

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**Avaliação dos controles internos no processo de auditoria externa no
Brasil**

Bruno Barcellos Fumegalli

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em ciências contábeis.

Orientadora: Prof. Carolina Edom Piccoli

Porto Alegre

2012

Resumo

Bruno Barcellos Fumegalli¹

A auditoria tem como objetivo obter elementos que permitam o auditor julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de Contabilidade vigentes, e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, dos resultados do período administrativo examinado e as demais situações neles demonstradas. O presente artigo busca apresentar diversos aspectos relevantes no processo de auditoria tais quais as formas de auditoria, as diferentes etapas do trabalho, importância dos controles internos. Também se aprofundou a cerca das normatizações vigentes no Brasil que tratam sobre a avaliação dos controles internos. Para a realização do presente estudo foram desenvolvidas leituras e interpretações em material disponível eletronicamente e também em diversas pesquisas bibliográficas. Como resultado, obteve-se um detalhamento teórico sobre os elementos pertinentes a auditoria externa, além de verificar a carência da norma brasileira acerca dos controles internos.

Palavras-chave: Auditoria, Controles internos, Riscos.

¹ Bruno Barcellos Fumegalli. Graduando Ciências Contábeis – UFRGS
PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes. Sênior de Auditoria. E-mail:
bruno.fumegalli@br.pwc.com

Abstract

The audit aims to provide elements that allow the auditor to judge whether the accounting records were made in accordance with the principles and accounting standards in force and whether the financial statements resulting, adequately reflect the economic-financial assets, the results of administrative time and the other situations examined them demonstrated. This article aims to present various aspects relevant to the audit process which forms such audit, the different stages of work, importance of internal controls. It also deepened about the norms prevailing in Brazil dealing with the evaluation of internal controls. For the realization of this study were developed readings and interpretations of material available electronically and also in various literature searches. As a result, we obtained a detailed theoretical study on the relevant external audit and to verify the lack of Brazilian standard on internal controls.

Keywords: Audit, Internal Controls, Risks.

1. INTRODUÇÃO

O auditor deve planejar o trabalho visando mitigar o risco de emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações financeiras. Para tanto é necessário cercar-se de evidências que garantam um julgamento confiável e adequado sobre sua opinião.

De acordo com o item 5 da NBC-TA-200 – *Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria*, principal instrumento normativo de auditoria independente das demonstrações contábeis do Brasil, aprovada pela resolução CFC nº 1.203, de 27.11.09:

“Como base para a opinião do auditor, as NBC TAs exigem que ele obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. Asseguração razoável é um nível elevado de segurança. Esse nível é conseguido quando o auditor obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de auditoria”.

O controle interno pela sua relevância destaca-se como procedimento que deva ser entendido, avaliado e testado dentro do escopo de trabalho da auditoria. Para Almeida (2009), “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

Tal procedimento é fundamental uma vez que determina a natureza, extensão, e a oportunidade da realização de todos os demais procedimentos de auditorias a serem realizados no decorrer do trabalho.

Este artigo irá analisar o impacto e a relevância dos controles internos no escopo dos trabalhos, bem como a fundamentação brasileira legal e normativa para o uso dessa ferramenta como componente do embasamento da opinião do auditor.

1.1 JUSTIFICATIVA

O Risco da emissão de uma opinião tecnicamente incorreta sobre as demonstrações financeiras é a preocupação principal dos auditores independentes no Brasil e no mundo. A fim de mitigar ou minimizar este risco, os auditores procuram cercar-se de evidências que sustentem seu julgamento. Conforme definição conceitual a auditoria:

“...compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.” (FRANCO e MARRA, 1992, p. 26).

Portanto, dentro de um leque de inúmeras opções de testes e procedimentos de auditoria encontram-se as evidências de controles internos como forte arma do auditor independente na sustentação da sua opinião. Tendo em vista a relevância dos controles internos para o auditor, qual o impacto do uso dessa ferramenta no escopo de trabalho do auditor? E qual a normatização brasileira que orienta e parametriza o uso dessa ferramenta como evidência de auditoria externa?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVOS GERAIS

Avaliar a relevância dos controles internos no processo de auditoria externa no Brasil, bem como a legislação e normatização suporte para o uso dessa ferramenta pelo auditor.

