

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DESENVOLVIMENTO DE UMA MATRIZ DE RISCO
PARA AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS**

TRABALHO DE CONCLUSÃO

**Bruno de Medeiros Teixeira
Eliseu Rambo Petri**

**Santa Maria, RS, Brasil
2008**

DESENVOLVIMENTO DE UMA MATRIZ DE RISCO PARA AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

por

**Bruno de Medeiros Teixeira
Eliseu Rambo Petri**

Trabalho de conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis.**

Orientador: Prof. Antonio Reske Filho

Santa Maria, RS, Brasil

2008

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão

**DESENVOLVIMENTO DE UMA MATRIZ DE RISCO PARA
AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS**

elaborada por
**Bruno de Medeiros Teixeira
Eliseu Rambo Petri**

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof. Antonio Reske Filho, Msc.
(Presidente/Orientador)

Gilberto Brondani, Msc. (UFSM)

Tania Moura da Silva, Msc. (UFSM)

Santa Maria, 27 de novembro de 2008.

RESUMO

Trabalho de Graduação em
Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

DESENVOLVIMENTO DE UMA MATRIZ DE RISCO PARA AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

AUTORES: BRUNO DE MEDEIROS TEIXEIRA
ELISEU RAMBO PETRI

ORIENTADOR: ANTONIO RESKE FILHO

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 27 de novembro de 2008.

Este trabalho foi elaborado com o objetivo de desenvolvimento de uma matriz de risco para avaliação dos controles internos baseado em uma metodologia de mensuração dos níveis de controles em uma empresa industrial mais especificamente no departamento de compras. Considerando-se a existência de duas abordagens na mensuração de riscos, a qualitativa, que é avaliada pela efetividade dos controles através de testes e a quantitativa, refere-se ao grau de exposição que é avaliada com base no questionário. Possibilitando ao auditor identificar os riscos, as formas de controles empregados, as extensões das amostras a serem utilizadas e o enquadramento na matriz, conforme o grau de risco que a entidade apresenta de acordo com os resultados obtidos. Levando o profissional a concluir sobre a capacidade dos controles internos mitigarem a ocorrência de erros e fraudes, conseqüentemente diminuição de distorções com um bom planejamento de auditoria da entidade (no que se refere à natureza, à extensão e ao período) e com menor grau de subjetividade.

Palavras-chave: controles internos; matriz de risco; qualitativa; quantitativa.

SUMÁRIO

RESUMO	3
LISTA DE QUADROS	5
1 INTRODUÇÃO	6
1.1 Delimitação do tema	6
1.2 Problemática	6
1.3 Objetivos da pesquisa	7
1.3.1 Objetivo geral	7
1.3.2 Objetivos específicos	7
1.4 Justificativa	8
1.5 Organização da pesquisa	8
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	9
2.1 Contabilidade	9
2.2 Auditoria independente ou contábil	14
2.3 Auditoria interna ou operacional	15
2.4 Papéis de trabalho	17
2.5 Controles internos	18
2.6 Risco	29
2.6.1 Classificação dos riscos	31
3 METODOLOGIA	35
4 DESENVOLVIMENTO	38
4.1 Conhecimento do ambiente do controle interno	38
4.2 Walkthrough	40
4.3 Questionário	41
4.4 Testes de efetividade dos controles	44
4.5 Matriz de risco	51
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	54
5.1 Conclusões	54
5.2 Recomendações	55
REFERÊNCIAS	56

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Fluxograma do entendimento do negócio	39
Quadro 2 – Walkthrough.....	41
Quadro 3 – Questionário	43
Quadro 4 – Amostra para o teste de efetividade dos controles manual.....	44
Quadro 5 – Amostra para o teste de efetividade dos controles eletrônico.....	45
Quadro 6 – Teste de efetividade dos controles (TEC) dos pedidos de armazenamento no SAP.....	46
Quadro 7 – Teste de efetividade dos controles (TEC) das cotações de preços, carimbadas, assinadas e datas	47
Quadro 8 – Teste de efetividade dos controles (TEC) dos romaneios carimbados, assinados e datados pelo setor de conferência	48
Quadro 9 – Teste de efetividade dos controles (TEC) dos pedidos romaneios e notas fiscais carimbadas, assinadas e datas pela portaria	49
Quadro 10 – Teste de efetividade dos controles (TEC) da inclusão de senha pela portaria.....	50
Quadro 11 – Matriz de risco para avaliação dos controles internos	51

1 INTRODUÇÃO

O processo de globalização faz com que ocorra uma formulação ou reestruturação de novas bases dentro das organizações, as quais podem afetar diferentes departamentos da empresa, desde o setor de compras até o de vendas, visando à máxima eficiência, eficácia e lucratividade de suas operações.

Nesse processo de desenvolvimento, as organizações necessitam de recursos tanto para reestruturação como expansão do negócio, que é buscado com grande intensidade junto ao mercado de capitais e que exige segurança para seus investidores. É nesta fase que o auditor entra no ciclo comprovando que as demonstrações contábeis estão adequadas e corretamente expostas conforme princípios contábeis.

Atualmente o profissional da auditoria adota regras sancionadas por órgãos e instituições da classe. Não existindo um padrão único a ser utilizado por todos os auditores no atual momento, que possibilite o enquadramento único de julgamento de diferentes profissionais para uma única empresa em determinado espaço de tempo, deixando a cargo do auditor a avaliação subjetiva dos fatos encontrados no que se refere às etapas do planejamento e à execução da auditoria. Esta análise dos riscos pode ser alterada com o desenvolvimento e o uso de uma matriz de risco para avaliação dos controles internos.

1.1 Delimitação do tema

Desenvolvimento de uma matriz de risco para avaliação dos controles internos no departamento de compras de uma empresa que realiza atividades industriais.

1.2 Problemática

A realização de uma auditoria é composta por diversas fases, desde o planejamento até a expressão da opinião do profissional sobre a situação das demonstrações contábeis no conjunto.

O profissional da auditoria utiliza de uma série de métodos para comprovar a fidedignidade e a exatidão das informações que chegam aos usuários. Apesar de não se ter um padrão adotado por todos os auditores, somente princípios que a regem, deixa-se em suas mãos o poder de julgamento sobre fatos evidenciados durante a auditoria.

Diante da subjetividade de julgamento do profissional da auditoria, necessita-se o desenvolvimento de uma matriz de risco para avaliação dos controles internos, para dirimir as possíveis discrepâncias de opiniões dos distintos profissionais perante a mesma situação.

Como diferentes auditores podem avaliar a mesma operação chegando à juízos iguais?

1.3 Objetivos da pesquisa

Os objetivos da pesquisa propostos neste estudo, se atingidos, possibilitarão as respostas necessárias para solução do problema de pesquisa.

1.3.1 Objetivo geral

Desenvolver uma metodologia que avalie e classifique os riscos relativos aos controles internos.

1.3.2 Objetivos específicos

- 1) Desenvolver um método que possibilite ao auditor entender e avaliar uma determinada operação;
- 2) Desenvolver testes substantivos e de observância nos pontos de auditoria dos controles internos; e
- 3) Desenvolver uma matriz que possibilite classificar os riscos dos controles internos no departamento de compras, independente do auditor que analise a operação.

1.4 Justificativa

Diante da evolução do mercado e as exigências de segurança para captação de recursos junto à bolsa de valores faz com que cresça a importância e a responsabilidade do auditor na realização dos julgamentos da confiabilidade e da fidedignidade das demonstrações contábeis.

O desenvolvimento do estudo levará o profissional a concluir sobre a capacidade dos controles internos mitigarem a ocorrência de erros e fraudes, conseqüentemente uma diminuição de distorções com um bom planejamento de auditoria da entidade e com menor grau de subjetividade.

1.5 Organização da pesquisa

O presente trabalho encontra-se estruturado em cinco capítulos. Em seu primeiro capítulo, o assunto é apresentado através de uma introdução, delimitação do tema, problemática, objetivos, justificativa e organização da pesquisa. O segundo capítulo consta a revisão bibliográfica, onde estão apresentadas as bases teóricas do estudo, que aborda temas como contabilidade, auditoria independente e interna, papéis de trabalho, controles internos e risco. Já no terceiro capítulo é descrita a metodologia empregada na pesquisa de desenvolvimento da matriz de risco. No quarto consta o desenvolvimento do trabalho, onde estão inseridos o fluxograma, o questionário, o walkthrough, os testes de controle e a matriz. No quinto e último capítulo são apresentadas as conclusões resultantes do desenvolvimento da matriz para avaliação dos controles internos e as recomendações.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Contabilidade

O crescimento acelerado da economia mundial, o fim das barreiras comerciais e o desenvolvimento do mercado de capitais possibilitaram aos investidores aplicarem seus recursos em diversas organizações, independentemente do país em que atuam e da área que realizam as suas atividades. No entanto, para que os mesmos possam obter maiores retornos sobre seus investimentos, é necessária uma ferramenta que gere informações que suportem a tomada de decisão.

Neste contexto, surge a contabilidade que para Marion (1991, p. 20) “é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa”.

