo dentro desse contexto, a auditoria interna ainda é pouco envolvida nas operações que envolvem riscos associados a fusões e aquisições, *joint ventures*, ou alianças estratégicas em mercados emergentes.

O resultado do atual estudo da *Pricewaterhouse and Coopers* (2013), dois anos depois, indica que a capacidade da auditoria interna promover melhorias de qualidade e inovação foi avaliada como baixa pelos executivos questionados, pois eles entendem que as capacidades da auditoria interna não se apresentam fortes suficientemente para agregar valor nas áreas que demandam riscos e assim causam

uma baixa percepção de valor pelos investidores o que pode tornar a função marginalizada.

Conforme Almeida (1996), com a expansão dos negócios, surge uma necessidade de dar maior atenção às normas ou aos procedimentos internos.

De acordo com Pritchard (2013), há um crescente apelo pela garantia de que as expectativas das organizações serão atingidas, não apenas pelos executivos, mas cada vez mais pelas partes interessadas que visam transparência nas informações financeiras e a proteção dos seus interesses dentro destas.

Basioudis (2013) relembra que os escândalos da *Enron* e *Worldcom*, em 2002, abalaram a confiança nos processos contábeis e financeiros e foram críticos para elevar o perfil de governança corporativa em todo mundo com a criação da Lei *Sarbanes – Oxley* (EUA) em 30 de julho de 2002 que determinou a criação de controles internos robustos como ferramenta para mitigar riscos de fraudes nas empresas.

O comitê de auditoria é um subcomitê do Conselho de Administração, e é amplamente reconhecido como parte da estrutura de governança corporativa, juntamente com a função de auditoria interna, eles têm o objetivo de contribuir para a melhoria contínua dos processos da empresa.

A definição de auditoria interna mundialmente reconhecida e aceita, sendo divulgada pelo Instituto de Auditores Internos (*The Institute of Internal Auditors - The IIA*), representado no Brasil pelo IIA Brasil:

A auditoria interna é atividade independente e objetiva de garantia e consultoria, concebida para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela ajuda uma organização a atingir seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a efetividade dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Entende-se que a auditoria interna tem a função de auxiliar a alta administração a compreender o ambiente dinâmico e complexo das organizações para minimizar os potenciais riscos do negócio.

Sob o ponto de vista de Pritchard (2013), uma auditoria interna de primeira linha é composta por três fatores críticos: percepção, pessoas e profissionalismo. Se todos os três estiverem efetivamente envolvidos e integrados em um produto único

que é reconhecido e compreendido por toda a organização, então há uma chance real de que um serviço de qualidade será recebido.

Para que a auditoria interna atinja os seus objetivos Basioudis (2013) afirma que é necessário alinhar a função desta área com os objetivos estratégicos da organização definindo as expectativas das partes interessadas e determinando linhas claras de comunicação entre a esta e a alta administração e o comitê de auditoria.

Pritchard (2013) também entende que é essencial que a organização defina suas expectativas em relação ao conjunto de habilidades, experiência e qualidade da equipe de auditoria interna.

Corroborando com estes autores, o estudo da *Pricewaterhouse and Coopers* (2013) sugere que a diretoria e a auditoria interna devem ter conversas francas se o trabalho que está sendo entregue está agregando valor e de forma clara definirem o que se as partes interessadas entendem que é relevante para uma abordagem mais eficaz da gestão de risco.

Justifica-se a escolha do tema pelo potencial que a auditoria interna tem a desenvolver dentro das empresas utilizando os recursos corretos, alinhando os objetivos do setor aos objetivos estratégicos da alta administração e a relevância do tema no contexto atual onde se almeja garantir cada vez mais a confiança dos investidores em cenários de risco.

O problema da pesquisa gira em torno da seguinte questão: como a auditoria interna pode contribuir para o atingimento dos objetivos estratégicos das organizações?

## 1.1 OBJETIVOS

Os objetivos do trabalho estão listados a seguir:

### **1.1.1 Objetivo Geral**

Este trabalho possui como propósito identificar como a auditoria interna pode contribuir para o atingimento dos objetivos estratégicos das organizações.

### **1.1.2 Objetivos Específicos**

- a) descrever o contexto que originou uma estrutura de controles internos mais rígidos;
- b) identificar as potenciais áreas de risco do negócio que podem ser abordadas pela auditoria interna e descrever o papel da auditoria interna dentro das organizações;
- c) identificar quais os desafios da auditoria interna frente às expectativas da alta administração;
- d) demonstrar quais são as abordagens que contribuirão de forma significativa para o atingimento de objetivos estratégicos da organização.

## **1.2 METODO DE PESQUISA**

Este capítulo aborda a metodologia, as técnicas de coleta e análise dos dados realizados para atingir o objetivo principal do trabalho: descrever a contribuição da auditoria interna para o atingimento dos objetivos estabelecidos pela organização.

Borba (2004) destaca que o método prevê e descreve os passos necessários para a execução da investigação. Pode-se compará-lo ao caminho que conduz a um resultado.

Existem distintos métodos para se abordar a realidade, sob a ótica de Borba (2004): o método analítico caracteriza-se por ser genérico tanto quanto o ato de pesquisar; o método dedutivo atinge a conclusão partindo do geral para o particular (todo homem é mortal, Sócrates é homem, logo se conclui que Sócrates é mortal); o método indutivo, ao contrário, parte do particular para o geral (Sócrates é mortal, Platão é mortal, Aristóteles é mortal, Epicuro é mortal, todos eles são homens, logo, os homens são mortais), assim, a verdade descoberta é provável, uma vez que se

baseia em afirmações prováveis; no método dialético o ponto de partida é a realidade em constante transformação, ele busca a verdade através da análise das relações no todo em que está inserida.

Nesta pesquisa utiliza-se o método dialético, conforme Borba (2004), pois este se adapta melhor aos seus propósitos: descrever a importância da auditoria nas empresas.

### **1.2.1 Delineamento da pesquisa**

Delinear a pesquisa segundo Gil (1989) refere-se a planejar a pesquisa em sua dimensão mais ampla.

A pesquisa exploratória tem como principal finalidade, de acordo com Gil (1989), desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, com vistas na formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. Esse tipo de pesquisa é desenvolvido com o objetivo de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato.

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema estudado, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisual: filmes e televisão.

De acordo com Lakatos (2007, p. 185) sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito sobre determinado assunto.

A estratégia de pesquisa quanto aos fins, que melhor se aplica a este trabalho é a pesquisa de caráter exploratório e quanto aos meios, à pesquisa bibliográfica.

### **1.2.2 Delimitação**

O tema a ser desenvolvido delimita-se a uma pesquisa bibliográfica sobre como a auditoria interna pode contribuir para atingir os objetivos estratégicos das organizações, de forma geral, sem considerar um setor em específico de atuação da empresa.

## **2 A EVOLUÇÃO DO PAPEL DA AUDITORIA INTERNA NO CONTEXTO ATUAL DAS ORGANIZAÇÕES**

Este capítulo apresenta o contexto atual das organizações, considerando a complexidade das transações, a demanda de acionistas e órgãos reguladores por transparência, exigências mais rigorosas de divulgação, que estão implicando em significativas mudanças para os negócios ao redor do mundo conduzindo os líderes dessas organizações a olhar a atividade de auditoria interna como aliada na busca pela obtenção de resultados e atingimento de objetivos operacionais a partir de uma abordagem focada na compreensão do novo ambiente de riscos para não somente avaliar e melhorar os processos de gerenciamento de riscos, controle e governança, como também para identificar os riscos associados a entradas em mercados emergentes, aquisições internacionais ou alianças estratégicas, assumindo assim um novo e significativo papel no atual cenário.

### **2.1 CONTROLES INTERNOS**

Para Fayol (1981) apud Bordin e Saraiva (2005, p.203), “[...] o controle tem por objetivo assinalar as faltas e os erros a fim de que possa repará-los e evitar sua repetição”.

#### **2.1.1 Definição e objetivos do controle interno**

Pela definição de Attie (2012) o controle interno tem quatro objetivos básicos:

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

Na visão de Attie (2012, p.16) a definição do Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA é mais ampla do que o significado que se atribui, certas vezes, ao termo, em realidade Attie (2012) compreende que ela reconhece que um sistema de controles internos se projeta além daquelas questões diretamente relacionadas com as funções dos departamentos de contabilidade e de finanças:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Em 1985, nos Estados Unidos, foi criada a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros). Essa comissão era composta por representantes das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira tendo como seu primeiro objeto de estudo os controles internos.

O trabalho publicado por esta comissão, em 1992, intitulado *Internal Control: Integrated Framework* (Controles Internos: um modelo integrado), tornou-se referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos. Posteriormente a comissão transformou-se em comitê, que ficou conhecido como *COSO – The Committee of Sponsoring Organizations* (Comitê das Organizações Patrocinadoras).

O COSO define controle interno como sendo um processo, efetuado pela diretoria de uma entidade de administração, gestão e outro pessoal. Este processo foi concebido para fornecer garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: eficiência e efetividade operacional, confiança nos registros contábeis e financeiros e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

A definição reflete, de acordo com Ratcliffe e Landes (2009), alguns conceitos fundamentais:

- a) controle interno é um processo. É um meio para um fim e não um fim em si mesmo;

- b) controle interno não é meramente documentado por manuais de políticas e formas. Muito, além disso, ele é colocado em prática por pessoas de todos os níveis da organização;
- c) controle interno pode fornecer apenas garantia razoável para a administração de uma entidade e o comitê, não garantia absoluta;
- d) controle interno é voltado para a realização dos objetivos em uma ou mais categoria, porém interligadas.

Dias (2010, p.29) cita que, segundo o COSO, o controle interno é um processo constituído de cinco elementos, que estão inter-relacionados e presentes em todo o controle interno:

- a) ambiente de controle;
- b) avaliação e gerenciamento dos riscos;
- c) atividade de controle;
- d) informação e comunicação;
- e) monitoramento.

Figura 1 - COSO – Estrutura Integrada



Fonte: AICPA. 2012.

Em 2004, o COSO entendeu que seria necessário aperfeiçoar a metodologia devido à preocupação do mercado com o gerenciamento de risco, resultando na publicação do documento *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*

(Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), conhecido como ERM ou COSO II.

O modelo ERM preservou a estrutura integrada e os elementos previstos no *COSO Report*, acrescentando outros três componentes. Segundo Zanette et al.(2008) citado por Perardt (2011, p.6), este novo modelo “amplia os controles no foco da gerência de risco; com esta nova ferramenta as companhias puderam decidir na escolha da satisfação de suas necessidades internas de controle e aperfeiçoamento dos métodos gerenciais no alcance de seus objetivos”.

Este novo modelo, conforme pode ser visualizado na Figura 2, mostra as quatro categorias de objetivos no sentido vertical (estratégicos, operacionais, de comunicação e conformidade), os oito componentes nas linhas horizontais, bem como as unidades de uma organização na terceira dimensão:

Figura 2 – COSO 2 – Estrutura Integrada



Fonte: COSO. 2004

Recentemente, em maio de 2013, o COSO publicou uma versão atualizada da sua ferramenta integrada de controle interno que aprimora a versão original publicada em 1992, incorporando as mudanças no cenário das organizações ao longo das últimas duas décadas com o intuito de facilitar a aplicação dos princípios pelos gestores no desenho, implementação e na avaliação da eficácia dos seus controles internos sob o ponto de vista do cumprimento da Lei *Sarbanes-Oxley*.

Conforme o COSO (2013), a ferramenta atual permanece abrangendo três categorias de objetivos – operações, “reporte” e observância (*compliance*) – sustentada pelos cinco componentes fundamentais do ambiente de controle interno – ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento – conforme demonstrado na Figura 1.