1.2.2 1.2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Pesquisar os conceitos fundamentais da Auditoria Externa e dos Controles Internos.
- Analisar o impacto do uso de evidências de controles internos no programa de trabalho do auditor externo.

- Pesquisar e analisar normatização suporte existente no Brasil para o uso de evidências de controles internos no escopo de trabalho do auditor externo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 AUDITORIA

O conceito de auditoria vem sofrendo alterações com o passar dos tempos. Há 19 anos, os autores Franco e Marra (1992, p.22) traziam a seguinte definição para auditoria:

Auditoria é a técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são particulares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações neles demonstradas.

Oito anos depois, Crepaldi (2000, p.27) afirma que:

Auditoria é o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade.

A Auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Consiste em controlar as áreas-chaves nas empresas a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, por meio de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização.

Seguindo a mesma linha, Boynton, Johnson e Kell (2002, p.30) definem auditoria como sendo:

um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

Conforme as citações acima, podemos verificar que inicialmente a auditoria tinha como finalidade principal apenas a verificação, evoluindo hoje para análises cada vez mais detalhadas e normatizadas pelos seus órgãos competentes.

Atualmente, a NBC TA 700 (Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis) em seu parágrafo 6º traz que os objetivos do auditor são:

- (a) formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida; e
- (b) expressar claramente essa opinião por meio de relatório de auditoria por escrito que também descreve a base para a referida opinião.

2.2 FORMAS DE AUDITORIA

Se considerarmos a ótica da relação entre as partes envolvidas, ou seja, o auditor e a empresa auditada, a auditoria possui duas formas: a auditoria interna e a auditoria externa ou independente.

2.2.1 AUDITORIA EXTERNA

Almeida (2009, p.25) informa a respeito da origem da auditoria externa como sendo parte da evolução do sistema capitalista, estando diretamente relacionada à expansão do mercado e ao acirramento da concorrência. Para poder crescer, as empresas necessitavam de investimentos maiores do que aqueles capazes de serem realizados através da obtenção de recursos das operações da empresa. Surge então a necessidade da captação de recursos externos, através de investidores.

A melhor maneira de esses investidores conhecerem a posição patrimonial e financeira da empresa era através do exame e avaliação dos demonstrativos financeiros. Logo, para garantir a fidedignidade dessas demonstrações, livres do risco de manipulação de informações, esses investidores passaram a exigir que os demonstrativos fossem examinados por profissionais independentes à empresa e de reconhecida capacidade técnica, o auditor externo ou independente.

A auditoria externa é aquela a qual a empresa de auditoria não possui qualquer

relação empregatícia com a entidade auditada. Os auditores independentes geralmente atuam por conta própria ou através de uma empresa de auditoria.

Crepaldi (2000, p.48), define a auditoria externa como sendo:

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

Segundo Almeida (2009, p.33), os principais motivos que levam uma empresa a contratar um auditor externo são:

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

Em 17 de dezembro de 1997, a atividade de auditoria externa foi normatizada através da Resolução n.º 821, a qual aprovou a NBC P1 – Normas Profissionais de Auditor Independente.

2.2.2 AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna, quanto a sua forma, difere da auditoria independente no nível

da relação existente entre as partes. A auditoria interna é realizada por profissionais diretamente ligados à empresa, conforme definem Franco e Marra (1992, p. 175):

é aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente. Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhes cabe.

Já Boynton, Johnson e Kell (2002, p.932) definem a auditoria interna como sendo:

uma atividade independente, de fornecimento de segurança objetiva e de consultoria que visa acrescentar valor a uma organização e melhorar suas operações. Trazendo para a organização uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliação e melhora da eficácia de seus processos de gerenciamento de risco, controle e governança, ajuda-a a atingir seus objetivos.