A contabilidade é imprescindível a qualquer pessoa ou organização, não importando o ambiente analisado. A ciência contábil vem evoluindo constantemente, mas sem perder a essência de sua origem e seu objetivo, que é fomentar a necessidade dos usuários através do método de coletar, processar e transmitir informações sobre a situação econômico-financeira de uma entidade ou pessoa, em um determinado momento e sua evolução por um determinado período.

Complementando o conceito de contabilidade e adicionando o seu objetivo, compreende-se que a mesma:

[...] é um sistema de informações e avaliação destinado a promover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação a entidade objeto de contabilização. O objetivo principal da contabilidade é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança (IUDÍCIBUS, 1997, p. 28).

Avançando na linha de raciocínio, Libonati complementa Iudícibus que não basta só ter informações relevantes, mas elas também devem auxiliar na tomada de decisões. Onde, inicia-se o trabalho de identificação, estudo, medição (base para a criação de padrões) e registro dos eventos que podem influenciar o patrimônio.

A contabilidade é um dos principais instrumentos para embasar a administração moderna nas tomadas de decisões, pois além de identificar, registrar e mensurar os eventos econômicos que alteram o patrimônio de

uma entidade, também possibilita a análise dos mesmos (LIBONATI, 1996, p. 25).

Figueiredo e Caggiano (1997), de maneira geral, afirmam que os dados contábeis são simplesmente um conjunto de fatos expressos como caracteres ou símbolos, incapazes de influenciar decisões, até serem transformados em informações, sendo assim, é tarefa de todos os contadores a transformação de dados em informações.

Tomando como base a tarefa de transformação de dados brutos em informação, os contadores seguem princípios e convenções contábeis, juntamente com a escolha de um sistema contábil que se ajuste melhor ao ambiente e às reais necessidades de informações pelos usuários.

Segundo Fabretti (2001), quando obedecidos os princípios, pode-se fazer comparação e análise das demonstrações financeiras de diversos períodos, entidades, setores e etc. Sem essa coesão na contabilidade, não haverá fé de que se está analisando elementos e valores do mesmo gênero e espécie e se os resultados obtidos são confiáveis para tomada de decisões.

Os princípios contábeis e convenções permitem aos usuários fixarem padrões de comparação e de confiabilidade, em função do reconhecimento dos critérios adotados para a elaboração das demonstrações financeiras, aumentando o proveito das informações fornecidas.

Segundo Ludícibus e Marion (2002) os princípios são guia de comando a serem seguidos, os mesmos fizeram uma analogia comparando os princípios contábeis a grandes placas de direção e atenção de uma rodovia.

A contabilidade está evoluindo constantemente, onde o regramento esta acompanhando com a atualização, acréscimo e criação de leis, resoluções, princípios e convenções contábeis, tudo em prol do benefício dos usuários das informações. Há muitos princípios e convenções na atualidade, os que merecem destaque hoje são:

- a) Princípios
 - Entidade;
 - Continuidade;
 - Realização;
 - Custo como Base de Valor;
 - Confrontação das Despesas com as Receitas;
 - Denominador Monetário Comum.

- b) Convenções (Restrições)
- Consistência (uniformidade);
 - Conservadorismo (prudência);
 - Materialidade (relevância);
 - Objetividade (IUDÍCIBUS, 2006, p. 267).

O Princípio da entidade:

[...] reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 1993, p. 22).

Iudícibus e Marion (2002, p. 91) complementam a idéia “[...] para todos os efeitos, o patrimônio de uma entidade não se confunde com o de outra, os patrimônios dos sócios não se confundem com o da empresa”. Observando a questão jurídica, a entidade é perfeitamente distinta dos sócios, embora possuam interesses em comum.

O Princípio da Continuidade diz que a organização deve ser avaliada e escriturada na presunção de que a entidade nunca será extinta. Iudícibus e Marion (2002, p. 96) trazem que “[...] a Entidade é um organismo vivo que irá operar por um longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências, econômicas ou jurídicas, em contrário...”.

Para Iudícibus (2006, p. 268) o Princípio da Realização trás “Como norma geral, a receita é reconhecida no período contábil em que é realizada. A realização usualmente ocorre quando bens e serviços são fornecidos a terceiros em troca de dinheiro ou outro elemento do ativo”. Iudícibus e Marion (2002) tratam o princípio da realização pelo nome de “realização da receita”, e relata que a realização deve ser reconhecida no momento da transferência do bem ou serviço ao cliente conforme o regime de competência. Então, a receita é realizada toda vez que há a troca de um bem ou há um acordo de prestação de serviço com alguém, o seu reconhecimento se dá no momento em que ocorre a transação e está deve ser contabilizada.

Entende-se com Princípio do Custo com Base no Valor:

Talvez seja apropriado denominá-lo “O princípio do Custo Histórico (Original) como Base de Valor”, pois, como vimos, são vários os conceitos

de custo existentes. Como princípio aceito, refere-se ao custo original. Na conceituação ortodoxa, os elementos do ativo entram nos registros contábeis pelo valor pago para adquiri-los ou fabricá-los. A não ser para aqueles elementos do ativo sujeitos à amortização, depreciação ou exaustão, uma vez registrados, seu valor inscrito não é alterado, ressalvando-se, ainda a regra conhecida como “custo ou mercado, o que for mais baixo” e os casos de reavaliação de ativo previstos pelas legislações de alguns países (bem como a correção monetária) (IUDÍCIBUS, 2006, p. 269-270).

Iudícibus e Marion (2002, p. 96) complementam “[...] ainda permanece o fato de que é um valor de entrada (de custo) que deve prevalecer, com base de registro para a Contabilidade, na continuidade de suas operações”. Então os elementos patrimoniais devem ser registrados pela contabilidade por seus valores originais, expressos em moeda corrente do país. Assim, os registros da contabilidade são efetuados com embasamento no valor de aquisição do bem ou pelo custo de fabricação, incluindo-se, ainda, todos os gastos que foram necessários para colocar o bem em condições de gerar benefícios presentes ou futuros para a empresa.

Conforme Iudícibus (2006, p. 270) o Princípio da Confrontação das Despesas com as Receitas considera “[...] que as despesas são atribuídas aos períodos de acordo com as receitas a que se referem, isto é, de acordo com a data do fato gerador. Este princípio, junto com o da Realização das Receitas, forma o conhecido (Regime de Competência)”. Para toda receita reconhecida tem-se conseqüentemente um sacrifício de ativo. Confronto entre as receitas e despesas deverá ocorrer no período referente à despesa.

Segundo Iudícibus e Marion (2002, p. 104) o Princípio do Denominador Comum Monetário, expressa o entendimento que “as demonstrações contábeis, sem prejuízo dos registros detalhados de natureza qualitativa, serão expressas em termos de moeda nacional de poder aquisitivo da data do último Balanço Patrimonial”. Isso se deve à vulnerabilidade do poder aquisitivo da moeda ao longo do tempo, fator que a contabilidade não ignora, então, ela sugere homogeneização das demonstrações contábeis, para que o usuário das informações tome as melhores decisões.

Para Iudícibus (2006), as convenções contábeis vêm a restringir os possíveis caminhos adotados pelo contador, no registro das operações, ou seja, limitando ou mesmo modificando parcialmente o conteúdo dos princípios, determinando mais precisamente seu significado. As convenções contábeis são:

As restrições aos princípios (também conhecidas como convenções ou qualificações), representam o Complemento dos Postulados e Princípios, no sentido de delimitar-lhes conceitos, atribuições e direções a seguir e de sedimentar toda a experiência e bom-senso da profissão no trato de problemas contábeis. Se os princípios norteiam a direção a seguir e, às vezes, os vários caminhos paralelos que podem ser empreendidos, as restrições, à luz de cada situação, nos darão as instruções finais para escolha do percurso definitivo. As convenções serão enunciadas. Entretanto, tais enunciações serão apenas indicativas e terão menor peso do que no caso dos princípios (IUDÍCIBUS e MARION, 2002, p. 121).

Para Iudícibus (2006) a convenção da consistência é a adoção de processo, entre as possibilidades que atendem a um único princípio, ele deverá ser mantido para não prejudicar os estudos paralelos dos relatórios e informações contábeis em anos subsequentes. Desenvolvendo mais além o assunto entende-se por Convenção da Consistência (Uniformidade):

Uma vez adotado o critério contábil, dentro de vários igualmente relevantes, ele não deverá ser mudado, de um ano para ano (ou constantemente), porque, em assim fazendo, estaríamos impossibilitando a comparação dos relatórios contábeis (no decorrer do tempo) e dos estudos preditivos (tendências) (IUDÍCIBUS e MARION, 2002, p. 122).

Os mesmos autores (2002, p. 123) a Convenção do Conservadorismo é determinada pela “[...] posição conservadora (precaução) do contador será evidenciada no sentido de antecipar prejuízo e nunca antecipar lucro. Dessa forma, ele não estará influenciando os acionistas, por exemplo, a um otimismo que poderá ser ilusório”. Complementando o entendimento IUDÍCIBUS (2006) acrescenta que esta convenção esta familiarizada com a regra (Custo ou Mercado o Mais Baixo), ou seja, o Princípio do Custo como Base de Valor.