O modelo atual expandiu a categoria “reporte” visando englobar aspectos internos e externos dos relatórios financeiros e não financeiros divulgados pelas companhias. Anteriormente o foco estava direcionado para os relatórios financeiros abordados pela SOX, e neste momento, os relatórios não financeiros também ganham relevância dentro dessa estrutura COSO.

Para Gherman (2005) citado por Schmidt e Santos (2009, p.82), controles internos são mecanismos de gestão que devem suportar as operações e atividades críticas de forma ampla, gerenciada e eficaz, e devem ser adaptáveis às necessidades próprias de cada entidade.

Dada a dificuldade em criar sistemas de controles internos estruturados e adequados às necessidades institucionais, optou-se por utilizar estruturas prontas e flexíveis (*frameworks* – sistemas de controle estruturados com elementos de gestão), cuja funcionalidade deve englobar, no mínimo, os seguintes aspectos de acordo com Schmidt e Santos (2009, p.82):

- a) foco nos objetivos de negócio e missão da instituição;
- b) gestão de riscos corporativos, notadamente os de natureza operacional;
- c) *compliance* (conformidade) com as normas oficiais aplicáveis.

Cabe à administração selecionar o *framework* que melhor se adapte à seu ambiente e que possibilite gerir de forma eficaz esses riscos.

### **2.1.2 Ambiente de Controle**

Ratcliffe e Landes (2009) definem que o componente de ambiente de controle é o alicerce sobre o qual todos os outros componentes de controle interno são baseados, e que este é o que dá o tom a uma organização.

Para Dias (2010, p.29) o ambiente de controle é efetivo na medida em que as pessoas da entidade sabem quais são as suas responsabilidades, os limites de sua autoridade, a competência e o comprometimento de fazerem o que é certo.

Os cinco princípios descritos pelo COSO relativos a este componentes são:

- a) compromisso com a integridade e a ética;
- b) fiscalização para controle interno pelo Conselho de Administração, independente da Administração;
- c) estruturas, linhas de reporte e responsabilidades apropriadas na busca dos objetivos estabelecidos pela Administração;
- d) compromisso para atrair, desenvolver e reter pessoas competentes em alinhamento com os objetivos;
- e) mantendo indivíduos responsáveis por suas atividades de controles internos na busca dos objetivos.

### **2.1.3 Avaliação e gerenciamento dos riscos**

A base pela qual os riscos devem ser administrados envolve um ambiente dinâmico. A administração deve considerar possíveis mudanças no ambiente externo e no ambiente interno do negócio, que possam se tornar obstáculos para atingir seus objetivos.

De acordo com Tysiac (2012) existem quatro princípios de avaliação de risco:

- a) especificar objetivos de forma suficientemente clara para que os riscos sejam identificados e avaliados;
- b) identificar e analisar os riscos para determinar como eles devem ser gerenciados;
- c) considerar o potencial de fraude;
- d) identificar e avaliar mudanças que poderiam afetar significativamente o sistema de controle interno.

A visão de Dias (2010, p.30) complementa que:

Os administradores devem definir os níveis de riscos operacionais, de informação e conformidade que estão dispostos a assumir. A avaliação de

riscos é uma responsabilidade da administração, mas cabe à auditoria interna fazer uma avaliação própria dos riscos, confrontando-a com a avaliação feita pelos administradores.

#### **2.1.4 Atividade de controle**

As atividades de controle são estabelecidas para ajudar a garantir que as diretivas da administração mitiguem potenciais riscos. As atividades de controle são realizadas em todos os níveis e em vários estágios dos processos de negócio e sobre tecnologia. Tysiac (2012) aponta três princípios:

- a) seleção e desenvolvimento de controles que ajudam a mitigar os riscos a um nível aceitável;
- b) seleção de desenvolvimento de atividades de controle geral sobre tecnologia;
- c) implantar atividades de controle, conforme especificado nas políticas e procedimentos relevantes.

Para Dias (2010, p.31) as atividades de controle “[...] quando executadas a tempo e de maneira adequados, permitem a redução ou administração dos riscos”.

#### **2.1.5 Informação e comunicação**

A comunicação deve ocorrer interna e externamente para fornecer as informações necessárias para a realização das atividades rotineiras de controles internos. Todas as pessoas envolvidas devem entender claramente suas responsabilidades.

O processo de comunicação pode ocorrer formal ou informalmente, conforme Dias (2010, p.33):

O processo formal acontece através dos sistemas internos de comunicação e são importantes para a obtenção das informações necessárias ao acompanhamento dos objetivos operacionais, de informação e de conformidade.

Para o autor, o processo informal, é importante para a obtenção das informações necessárias à identificação de riscos e oportunidades.

### 2.1.6 Monitoramento

Os autores Ratcliffe e Landes (2009) entendem que o sistema de controles internos deve ser monitorado, uma vez que tratam de processos que avaliam a qualidade do desempenho desse sistema ao longo do tempo. As avaliações objetivam, de acordo com Tysiac (2012), verificar se cada componente do controle interno está presente e em funcionamento. Deficiências são comunicadas em tempo hábil, assuntos relevantes são comunicados a diretoria e ao conselho.

Com relação aos componentes, Dias (2010, p.33) afirma que:

Controles adequados são aqueles em que os cinco elementos do controle (ambiente, avaliação de riscos, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento) estão presentes e funcionando conforme o planejado.

### 2.1.7 A importância do controle interno

Segundo Attie (2012, p.195):

A importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles internos que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto.

Dada a crescente demanda por informações cada vez mais transparentes e precisas, verifica-se que o controle interno é fundamental para assegurar a confiabilidade dessas informações. Essa afirmação é corroborada por Yoshida e Reis (2005, p.710) que afirmam que as empresas muitas vezes se apoiam em informações contábeis para a tomada de decisão e caso estiverem distorcidas podem causar danos graves às empresas.

A Federação Internacional de Contadores, *International Federation of Accountants, IFAC* (2012, p.4) entende que o controle interno é um aspecto crucial dentro de um sistema de governança de uma empresa dado que suporta o atingimento dos seus objetivos, é uma ferramenta de gestão dos riscos, minimizando

potencias ameaças e protegendo os ativos, o que pode trazer economia de tempo e dinheiro. No entanto, há aquelas que enxergam a estrutura de controles internos como sendo sinônimo de altos custos.

Segundo o raciocínio da Federação Internacional de Contadores, a *Ernst & Young* (2011, p.4) afirma que as empresas líderes devem melhorar os seus sistemas de controle interno para que as levem a ganhar vantagem competitiva através de maior eficiência ou por meio de economias de custo. Segundo esse estudo, o aumento da eficiência pode ser atingido através de três abordagens: racionalização, otimização e redesenho dos controles internos. A racionalização implica na revisão remoção dos controles desnecessários, pouco significativos ou repetidos; a otimização implica na substituição de certos controles por outros mais abrangentes e eficientes, ou a padronização de controle nas diferentes unidades localizadas em outras regiões; o redesenho envolve a modificação de um processo e sua estrutura de controle, de acordo com Ernst & Young (2011, p.4):

Esta é a opção que requer mais recursos e esforços, porque, geralmente, exige a redefinição do desenho organizacional como tarefas, funções e responsabilidades. Embora esta opção requeira o maior investimento, é a que fornece maior potencial de retorno.

### **2.1.8 Lei Sarbanes-Oxley**

Os escândalos envolvendo fraudes contábeis em empresas norte-americanas repercutiram no mundo inteiro, em 2002, ocasionando a perda da confiança nos administradores das empresas e nas informações por elas divulgadas.

Frente ao exposto, o Congresso Norte-Americano sancionou em 30 de julho de 2002, a *Lei Sarbanes-Oxley The Act* (o Ato), visando proteger o investidor garantido maior confiabilidade através da melhoria da qualidade das informações financeiras divulgadas para o mercado de ações.

A *Lei Sarbanes-Oxley* se aplica a todas as companhias registradas na bolsa de valores norte-americana: *SEC (United States Securities and Exchange Commission)*, o que expande sua aplicação a empresas que não são de origem norte-americana.

Dias (2010, p.14) comenta que nesses recentes escândalos contábeis os executivos alegaram não ter conhecimento das práticas contábeis que estavam sendo utilizadas, por isso que esta Lei foi criada com o objetivo de evitar esse tipo de atitude, tendo como foco a certificação do *Chief Executive Officer (CEO)* e do *Chief Financial Officer (CFO)*.

A Lei criou o órgão sem fins lucrativos *Public Company Accounting Oversight Board* ou PCAOB, financiado por empresas de contabilidade e associados com o intuito de supervisionar as auditorias das empresas públicas, a fim de proteger os interesses dos investidores e promover o interesse do público na elaboração de informativos, relatórios de auditoria externa de forma independente.

O PCAOB (2003) também tem a missão de supervisionar as empresas de auditoria externas, incluindo relatórios de conformidade apresentadas em conformidade com as leis federais de valores mobiliários, para proteger os investidores.

O ato também revisou padrões de governança corporativa, acrescentou novos requisitos de divulgação para as empresas, estabeleceu que algumas fraudes serão consideradas crimes federais e levantou sanções penais por violar as leis de valores mobiliários.

De acordo com o AICPA (2007) os novos padrões de governança corporativa estabelecidos com o advento desta Lei foram:

- a) os comitês de auditoria devem aprovar todos os serviços a serem prestados pelas firmas de auditoria externa;
- b) comunicação necessária entre auditor e comitê de auditoria;
- c) adoção obrigatória de um "código de ética" para altos executivos financeiros;
- d) requer que os relatórios financeiros sejam certificados pelo *CEO* e *CFO*;
- e) proíbe diretores e executivos de tomarem empréstimos da companhia;
- f) novas regras para diretor e diretor de negociação de ações da empresa;
- g) disponibilização de canais internos de denúncias anônimas.

As implicações da Lei *Sarbanes-Oxley* para a profissão de auditor externo foram:

- h) potencial para perda de definição de padrões de auditoria para as firmas de empresa pública;
- i) inspeções / cobertura de revisão por pares de empresas não públicas;
- j) questões internacionais de cumprimento de padrões;
- k) potencial para limitações em outros serviços não relacionados à auditoria;
- l) mudanças no relacionamento com as comissões de gestão e de auditoria.

Conforme Dias (2010, p.36) as maiores discussões relativas à SOX mencionam as seções 302 e 404, pois elas tratam das responsabilidades dos diretores executivos e financeiros diante da fidelidade dos números nas demonstrações financeiras, das avaliações dos controles e procedimentos internos para a emissão dos relatórios financeiros e das multas e penalidades aplicadas àqueles que cometerem fraude.

O quadro abaixo demonstra resumidamente no que consistem estas seções da Lei *Sarbanes-Oxley*:

**Quadro 1 – Seções 302 e 404 – Lei *Sarbanes Oxley*.**

| <b>Principais seções da Lei <i>Sarbanes-Oxley</i></b>   | <b>Determinação</b>  |
|---|--|
| <b>Seção 302 – “<i>Corporate Responsibility for Financial Reports</i>” ou “<i>Certificações</i>”.</b>                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Alta gestão deve assumir pessoalmente a responsabilidade pela divulgação dos controles e procedimentos;</li> <li>• Trimestralmente, deve ser emitida uma certificação dos controles internos;</li> <li>• Essa certificação deve declarar que todas as deficiências de controle ou matérias e de fraudes foram informadas para o comitê de auditoria e para os auditores independentes.</li> </ul> |
| <b>Seção 404 – “<i>Management Assessment of Internal Controls</i>” ou “<i>Avaliação dos controles internos pela Administração</i>”.</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Determina avaliação anual dos controles internos e procedimentos internos para a elaboração dos reportes financeiros;</li> <li>• Os auditores independentes devem emitir um relatório separado, atestando a aderência pela administração.</li> </ul>  |

Fonte: DIAS (2010, p.36).