Ferreira (2005, p.345) diz que cabe à auditoria interna verificar se o sistema contábil e de controles internos, estabelecido pela administração, está funcionando conforme o previsto e se precisa ser aperfeiçoado.

Nesta linha, Santos, Schmidt e Gomes (2006, p.42), trazem como função da auditoria interna:

auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades do negócio que possam ser úteis à administração. Essa função pressupõe sua incursão em campos além dos de contabilidade e finanças, a fim de obter uma visão completa das operações submetidas a exame. Assim, o atendimento desses objetivos globais envolve atividades como:

- revisão e avaliação da correção dos controles contábeis, financeiros e outros de natureza operacional, propiciando controles eficazes a um custo razoável;
- determinação do grau de controle dos ativos da empresa quanto à proteção contra perdas de qualquer natureza;
- determinação da fidelidade dos dados administrativos originados na própria empresa;
- avaliação da qualidade de desempenho na execução de tarefas atribuídas;
- recomendação de melhorias operacionais.

A auditoria interna tem como foco principal a análise dos controles internos bem como do desenvolvimento de trabalhos de entendimento e avaliação dos principais processos relativos à empresa.

2.3 PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

Um bom trabalho de auditoria, com resultados satisfatórios requer primeiramente o dispêndio de horas na etapa chamada de planejamento. Visto às inúmeras circunstâncias as quais o auditor irá se deparar durante os trabalhos, elaborar um programa adequado reflete diretamente no produto final do trabalho do auditor, ou seja, a opinião acerca das demonstrações financeiras do seu cliente.

Attie (2010, p. 25) informa que:

O planejamento estabelece antecipadamente o que deve ser feito, como e onde, quando e por quem, em um nível de detalhes suficiente, sem se perder em múltiplos detalhes a essência do significado global. Visto que o planejamento tem lugar antes da ação, ele deve basear-se em previsões e estimativas do que irá ocorrer, que, quando da realização futura, poderá diferir daquele planejamento inicialmente previsto. Dessa forma, além dos objetivos e métodos, é preciso se preocupar, tanto quanto possível, com os obstáculos, dificuldades e problemas que podem advir e obstruir a consecução dos objetivos definidos.

Nada mais é do que a base sobre a qual todo o trabalho deve ser fundamentado, ou seja, é a estratégia do auditor para atingir seus objetivos.

Conforme Almeida (2009, p. 154), os principais objetivos a serem atingidos no planejamento são:

- adquirir conhecimento sobre a natureza das operações, dos negócios e forma de organização da empresa;
- planejar maior volume de horas nas auditorias preliminares;
- obter maior cooperação do pessoal da empresa;
- determinar a natureza, amplitude e datas dos testes de auditoria;
- identificar previamente problemas relacionados com contabilidade, auditoria e impostos.

Alheio ao que traz o autor acima, a NBC TA 300 (Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis), item 2, traz os benefícios de um adequado planejamento:

- auxiliar o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas importantes da auditoria;

- auxiliar o auditor a identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais;
- auxiliar o auditor a organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente;
- auxiliar na seleção dos membros da equipe de trabalho com níveis apropriados de capacidade e competência para responderem aos riscos esperados e na alocação apropriada de tarefas;
- facilitar a direção e a supervisão dos membros da equipe de trabalho e a revisão do seu trabalho;
- auxiliar, se for o caso, na coordenação do trabalho realizado por outros auditores e especialistas.

Dessa forma, podemos atribuir uma extrema importância a etapa de planejamento visto que permite ao auditor conhecer melhor o ambiente que está inserido, vislumbrar os procedimentos que deverão ser realizados ao longo do processo, volume de pessoas e horas, necessidade de uso de especialistas.

Para tanto, uma importante ferramenta utilizada pelos auditores externos é a chamada revisão analítica preliminar ou avaliação analítica de riscos e consiste em comparar os saldos do exercício anterior com os saldos da data-base em que está sendo realizada a etapa de planejamento. Este procedimento serve como base para o auditor ter uma percepção macro do que está acontecendo com a empresa e planejar procedimentos que serão realizados no decorrer dos trabalhos em campo.