Os mesmos autores (2002, p. 122) através da Convenção da Materialidade “definiremos o que é material (relevante) que o Contador deve informar em seus relatórios. Um âmbito bastante interessante para visualizar a materialidade é a análise do binômio CUSTO versus BENEFÍCIO”. Ela preza por evitar desperdício de tempo e de dinheiro, ou seja, registra o que é relevante e o que pode afetar as

informações sempre exigindo uma alta dose de julgamento e de bom senso por parte do contador, em cada situação.

A Convenção da Objetividade trás:

Para que não haja distorções nas informações contábeis, o contador deverá escolher, entre vários procedimentos, o mais adequado (o mais objetivo) para escrever um evento contábil.

Um dos aspectos quase sempre abordado é que os registros contábeis deverão ter suporte, sempre que possível, em documentação gerada nas transações ou evidência que possibilite (além do registro) a avaliação (IUDÍCIBUS e MARION, 2002, p. 121).

O contador deve ser impessoal no registro das transações, devendo estar sempre amparado em documentos comprobatórios dos respectivos fatos. Citando um exemplo prático, nos casos em que o contador tiver mais de uma opção de valores para atribuir a um dado bem, no caso, um documento original de compra e um laudo pericial de avaliação do bem, deverá optar no momento do registro do fato o mais objetivo que é o documento de aquisição.

2.2 Auditoria independente ou contábil

O desenvolvimento da tecnologia industrial, do transporte e dos meios de comunicação resultou no crescimento das empresas. Essas organizações passaram a produzir, vender e se instalar em diversas partes do mundo, fazendo com que a figura do proprietário, presente no dia-a-dia das operações, fosse trocada por administradores profissionais.

Porém, para que todos esses fatores ocorressem, era necessário um volume de recursos impossível de ser obtido pelos resultados positivos das operações organizacionais. Dessa forma, houve a necessidade das empresas captarem recursos junto a terceiros, por meio de empréstimos de longo prazo ou no mercado de capitais, com a inserção de novos acionistas.

No entanto, os futuros investidores necessitavam conhecer a situação econômico-financeira da empresa em que iriam aplicar seus recursos, e a melhor forma de avaliar essas informações, é por meio das Demonstrações Contábeis.

Como consequência, as demonstrações contábeis passaram a ter importância muito grande para os futuros aplicadores de recursos. Como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de

informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica. Esse profissional, que examina as demonstrações contábeis e emite sua opinião sobre estas, é o auditor externo ou auditor independente (ALMEIDA, 2003, p. 26).

Para Crepaldi (2000), todos os usuários da contabilidade necessitam de informações fidedignas, exatas, apresentadas honestamente e sem distorções. Para que se tenha essa confiabilidade, as informações devem ser examinadas por um profissional de reconhecida capacidade técnica, ou seja, um Auditor.

A técnica de auditoria consiste na:

[...] obtenção e avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de uma entidade, para emissão de parecer se sua apresentação está adequada, de acordo com Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PCGA) – que, no caso, normalmente são os critérios estabelecidos (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002, p. 31).

Segundo Crepaldi (2000, p. 27), a auditoria pode ser definida como sendo “o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimento, operações, rotinas e das demonstrações de uma entidade.”

As Normas Brasileiras de Contabilidade determinam que:

A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 1997, p. 11).

A Auditoria Independente possui como responsabilidades a avaliação dos controles e procedimentos internos, a análise da veracidade das demonstrações financeiras e contábeis considerando deficiências e falhas, questões políticas e discordâncias e a avaliação de riscos e fraudes.

2.3 Auditoria interna ou operacional

O crescimento das empresas e o aumento da complexidade de suas operações levaram a administração das entidades a tomarem medidas que assegurassem a eficiência e a eficácia das atividades operacionais das organizações. Tais medidas basearam-se em normas e procedimentos que tinham

como objetivo garantir que os colaboradores executassem suas tarefas conforme as políticas administrativas implantadas.

Porém, para garantir que o escopo fosse atingido, era necessário um acompanhamento contínuo das rotinas organizacionais não se limitando apenas a contabilidade, mas também aos setores de informática, recursos humanos, compras, vendas etc.

Dentro desse contexto, surgiu a auditoria interna que segundo Crepaldi (2000), constitui um conjunto de procedimentos que tem por objetivo verificar a efetividade dos controles internos e a veracidade das informações físicas, contábeis e operacionais da entidade.

Complementando o conceito anterior Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 32) “uma auditoria operacional envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito da eficiência e eficácia das atividades operacionais de uma entidade, em comparação com os objetivos estabelecidos”.

Para as Normas Brasileiras de Contabilidade 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.

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 aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de solução para as não-conformidades apontadas em relatórios (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 2003, p. 299).

A auditoria operacional tem por objetivo a revisão do setor operacional, buscando avaliar se os recursos da organização estão sendo usados de maneira eficaz e eficiente para atingir os objetivos operacionais. É um processo de avaliação de riscos e de sistemas de controles internos inerentes à atividade operacional, comparado com o padrão estabelecido, o que propicia, inevitavelmente, a apresentação de relatórios com recomendações destinadas a melhorar o desempenho e aumentar o êxito da organização.

2.4 Papéis de trabalho

Os papéis de trabalho são documentos que retratam as informações obtidas durante o trabalho realizado pelo auditor, expressos em uma linguagem clara e de forma sucinta, que serão utilizados na elaboração do parecer.

Segundo NBC T 11.3:

11.3.1.3. Os papéis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 2005, p. 28).

Complementando o conceito acima:

[...] registros mantidos pelo auditor sobre os procedimentos aplicados, os testes realizados, as informações obtidas e as conclusões tiradas durante a auditoria. Os papéis de trabalho fornecem:

- A principal base para o parecer do auditor.
- Um meio de coordenação e supervisão da auditoria.
- Evidência de que a auditoria foi realizada de acordo com Normas de auditoria geralmente aceitas - Naga.

Papéis de trabalho devem ser desenhados de forma a atender às necessidades de cada contrato de auditoria específico (STATEMENTS ON AUDITING STANDARDS - SAS apud BOYNTON, JOHNSON e KELL 2002, p. 220).

Conforme CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, (2005, p. 28) “os papéis de trabalhos são elaborados, estruturados e organizados para atender às circunstâncias do trabalho e satisfazer às necessidades do auditor para cada auditoria”. Então, compreende-se que o tipo de papel de trabalho a ser empregado no trabalho de auditoria se modifica, tendo em vista qual transação que será examinada.

Os papéis de trabalho podem ser arquivados em duas categorias:

[...] (1) um arquivo permanente e (2) um arquivo corrente. O arquivo permanente contém dados que auditor espera que venham a ser úteis em muitos outros contratos que venha a assinar com o cliente; em oposição a ele, o arquivo permanente contém informações corroboradas relacionadas com a execução do programa de auditoria do ano corrente.

Itens geralmente encontrados no arquivo permanente são:

- Cópias dos documentos de registros e dos estatutos.
- Manuais do plano de contas e de procedimentos.
- Organogramas.
- Layout da fábrica, processos de manufatura e produtos principais.

- Termos de acordo com os quais ações e bônus foram emitidos.
- Resumo dos princípios contábeis utilizados pelo cliente (BOYNTON, JOHNSON e KELL 2002, p. 225).

O profissional de auditoria deve manter sob sua custódia os papéis de trabalho no mínimo pelo prazo de cinco anos, caso contrário poderá sofrer sanções. Sempre atentando para a confiabilidade das informações presente nos mesmos, pois, são de propriedade exclusiva dele. Referindo-se a custódia, confiabilidade e propriedade dos papéis de trabalho:

- 11.3.3.1. O auditor deve adotar procedimentos apropriados para manter a custódia dos papéis de trabalho pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer.
- 11.3.3.2. A confidencialidade dos papéis de trabalho é dever permanente do auditor.
- 11.3.3.3. Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor. Partes ou excertos destes podem, a critério do auditor, ser postos à disposição da entidade (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 2005, 28).

O auditor deverá organizar os papéis de trabalho de forma racional e lógica. Assim, deverá usar códigos nos papéis de trabalho para organizar os mesmos, e facilitar o acesso à documentação quer para revisão do trabalho realizado, quer para conhecimento ou análise do que foi executado.

2.5 Controles internos

As organizações surgem com intuito de sanar uma carência da sociedade, normalmente com tempo indeterminado de existência, este fator vem de encontro ao princípio contábil da continuidade. Para avaliar o prosseguimento das operações, as organizações adotam formalmente ou informalmente padrões de atuação em

determinadas ações ou atividades que são realizadas no dia-a-dia. Estes devem estar em conformidade com metas e objetivos traçados pela administração.

Controle – s.m. superintendência; verificação administrativa; o fato de ter alguma coisa sob seu domínio e fiscalização; orientação fiscalizadora; aparelho que regula o mecanismo de certas máquinas (PL.: controles [ô]) (Do fr. Controle) (DICIONÁRIO BRASILEIRO GLOBO MULTIMÍDIA apud BOTELHO, 2005, p. 23).

Migliavacca (2004) afirma que o primeiro passo em qualquer processo de controle é determinar o objetivo a ser alcançado, seguido pelo padrão, comparação e por fim, a ação corretiva. O controle faz parte dos princípios da administração científica tão destacada e defendida por Taylor, onde se averigua se as atividades estão de acordo com o planejado, em caso de erro ou desvio deve ser corrigido, quando obedecidos ocasionam um ganho de eficiência e eficácia operacional e maior segurança e fidedignidade dos dados utilizados na tomada de decisões.