Welch (2005) acredita que as empresas podem ser proativas na prevenção de crises, dispondo de três ferramentas:

- a) controles financeiros e contábeis severos, com processos abrangentes de auditorias internas e externas;
- b) processos internos eficazes e;
- c) disseminação de uma cultura de integridade: transparência, honestidade, justiça e cumprimentos das regras e regulamentos.

### 2.1.9 Controles internos e auditoria interna

Attie (2012) destaca que, a exemplo de países que somente agora começam a dar a devida importância a métodos científicos de administração, o Brasil está dentre eles. Tendo assim pouca clareza sobre a definição do que são controles internos, imaginando muitas vezes que este é sinônimo de auditoria interna.

Segundo o autor Attie (2012, p.182):

A auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executados por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

Segundo o *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, o controle interno compreende o plano de organização e todos os procedimentos adotados numa empresa para proteção de seus ativos, verificação da exatidão de seus dados contábeis, melhoria de sua eficiência operacional e promoção da obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

Yoshida e Reis (2005, p.710) também apontam que muitas pessoas confundem os conceitos:

Muitas pessoas imaginam ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma idéia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalho, normalmente por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos e organização adotados como planos permanentes da empresa.

A seção a seguir visa explicar o conceito da auditoria interna, e assim demonstrar a diferença entre esta e o controle interno.

## 2.2 AUDITORIA INTERNA

Percebe-se que nos últimos anos a auditoria interna tem focado seus esforços em atividades de controle e cumprimento para atender aos requerimentos de controles internos. No entanto, de acordo com o estudo da Ernst & Young (2010), executivos seniores e o comitê de auditoria estão buscando ampliar o papel da auditoria interna, ou seja, os executivos querem mais do que a garantia de confiança e auditorias eficientes, eles buscam transformar os profissionais de auditoria interna em *experts* do negócio e que através de suas percepções possam gerar iniciativas estratégicas que desafiem as práticas existentes conduzindo a melhorias de desempenho no curso dos negócios.

Enquanto a economia continua a ganhar impulso em direção a uma recuperação, o cenário indica que a auditoria interna tende a tornar-se um ativo cada vez mais valorizado dentro de uma organização.

O levantamento realizado pela Deloitte (2007) retratou o cenário da auditoria interna no Brasil. Em relação ao nível de confiança na auditoria interna, gestores e auditores tiveram percepções similares que revelam uma alta confiança na atividade de auditoria. Dentre os benefícios gerados pela auditoria interna, o estudo revela a capacidade da função em identificar riscos de negócio e melhorar a eficiência dos processos internos, sugerindo que os auditores estejam atuando com foco na gestão de riscos e que os gestores estejam percebendo esse tipo de atuação.

### 2.2.1 Definição

A definição globalmente aceita de auditoria interna foi desenvolvida pelo Instituto de Auditores Internos (IIA):

Auditoria interna é uma atividade independente, objetiva de garantia e consultoria, concebida para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela ajuda uma organização a atingir seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a efetividade dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Crepaldi (2004, p.41) define que: “auditoria constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”.

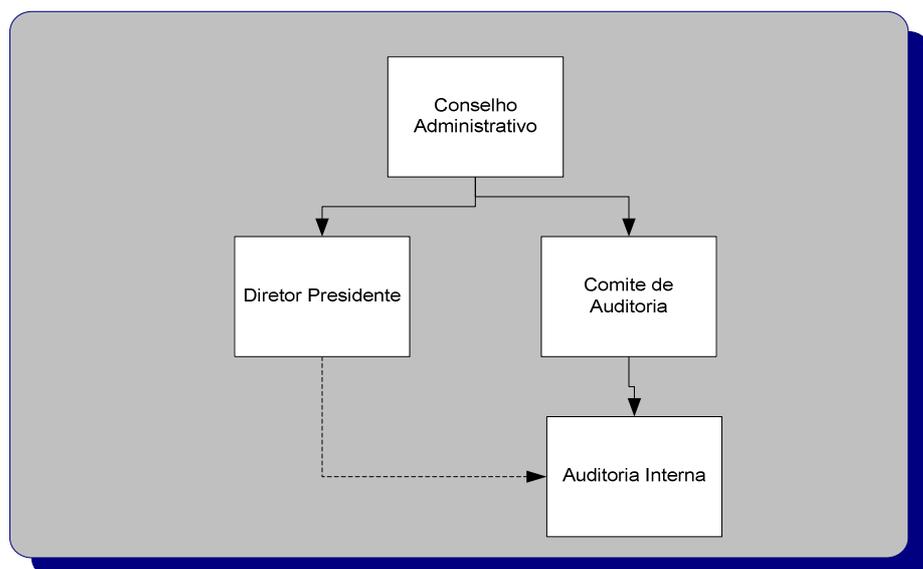
Segundo ele, a área de atuação da auditoria interna compreende todas as atividades da empresa.

### 2.2.2 Estrutura da Auditoria Interna

De acordo com o IIA, para que a atividade de auditoria interna forneça alto nível de suporte, as melhores práticas sugerem que os auditores internos devem reportar ao *Chief Executive Officer (CEO)*, ou Diretor Presidente pelo lado da interface administrativa, e para o Comitê de Auditoria, subordinado ao Conselho Administrativo, no que se refere a suporte e a prestação de contas.

O IBGC (2013) destaca que, se na empresa não existir Conselho de Administração, a auditoria interna deve reportar-se aos sócios, de forma a garantir a independência em relação à gestão.

**Quadro 2** – Estrutura de reporte da auditoria interna sugerida conforme melhores práticas.



Fonte: IIA – Institute of Internal Auditors. 2012.

Segundo Attie (2012, p.19) a estrutura da auditoria interna pode variar conforme as circunstâncias e o porte de cada organização, em linhas gerais a estrutura pode ser considerada de acordo com a seguinte divisão:

- a) **diretor:** cargo destinado a dirigir toda a atividade da auditoria e canalizar esforços para atingir os objetivos propostos;
- b) **gerente:** desenvolve completa programação de auditoria, gerencia os trabalhos em andamento;
- c) **supervisor:** acompanha as atividades realizadas pelos auditores em campo. Revisam os papéis de trabalho, assegurando a completa execução segundo o programa proposto e objetivos traçados;
- d) **sênior:** conduz os trabalhos de campo e supervisiona diretamente os assistentes e auxiliares alocados ao trabalho;
- e) **assistente:** atividade destinada a conduzir pequenos trabalhos ou assistir àqueles de maior expressão;
- f) **auxiliar:** atividade destinada a iniciantes da área de auditoria e que serve de suporte a tarefas que não necessitem de técnicas ou julgamentos em grande escala.

### 2.2.3 Finalidade da auditoria interna

Na visão de Crepaldi (2004, p.41) o objetivo da auditoria interna é auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas.

O IBGC (2013) cita que a auditoria interna não deve somente focar-se em apontar irregularidades dentro da organização:

A gestão da organização e, particularmente, o diretor-presidente são diretamente beneficiados pela melhoria do ambiente de controles decorrente de uma atuação ativa da Auditoria Interna. Este órgão não deve apenas apontar irregularidades, mas perseguir a melhoria de processos e práticas a partir do aperfeiçoamento do ambiente de controles. Seu trabalho deve estar perfeitamente alinhado com a estratégia da organização.

## 2.2.4 Objetivos e alcance da auditoria interna

Conforme a Resolução CFC n 986/03 - NBC T 12 Auditoria Interna:

- a) Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos;
- b) a atividade de Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não conformidades apontadas nos relatórios.

Attie (2012, p.35) conclui que o exercício da auditoria interna possui como enfoque trazer valor para a organização; auxiliando na mitigação dos riscos de fraudes.

## 2.2.5 Responsabilidades

Attie (2012, p.36) afirma que: “é responsabilidade do departamento de auditoria interna e do auditor interno, individualmente, demonstrar competência profissional”. Segundo ele, os auditores internos são responsáveis por observar as normas de conduta estabelecidas para a profissão no código de ética do instituto de Auditores Internos, o qual exige alto padrão de honestidade, diligência e lealdade a ser mantido pelos auditores internos.

O IBGC (2013) entende que:

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 praticas de mercado.

As responsabilidades da auditoria interna na organização, no entendimento de Crepaldi (2004, p.42) necessitam ser claramente determinadas pelas políticas da empresa:

A autoridade correspondente deve propiciar ao auditor interno livre acesso a todos os registros, propriedades e pessoal da empresa que possam vir a ter importância para o assunto em exame. O auditor interno deve sentir-se à vontade para revisar e avaliar diretrizes, planos, procedimentos e registros.

As responsabilidades da auditoria interna na organização, sob a visão deste autor devem ser:

- a) informar e assessorar a administração e desincumbir-se das responsabilidades de maneira condizente com o Código de Ética do Instituto dos Auditores internos;
- b) coordenar suas atividades com a de outros departamentos, de modo a atingir com mais facilidade os objetivos da auditoria em benefício das atividades da empresa.

A NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno – definem as seguintes responsabilidades do auditor interno na execução dos trabalhos:

- c) a auditor interno deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões;
- d) a amplitude do trabalho do auditor interno e sua responsabilidade estão limitadas à sua área de atuação;
- e) a utilização da equipe técnica supõe razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoas com capacitação profissional e treinamento requerido nas circunstâncias;
- f) cabe também ao auditor interno, quando solicitado, prestar assessoria ao Conselho Fiscal ou Órgãos equivalentes.

### 2.2.6 Funções da auditoria interna

O Instituto de Auditores Internos (IIA) cita as principais funções do auditor interno:

- a) avaliar os controles e aconselhar os gestores em todos os níveis da organização: o trabalho do auditor interno inclui avaliar o tom e a cultura de gestão de risco da organização, bem como avaliar e elaborar relatórios sobre a eficácia e eficiência da implementação de políticas de gestão;
- b) avaliar dos riscos: os auditores internos têm a função de identificar atividades-chave e fatores de risco relevantes para avaliar o seu impacto na organização. Mudanças nas tendências econômicas que afetam o negócio podem levar à mudança de estratégia de abordagem do risco permitindo que o auditor interno possa antecipar possíveis problemas futuros e oportunidades, bem como identificar os problemas atuais;
- c) analisar as operações e confirmar as evidências: os auditores internos trabalham em estreita colaboração com os gerentes de linha para rever as operações depois relatar suas descobertas. O auditor interno deve estar bem informado sobre as estratégias da organização, para que eles tenham uma compreensão clara de como as operações de uma determinada parte da organização se encaixa no contexto maior;
- d) avaliar a conformidade com as normas: a revisão de conformidade garante que a organização está aderindo às regras, regulamentos, leis, às boas práticas corporativas, diretrizes e princípios que se aplicam individualmente e coletivamente para todas as partes da sua organização.

Crepaldi (2004, p.42) destaca que o auditor interno não possui nem responsabilidade nem autoridade direta sobre as atividades que examina, sendo assim, as revisões e avaliações que realiza nunca eximem outras pessoas da empresa das atividades que estão sob sua responsabilidade.

### 2.2.7 Independência

Sobre a questão da independência do auditor interno Crepaldi (2004, p.42) explica que: “a independência é essencial para a eficiência da auditoria interna. Esta independência se obtém, primordialmente, por meio do posicionamento na estrutura organizacional e da objetividade”.

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC PA 290 – descreve a estrutura conceitual sobre a independência:

Independência compreende a independência de pensamento que consiste na postura adotada pelo auditor diante da conclusão de forma que não sofra efeitos de influências que venham a comprometer o julgamento profissional, atuando com integridade, objetividade e ceticismo profissional.