2.3.1 RISCO DE AUDITORIA

Os relatórios de auditoria mencionam que a auditoria é realizada para obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras estejam de acordo com as práticas contábeis. Com isso, podemos afirmar que há um risco de que as demonstrações contenham erros que o auditor não consiga detectar.

Conforme definição trazida por Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 181), risco de auditoria é o risco de que o auditor possa inadvertidamente não modificar adequadamente seu parecer sobre demonstrações contábeis que contêm erros ou classificações indevidas materiais.

É considerado praticamente impossível que o auditor consiga examinar 100% das evidências de todos os saldos e afirmações existentes. O risco de auditoria é em função dos três componentes:

- Risco inerente;
- Risco de detecção.
- Risco de controle;

2.3.1.1 Risco inerente

Podemos definir risco inerente como sendo a suscetibilidade de uma afirmação a um erro ou classificação indevida relevante, supondo que não haja controles internos que com ela se relacionem.

Segundo Lins (2011, p. 209):

Na análise do risco inerente, algumas avaliações são fundamentais, como:

- conhecimento dos negócios e das peculiaridades da empresa como um todo;
- provisões e estimativas;
- investimentos de grande vulto em andamento ou participações em outras empresas, notadamente fora da atividade-fim principal;
- saúde financeira dos clientes mais representativos;
- perspectivas da economia em relação ao segmento da empresa etc.

Em suma, o risco inerente deve ser analisado em cada situação específica, pois aquilo que em uma entidade representa um alto risco em outra pode ter um risco menor, independente do controle interno existente.

2.3.1.2 Risco de detecção

Podemos definir este tipo de risco como sendo a possibilidade de que os procedimentos realizados pelo auditor não detectem possíveis erros nos saldos auditados.

Longo (2011) traz que para se reduzir o risco de detecção a um nível baixo aceitável é necessário um adequado planejamento, utilização de pessoal com a necessária experiência e conhecimento, ceticismo profissional e uma supervisão adequada, acompanhada de tempestiva revisão dos trabalhos.

2.3.1.3 Risco de controle

Boynton, Jonhson e Kell (2002, p.182) definem risco de controle como o risco de que um erro ou classificação indevida relevante possam existir, e não sejam evitados ou detectados tempestivamente pelos controles internos da entidade.

Conforme Longo (2011, p.56):

os riscos de controle podem ser reduzidos, mas não totalmente eliminados, pois existem limitações inerentes ao funcionamento dos controles internos. Por melhor que eles sejam, eles estão sujeitos ao erro humano, ao conluio e podem ser burlados, portanto, algum risco sempre existe.

2.4 PROGRAMAS DE AUDITORIA

As empresas de auditoria, para definição dos procedimentos a serem realizados, elaboram programas-padrões a serem preenchidos pelos auditores, separados pelas áreas auditadas e também para os demais assuntos relacionados ao trabalho.

Segundo Almeida (2009, p. 89) os principais objetivos dos programas de auditoria são os seguintes:

- estabelecer por escrito a política da firma de auditoria;
- padronizar os procedimentos de auditoria dos profissionais de uma mesma organização;
- evitar que sejam omitidos procedimentos importantes de auditoria;
- Melhorar a qualidade dos serviços de auditoria.

Franco e Marra (1992, p. 224) observam que o programa de trabalho deve ser bastante amplo e flexível, para permitir alterações durante o andamento das verificações.

Já Attie (2010, p. 206) nos traz que para a elaboração adequada de um programa de auditoria deve-se sempre levar em consideração:

- definição dos objetivos da área ou tarefa a auditar;
- avaliação do controle interno como base para a extensão e profundidade do

- trabalho a ser realizado;
- avaliação da relevância ou relatividade, e
- definição dos procedimentos de auditoria e o momento de sua aplicação.