Por analogia, toda empresa possui controles internos. A diferença básica é que estes podem ser adequados ou não. A classificação pode ser dada analisando-se a eficiência dos fluxos de operações e informações e os seus custos/benefícios. A implantação ou aprimoramento de um tipo de controle é tanto viável quanto positiva for a sua relação custo/benefício [...] (ATTIE, 1992, p. 200).

Em auditoria entende-se como controle interno:

[...] plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 1997, 13).

Por sua vez, Controle Interno, segundo o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), pode ser definido como:

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 (AICPA apud ATTIE, 1992, p. 197).

Nota-se a analogia entre os conceitos de ambos os órgãos, revelando o longo caminho seguido pelas normas e legislações nacionais em convergência com as

internacionais. Visualizando um exemplo prático, compreende-se a real importância dos controles internos nas organizações:

O controle interno é parte integrante de cada segmento da organização e cada procedimento corresponde a uma parte do conjunto do controle interno. Por exemplo, se o departamento de vendas tira um pedido, devem existir procedimentos que permitem determinar se o cliente poderá quitar seus compromissos junto à companhia. Por sua vez, o setor de expedição terá de saber se a venda foi realizada para proceder ao seu despacho e solicitar a emissão da documentação comprobatória, que compulsoriamente terá de ser contabilizada, e assim por diante. O conjunto dos procedimentos no exemplo é que pode ser considerado como controle interno, muito embora haja outros procedimentos que mereçam considerações para que se complete o ciclo, de vendas, no caso (ATTIE, 1992, p. 200).

Os controles internos têm como objetivos básicos:

- a salvaguarda dos interesses da empresa;
- a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- o estímulo à eficiência operacional; e
- a aderência às políticas existentes (ATTIE, 1992, p. 204).

A salvaguarda dos interesses da empresa é a função precípua e mais tradicional dos controles internos. A manutenção de um sistema de controle interno apropriado é imprescindível para a execução da responsabilidade da administração no que confere a salvaguarda dos ativos e a conseqüente visualização de erros e/ou fraudes.

O objetivo do controle interno relativo à salvaguarda dos interesses refere-se à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos a erros ou irregularidades.

Os principais meios que podem dar suporte necessário à salvaguarda dos interesses são os seguintes:

a) Segregação de funções: estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização. Ninguém deve ter sob sua responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação. Cada uma dessas fases deve, preferencialmente, ser executada por pessoas e setores independentes entre si.

b) Sistemas de autorização e aprovação: compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos. À medida do possível, a pessoa que autoriza não deve ser a que aprova para não expor a risco os interesses da empresa.

c) Determinação de funções e responsabilidades: determina para cada funcionário a noção exata de suas funções, incluindo as responsabilidades que compõem o cargo. A existência de organogramas claros determinam linhas de responsabilidades e autoridades definidas por toda a linha hierárquica.

- d) Rotação de funcionários: corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho; possibilita reduzir as oportunidades de fraudes e resulta, geralmente, em novas idéias de trabalho para as funções.
- e) Carta de fiança: determina aos funcionários que em geral lidam com valores a responsabilidade pela custódia de bens e valores, protegendo a empresa e dissuadindo, psicologicamente, os funcionários em tentação. De acordo com as circunstâncias pode-se utilizar seguro fidelidade, isolada ou conjuntamente à carta de fiança
- f) Manutenção de contas de controle: indica a exatidão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários. Permite a realização de confrontação permanente entre os saldos detalhados e o saldo sintético, e a aplicação de procedimentos de comprovação da exatidão dos registros.
- g) Seguro: compreende a manutenção de apólice de seguros, a valores adequados de reposição, dos bens, valores e riscos a que está sujeita a empresa.
- h) Legislação: corresponde à atualização permanente sobre a empresa a legislação vigente, visando diminuir riscos e não expor a empresa às contingências fiscais e legais pela não-obediência aos preceitos atuais vigentes.
- i) Diminuição de erros e desperdícios: indica a detecção de erros e desperdícios na fonte; comumente essas falhas são originadas a controles mal definidos, falta de controle, cópias e vias excessivas etc. A divisão racional de trabalho, com a identificação clara das normas, procedimentos, impressos, arquivo, e número de subordinados compatível, fornece condições razoáveis que permitem supervisão suficiente e, conseqüentemente, prevenir-se contra ocorrência de erros e desperdícios.
- j) Contagem físicas independentes: corresponde à realização de contagem física de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao custodiante, visando maximizar o controle físico e resguardar os interesses.
- l) Alçadas progressivas: compreende o estabelecimento de alçadas e procurações de forma escalonada, configurando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades. A utilização de alçadas progressivas, com dupla assinatura de pessoas independentes entre si, fornece maior segurança à empresa, permitindo que as principais decisões, de acordo com os riscos e valores envolvidos, fiquem canalizadas junto aos administradores (ATTIE, 1992, p. 204-206).

A precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais devem ser adequadas para todas as categorias de usuários das informações geradas. Segundo Padoveze (2007) para que a informação contábil seja utilizada, necessita-se que essa seja desejável, útil, precisa e confiável na tomada de decisões.

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

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

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

- a) Documentação fidedigna: corresponde à utilização de documentação hábil para o registro das transações. A utilização de provas independentes serve para comprovação mais segura de que as operações e os registros estão em forma exata.
- b) Conciliação: indica a precisão ou diferenças existentes entre as diversas fontes de informação, visando à manutenção equilibrada entre estas e à eliminação tempestiva de possíveis pendências.
- c) Análise; objetiva a identificação da composição analítica dos itens em exame de forma a possibilitar a constatação de sua constituição.
- d) Plano de contas; compreende a classificação dos dados da empresa dentro de uma estrutura formal de contas, com a existência de um plano de contas bem definido. A existência de um manual de contabilidade, acrescido do procedimento de uso das contas, fomenta a classificação e a utilização adequada da cada conta.
- e) Tempo hábil: determinar o registro das transações dentro do período de competência e no menor espaço de tempo possível. O desenvolvimento e a aplicação de um sistema de corte permanente (cut-off) visam identificar o adequado registro em seu período de competência.
- f) Equipamento mecânico: a utilização de equipamento mecânico visa facilitar e agilizar o registro das transações, fomentando a divisão de trabalho. A adoção de meios de registros mecânicos ou eletrônicos deve ser feita de acordo com as características e necessidades da empresa (ATTIE, 1992, p. 206-207).

Estimulo à eficiência operacional necessita de uma única linha de raciocínio nos diferentes setores que compõem a organização. Por existir diversos setores, devem-se estabelecer as particularidades e responsabilidades, ou seja, políticas de procedimentos que devem ser seguidas na realização das atividades desenvolvidas no trabalho, formando assim, um todo maior que a soma de suas partes.

O objetivo do controle interno relativo ao estímulo à eficiência operacional determina prover os meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme.

Os principais meios que podem prover suporte ao estímulo à eficiência operacional são os que seguem:

- a) Seleção: possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas.
- b) Treinamento: possibilita a capacitação do pessoal para atividade proposta; dele resultam melhor rendimento, menores custos e pessoal atento e ativo à sua função.
- c) Plano de carreira: determina a política da empresa ao pessoal quanto às possibilidades de remuneração e promoção, incentivando o entusiasmo e a satisfação do pessoal.
- d) Relatórios de desempenho: compreendem a identificação individual de cada funcionário, indicam as suas virtudes e deficiências e sugerem alternativas necessárias ao aperfeiçoamento pessoal e profissional.
- e) Relatório de horas trabalhadas: possibilita a administração mais eficiente do tempo despendido pelo pessoal e indica mudanças necessárias ou correção das metas de trabalho.
- f) Tempos e métodos: possibilitam o acompanhamento mais eficiente de execução das atividades e regulam possíveis ineficiências do pessoal.

g) Custo-padrão: permite o acompanhamento permanente do custo de produção dos bens e serviços produzidos, identificando benefícios e ineficiências do processo de produção.

h) Manuais internos: sugerem clara exposição dos procedimentos internos; possibilitam prática uniforme, normatização e eficiência dos atos e previnem a ocorrência de erros e desperdícios.

i) Instruções formais: indicam formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal-entendidos e a possibilidade de cobranças e follow-up tempestivos (ATTIE, 1992, p. 208).

Aderência às políticas existentes é a estrutura de apoio às atividades. Uma analogia com um time de futebol: a empresa deve estar unida, com um único objetivo, e renovando o espírito coletivo sempre seguindo os padrões e procedimentos traçados em um estado harmonioso no caminho da obtenção dos resultados traçados.

O objetivo do controle interno, relativo à aderência às políticas existente, é assegurar que os desejos da administração, definidos através de suas políticas e indicados por meio de seus procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal.