Os conceitos sobre a independência devem ser aplicados por auditores para:

- a) identificar ameaças à independência;
- b) avaliar a importância das ameaças identificadas;
- c) aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

Quando um auditor avalia que salvaguardas apropriadas não estão disponíveis ou não podem ser aplicadas para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, o auditor deve eliminar a circunstância ou relacionamento que cria as ameaças, declinar ou descontinuar o trabalho de auditoria. O auditor deve usar julgamento profissional ao aplicar estes conceitos sobre a independência.

Attie (2012, p.57) corrobora a importância da independência para o auditor interno e externo, pois entende que a independência é condição primordial para o auditor a ser aplicada em todos os assuntos relacionados ao seu trabalho. O autor acredita que a manutenção de uma atitude mental independente possibilita ao auditor obter dados e fatos sem tendenciosidade.

As Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna publicadas pelo Instituto de Auditores Internos (*The Institute of Internal Auditors - The IIA*), representado no Brasil pelo IIA Brasil, define no item 1100 – Independência

e Objetividade: “a atividade de auditoria interna deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos ao executar seus trabalhos”.

A interpretação desta norma dada pelo Instituto de Auditores Internos é de que a independência é a imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de auditoria interna de conduzir as responsabilidades da função de forma imparcial.

### **2.2.8 Normas para o exercício profissional da auditoria interna**

O auditor interno, conforme Attie (2012, p.37) tem a responsabilidade de seguir as normas de conduta estabelecidas para a profissão. O Código de Ética do Instituto de Auditores Internos estabelece essas normas e fornece bases para reforço das mesmas junto aos seus membros. Esse código exige um alto padrão de honestidade, objetividade, lealdade a ser mantido pelos auditores internos.

Crepaldi (2004, p.46) recomenda que as unidades de auditoria estabeleçam manuais de procedimentos internos nos quais detalhem a aplicação das normas profissionais. Na sua visão:

As normas de auditoria, juntamente com os procedimentos para sua implementação, estabelecem a ordem e a disciplina na realização do trabalho. E o que é mais importante, a observância dessas normas leva à realização de auditorias completas e objetivas, com resultados e recomendações palpáveis fundamentais e passíveis de serem justificados.

O autor Crepaldi (2004, p.134) explica que o Conselho Federal de Contabilidade editou resolução dispondo sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade, que estabelecem a regra de conduta e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos de auditoria.

As Normas Profissionais do Auditor Interno aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) através da NBC – PI 01 estabelecem os critérios nas subseções a seguir.

### **2.2.9 Competência técnico-profissional**

O Contador, na função de auditor interno, deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à Entidade.

O auditor interno, não obstante sua posição funcional deve preservar sua autonomia profissional.

#### **2.2.9.1 Responsabilidade do Auditor Interno na execução dos trabalhos**

O auditor interno deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões.

A amplitude do trabalho do auditor interno e sua responsabilidade estão limitadas à sua área de atuação. A utilização da equipe técnica supõe razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoas com capacitação profissional e treinamento, requeridas nas circunstâncias.

Cabe também ao auditor interno, quando solicitado, prestar assessoria ao Conselho Fiscal ou órgãos equivalentes.

#### **2.2.9.2 Relacionamento com profissionais de outras áreas**

O auditor interno pode realizar trabalhos de forma compartilhada com profissionais de outras áreas, situação em que a equipe fará a divisão de tarefas, segundo a habilitação técnica e legal dos seus participantes.

### 2.2.9.3 Sigilo

O auditor interno deve respeitar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando para terceiros, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da Entidade em que atua.

O dever de manter o sigilo continua depois de terminado o vínculo empregatício ou contratual.

### 2.2.9.4 Cooperação com o auditor independente

O auditor interno, quando previamente estabelecido com a administração da entidade em que atua, e no âmbito de planejamento conjunto do trabalho a realizar, deve apresentar os seus papéis de trabalho ao auditor independente e entregar-lhe cópias, quando este entender necessário.

## 2.2.10 Ética profissional

O Código de Ética do Instituto dos Auditores Internos (*The Institute of Internal Auditors – IIA*) é composto dos princípios relevantes à profissão e à prática de auditoria interna e das regras de conduta que descrevem o comportamento esperado dos auditores internos: “o Código de Ética aplica-se tanto às partes quantos às entidades que prestam serviços de auditoria interna. O propósito do Código de Ética é promover uma cultura ética na profissão global de auditoria interna”.

Os princípios do Código de Ética do Instituto dos Auditores Internos (2009) são:

- a) integridade: A integridade dos auditores internos estabelece crédito e desta forma fornece a base para a confiabilidade atribuída a seus julgamentos;
- b) objetividade: Os auditores internos exibem o mais alto grau de objetividade profissional na coleta, avaliação e comunicação de informações sobre a

atividade ou processo examinado. Os auditores internos efetuam uma avaliação equilibrada de todas as circunstâncias relevantes e não são indevidamente influenciados pelos interesses próprios ou de terceiros na formulação dos julgamentos;

- c) confidencialidade: Os auditores internos respeitam o valor e a propriedade das informações que recebem e não divulgam informações sem a autorização apropriada, a não ser em caso de obrigação legal ou profissional de assim procederem;
- d) competência: Os auditores internos aplicam o conhecimento, habilidades e experiência necessárias na execução dos serviços de auditoria interna.

Crepaldi (2004, p.71) entende que, especialmente na profissão de auditor a ética profissional se destaca:

A ética profissional é de grande valia em todas as profissões, notadamente na de auditor, que tem em suas mãos grande responsabilidade, pois mediante seu serviço é possível conhecer todas as irregularidades, erros, falhas dentro do grupo de empresas, conhecendo o responsável hierárquico e executores das rotinas, que originam estas informações.

Segundo o autor, os elementos a seguir devem ser adicionados aos padrões de conduta:

- a) bom-senso no procedimento de revisão;
- b) autoconfiança;
- c) sigilo profissional;
- d) discrição profissional;
- e) capacidade prática;
- f) sentido objetivo;
- g) liberdade de pensamento e ação;
- h) meticulosidade e correção;
- i) perspicácia nos exames;
- j) pertinácia nas ações;
- k) pesquisa permanente;
- l) finura de trato e humanidade.

### 2.2.11 Educação Continuada

Os escândalos financeiros que tiveram repercussão mundial, como foi o caso da empresa norte-americana *Enron*, em 2011, exemplificam os eventos que caracterizam a necessidade constante de desenvolvimento, estudo e aprimoramento constante do profissional que atua na área contábil. Cada vez mais a sociedade valoriza a transparência e a veracidade das informações que são divulgadas no mercado financeiro e conseqüentemente a ética dos profissionais que atuam neste meio.

Para corresponder a esse apelo com competência e eficácia, é desejável que o auditor esteja em constante aperfeiçoamento, ou seja, que esteja inserido em um programa de educação continuada.

Nesse contexto, o aprimoramento profissional do auditor passa a ser uma necessidade exigida pela sociedade, governo, usuários ou pelo mercado de uma forma geral. A realização de cursos técnicos e superiores não representam necessariamente capacitação suficiente para que o contabilista, seja qual for sua área de atuação, exerça sua profissão de forma segura ao longo dos anos.

Franco (1993) contribui com o conceito de educação continuada ao afirmar que esta constitui “o processo de aperfeiçoamento e atualização de conhecimentos, visando a melhorar a capacitação técnica e cultural de um profissional”.

A profissão de auditor é uma das profissões mais regulamentadas do país. A Lei nº 9.394/96 estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. No Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários – CVM obriga as empresas de auditoria e auditores independentes a manterem uma política de educação continuada. O Conselho Federal de Contabilidade – CFC emitiu a Resolução de nº 1074/06 que aprovou a NBC P04 – Normas para Educação Profissional Continuada.

Na área contábil, a auditoria é uma das que maior ênfase tem dado ao treinamento e aperfeiçoamento constante de seus profissionais.

Os auditores internos devem aperfeiçoar seus conhecimentos, habilidades e outras competências através do desenvolvimento profissional contínuo.

Attie (2012, p.38) também concorda que os auditores internos devem aprimorar sua capacidade técnica através de educação contínua:

Os auditores internos têm a responsabilidade de continuar sua própria educação profissional, a fim de se manterem atualizados. Devem estar sempre informados sobre novos eventos e sobre tudo o que se passa com normas, procedimentos e técnicas de auditoria interna.

O IFAC – *International Federation of Accountants* pode ser considerado pioneiro na tentativa de sistematização da educação profissional continuada de contadores. Inicialmente, o assunto foi tratado pelos IEGs – *International Education Guidelines* - n<sup>o</sup> 2, de 1986, e n<sup>o</sup> 9, de 1996. A IEG n<sup>o</sup> 9, sob o título de *Prequalification Education Assessment of Professional Competence and Experience Requirements of Professional Accountant*, enumerou os requisitos necessários aos profissionais, com o intuito de aprimorar seus conhecimentos. Ao estabelecer diretrizes e padronizar o ensino de contabilidade dentre os diversos países, o Comitê de Educação do IFAC editou os IESs – *International Education Standards for Professional Accountants*, que consistem em pronunciamentos acerca de: programas de educação contábil profissional e respectivos conteúdos, habilidades profissionais, valores, ética e atitudes profissionais, requisitos de experiência prática, avaliação de capacidades e competências profissionais.

O IES 8 dita a obrigatoriedade de todos os contadores se manterem engajados no aprendizado continuado, de forma a atualizarem-se sobre o desenvolvimento das influências na profissão e na qualidade dos serviços que prestam.

### 2.3 MUDANÇAS NO CENÁRIO GLOBAL

A globalização da economia e das relações de negócios internacionais vem determinando o progresso, ou o retrocesso das nações. Esse tema está diretamente ligado com o processo de harmonização das normas de contabilidade e auditoria, uma vez que se consagra num desafio a ser enfrentado pelos profissionais e pelos organismos relacionados frente à globalização das economias mundiais.

Conforme citado anteriormente, uma das principais evidências da globalização é o crescente processo de internacionalização e interdependência entre

os países. A busca de novos mercados com estratégia das empresas transnacionais, assim como a liberalização ocorrida na maior parte dos países, e a regionalização, que incrementou a formação de blocos regionais, são fatores apontados por Lacerda (2004) como principais para fenômeno.

A partir do final do ano de 2000, ocorrem expressivas mudanças no cenário global advindos de uma série de eventos: desaquecimento da economia norte-americana, após o estouro da “bolha” no mercado de ações; os atentados terroristas de 11 de setembro de 2001; e os escândalos envolvendo fraudes nos balanços de grandes corporações. Os últimos, envolvendo irregularidades na contabilidade de grandes empresas formam um fator adicional que questionou a base desse crescimento, interrompido ao longo do ano de 2003.

Esse conjunto de fatores afetou significativamente a liquidez no mercado mundial, enfraquecendo a credibilidade dos investidores, o que provocou uma maior aversão ao risco.

Segundo Castanheira (2007) citada por Lelis e Pinheiro (2012) a auditoria interna já passou por dois paradigmas e encontra-se hoje num terceiro: o primeiro paradigma focava na observação e na contabilização; o segundo surgiu em 1941, por meio da fundação do *The Institute of Internal Auditors (IIA)* e da publicação do primeiro livro de auditoria interna (*Victor Brink's Modern Internal Auditing*), com o conceito de "sistema de controles internos", e hoje, a auditoria interna enfrenta um novo paradigma, que se baseia na visão dos processos com foco nos riscos do negócio e nas práticas de governança corporativa, trazendo uma nova contribuição da atividade para as empresas.

Para Schmidt e Santos (2009, p.82), a gestão de riscos passou a representar um dos principais focos de gerenciamento nas entidades modernas, assim, sistemas de controles internos eficazes se fizeram necessários para o sucesso das entidades.

Dias (2010, p.18) afirma que cabe ao profissional avaliador definir o grau de risco envolvido em cada processo quando do mapeamento dos macroprocessos da empresa, visando identificar sua importância dentro do negócio.