Geralmente, a definição do programa de auditoria se dá na parte final da etapa de planejamento, onde o auditor, através de reuniões e procedimentos preliminares, já é capaz de prever quais serão os procedimentos que serão realizados durante todo o processo de auditoria.

2.5 CONTROLES INTERNOS

Dentro de uma entidade, os controles internos possuem uma imensurável importância, auxiliando a administração dando maior credibilidade aos seus processos bem como uma maior acuracidade às suas demonstrações financeiras.

Almeida (2009, p.63) define controle interno como o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Ainda, o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - AICPA (*apud* Mota, 1988), Estados Unidos afirma que o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de 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.

Para melhor compreender os conceitos, a literatura trás diversos princípios que devem ser seguidos pela administração da entidade no estabelecimento de um sistema de controles internos. Almeida (2009, p. 65) define os princípios fundamentais abaixo:

- a) Responsabilidade: as atribuições dos funcionários devem ser adequadamente definidas e limitadas;
- b) Rotinas internas: através de manual, a empresa deve definir todas as suas rotinas;
- c) Acesso aos ativos: a empresa deve limitar o acesso dos seus funcionários, estabelecendo controles físicos;

- d) Segregação de funções: a mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis;
- e) Confronto dos ativos com os registros: estabelecimento de controles para que os ativos sejam periodicamente confrontados com registros;
- f) Amarrações do sistema: o sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência.
- g) Auditoria interna: verificação periódica do cumprimento do que foi determinado; e
- h) Custo x benefício: O custo do controle interno não deve exceder seu benefício.

Perez Junior (1998, p. 81) destaca que para avaliar o sistema de controle interno de uma rotina operacional é necessário, em primeiro lugar, conhecer o funcionamento do sistema. Esse conhecimento pode ser obtido através da leitura de manuais de procedimentos da empresa auditada ou, o que é mais comum, através de entrevistas com o responsável pela operação.

Nos dias atuais as recomendações tidas como referência em relação a controle interno são emitidas pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO. O COSO foi criado em 1985 e é encarregado de estudar fatores que podem levar a geração de relatórios fraudulentos e a elaboração de recomendações para companhias abertas e seus auditores independentes, à *Securities and Exchange Commission* – SEC, instituições educacionais e para demais órgãos reguladores.

Segundo o COSO (*apud* Boynton; Johnson; Kell, 2002), controle interno consiste na combinação de cinco componentes, conforme segue:

- Ambiente de controle: o ambiente de controle dá um tom para uma organização, influenciando a consciência de controle para as pessoas que nela trabalham. Os fatores do ambiente de controle são integridade, valores éticos e competências; a filosofia da administração e estilo que operam; o modo como a administração gerencia a organização e sua responsabilidade, além da atenção fornecida pelos membros diretores.
- Avaliação de risco: toda organização sofre uma variedade de riscos externos e internos que devem ser avaliados. Avaliação de riscos é a identificação e avaliação dos mesmos, formando uma base para determinar como devem ser solucionados, para que não interfiram nos objetivos da organização.
- Atividades de controle: são políticas e procedimentos que ajudam a direção e

administradores que asseguram que as diretrizes da administração estejam sendo seguidas. Ocorrem em toda a organização, em todos os níveis e atividades. Incluem atividades como aprovações, autorizações, verificações, reconciliações, revisões de operação, segurança e segregação de atividades.

- Informação e Comunicação: identificação, captura e troca de informações sobre as responsabilidades das pessoas que trabalham na empresa. Informação do sistema produz relatórios operacionais e financeiros que torna possível o gerenciamento dos negócios. Não se trata apenas de relatórios internos, mas também de relatórios externos, que auxiliam na tomada de decisões. Todos os integrantes de uma organização devem saber a seriedade dos controles internos definidos pela administração e gerência, promovendo a troca de informações para melhor realizar seus controles.

- Monitoramento: sistemas de controle interno precisam ser monitorados, para garantir a qualidade dos mesmos. Monitoramentos das atividades, incluindo direção e atividades supervisionadas. Deficiências nos controles internos devem ser mencionadas a administradores e membros da direção.