Os principais meios que visam dar embasamento para a aderência às políticas existentes são:

a) Supervisão: a supervisão permanente possibilita melhor rendimento pessoal, corrigindo-se rapidamente possíveis desvios e dúvidas decorrentes da execução das atividades. À medida do possível, a estrutura de empresa precisa permitir número de funcionários em extensão compatível que possibilite efetiva supervisão. Quando não são aplicados os procedimentos de controle adequados, a eficiência do sistema passa a depender, em grande parte, da supervisão exercida.

b) Sistema de revisão e aprovação: indica, através do método de revisão e aprovação, que políticas e procedimentos estão sendo adequadamente seguidos.

c) Auditoria interna: possibilita a identificação de transações realizadas pela empresa que estejam em consonância com as políticas determinadas pela administração (ATTIE, 1992, p. 209).

Em torno desses objetivos existe uma classificação dos controles internos quanto à natureza, que segundo Perez (1998), são os controles contábeis e os controles administrativos e vêm delimitar a extensão do auditor quanto à revisão dos controles internos.

Para Perez, (1998, p. 67) “os controles internos contábeis são aqueles relacionados com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis”. São exemplos de controles contábeis:

- sistemas de conferências, aprovação e autorização;
- segregação de funções (pessoas que têm acesso aos registros contábeis não podem custodiar ativos da empresa);
- controles físicos sobre ativos;

- auditoria interna (ALMEIDA, 1996, p. 50).

Segundo Perez (1998, p. 68) “os controles administrativos compreendem o plano de organização de todos os controles e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito e a obediência às políticas administrativas”. São exemplos de controles administrativos:

- análise estáticas de lucratividade por linha de produtos;
- controle de qualidade;
- treinamento de pessoal;
- estudo de tempos e movimentos;
- análise das variações entre os valores orçados e os incorridos;
- controle (ALMEIDA, 1996, p. 50-51).

Existe outra classificação para os controles internos que, segundo Almeida (1996), leva em consideração as funções que podem ser: preventivos “a priori”, detectivos ou concomitantes e corretivos “a posteriori”. Moscové, Simkin e Bagranoff (2002) ressaltam que esses tipos de controle interno não são mutuamente exclusivos; ao contrário, devem ser vistos como inter-relacionados.

Os Controles de Prevenção ou Preventivos:

São aqueles destinados a impedir erros ou anormalidades durante o processamento. Controles preventivos são mais eficientes e menos caros do que os detectivos. Quando inseridos dentro de um sistema, os controles preventivos evitam que alguns erros ocorram, evitando também os custos de corrigi-los. Alguns exemplos de controles preventivos são:

- Pessoas íntegras, competentes, treinadas e de confiança;
- Segregação de funções a fim de prevenir as oportunidades de desvio;
- Um sistema adequado de autorizações para prevenir o mau uso de recursos da empresa;
- Documentos e controles adequados no processamento das transações;
- Controles físicos sobre ativos da empresa a fim de impedir o seu mau uso ou sua malversação.

Esses controles são aplicados a cada transação durante o fluxo normal de processamento. Exemplos específicos:

- Análise das demonstrações financeiras e informações cadastrais do cliente, antes da aprovação de crédito;
- Verificação do limite de crédito do cliente antes da aprovação para faturamento;
- Classificação contábil por uma segunda pessoa;
- Aprovação de todas as notas de crédito pelo controller;
- Inspeção das faturas e mercadorias por um funcionário da portaria, na expedição. (MIGLIAVACCA, 2004, p. 50).

Agem como guias, auxiliando para que os fatos aconteçam de acordo com o previsto, sua finalidade é a prevenção de antemão para que não ocorram problemas ou desvios do padrão que exerçam efeitos desagradáveis.

Os Controles de Detecção:

São aqueles destinados a detectar erros e anormalidades que ocorrem durante o processamento de dados. São mais caros que os preventivos, mas também são essenciais.

Primeiro, porque eles medem a eficiência dos controles preventivos.

Segundo, porque alguns tipos de erros não podem ser eficientemente controlados mediante um sistema preventivo; devem ser detectados quando de sua ocorrência. Exemplos de controles detectivos:

- Registros de performance de atividades;
- Verificações independentes;
- Reconciliações bancárias e contábeis;
- Confirmações de saldos de contas de terceiros;
- Inventários e análise das diferenças.

Esses controles não se aplicam a cada transação durante o fluxo normal de processamento, mas sim a grupos de transações que já foram total ou parcialmente processados:

- Revisão mensal dos relatórios financeiros e sua comparação com os valores do orçamento;
- Análise das variações significativas entre o real e o orçado;
- Conciliação de contas bancárias;
- Conciliação do consumo de matérias-primas como total de requisições;
- Revisão mensal de resultados operacionais e comparação com os montantes orçados;
- Comparação semanal dos conhecimentos de embarque com as faturas emitidas;
- Revisão trimestral de saldos credores nas contas de clientes;
- Comparação e análise para verificar se totais de controle batem ou não;
- Leitura de jornais especializados para identificação de eventuais concordatas e falências de clientes ou fornecedores;
- Conciliação das horas reais com as horas orçadas numa prestação de serviços;
- Controles de qualidade na produção (MIGLIAVACCA, 2004, p. 51-52).

Controles detectivos são os projetados para detectar erros, desperdícios ou irregularidades, no momento em que eles ocorrem permite-se a adoção de medidas tempestivas de correção.

Segundo Almeida (1996, p. 49) os Controles Corretivos “auxiliando na investigação e correção das causas de exposição detectadas, pois os fatos já ocorreram”. Controles corretivos são os quais a atividade já ocorreu, e é impossível voltar e corrigir o desempenho para levá-lo ao padrão, podendo inclusive, já ter gerado prejuízos. Ao contrário, as correções precisam ocorrer após o fato, o que é prejudicial.

A administração deve chamar a si a responsabilidade pelo planejamento, verificação e modificação (adaptação as novas circunstâncias) dos controles internos. Segundo CFC (1997, p. 14) “o sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade; porém o auditor deve efetuar

sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho”.

Devido aos detalhes específicos que são inerentes a cada organização, de acordo com o ramo de atividade que atua, necessita-se considerar alguns princípios básicos de controles internos no momento da implantação ou adaptação de um sistema. Para Almeida (1996) são princípios dos controles internos: responsabilidade, rotinas internas, acesso aos ativos, segregação de funções, confronto dos ativos com os registros, amarrações do sistema, auditoria interna, custos de controle x benefícios e limitações do controle interno.

O Princípio da Responsabilidade surgiu para garantir que todos os procedimentos de controles sejam executados, a fim de detectar erros e irregularidades, e apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa.

As atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos de organização.

As razões para se definirem as atribuições são:

- assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados;
- detectar erros e irregularidades;
- apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa (ALMEIDA, 1996, p.51).

Para o Princípio de Rotinas Internas, não existe nenhuma obrigação de cumprimento de normas que não seja definida por escrito, ou seja, todas as rotinas internas dos diversos setores devem ser definidas, descritas e disponibilizadas, de forma que os procedimentos internos possam ser assimilados e executados de forma correta por qualquer empregado, caso contrário serão tomadas medidas corretivas.

A empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas. Essas rotinas compreendem:

- formulários internos e externos, como, por exemplo:
 - requisição de aquisição de material ou serviço;
 - ordem de compra (para formalizar junto o fornecedor);
 - pedidos de vendas;
- instruções para o preenchimento e destinação dos formulários internos e externos;
- evidências das execuções dos procedimentos internos de controle (assinaturas, carimbos etc);
- procedimentos internos dos diversos setores da empresa, como, por exemplo:
 - compras no país e no exterior;

- contas a pagar;
- caixa (ALMEIDA, 1996, p.52-53).

O Princípio de Acesso aos Ativos profere que a organização deve restringir o acesso de empregados sobre seus ativos. O manual de procedimento deve deixar claro quais as permissões e autorizações de acesso a ativos, um exemplo requisição para retirada de material do estoque.

A empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses. O acesso aos ativos da empresa representa:

- manuseio de numerário recebido antes de ser depositado em conta corrente bancária;
- emissão de cheque sozinho (única assinatura);
- manuseio de cheques assinados;
- manuseio de envelopes de dinheiro de salários;
- custódia de ativos (dinheiro em caixa, cautelas de títulos, estoques, imobilizados etc.) (ALMEIDA, 1996, p.53).

O Princípio da Segregação de Funções, normalmente é formada por: autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições que possa causar erros ou fraudes dentro da organização.

O mesmo autor (1996, p.54) diz que “a segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro da empresa”.

O Princípio do Confronto dos Ativos com os Registros tem como função combater a possibilidade do empregado poder se apoderar do ativo da organização, sem que o fato seja descoberto e haja erros na contabilização. Para a observação desse princípio normalmente coloca-se um funcionário independente, ou seja, que não tenha acesso aos ativos.

A empresa deve estabelecer procedimentos de forma que seus ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade. O objetivo desse procedimento é detectar desfalques de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos.

São exemplos desse confronto:

- contagem de caixa e comparação com o saldo do razão geral;
- contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta de investimentos do razão geral;

- conciliações bancárias (reconciliações; em determinada data-base, do saldo da conta corrente bancária segundo o razão da contabilidade, com o saldo pelo extrato enviado pelo banco);
- inventário físico dos bens do estoque e do ativo imobilizado, confronto com os registros individuais e comparação do somatório dos saldos desses registros com saldo da respectiva conta do razão geral (ALMEIDA, 1996, p.54).