Boynton, Johnson, e Kell (2002) citados por Lelis e Pinheiro (2012) apontaram que um dos objetivos da avaliação de risco de controle é auxiliar o auditor a determinar o risco de que as informações financeiras divulgadas contenham erros ou

classificações materiais incorretas. Essa posição é corroborada pelo *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB, 2007)*, que define no *Auditing Standard (AS) 5* procedimentos para avaliação do desenho e da eficácia dos controles internos das organizações, afirmando que a avaliação de riscos é a base de todo o processo de auditoria, que sustenta todos os procedimentos de testes posteriores.

Nos últimos anos, o processo de gestão de riscos tem alcançado grande destaque dentro das organizações, uma vez que é por meio dele que podem ser gerenciadas e reduzidas as ameaças ao alcance das metas organizacionais e de seus objetivos estratégicos.

O foco na gestão de risco, com o uso de uma variedade de técnicas para a identificação e a avaliação destes, não apenas facilita a definição dos controles internos, mas também está alinhado à mudança no debate sobre a governança corporativa, de um foco na qualidade dos reportes financeiros para um conceito de que os mecanismos de governança corporativa não devem impedir os negócios da empresa.

Spira e Page (2003, p. 652) afirmam que "a redefinição do controle interno como gestão de risco enfatiza sua relação com a formulação da estratégia e caracteriza o controle interno como um suporte à organização".

## 2.4 EVOLUÇÃO DA FUNÇÃO DE AUDITOR INTERNO

Segundo Lisboa (1997), cabe à auditoria interna convencer a alta administração e seus executivos que podem auxiliá-los na melhoria dos negócios, identificando áreas problemáticas e sugerindo correções para obter destes o apoio necessário ao desenvolvimento de prestação de serviços a toda empresa.

*Ernst & Young* (2010) também corrobora Lisboa (1997) ao afirmar que a auditoria interna pode desempenhar um papel consultivo fundamental dentro da organização identificando oportunidades de redução de custos resultando em ganhos de eficiência, fornecendo *insights* estratégicos que melhoram o desempenho do negócio e informações-chave que incidem sobre os riscos. Este tipo de apoio

gera benefícios para a organização, incluindo uma vantagem frente a potenciais oportunidades de negócio.

Essa transformação é explicada pela *Ernst & Young* (2010) da seguinte forma:

**Quadro 3** - Transformando a auditoria interna em consultoria estratégica.

| <b>Transformando a auditoria interna em consultoria estratégica</b> |   |
|---|---|
| a)  | alinhar-se com os objetivos de negócios-chave da organização;                                 |
| b)  | melhorar a eficiência e eficácia da auditoria e dos processos para atingir redução de custos; |
| c)  | oferecer cobertura de risco mais ampla e ser proativo sobre os riscos atuais e emergentes;    |
| d)  | possibilitar eficiências de custo em todas as unidades de negócio;                            |
| e)  | identificar e empregar as habilidades adequadas;  |
| f)  | criar vantagem competitiva, contribuindo para a melhoria de negócios sustentáveis.            |

Fonte: Adaptado de *Ernst & Young*. 2010.

Danta (2006) cita um dos seus entrevistados, que ocupa um cargo de diretoria em empresa de auditoria externa, avaliou alguns aspectos dos impactos do advento da lei *Sarbanes-Oxley* nas empresas, dentre eles o seguinte:

Os auditores passaram a se qualificar mais devidos as necessidades requeridas pelo mercado, não há mais espaço no mercado para aquela auditoria do tipo tradicional. Hoje o auditor precisa mais do que nunca conhecer os negócios do cliente, o gerenciamento que o cliente faz sobre os controles, forma de atuação da administração sobre fragilidades de controles internos, forma de atuação sobre riscos e casos de fraudes.

No que se refere à auditoria interna, o entrevistado citado por Danta (2006), percebeu que:

Para o ramo da auditoria em especial relacionado à auditoria interna ocorreu uma maior valorização para os departamentos de auditoria interna deixando estes de serem meros fiscalistas e passando a atuarem como consultores. Claro que esta valorização se deu para aqueles que vieram se qualificando ao longo do tempo.

Pinheiro (2013) em sua dissertação sustenta que:

A auditoria interna deve estar preparada também para avaliar os processos que sustentam os objetivos estratégicos e de negócios da empresa, como desenvolvimento do pessoal, lançamento de produtos, redução de custos, entre outros. Embora sejam, às vezes, negligenciados, os processos que sustentam esses objetivos podem tornar-se mais eficientes e eficazes, pois ajudam a proteger e aumentar o valor no longo prazo.

Pinheiro (2005) citado por Pires (2010) explica que o conceito de auditoria interna evoluiu juntamente com a profissão que deixou de detectar somente fraudes, mas passou a focar na prevenção dela, e assim assumir a função proativa a qual o autor refere-se como sendo originalmente a essência desta profissão.

Já o estudo da PWC (2013) *State of Internal Audit Profession Study* adiciona que a função de auditoria interna pode ir além da função tradicional que é de “*assurance provider*”, ou seja, de provedor de garantia de que os controles internos da organização são eficazes, para funções de solucionador de problemas utilizando-se de ferramentas de tecnologia da informação para identificar a causa raiz de problemas; gerador de percepções sendo proativo em identificar alternativas diferenciadas para solucionar problemas; e também como um conselheiro da alta administração que auxilia na análise dos impactos futuros decorrentes de decisões estratégicas do negócio.

Adicionalmente, a PWC (2013) afirma que é imprescindível que o departamento de auditoria interna esteja alinhado ao comitê de auditoria e a alta administração e conheça as suas expectativas para que os líderes da auditoria interna possam identificar os recursos que possuem a *expertise* necessária para garantir que os objetivos propostos sejam atingidos.

### 3 IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA NAS ORGANIZAÇÕES

A base primitiva de gerenciamento de riscos que inclui a gestão de crises – prevenção, detecção e plano contingencial – é o instinto de conservação do ser humano segundo Peters (2007, p. 51). Para o autor, os riscos estão relacionados com a rentabilidade no sentido de que, para preveni-los, há um custo, e, eliminar totalmente os riscos é, economicamente, uma tarefa impossível.

É o desejo de assumir riscos, considerado como apetite por riscos, que movimenta grande parte da economia, sendo este a mola propulsora do desenvolvimento econômico.

Peters (2007, p. 51) classifica os riscos em quatro tipos: de crédito, legais, de mercado e operacionais.

Duarte Júnior (2005, p.1) citado por Schmidt e Santos (2009, p.89), assim como Peters (2007) conceitua que o risco para uma entidade deve ser multidimensional, pois deve cobrir quatro grandes grupos: risco de mercado, risco operacional, risco de crédito e risco legal. O autor conceitua os quatro tipos de risco de uma entidade, da seguinte forma:

- a) risco de mercado: depende diretamente do comportamento do preço dos ativos de uma entidade diante das condições de mercado. Para entender e medir possíveis perdas devido às flutuações do mercado é importante identificar e quantificar o mais corretamente possível as volatilidades e correlações dos fatores que impactam a dinâmica do preço do ativo;
- b) risco operacional: esse risco está relacionado a possíveis perdas como resultado de sistemas e/ou controles inadequados, falhas de gerenciamento e erros humanos. Para ele, o risco operacional pode ser dividido em três grandes áreas:
  - relacionado com uma organização ineficiente, administração inconsistente e sem objetivos de longo prazo bem definidos, fluxo de informações interno e externo deficientes, responsabilidades mal

- definidas, fraudes, acesso a informações internas por parte de concorrentes etc.;
- relacionados com problemas como sobrecargas de sistema (telefonia, elétrico, computacional etc.), processamento e armazenamento de dados passíveis de fraudes e erros, confirmações incorretas ou sem verificação criteriosa etc.;
  - relacionado com problemas de pessoal, como empregados não qualificados e/ou pouco motivados, de personalidade fraca, com falsa ambição, “carreiristas” etc.;
- c) risco de crédito: está relacionado a possíveis perdas quando um dos contratantes não honra seus compromissos. As perdas aqui estão relacionadas aos recursos que não mais serão recebidos;
- d) risco legal: conexo a possíveis perdas quando um contrato não pode ser legalmente amparado. Devem ser consideradas perdas por documentação insuficiente, insolvência, ilegalidade, falta de representatividade e/ou autoridade por parte de um negociador etc.

Dias (2010) acredita que as funções principais do controle interno estão relacionadas ao cumprimento dos objetivos da entidade. Assim, a existência de objetivos e metas é primordial para existência dos controles internos. Se a entidade não possuir objetivos e metas claros, não há necessidade de controles internos.

Uma vez estabelecidos e clarificados os objetivos, devem ser identificados os riscos que ameacem o seu cumprimento; e as ações necessárias para o gerenciamento dos riscos identificados devem ser tomadas.

Sob a ótica de Dias (2010) a avaliação dos riscos é “a identificação e análise dos riscos associados ao não cumprimento das metas e dos objetivos operacionais, de informação e de conformidade”. Esse conjunto forma a base para definir como estes riscos serão gerenciados

Os administradores devem definir os níveis de riscos operacionais, de informação e conformidade que estão dispostos a assumir. O autor entende que a avaliação de riscos é uma responsabilidade de administração, mas cabe à auditoria

interna fazer uma avaliação própria dos riscos, confrontando-a com a avaliação feita pelos administradores.

A identificação e o gerenciamento dos riscos é uma ação proativa, que permite evitar surpresas desagradáveis. Para cada objetivo proposto, deve ser feito um processo de identificação dos riscos, e, uma vez identificados, devem ser avaliados, levando em consideração alguns aspectos: probabilidade de ocorrerem, qual o seu impacto caso esses riscos se materializem, e quais ações seriam necessárias para administrar os riscos identificados.

Martin, Santos e Dias Filho (2004) afirmam que o exercício dos poderes de governança dentro de uma empresa depende em alto grau da implantação de um sistema de identificação, avaliação e controle dos riscos que cercam a gestão dos recursos nela investidos. Nesse sentido, a governança deve cercar a administração dos recursos empresariais com um sistema de controle e gestão.

A governança tem se fortalecido bastante nos últimos anos, com a definição de códigos nacionais e a criação de instituições civis para difusão da governança. O cenário atual contribui para o fortalecimento da governança corporativa, que auxiliou a reduzir a desconfiança do investidor após os recentes escândalos financeiros envolvendo fraudes contábeis realizadas por administradores de grandes empresas por meio do controle dos riscos de erros na divulgação das demonstrações financeiras. Após o conhecimento dos riscos corporativos, são identificados aqueles aos quais seus ativos e atividades estão efetivamente expostos.

Conforme Culp (2002), a governança deve conhecer a probabilidade da ocorrência de cada risco e saber o impacto que sua materialização poderá causar nos ativos empresariais ou em sua capacidade de produzir resultados. A combinação da probabilidade de ocorrência com o impacto resulta na mensuração do risco final, base para o planejamento anual de auditorias internas.

Dependendo do apetite de risco da empresa, os riscos são aceitos ou mitigados, devendo a auditoria interna verificar se, na prática, os riscos estão sendo geridos de modo alinhado com as definições do apetite de risco corporativo.

Segundo o estudo da *PriceWaterhouse and Coopers* (2007) Melhores práticas de governança corporativa o papel do Comitê de Auditoria é rever o perfil do risco e assegurar que as estratégias de gestão deste, em particular no que afeta a

apresentação de relatórios financeiros, sejam amparadas por mecanismos adequados. O Comitê de Auditoria deve discutir com o Conselho sua postura em relação aos riscos e às políticas estabelecidos para assegurar que a administração está operando dentro destes padrões; deve compreender a estrutura da companhia para avaliação e gestão do risco, assim como delegar responsabilidades; e rever quais são os principais riscos financeiros que a companhia está exposta para que medidas de monitoração e controle possam ser definidas.