Atualmente, milhares de empresas utilizam essa definição como referência em relação a controles internos, incorporando-os em suas políticas para estabelecer um melhor controle sobre suas atividades e operações.

2.5.1 LEVANTAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS

Como etapa determinante no processo de auditoria está o levantamento do sistema de controles internos da empresa, ou seja, uma análise por parte do auditor dividido basicamente em quatro etapas, conforme conhecimento obtido pelo autor através dos anos de trabalho na empresa PricewaterHouseCoopers:

- a) Escopo de trabalho – etapa onde o auditor, através de julgamento, define quais são os ciclos operacionais mais relevantes que serão avaliados;
- b) Entendimento – etapa onde a equipe de auditoria realiza reuniões com pessoas-chave das organizações a fim de conhecer o processo. Para registro, o auditor normalmente utiliza-se de memorandos descritivos e de fluxogramas.
- c) Avaliação – nesta etapa, o auditor analisa a etapa anterior, identificando onde estão e quais são os controles internos praticados pelas empresas. Busca-se a obtenção de evidências de auditoria para corroborar o controle realizado, procedimento também conhecido como “*walkthrough*”.

- d) Validação – por fim, após a identificação dos controles internos praticados pelo cliente, o auditor, também através de julgamento, se considerar tais controles efetivos, opta por testar esses controles através de amostragem.

Conforme Almeida (2009, p. 73):

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

Após a conclusão dos trabalhos relacionados aos controles, faz-se a avaliação dos resultados para determinação dos procedimentos de auditoria aplicáveis.

Nas palavras de Crepaldi (2000, p. 217) o auditor deve observar algumas medidas a serem tomadas, tais quais:

- considerar os tipos de erros e irregularidades que poderiam ocorrer;
- determinar os procedimentos de controle contábil que devam prevenir ou detectar esses erros e irregularidades;
- determinar se os procedimentos necessários são estabelecidos e estão sendo seguidos satisfatoriamente;
- avaliar quaisquer falhas, isto é, tipos de erros e irregularidades potenciais não cobertos pelo procedimento de controle existente para determinar seu efeito sobre a natureza, caráter oportuno ou extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados, e sugestões a serem feitas ao cliente.

Com isso, podemos concluir que o interesse do auditor nos controles internos objetiva determinar até onde irá seu programa de auditoria, se será reduzido ou entendido, em virtude da eficiência dos controles praticados pela empresa.

2.5.2 RESULTADO DA AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Ao final do levantamento e avaliação dos controles internos da empresa auditada, o auditor pode vir a confrontar-se com os seguintes aspectos, segundo Attie (2010, p.256):

- o sistema de controle interno é adequado;
- o sistema de controle interno é adequado, podendo, entretanto, ser aprimorado;
- o sistema de controle interno é adequado, existindo, porém, fraquezas que deterioram e podem vir a comprometer o sistema em sua totalidade;
- o sistema de controle interno é inadequado, pois não atende aos princípios básicos vitais para a obtenção de um sistema de controle interno mínimo.

Ainda, conforme o autor, em qualquer das hipóteses acima, o auditor deve discriminar quais as possíveis consequências e implicações, quais os procedimentos de auditoria a serem aplicados e em que extensão, para a cobertura dos referidos assuntos, estudando-os em toda amplitude que merecem.

2.6 NORMATIZAÇÃO BRASILEIRA DE AUDITORIA EM RELAÇÃO AOS CONTROLES INTERNOS

O Brasil possui as NBC TA (Normas Técnicas de Auditoria Independente) como a principal normatização da execução de exames de auditoria. Através de pesquisas na norma foram elencada abaixo todas as resoluções que tratam, direta ou indiretamente, do tema de controles internos.