Princípio das Amarrações do Sistema diz que um sistema de controle interno amarrado permite que um departamento controle o outro, criando embaraços para ocorrência de erros e fraudes, e permitindo o registro, apenas, de transações autorizadas.

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. Esse fato exige uma série de providências, tais como:

- conferência independente do registro das transações contábeis;
- conferência independente dos cálculos;
- conferência da classificação contábil de todos os registros finais (ficha de lançamento ou voucher);
- estabelecimento de controles seqüenciais sobre as compras e vendas, de forma a assegurar que essas transações sejam contabilizadas na época devida. Deve ser centralizado o recebimento e posta uma numeração seqüencial nas notas fiscais de aquisição dos fornecedores. A contabilidade deve exercer um controle sobre a numeração seqüencial das notas fiscais de compras e vendas, observando se elas estão sendo contabilizadas dentro do regime de competência;
- as rotinas internas de controle devem ser determinadas de modo que uma área controle a outra (ALMEIDA, 1996, p.55 - 56).

O Princípio da Auditoria Interna tem como atribuição certificar-se que a gestão de controles internos estão sendo seguidos na prática.

Não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias. [...] (ALMEIDA, 1996, p.57).

O Princípio dos Custos do Controle x Benefícios diz que quando há uma idéia de implantação ou adequação de um novo sistema de controles internos deve haver uma proporcionalidade entre custos e benefícios que serão gerados pela adoção sistema. Devendo-se determinar a real importância das informações que serão controladas, e confrontar com os custos de instalação ou adequação ao novo sistema e assim, tomar a decisão pela adequação/implantação do sistema.

O custo do controle não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter. Isso quer dizer que os controles mais sofisticados (normalmente mais onerosos) devem ser estabelecidos para transações de valor relevantes, enquanto os controles menos rígidos devem ser implantados para transações menos importantes (ALMEIDA, 1996, p.57).

O Princípio das Limitações do Controle Interno profere que o controle interno não pode ser visto como a solução para todos os problemas, que existam ou possam vir a existir, dentro da empresa. Pois existem limitações inerentes, que segundo Boynton, Johnson e Kell são: erros de julgamento, falhas, conluio, atropelamento e custo versus benefício.

As limitações do controle são principalmente com relação a:

- conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa;
- os funcionários não são adequadamente instruídos com relação às normas internas;
- funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias.

Devido aos pontos relatados, mesmo no caso de a empresa ter um excelente sistema de controle interno, o auditor externo deve executar procedimentos mínimos de auditoria (ALMEIDA, 1996, p.57).

Os controles internos asseguram o caminho para alcançar os objetivos, mas não garante que esse objetivo será alcançado, pois existem alguns fatores que atrapalham essa questão.

2.6 Risco

O ambiente do mundo dos negócios é afetado por diversos fatores como globalização, evolução tecnológica, reestruturação de mercados e países, crescimento da concorrência e mudanças de legislações, estes resultam na geração de incertezas.

As organizações enfrentam incertezas a todo momento, podendo ser internas, externas ou ambas, e estas precisam ser avaliadas. A avaliação deverá ser baseada na identificação e análise dos fatores que podem impedir ou diminuir a eficácia do alcance dos objetivos estabelecidos, bem como na identificação de fatores que corroborem para o alcance dos mesmos. As incertezas geram riscos e oportunidades, com potencial para destruir ou gerar valor, sendo o controle interno uma importante parte integrante do sistema de gerenciamento de riscos.

Para Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission - COSO (2007, p. 133) risco é “a possibilidade de que um evento ocorra e afete desfavoravelmente a realização dos objetivos”.

Um dos objetivos fundamentais do estudo do risco é contribuir para que as gestões das organizações adotem uma postura adequada ao abordar os riscos no caminho do cumprimento de seus objetivos.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 181) “a auditoria é desenhada para obter segurança razoável – não segurança absoluta – de que as demonstrações contábeis não contêm classificações enganosas materiais”. Portanto, existe a possibilidade de algum erro não ser detectado pelo auditor, desde que este não seja relevante. Então, faz-se necessária a definição de relevância, que:

A magnitude de uma omissão ou classificação indevida de informação contábil que, à luz das circunstâncias então presentes, torna provável que o julgamento de uma pessoa razoável que tenha utilizado a informação foi alterado ou influenciado pela omissão ou apresentação enganosa (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB apud BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002, p.180).

A relevância depende da representatividade quantitativa, qualitativa ou da distorção, que é relevante se sua omissão ou distorção puder influenciar a decisão dos usuários. Ela vem a ser a linha de orientação do fator que determina a extensão dos trabalhos de auditoria para encontrar omissões ou classificações indevidas e ajudar no julgamento dos fatos descoberto para a formação de sua opinião.

Para STATEMENTS ON AUDITING STANDARDS - SAS apud BOYNTON, JOHNSON e KELL (2002, p. 181), risco de auditoria é “o risco que o auditor possa inadvertidamente não modificar adequadamente seu parecer sobre demonstrações contábeis que contêm erros ou classificações indevidas materiais”.

O auditor não deve se basear somente em fatos, e sim em evidências que consistem no conjunto de fatos comprovados que fundamentam a emissão do parecer sobre as demonstrações contábeis, devendo ser suficientes, competentes, tempestivas e objetivas. Quanto maior a população, maior a quantidade de evidências necessárias à obtenção de base razoável. As evidências podem ser classificadas segundo os procedimentos que a originaram, assim, tem-se a evidência física, documental, testemunhal e analítica.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002) o auditor na busca de evidências, utiliza-se das afirmações que a administração enfatiza e que se encontram nas demonstrações como base na formação de sua opinião. São afirmações: existência ou ocorrência; integridade; direitos e obrigações; avaliação ou alocação; apresentação e divulgação.

Afirmações sobre existência ou ocorrência tratam das seguintes questões: (a) ativos ou passivos da entidade existem em determinada data?; e (b) transações contabilizadas em determinado período ocorreram?;

Afirmações sobre integridade referem-se a se todas as transações e contas que deveriam ser apresentadas nas demonstrações contábeis realmente o foram;

Afirmações sobre direitos e obrigações referem-se a se ativos são os direitos da entidade e passivos são as obrigações da entidade em determinada data;

Afirmações sobre avaliação ou alocação referem-se a se são adequadas as quantias pelas quais componentes de ativos, passivos, receitas e despesas apareceram nas demonstrações contábeis;

Afirmações sobre apresentação e divulgação referem-se a se determinados componentes das demonstrações contábeis encontram-se adequadamente classificados, descritos e evidenciados (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002, p. 176-177-178).

2.6.1 Classificação dos riscos

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), os auditores afirmam que o risco de auditoria é composto por três elementos, sendo eles: risco inerente, risco de controle e risco de detecção. Podendo o risco de auditoria ser representado pelo resultado da multiplicação do risco inerente, risco de controle e risco de detecção:

$$RA = RI \times RC \times RD$$

Risco inerente:

[...] é a suscetibilidade de uma afirmação a um erro ou classificação indevida relevante, supondo que não haja controles internos que com ela se relacionem.

Por exemplo, itens de demonstrações contábeis que exigem cálculos complexos têm maior probabilidade de conter erros que itens que envolvem cálculos mais simples (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002, p. 181).

É aquele associado à atividade que esta sendo desenvolvida, origina-se pela natureza própria da conta ou do tipo de operação. Por exemplo, é a susceptibilidade de um saldo de uma conta ou tipo de operação a erros importantes, independentemente dos efeitos dos controles internos correspondentes.

Risco de controle:

[...] é o risco de que um erro ou classificação indevida materiais que possam constar de uma afirmação não sejam evitados ou detectados tempestivamente pelos controles internos da entidade.

[...] Por exemplo, o risco de uma afirmação contenha erro ou classificação indevida relevante é reduzido quando o auditor dispõe de evidências de que os controles internos sobre aquela afirmação são bem concebidos e se encontram operado eficazmente (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002, p. 182).

Risco de controle é aquele ligado à eficácia dos controles internos da organização. Estes deixam de prevenir ou detectar erros materiais que ocorram. Perante a impossibilidade de qualquer sistema de controle interno ser eficiente a tal ponto de eliminar todos os erros, então, o risco de controle nunca pode ser igual a zero.

Se o risco de controle está ligado à eficácia dos procedimentos do controle interno, o risco inerente está mais ligado à inexistência do controle interno. Os riscos inerentes e de controle podem ser avaliados pelo auditor juntos ou separadamente já que ambos referem-se ao sistema de controle interno.

Risco de detecção é:

[...] o risco de que o auditor não detecte um erro ou classificação indevida materiais que existam em uma afirmação.

Tendo decidido sobre o risco global de auditoria, o risco de controle, o auditor utiliza o modelo de risco de auditoria para orientar decisões sobre evidências de que necessita para reduzir o risco de detecção a um nível adequadamente baixo (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002, p. 182).

Risco de detecção é o risco da aplicação dos procedimentos de auditoria levarem o auditor a concluir pela inexistência de incorreções que de fato existem. O risco de detecção está relacionado à atividade desenvolvida pela auditoria, ao contrário do risco inerente e de controle que estão relacionados aos controles internos.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 182) “para controlar o risco de detecção, o auditor utiliza julgamento profissional para decidir quais procedimentos de auditoria serão aplicados e quem os aplicará”. Na busca de base razoável que possa fundamentar o seu parecer o auditor emprega alguns procedimentos de auditoria geralmente aceitos. Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002) são eles:

procedimentos para obtenção de entendimento, testes de controles e testes substantivos.