Um exemplo trazido pelo estudo da PWC (2009) *Perspectivas da auditoria interna* consiste em a auditoria interna trabalhar com os líderes no desenvolvimento de um programa de gestão de riscos da cadeia de fornecimento através de uma abordagem estruturada nos seguintes pilares:

- a) determinar o perfil abrangente do risco da cadeia de fornecimento;
- b) estabelecer tolerância a riscos por tipo de risco (*commodities*, fornecedores);
- c) compreender os custos reais dos eventos de riscos da cadeia (custo indireto adicionado ao custo direto);
- d) identificar os principais indicadores de risco alinhados a modelos de classificação que possam alertar antecipadamente de problemas potenciais;
- e) alinhar os incentivos individuais para decisões baseadas em risco;
- f) focar na intervenção antecipada ao invés da gestão de crise.

É no momento em que a administração estabelece quais riscos serão aceitos e qual o sistema de controles internos deve ser implementado para mitigar o risco de que as demonstrações financeiras sejam apresentadas de forma incorreta.

Pode-se inferir que a atividade de auditoria interna no âmbito da assessoria à gestão, observando o cumprimento das suas normas, vem gerando resultados nas organizações, possibilitando a redução dos riscos do negócio.

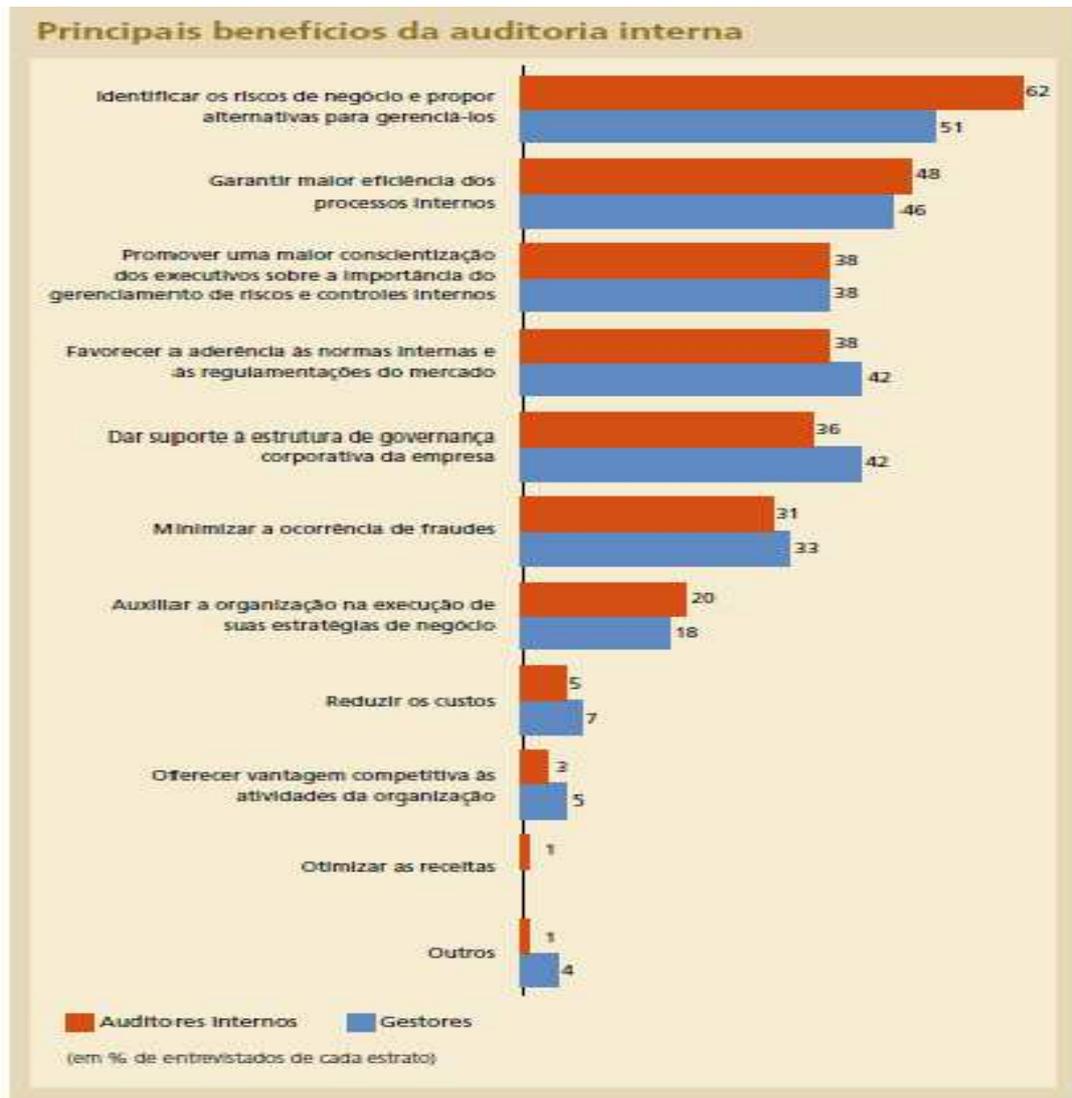
### 3.1 DESAFIOS DA AUDITORIA INTERNA

Os resultados da pesquisa realizada pela Deloitte (2007) “Auditoria Interna no Brasil” demonstram um alto grau de concordância das percepções de auditores e executivos de negócios em relação ao nível de confiança da auditoria interna das suas empresas, no entanto eles concordam que ainda há desafios a serem superados relacionados aos temas: comunicação, objetividade, mensuração dos resultados e conhecimento das particularidades da empresa e do segmento do negócio.

O estudo revela, porém, que não está claro para a alta administração que o trabalho da auditoria interna e um bom gerenciamento de riscos podem contribuir para a redução de custos e a otimização de receitas.

Enquanto mais da metade dos executivos elege como principal benefício da auditoria interna a identificação de riscos e o seu gerenciamento (51%), a redução de custos é apontada por apenas 7% e a otimização de receitas nem sequer é considerada. O percentual de auditores internos assinalando o item “reduzir os custos” é ainda menor (5%). Essas respostas revelam que ainda não são perceptíveis, aos executivos e aos auditores internos, os benefícios financeiros (identificação de ganhos ou redução de perdas) decorrentes dos trabalhos de auditoria interna conforme ilustrado na figura 3 abaixo:

Figura 3 – Principais benefícios da auditoria interna



Fonte: Deloitte. 2007.

Neste contexto de crescente risco, o estudo da PWC (2013) *State of Internal Audit Profession Study* identificou três questões importantes que afetam a capacidade de muitos departamentos de auditoria interna para agregar maior valor:

- a) diretores e conselheiros não estão alinhados em sua percepção de valor e desempenho da auditoria interna. Aproximadamente 35% dos membros do conselho de gestão acreditam que a auditoria interna possui valor

significativo, no entanto eles indicaram que possuem relativamente baixas expectativas da função de auditoria interna;

- b) as capacidades fundamentais de auditoria interna podem não serem fortes o suficiente para entregar o trabalho de hoje, nem seguro o suficiente para construir maior valor. Dado que as empresas podem estar investindo pouco nesse departamento e assim a capacidade da auditoria interna se torna limitada;
- c) a auditoria interna continua a lutar para maximizar o impacto da sua contribuição, especialmente em áreas fora de seu foco mais tradicional. As partes interessadas são menos satisfeitas com a contribuição da auditoria interna em áreas de risco emergentes, tais como a avaliação do programa, lançamentos de novos produtos, gestão de projetos de capital, fusões e aquisições. Enquanto a auditoria interna tinha realmente aumentado seu foco em muitas destas áreas ao longo dos últimos 12 meses, nem sempre atendeu às expectativas.

O caso prático estudado por Pinheiro (2013) permitiu-lhe concluir que:

A atividade de auditoria interna encontra-se em evolução e para se adaptar às novas exigências do mercado, o desafio passa por deixar a antiga função de “fiscalizadora” para assumir uma nova função, proativa, de avaliação objetiva e consultora, auxiliando a organização a atingir os seus objetivos, melhorando a efetividade da gestão de riscos, do controle interno e do processo de governança.

Assim como cita Pinheiro (2013), a *Ernst & Young* (2010) acredita que tanto para o departamento de auditoria interna como para outras unidades de negócios relacionadas, um dos principais desafios para melhorar o desempenho é encontrar o equilíbrio entre risco, custo e valor:

**Quadro 4 – Equilíbrio entre risco, custo e valor.**

| Risco  | Custo   | Valor   |
|--|---|---|
| Realizar avaliações de risco regularmente (frequência anual, semestral ou trimestral); | Gerenciar melhor os custos dos controles (concentrando-se nos riscos corretos e implantando a técnica de auditoria apropriada); | Aprimorar as competências dos profissionais que atuam na função de auditor interno; |
| Melhorar a avaliação dos riscos para se concentrar nos riscos de alta prioridade;      | Maximizar o uso da tecnologia para agilizar processos;  | Aumentar a capacidade de desempenho nos negócios;                                   |
| Aumentar a cobertura dos riscos chave e riscos emergentes;                             | Certificar-se de que os esforços são de custo proporcional ao nível de risco;   | Aprimorar os resultados sobre os principais programas de mudança da organização;    |
| Coordenar e colaborar com outras funções de risco;                                     | Criar modelos flexíveis de gerenciamento de pessoal nos períodos de alta demanda de trabalhos;                                  | Prestar assessoria em processos de entrada em novos mercados;                       |
| Melhorar a consciência geral e comportamental acerca dos controles.                    |   | Fazer <i>Benchmarking</i> em organizações pares.                                    |

Fonte: Adaptado de *Ernst & Young*. 2010.

Segundo Beuran (2000) citado por Pires (2010):

A Eficiência, Eficácia e Economia passaram a ser dos aspectos mais importantes e a ter em conta para a função de auditoria interna, um dos intuitos desta é facultar informações à empresa que lhe permitam tomar as melhores decisões, daí ser importante ter preocupações de fundo econômico, tendo sempre em vista a eficiência e eficácia das operações, alocando apenas os recursos necessários a um determinado objetivo.

Um dos principais desafios para os auditores internos, na ótica de Magalhães (2009), é desenvolver uma visão estratégica que possibilita realizar sua tarefa de verificar e avaliar sistemas e procedimentos visando minimizar as probabilidades de ocorrer fraudes e erros. Conforme a pesquisa da consultoria Protiviti, especializada em auditoria interna, citada por Magalhães (2009), verificou-se que 66% dos entrevistados consideram fundamental evoluir nos conceitos de ERM (*Enterprise Risk Management*) para desenvolver a visão estratégica do negócio em que se atua.

São inúmeros os desafios da auditoria interna conforme citação de diversos autores, em síntese: a melhoria na comunicação entre a alta administração e o departamento de auditoria interna, o alinhamento das expectativas entre ambas áreas, bem como o desenvolvimento da visão estratégica dos profissionais, aliados à identificação e gerenciamento de riscos com foco para a redução de custos

poderão transformar-se em oportunidades para assim modificar a percepção da alta administração em relação ao resultado do trabalho da auditoria interna.

### 3.2 OPORTUNIDADES DE MELHORIAS E GERAÇÃO DE VALOR

A PWC (2009) em sua publicação: *Novas contribuições da auditoria interna* sugere que a auditoria interna pode ajudar a estabelecer indicadores e procedimentos importantes que permitirão à administração da empresa monitorar os resultados. Abaixo, as oportunidades de economia identificadas:

- a) ampliar o escopo das auditorias e das revisões planejadas, incluindo procedimentos que identifiquem processos em duplicidade ou ineficientes;
- b) analisar gastos gerais, despesas com terceiros e práticas adotadas em compras, para identificar direcionadores de custos operacionais, tendências e anomalias relacionadas;
- c) proceder a revisões específicas das áreas e atividades a serem submetidas à redução de custos para avaliar os benefícios esperados dos esforços de redução de custos planejados;
- d) realizar revisões de cumprimento de contratos, visando identificar valores recuperáveis, áreas em que as despesas podem ser evitadas e oportunidades de economias extracontratuais.