Na NBC TA 300 Planejamento, o texto abordado é:

- Fatores significativos, atividades preliminares do trabalho e conhecimento obtido em outros trabalhos:
- resultados de auditorias anteriores envolvendo a avaliação da efetividade dos controles internos, inclusive a natureza das fragilidades identificadas e as medidas tomadas em resposta a essas deficiências;
 - evidência do compromisso da administração no desenho, implementação e manutenção de controles internos sólidos, inclusive evidência de documentação apropriada desses controles internos;
 - volume de operações, que pode determinar se é mais eficiente para o auditor confiar nos controles internos;
 - importância dada aos controles internos na entidade para o êxito na condução dos negócios.

Já a NBC TA 315 Identificações de Riscos, traz a seguinte redação:

- Processo de avaliação de risco da entidade
16. Se a entidade estabeleceu tal processo (daqui em diante, "processo de avaliação de risco da entidade"), o auditor deve obter entendimento desse processo e de seus resultados. Se o auditor identificar riscos de erro relevante

que a administração deixou de identificar, o auditor deve avaliar se havia risco subjacente, do tipo que o auditor esperava que fosse identificado pelo processo de avaliação de risco da entidade. Se houver tal risco, o auditor deve obter entendimento do por que o processo deixou de identificá-lo e deve avaliar se o processo é apropriado a suas circunstâncias ou deve determinar se há uma deficiência significativa nos controles internos relacionados ao processo de avaliação de risco da entidade.

Componentes do controle interno - monitoramento de controles

A98. O monitoramento de controles é um processo para avaliar a efetividade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo. Envolve avaliar a efetividade dos controles tempestivamente e tomar as necessárias ações corretivas. A administração consegue o monitoramento de controles por meio de atividades contínuas, avaliações separadas ou a combinação de ambos. As atividades de monitoramento contínuo muitas vezes estão embutidas nas atividades recorrentes normais da entidade e incluem atividades de administração e supervisão regulares.

As demais NBC TA abordam de maneira muito restrita o tema de controles internos na sua redação. Portanto a pesquisa ficou restrita as NBC TA 300 e 315.

3. MÉTODO

MARCONI E LAKATOS, 1996, afirmam que a pesquisa descritiva, aborda quatro aspectos: a descrição, o registro, a análise e a interpretação dos fenômenos atuais.

Nesse contexto, pode-se caracterizar este trabalho de investigação como descritivo, pois se limitou a pesquisa da descrição dos fatos/fenômenos sem nela interferir como defende Rudio (1986) quando diz que na “pesquisa descritiva [...] o pesquisador procura conhecer e interpretar a realidade sem nela interferir para modificar”.

Os dados serão obtidos através da análise e interpretação da literatura pertinente à temática estudada, utilizando-se, portanto, da pesquisa bibliográfica, como instrumento para conhecimento da literatura. Para Marconi e Lakatos (1996, p.24):

a pesquisa bibliográfica é um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados, revestidos de importância, por serem capazes de fornecer dados atuais e relevantes relacionados com o tema. O estudo da literatura pertinente pode ajudar a planificação do trabalho, evitar duplicações e certos erros, e representa uma fonte indispensável de informações, podendo até orientar as indagações.

4. ANÁLISES SOBRE OS RESULTADOS OBTIDOS

Através de revisão bibliográfica dos principais tópicos relacionados ao processo de auditoria e avaliação de controles internos no Brasil, aliado ao conhecimento prático obtido profissionalmente, buscou-se aprimorar os principais conceitos relacionados à área.

Inicialmente, tratou-se dos diversos conceitos e objetivos da auditoria ao longo dos tempos, destacando de que se trata de uma técnica contábil que através de diversos procedimentos que são aplicados no exame dos registros e informações das empresas, objetiva obterem elementos capazes de possibilitar o julgamento do auditor relacionado à adequacidade dos registros contábeis das empresas para com os princípios e normas contábeis.

Obtivemos também o entendimento do funcionamento do processo de planejamento da auditoria, considerada uma das principais etapas por estar diretamente relacionada ao produto final do auditor. Nada mais é do que a estratégia do auditor para atingir seus objetivos. Dentro do planejamento, o auditor depara-se com os riscos de auditoria, sendo eles os riscos inerentes, de controles e de detecção devendo ser cada um analisado detalhadamente.