Procedimento para obtenção de entendimento:

Ao realizar a auditoria, o auditor geralmente adota procedimentos para obter entendimento do cliente, seu negócio e indústria, e de fatores que possam afetar o risco inerente de uma afirmação da administração contenha distorções.

[...] o trabalho de campo exige que o auditor obtenha entendimento dos controles internos do cliente suficiente a que possa planejar a auditoria. Para atingir esses objetivos, o auditor pode inquirir a administração sobre políticas e procedimentos de controles internos e inspecionar manuais de contabilidade e diagramas de fluxos do sistema contábil. Ele também pode obter conhecimento sobre a estrutura dos controles internos, observando atividades e operações da entidade e inspecionando documentos selecionados (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002, p. 186-187).

Os procedimentos para obtenção de entendimento ajudam o auditor a obter entendimento do negócio, a visualizar a natureza das transações, controles adotados pela administração e os efeitos que estes têm sobre as demonstrações.

Os testes nos controles internos têm como objetivo verificar se os mesmos existem, se estão implementados e são efetivos dentro da organização.

Complementando a idéia:

[...] são realizados para fornecer evidências sobre a eficácia do desempenho e operação das políticas e procedimentos da estrutura de controles internos. Suponha, por exemplo, que um procedimento de controle computadorizado utilize o total de cada lote de transações para assegurar que todo o lote tenha sido contabilizado. Se o total não “bater”, o lote não é processado e um relatório de exceção é emitido. O auditor pode testar a eficácia do controle, verificando o que acontece quando o programa é rodado com dados de testes cujo total é incorreto (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002, p. 187-188).

Os testes substantivos são ferramentas utilizadas pelo auditor para validar as informações geradas pelas rotinas operacionais das empresas. Pois análises superficiais das demonstrações contábeis não garantem que as respostas das afirmações da administração serão replicadas.

Contribuindo no entendimento do procedimento de auditoria acima citado:

Testes substantivos consistem em (1) procedimentos de revisão analítica, (2) testes de detalhes de transações e (3) testes de detalhes de saldos. Procedimentos de revisão analítica envolvem a utilização de comparações para avaliar adequação – comparando, por exemplo, o saldo de uma conta com dados não financeiros com ela relacionados, tal como vendas por pé quadrado de espaço de varejo.

Testes de detalhes de transações envolvem o exame de documentos que suportam o lançamento de transações específicas em determinadas contas – vouchers de cobrança correspondente a débitos em contas a receber e faturas correspondentes a créditos.

Testes de detalhes de saldos envolvem o exame da fundamentação do saldo final diretamente – confirmando o saldo final de contas a receber diretamente com o cliente (BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002, p. 188).

A revisão analítica, testes de detalhes de transações e testes de detalhes de saldos vem dar evidências quanto à suficiência, exatidão e validade sobre as transações, que lhe proporcionem fundamentação para a sua opinião a cerca de determinados fatos.

3 METODOLOGIA

O objetivo de um trabalho científico é alcançar resultados que respondam a questões sobre as quais se buscam melhor entendimento. Assim sendo, uma das formas mais utilizadas para obtenção desses resultados é a pesquisa científica.

Completando a idéia:

A pesquisa tem por objetivo estabelecer uma série de compreensões no sentido de descobrir respostas para indagações e questões que existem em todos os ramos do conhecimento humano, envolvendo o mundo social, vegetal, animal, mineral, além do espaço e do mundo marinho. Portanto, para aqueles que se submetem a pesquisar há necessidade de utilizar de uma série de conhecimentos teóricos e práticos além da capacidade de manipular as técnicas, conhecer métodos e outros tipos de procedimentos, com o objetivo de alcançar resultados para as questões e perguntas formuladas até a apresentação final do documento (OLIVEIRA, 1999, p.117).

Segundo Gil (1996), a pesquisa científica necessita de certas condições como o planejamento, a formulação do problema, a especificação de seus objetivos, a construção de hipóteses, etc, na busca de atingir um fim específico.

No entanto, para que uma pesquisa seja realizada é necessário que ela utilize procedimentos que tenham como resultados a consecução de seus objetivos, ou seja, é imprescindível o uso de métodos.

Segundo Bunge (apud Lakatos e Marconi, 2004, p.45), “método é um procedimento regular, explícito e passível de ser repetido para se conseguir alguma coisa, seja material ou conceitual”.

Convergindo com o conceito citado anteriormente método é:

[...] forma de proceder ao longo de um caminho. Na ciência os métodos constituem os instrumentos básicos que ordenam de início o pensamento em sistemas, traçam de modo ordenado a forma de proceder do cientista ao longo de um percurso para alcançar um objetivo (TRUJILLO apud LAKATOS e MARCONI, 2004, p. 44).

Nosso trabalho tem como escopo procurar uma solução, ou minimização de erros, no que se refere aos aspectos de avaliação dos controles internos de uma organização. Logo, o mesmo se classifica no método dedutivo.

A dedução é a argumentação que torna explícitas verdades particulares contidas em verdades universais. O ponto de partida é o antecedente, que afirma uma verdade universal, e o ponto de chegada é o conseqüente, que

afirma uma verdade menos geral ou particular contida implicitamente no primeiro (CERVO e BERVIAN, 2002, p.34-35).

Segundo Cruz e Ribeiro (2004, p. 50), “[...] inicia por uma percepção de uma lacuna nos conhecimentos, acerca da qual formula hipóteses e, pelo processo inferência dedutiva, testa a predição da ocorrência de fenômenos abrangidos pelas hipóteses”.

Seguindo o condicionamento do estudo, depara-se com uma abordagem qualitativa, que é usada quando se busca percepções ou entendimento sobre a natureza geral de uma questão, abrindo espaço para a interpretação, ou seja, não se pode almejar o alcance da verdade, com o que é certo ou errado.

A metodologia qualitativa preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano. Fornece análise mais detalhada sobre investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento etc (LAKATOS e MARCONI, 2004, p.269).

Complementando a idéia:

Os estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de dado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento dos indivíduos (DIEHL e TATIM, 2004, p. 52).

O estudo possui características que lhe classifica como uma pesquisa descritiva, por usar padrões textuais como, por exemplo, questionários para identificação do conhecimento. Ela observa, registra, analisa e relaciona fatos ou fenômenos sem os manipular. Desenvolve-se principalmente nas ciências humanas e sociais e busca conhecer as diversas situações e relações da vida social, política e econômica, e demais aspectos do comportamento humano.

Visa identificar as representações, os perfis, as estruturas, as formas e os conteúdos dos objetos pesquisados. E procura descobrir a frequência de ocorrência de um fenômeno, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características.

Tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados como pesquisa descritiva, e uma de suas características é a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionários e observação sistemática (DIEHL e TATIM, 2004, p. 54).

Buscando uma solução, ou diminuição de erros no escopo de avaliação dos controles internos de uma organização, propõem-se ações. Segundo Diehl e Tatim (2004, p. 56), “há vários exemplos de projetos cujo propósito é apresentar propostas de planos ou sistemas para solucionar problemas organizacionais. Alguns visam burocratizar e controlar sistemas; outros buscam maior flexibilidade”.

Como em qualquer pesquisa, um dos esteios é a revisão bibliográfica. Que irá proporcionar suporte a tomada de decisões dos caminhos seguidos pelos pesquisadores. Para Medeiros (2007, p. 49), a pesquisa bibliográfica “utiliza, por isso, métodos científicos, reflexão sistemática, controle de variáveis, observação atenta dos fatos, estabelecimento de leis ou checagem de informações com o conhecimento já adquirido”.

Os procedimentos bibliográficos reúnem as idéias principais, secundárias ou detalhes importantes de autores, que auxiliam no desenvolvimento e alcance dos objetivos específicos. Para Santos (2004, p. 28), “a utilização total ou parcial de quaisquer dessas fontes caracteriza a pesquisa como pesquisa bibliográfica”.

Conforme Diehl e Tatim (2004) a pesquisa bibliográfica é propagada e ampliada a partir de material já conhecido, como por exemplo: livros e artigos científicos. Possuem algumas vantagens por serem fontes ricas e estáveis.

A pesquisa encontrou limitações no que se referem a bibliografias e pesquisas na área, que são escassas ou até mesmo raras. O assunto é pouco explorado por autores e pesquisadores, que preferem outros contextos da auditoria como os seus princípios, formas de auditoria, tipos de pareceres e entre outros. Deixando de lado um assunto que poucos têm conhecimento e que é um terreno amplo e com grandes possibilidades de desenvolvimento, e vem a caminho da diminuição da subjetividade do profissional na execução do planejamento de auditoria com o desenvolvimento de uma matriz de risco, e que é regulado através de resolução.

4 DESENVOLVIMENTO

4.1 Conhecimento do ambiente do controle interno

O processo de entendimento do ambiente do controle interno consiste na primeira etapa realizada pelo auditor, que lhe permite chegar a conclusões do tamanho e complexidade da organização, da natureza de seus controles e da eficiência ou eficácia das ferramentas utilizadas, tendo como resultado final um planejamento de auditoria mais fidedigno e adequado a realidade da entidade.