O estudo da PWC (2013) *State of Internal Audit Profession Study* afirma que a função da auditoria interna possui oportunidades de aumentar o valor para as empresas dentro do contexto de mudanças, incertezas e conseqüentemente aumentos dos riscos potenciais do negócio. Este estudo informou que os membros do comitê de auditoria devem reavaliar se o resultado dos trabalhos da auditoria interna está atendendo aos critérios de satisfação da empresa esperados pela alta administração em direção a atingir os propósitos de gerenciamento dos riscos.

Promover melhoria da qualidade e explorar a inovação no ambiente organizacional; alavancar o uso de tecnologias que permitam melhorar a manipulação de dados e investir no treinamento e capacitação de profissionais para

o departamento são aspectos que devem ser levados em consideração quando abordadas as oportunidades de melhoria desta área:

**Quadro 5** - Oportunidades de desenvolvimento.

| <b>ÁREAS DE PERFORMANCE</b>                      | <b>OPORTUNIDADES DE DESENVOLVIMENTO</b>   |
|--|---|
| <b>PROMOVER MELHORIA DA QUALIDADE E INOVAÇÃO</b> | IDENTIFICAR OS RECURSOS ESPECIALIZADOS COM VASTA EXPERIÊNCIA NO NEGÓCIO AMPLIANDO O POTENCIAL DE CONTRIBUIÇÃO ATRAVÉS DE SOLUÇÕES INOVADORAS.                               |
| <b>ALAVANCAR O USO DE TECNOLOGIAS</b>            | AS FERRAMENTAS DE ANÁLISE DE DADOS FORNECEM A OPORTUNIDADE DE IDENTIFICAR RISCOS INVISÍVEIS E/OU ÁREAS ONDE EXISTAM FRAQUEZAS DE CONTROLES.                                 |
| <b>IDENTIFICAR E FORMAR TALENTOS</b>             | PARA AUMENTAR A PERFORMANCE EM TODOS OUTROS ATRIBUTOS A AUDITORIA INTERNA DEVE TER AS PESSOAS CERTAS. OS RECURSOS ADEQUADOS SÃO FUNDAMENTAIS PARA SOLIDEZ DA BASE DO SETOR. |

Fonte: PWC. 2013.

O estudo de Pinheiro (2013) também identifica que a auditoria interna pode não somente criar como também adicionar valor à organização, uma vez que ela é a área que conhece os processos, os riscos associados e a estratégia da empresa.

Pinheiro (2013) demonstra que a auditoria interna apresenta uma mudança de atitude e uma nova visão, pois passa a ter que direcionar seu olhar para o futuro, tornando-se um apoio importante da gestão e, assim, acrescentando valor à organização.

### 3.3 INICIATIVAS PARA ATINGIR DOS OBJETIVOS DA ORGANIZAÇÃO

Para atingir os objetivos da organização é preciso que eles sejam transmitidos com clareza para o departamento de auditoria interna e que ocorra alinhamento entre as expectativas, para que de fato a contribuição desse departamento seja eficaz conforme cita Pritchard (2013) que entende que é essencial a organização definir suas expectativas em relação à equipe de auditoria interna, e assim como o estudo da *Pricewaterhouse and Coopers* (2013) que sugere que a diretoria e a

auditoria interna devem ter conversas francas se o trabalho que está sendo entregue está agregando valor.

*Ernst & Young* (2010) em seu estudo, exemplifica áreas que são pouco exploradas pela auditoria interna, mas que, no entanto, se compreendidas no escopo dos trabalhos do departamento podem fazer com que a administração perceba a sua importância em relação à proatividade da sua função em antecipar os riscos futuros conforme citado pela PWC (2013) *State of Internal Audit Profession Study* quando menciona que a função de auditoria interna pode atuar também como um conselheiro da alta administração que auxilia na análise dos impactos futuros decorrentes de decisões estratégicas do negócio.

**Quadro 6 – Potenciais áreas de exploração da auditoria interna.**

| <b>ÁREAS A SEREM EXPLORADAS</b>               | <b>CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA INTERNA</b>  |
|---|---|
| <b>Fusões e Aquisições</b>                    | Esta é uma das iniciativas de maior risco que uma organização pode realizar e a auditoria interna deve ser envolvida em todas as etapas desse processo para que o risco da operação no que tange ao preço que a empresa está pagando para adquirir outro negócio esteja correto e adicionalmente a auditoria interna pode auxiliar no processo de padronização das políticas e procedimentos buscando alcançar sinergias decorrentes das combinações de negócios. |
| <b>Implementação de novas tecnologias</b>     | Devido aos riscos significativos envolvidos no processo de implementação de novas tecnologias é importante que a auditoria interna participe desde o início, pois dado seu conhecimento do negócio pode auxiliar no mapeamento das áreas e processos mais sensíveis aos impactos decorrentes dessas mudanças.   |
| <b>Mudanças climáticas e sustentabilidade</b> | Verifica-se a existência de riscos estratégicos enfrentados pelas organizações no que se refere a sustentabilidade e a mudanças climáticas: posicionamento de mercado e mudanças nas preferências dos consumidores, bem como investimentos estratégicos em tecnologias limpas e renováveis. Os auditores internos devem ser envolvidos para analisar os riscos envolvidos nessas áreas e mapeá-los no programa de trabalho de auditoria interna.                  |
| <b>Melhorias de processos</b>                 | Transformações nos processos principais da organização (cadeia de suprimentos, compras, finanças) demandam uma avaliação da situação atual, para elaborar um plano de execução e uma ferramenta para medir o resultado das ações. A auditoria interna pode fornecer consultoria de riscos e controles auxiliando na otimização destes processos.  |
| <b>Terceirização de processos</b>             | A terceirização de qualquer processo relevante, a exemplo da folha de pagamento, possui riscos inerentes. A auditoria interna pode desempenhar um papel fundamental auxiliando a administração em identificar se ela dispõe dos recursos necessários e se os processos estão funcionando corretamente.  |
| <b>Mercado imobiliário e construção</b>       | Enquanto a gestão de risco é uma questão fundamental para as organizações que realizam imóveis ou projetos de construção, poucos têm uma visão completa sobre os riscos do ciclo de vida da construção. Nesse aspecto a auditoria interna pode dar uma contribuição significativa a organização para evitar: falhas de projeto, prazos irrealistas, custos excessivos, e má gestão de fornecedores.   |
| <b>Desenvolvimento de novos produtos</b>      | A auditoria interna pode ajudar a empresa a identificar os riscos inerentes à colocação de um produto novo no mercado durante o processo de planejamento, visando assim evitar custos excessivos que possam prejudicar a reputação da empresa e prejudicar o preço da ação.   |
| <b>Expansão da marca</b>                      | Expandir a marca de uma empresa não envolve somente mover-se para novas geografias e com isto trazer impactos relacionados a linguagem, cultura ou legislação, trata-se também de compreender os impactos nos canais de distribuição e cadeias de suprimentos, a auditoria interna neste caso pode aplicar uma metodologia de risco existente e compartilhar principais práticas que podem ajudar a empresa a evitar possíveis erros.                             |

Fonte: Adaptado de *Ernst & Young*. 2010.

Segundo a *PWC* (2013), a área de auditoria interna deve exercitar o questionamento desafiando sua própria opinião acerca da sua *performance* e também os líderes da organização de forma a identificar se está no caminho certo para atingir os objetivos da organização:

**Quadro 7** – Alinhamento das expectativas.

| <b>ADMINISTRAÇÃO: QUAIS SÃO AS EXPECTATIVAS EM RELAÇÃO A AUDITORIA INTERNA?</b>  | <b>AUDITORIA INTERNA: ESTAMOS NA DIREÇÃO CORRETA?</b>   |
|--|---|
| <p><b>As expectativas em relação a auditoria interna são altas e visam acrescentar valor à organização?</b><br/>Deve-se assegurar que as expectativas estão alinhadas com todos os envolvidos. A alta administração deve estar confortável com os resultados esperados desse departamento.</p>   | <p><b>As expectativas estabelecidas pelo Comitê de Auditoria são claras e altas o suficiente?</b><br/>O nível de confiança no seu próprio departamento está alto o suficiente para atingir as expectativas da alta administração? As ações a serem tomadas serão viáveis para que o departamento atinja esses objetivos?</p>  |
| <p><b>A administração deve esperar que exista um programa de avaliação de riscos robusto na organização.</b><br/>Esse programa norteará ambas as partes no processo de comunicação dos resultados.</p>   | <p><b>Os riscos críticos do negócio estão alinhados com a estratégia de cobertura de riscos do programa de auditoria?</b><br/>Deve-se assegurar que todos os riscos que a alta administração entende serem críticos estão sendo endereçados no plano de auditoria interna, da mesma forma, deve-se verificar riscos que a auditoria entende como sendo críticos e que para a alta administração não são relevantes.</p> |
| <p><b>A administração deve esperar que a auditoria interna agregue valor ao negócio, no entanto também deve investir nesse departamento.</b><br/>A administração deve compreender que para obter retorno deve investir nos recursos necessários para que a auditoria interna possa atender às expectativas.</p>  | <p><b>O departamento de auditoria interna possui planejamento estratégico, e os recursos necessários para fornecer resultados?</b><br/>Deve-se assegurar que os recursos de capital intelectual e tecnológicos estão a disposição, e que há disseminação de uma cultura de melhorias e inovação.</p>  |
| <p><b>A administração deve comunicar-se continuamente com a auditoria interna.</b><br/>A administração deve comunicar-se continuamente visando dar <i>feedback</i> da <i>performance</i> da auditoria interna para que se monitore assim sua evolução e caso necessário, revisem em conjunto os objetivos e traçam novos caminhos para atingí-los.</p> | <p><b>Existe monitoramento dos resultados dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna?</b><br/>Critérios de acompanhamento dos resultados/ metas do departamento devem ser estabelecidos.</p>  |

Fonte: Adaptado de *PWC*. 2013.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho discutiu a importância da auditoria interna para a gestão eficaz dos riscos organizacionais, num cenário de instabilidade financeira - níveis de confiança dos agentes do mercado são reduzidos - em que a busca pela transparência das informações financeiras é primordial para resgatar a confiança por parte de acionistas, os conselhos de administração e fiscal, investidores e o público em geral.

Destacou-se também a evolução do papel do auditor interno que atualmente demanda uma nova postura nas organizações pautada pela atuação dirigida a atingir resultados, e não somente para exercer atividades de controles internos. A atividade de auditoria interna encontra-se em pleno estágio de desenvolvimento e para se adaptar às novas exigências do mercado, um dos desafios do profissional desta área é assumir uma nova função, proativa, consultiva, melhorando a efetividade da gestão de riscos, de controles internos por meio de iniciativas inovadoras e assim auxiliando no atingimento dos objetivos propostos pela organização, conforme se verificou nos estudos, publicações dos autores citados.

Identificou-se que há desafios enfrentados pelo departamento da auditoria, os quais compreendem: lidar com a baixa expectativa da alta administração, que ainda não consegue identificar, em algumas empresas, o quão importante é o departamento de auditoria interna; o investimento baixo nesta área limita a atuação dos auditores internos e afetar seu potencial de contribuição para incluir em seu escopo áreas de riscos emergentes que poderiam aumentar a sua visibilidade perante a administração; e atingir o equilíbrio entre risco, custo e valor.

Estes desafios por sua vez, estão contrapostos com as oportunidades a serem exploradas em áreas que até algum tempo atrás não eram parte do escopo dos seus trabalhos como, por exemplo: fusões e aquisições, desenvolvimento de novos produtos e expansão da marca.