Os procedimentos de auditoria a serem utilizados pelo auditor, tanto quantitativamente quanto qualitativamente dependerão diretamente do quão confiável é o ambiente de controles da empresa. Os controles internos possuem uma imensurável importância, auxiliando a administração, dando maior credibilidade aos seus processos bem como uma maior acuracidade às suas demonstrações financeiras. Como resultado o auditor tem capacidade de mensurar o quão confiável é o ambiente de controles do seu cliente, refletindo diretamente no volume de trabalhos substantivos que serão realizados posteriormente.

Através da análise detalhada das NBC TA verificou-se que o Brasil ainda possui uma norma limitada e fraca quanto ao uso dos controles internos pelo auditor independente. Podemos usar como parâmetro a robusta norma americana SOX (Lei Sarbanes-Oxley), a qual traz elementos muito mais aprofundados.

Decorrente deste quadro, verifica-se que há grandes oportunidades e desafios

para profissionais e entidades brasileiras que se proponham a pesquisar, reunir, elaborar, debater e auxiliar na implementação de todo um conjunto de padrões técnicos no campo da revisão de controles internos e em outros tão carentes quanto este. Padrões esses que a atividade de auditoria independente das demonstrações contábeis no Brasil necessita para aumentar seu grau de credibilidade.

O bom ambiente de controles internos de uma empresa eleva o nível de satisfação e confiança dos *stakeholders* (pessoas/entidades que têm interesse na companhia). E o risco a que se sujeita a companhia quando não possui um bom ambiente de controles é alto, deixando a auditoria externa expostas a riscos maiores e com uma extensão de testes elevadas para mitigar estes fatores. Portanto verifica-se a importância dos controles internos tanto para empresa quanto para o auditor.

5. Conclusão

O trabalho executado demonstrou nos seus aspectos relevantes as principais características do trabalho de auditoria externa. Trouxe elementos fundamentais como as formas de auditoria, as diferentes etapas do trabalho, importância dos controles internos entre outros. De fato o auditor deve cerca-se de evidências e provas que possam sustentar seu relatório sobre a adequação das demonstrações contábeis em conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade e a legislação vigente.

Cabe ao auditor executar um bom planejamento de seus trabalhos, a fim de realizar, dentro do volume de horas disponíveis, procedimentos de auditoria adequados e concisos a fim de reduzir ao máximo o risco de não detecção de distorções.

Também se conclui que o controle interno é um instrumento de vital importância para a execução do trabalho de auditoria externa, uma vez que o mesmo mensura os riscos de auditoria em conformidade com a qualidade e profundidade dos controles internos, sendo este parte integrante de todas as atividades da empresa.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. Auditoria. Tradução de José Evaristo do Santos. São Paulo: Atlas, 2002

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria**. Resolução CFC nº 1.203, de 27.11.09. www.cfc.org.br

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.211, de 27 de novembro de 2009**. Aprova a NBC TA 300 – Planejamento da auditoria de demonstrações contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/NBCTA_300.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.212, de 27 de novembro de 2009**. Aprova a NBC TA 315 – Planejamento da auditoria de demonstrações contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/NBCTA_315.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2012.

CREPALDI, Silvio Aparício. **Auditoria contábil**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.

FERREIRA, Ricardo J.. **Auditoria**. 4. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2005.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria**: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa. São Paulo: Atlas, 2011.

LONGO, Cláudio Gonçalo. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras**. São Paulo: Atlas, 2011.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. São Paulo: Atlas, 1996.

MOTA, João Maurício. **Auditoria: Princípios e Técnicas**. São Paulo: Atlas, 1988.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis**: normas e procedimento. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. Petrópolis: Vozes, 1986.

SANTOS, J. L.; SCHIMIDT, P.; GOMES, J. M. M.; **Fundamentos de auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2006.