Assim conclui-se que a auditoria interna tem inúmeras possibilidades de contribuir para as organizações através de iniciativas que visam antecipar riscos potenciais - por meio da ampliação de sua atuação tradicional em direção a um novo perfil de consultor que antevendo riscos futuros - e mantendo alinhadas as

expectativas da alta administração com a sua performance, podendo agregar cada vez mais valor ao negócio.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS – AICPA. AICPA insight. 2012. Disponível em: <<http://blog.aicpa.org/2012/01/internal-control-integrated-framework-20-years-later.html>>. Acesso em: 24 mar 2012.

\_\_\_\_\_. 2007. AICPA insight. 2012. Disponível em: <<http://www.aicpa.org/InterestAreas/ForensicAndValuation/Resources/FraudPreventionDetectionResponse/Pages/The%20Sarbanes-Oxley%20Act.aspx>>. Acesso em: 07 jul 2013.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 2 ed. São Paulo : Atlas, 2012.

BASIOUDIS, Ilias. **Aligning the Internal Audit Function with Strategic Objectives**. 2013. Disponível em: <<http://www.qfinance.com/auditing-best-practice/aligning-the-internal-audit-function-with-strategic-objectives?full>>. Acesso em: 21 jun. 2013.

BORBA, Jason Tadeu et al. **Monografia para economia**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BORDIN, Patrícia; SARAIVA; Cristiane J. O controle interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, Santa Maria, v. 2, n. 3, p.201-218, jul 2005. Disponível em:< <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vllnEspecial/a12vllnesp.pdf>>. Acesso em: 25 mar. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC n 986/03 - NBC T 12 Auditoria Interna**. 2003. Disponível em: <[http://www.ifam.edu.br/cms/images/file/Normas%20Brasileira%20de%20Contabilidade\\_Auditoria%20Interna\\_NBCT\\_12.pdf](http://www.ifam.edu.br/cms/images/file/Normas%20Brasileira%20de%20Contabilidade_Auditoria%20Interna_NBCT_12.pdf)>. Acesso em: 07 jul. 2013.

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 2010. Disponível em: <[TTP://www.coso.org](http://www.coso.org)>. Acesso em: 06 ago. 2011.

\_\_\_\_\_. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 2013. Disponível em: <[www.coso.org/.../COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Portuguese.pdf](http://www.coso.org/.../COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf)>. Acesso em: 11 jul. 2013.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CULP, Christopher L. **The Art of Risk Management**. Nova Iorque: John Wiley, 2002.

DANTA, Wilson R.H. **Importância dos controles internos nas empresas antes e depois do advento da Sarbanes-Oxley Act**. 2006. 244 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Confiança em um cenário de riscos**: a visão de empresas e investidores sobre um mercado em profundas mudanças. 2009. Disponível em: <<http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/Local%20Assets/Documents/Confiancaemumcenarioderiscosfinal.pdf>>. Acesso em: 21 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Auditoria interna no Brasil**. São Paulo: 2009. Disponível em: <[www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/.../auditoria%20interna.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/.../auditoria%20interna.pdf)>. Acesso em: 14 ago. 2013.

DIAS, Sergio V.S. **Manual dos Controles Internos**: desenvolvimento e implantação, exemplos e processo organizacionais. São Paulo: Atlas, 2010.

ERNST & YOUNG. **Unlocking the strategic value of Internal Audit**: Three steps to transformation. Disponível em: <[http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CEcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.ey.com%2FPublication%2FvwLUAssets%2FUnlocking\\_the\\_strategic\\_value\\_of\\_Internal\\_Audit%2F%24FILE%2FUnlocking%2520the%2520strategic%2520value%2520of%2520Internal%2520Audit.pdf&ei=CiF5Ut2HKcSQqgHb2oHQDQ&usg=AFQjCNEdCuQFPtAWw-fFPMSa0kb57mtrQ&bvm=bv.55980276,d.aWM](http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CEcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.ey.com%2FPublication%2FvwLUAssets%2FUnlocking_the_strategic_value_of_Internal_Audit%2F%24FILE%2FUnlocking%2520the%2520strategic%2520value%2520of%2520Internal%2520Audit.pdf&ei=CiF5Ut2HKcSQqgHb2oHQDQ&usg=AFQjCNEdCuQFPtAWw-fFPMSa0kb57mtrQ&bvm=bv.55980276,d.aWM)>. 2010

\_\_\_\_\_. **Building Control Efficiency**: Racionalization, optimization and redesign. 2011. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Building-control-efficiency-April-2011/\\$FILE/Insights\\_on\\_IT\\_risks\\_Building\\_control\\_efficiency\\_AU0824.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Building-control-efficiency-April-2011/$FILE/Insights_on_IT_risks_Building_control_efficiency_AU0824.pdf)>. Acesso em: 06 jul. 2013.

FRANCO, Hilário. Deve a Educação Profissional Continuada (EPC) ser Compulsória ou Facultativa? Por quê? **Revista Brasileira de Contabilidade**, São Paulo, v. 23, n. 83, abr. 1993.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1989.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 4. ed. São Paulo: IBGC: 2010.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. **Evaluating and Improving Internal Control in Organizations**. Professional Accountants in Business Committee International Good Practice Guidance. Jun. 2012. Disponível

em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Evaluating%20and%20Improving%20Internal%20Control%20in%20Organizations%20-%20updated%207.23.12.pdf>>. Acesso em: 06 jul. 2013.

INSTITUTE INTERNAL AUDITORS - IIA. The Institute of Internal Auditors. 2011. Disponível em: <<http://www.theiia.org>>. Acesso em: 06 ago. 2011.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL – IIA. **Auditoria interna aumenta relevância nas organizações**. 2011. Disponível em: <[http://www.iiabrasil.org.br/new/noticia\\_30\\_05\\_08\\_2011.html](http://www.iiabrasil.org.br/new/noticia_30_05_08_2011.html)>. Acesso em: 06 ago. 2011.

\_\_\_\_\_. **Estrutura Internacional de Práticas Profissionais**. 2013. Disponível em: <<http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF.html>>. Acesso em: 22 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. **Código de Ética**. 2013. Disponível em: <<http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF.html>>. Acesso em: 27 jul. 2013.

INTERNATIONAL MONETARY FUND – IMF. **IMFSurvey Magazine: In the News: Modest Growth Pickup in 2013, Projects IMF**. 2013. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/survey/so/2013/NEW012313A.htm>>. Acesso em: 21 jun. 2013.

LACERDA, Antônio Corrêa de. **Globalização e investimento estrangeiro no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 6 ed. São Paulo. Ed. Atlas, 2007.

LELIS, Débora L.M.; PINHEIRO, Laura E. T. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. **Rev. contab. finanç.**, São Paulo, v. 23, n. 60, p. 212-222, dez. 2012. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1519-7072012000300006&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-7072012000300006&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 12 ago. 2013.

LISBOA, L.P. (Org.) **Ética Geral e Profissional em Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MAGALHÃES, Luana C. de L. **Visão estratégica é um dos principais desafios para os auditores internos**. *Infomoney*. 2009. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/noticias/administracao-e-negocios/visao-estrategica-e-um-dos-principais-desafios-para-os-auditores-internos/25294/>>. Acesso em: 20 ago. 2013.

MARTIN, Nilton C; SANTOS, Lílian R; DIAS FILHO, José Maria. Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. **Revista Contabilidade e Finanças**, Curitiba, n. 34, p. 7-22, jan/abr 2004.

PERARDT, Susany. **Gestão de Controles Internos baseado na Metodologia COSO ERM: um estudo de caso em uma Instituição de Ensino Superior Pública.** In: SEMINÁRIO UFPE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 5., 2011. Disponível em: <<http://www.controladoria.ufpe.br/newsite/v3/wpcontent/uploads/file/Anais%20V%20Seminario/Susany%20Perardt%20-%20ARTIGO%20public.pdf>>. Acesso em: 11 jul. 2013.

PETERS, Marcos. **Implantando e gerenciando a Lei Sarbanes Oxley: governança corporativa agregando valor aos negócios.** São Paulo: Atlas, 2007.

PINHEIRO, Catarina G. A. **Acrescentar valor à organização com a auditoria interna.** 2013. Disponível em: <<http://recipp.ipp.pt/handle/10400.22/1804>>. Acesso em: 14 ago. 2013.

PIRES, José Pedro F. A. S. **Contributo da Auditoria Interna na Detecção e Mitigação de Riscos Empresariais.** Instituto Politécnico de Lisboa. Instituto superior de contabilidade e administração de Lisboa. 2010.

PRICEWATERHOUSE AND COOPERS. **Comitês de Auditoria no Brasil: melhores práticas de governança corporativa: o desafio continua.** 2. ed. São Paulo, 2007.

\_\_\_\_\_. **Novas Contribuições da Auditoria Interna.** 2009. Disponível em: <<http://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/assets/folder-contribuicao-ai-09.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2013

\_\_\_\_\_. **Perspectivas da auditoria interna.** 2009. Disponível em: <<http://www.pwc.com.br/pt/servicos/auditoria-interna/assets/folder-ai-perspectivas-09.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2013

\_\_\_\_\_. **2011 State of Internal Audit Profession Study.** Disponível em: <<http://www.pwc.com/br/pt/publicacoes/index.jhtml>>. Acesso em: 06 ago. 2011.

\_\_\_\_\_. **2013 State of Internal Audit Profession Study.** Disponível em: <<http://www.pwc.com/us/2013internalauditstudy>>. Acesso em: 22 jun. 2013.

PRITCHARD, Robin. **World-Class Internal Audit.** 2013. Disponível em: <<http://www.qfinance.com/auditing-best-practice/world-class-internal-audit?full>>. Acesso em: 21 jun. 2013.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD – PCAOB. **Mission, Structure and History.** 2002. Disponível em: <<http://pcaobus.org/About/History/Pages/default.aspx>>. Acesso em: 07 jul. 2013.

RATCLIFFE, Thomas A.; LANDES, Charles E. ***Understanding Internal Control and Internal Control Services***. 2009. Disponível em:

<[http://media.journalofaccountancy.com/joa/issues/2009/09/understanding\\_internal\\_control\\_services.pdf](http://media.journalofaccountancy.com/joa/issues/2009/09/understanding_internal_control_services.pdf)>. Acesso em: 24 mar. 2012.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J.L. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo. Atlas, 2009 (Resumos de Contabilidade, 17).

SPIRA, L. F., PAGE, M. Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit. **Accounting Auditing & Accountability Journal**, v.16, n.4, p. 640-661, jul. de 2003. Disponível em: <[http://www.emeraldinsight.com/bibliographic\\_databases.htm?id=1308277&PHPSES SID=44ee3tkofudk7n3l8ufd30gde2](http://www.emeraldinsight.com/bibliographic_databases.htm?id=1308277&PHPSES SID=44ee3tkofudk7n3l8ufd30gde2)>. Acesso em: 06 ago. 2013.

TYSIAC, Ken. Internal Control, revisited. Prominent COSO officials discuss proposed updates to framework. **Journal of Accountancy**, v.213, n.3, mar. de 2012. Disponível em: <<http://www.journalofaccountancy.com/NR/exeres/7BF32CAF-3BE4-483C-83BB-F0F06CDA418C.htm?WBCMODE=PresentationUnpublished>>. Acesso em: 25 mar. 2012.

WELCH, Jack. **Paixão por vencer**. 14. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

YOSHIDA, Patrícia Mie Miyamoto; REIS, Jorge Augusto Gonçalves. Controle interno nas empresas. In: ENCONTRO LATINO AMERICANO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 9.; 2005, São José dos Campos. **Anais...**São José dos Campos: Universidade do Vale do Paraíba, 2005. Disponível em: <<http://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-20.PDF>>. Acesso em: 06 jul. 2013.