Para que essa etapa seja compreendida, o auditor deverá verificar se há uma regra ou disciplina formalizada que determine como o processo de compras ocorre. Na ausência de tal norma, o profissional de auditoria deverá utilizar meios para compreender o fluxo referente aos procedimentos de compras, sendo a entrevista de colaboradores envolvidos com aquisição de ativos um dos meios utilizados na atualidade.

Após entender a dinâmica das fases que envolvem a aquisição de mercadorias, matérias-primas, serviço e outros bens necessários para manutenção das atividades organizacionais, o auditor deverá elaborar um fluxograma com todos os passos envolvidos no processamento destas informações que se referem ao setor de compras, sendo, acompanhado da descrição de todos os detalhes e fatos evidenciados em papéis de trabalho.

No caso de ser fornecido ou estruturado o fluxograma, ele deverá ser revisado completamente para avaliar a sua precisão e integridade, bem como, a análise dos pontos fortes e fracos identificados. Existem várias vantagens com a utilização do fluxograma entre elas, a facilidade de leitura e entendimento, permite uma visão geral do sistema.

Com base nessas informações, o profissional de auditoria estará apto a realizar as próximas etapas do processo de avaliação dos controles internos e efetuar os testes substantivos necessários para que possa emitir a sua opinião sobre as informações apresentadas nas demonstrações contábeis.

Será apresentado a seguir o fluxograma, que foi desenvolvido como exemplo do desenvolvimento da matriz de risco.

XYZ AUDITORES INDEPENDENTES

ABC S/A

PERÍODO BASE: 31/12/2008

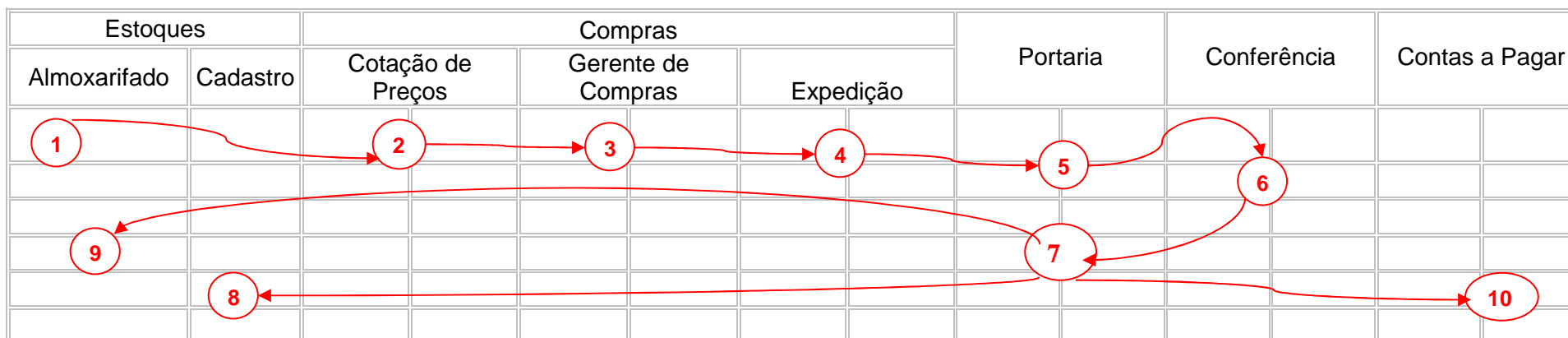
OPERAÇÃO AUDITADA: CONTROLE INTERNO DE COMPRAS

Procedimento: Entendimento do ambiente de controle interno

FEITO POR: BRUNO TEIXEIRA

REVISADO POR: ELISEU PETRI

DATA: 20/02/2008



1 - Solicita ao departamento de compras, por meio do sistema SAP, as quantidades de matérias-primas necessárias para a produção.

2 - Recebe os pedidos do setor de estoques e realiza a cotação de preços com no mínimo três fornecedores previamente cadastrados atentando para os prazos de entrega, condições de pagamento, quantidade e qualidade dos produtos. Após receber os orçamentos dos produtos, o responsável pelo setor carimba, assina, coloca a data nas cotações realizadas e encaminha para o gerente de compras.

3 - O Gerente de Compras analisa as cotações e autoriza a compras carimbando, assinando e colocando a data do aval. Posteriormente, o orçamento aprovado é repassado ao setor de expedição do pedido de compras.

4 - Executa, cadastra no sistema SAP e acompanha o pedido de compra.

5 - Recebe os caminhões com as encomendas, retém a nota fiscal e imprime o romaneio das cargas com base no cadastro efetuado pelo setor de expedição. As mercadorias são encaminhadas ao setor de conferência acompanhadas do romaneio que contém apenas a descrição dos itens adquiridos.

6 - Confere os produtos e aponta as suas quantidades no romaneio conforme a descrição dos itens. Após efetuar esse procedimento, o conferente carimba, assina e coloca a data para evidenciar a conclusão desta etapa. Os romaneios retornam para a portaria.

7 - Confronta os romaneios e as notas fiscais com o pedido de compras cadastrado no SAP pelo setor de expedição. Se as informações estiverem corretas, os romaneios e as notas fiscais são carimbadas, assinadas, datadas e enviadas para o departamento de contas a pagar. As mercadorias são destinadas ao almoxarifado para serem armazenadas.

A portaria por meio de uma senha de pessoa responsável, autoriza a visualização pelo setor de cadastro (estoques) dos pedidos de compras revisados e aprovados.

8 - Podendo visualizar no sistema os pedidos de compra mencionados anteriormente, o setor de cadastramento insere os dados no software de controle de estoques.

Quadro 1 – Fluxograma do entendimento do negócio

Fonte: Elaborado pelos autores, 2008

4.2 Walkthrough

Após compreender e formalizar por meio de fluxograma o sistema de controles internos, o auditor não deverá aceitar as informações obtidas como sendo verdadeiras. Logo, o profissional de auditoria necessitará utilizar uma ferramenta que propicie a ele confirmar com segurança que todos os fatos constatados são fidedignos a real operação executada pela empresa.

Tal ferramenta citada consiste no walkthrough, termo em inglês oriundo da junção das palavras “walk”, que significa caminho e “through” que significa verdade, formando o termo caminho verdadeiro.

Esta etapa consiste na verificação através de um documento hábil (notas fiscais de compras), que será utilizado como base para aplicação de um teste de voucher em todas as etapas decorrentes processo de compras.

Caso a operação levantada por meio de questionários e normas utilizadas pela entidade estejam de acordo com os fatos evidenciados no walkthrough, não haverá a necessidade de se redesenhar o fluxograma, porém, do contrário, o fluxograma deverá ser refeito de acordo com os fatos constatados.

Será apresentado a seguir o walkthrough, que foi desenvolvido como exemplo do desenvolvimento da matriz de risco.

XYZ AUDITORES INDEPENDENTES
 ABC S/A
 PERÍODO BASE: 31/12/2008
 OPERAÇÃO AUDITADA: CONTROLE INTERNO DE COMPRAS

FEITO POR: BRUNO TEIXEIRA
 REVISADO POR: ELISEU PETRI
 DATA: 20/02/2008

PROCEDIMENTO: Walkthrough

As informações relatadas no fluxograma do entendimento do ambiente de controle interno estão em conformidade com o procedimento de walkthrough?											
<input checked="" type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não											
Se a resposta for "Não", redesenhe o fluxograma e o descreva de acordo com os fatos evidenciados.											

Quadro 2 – Walkthrough
 Fonte: Elaborado pelos autores, 2008

4.3 Questionário

Para que o auditor possa dirimir suas dúvidas e mensurar os riscos de controle que a entidade está exposta, faz-se necessária a utilização de um questionário que contenha perguntas fundamentadas nos princípios básicos de controle interno e que contenham respostas que sejam somente sim, representando uma condição favorável ou não (desfavorável).

Tal questionário deverá ser respondido posteriormente à elaboração do fluxograma e do walkthrough, pois dessa forma, o profissional de auditoria terá plenas condições de julgar se os métodos empregados no processo de compras. Estão adequados, ou não, e qual impacto ocorrerá sobre as demonstrações contábeis.

A partir das afirmações citadas acima e das respostas obtidas, esta metodologia possibilitará a mensuração quantitativa do nível de risco de controle em que a empresa se encontra. Os níveis de risco abrangidos no estudo são baixo, moderado e alto, sendo que o primeiro será atingido com o percentual de respostas positivas entre 80% e 100%, o segundo entre 50% e 79% e o último entre 0% e 49%.

Dessa forma, o auditor estará classificando parcialmente o nível dos riscos de controle da empresa auditada e que se somado ao próximo procedimento permitirá a este profissional concluir sobre a natureza, extensão e período dos testes substantivos que serão realizados.

Será apresentado a seguir o questionário, que foi desenvolvido como exemplo do desenvolvimento da matriz de risco.

4.4 Testes de efetividade dos controles

O procedimento de teste de efetividade dos controles tem como escopo avaliar se os controles internos utilizados pela entidade auditada estão estruturados, formalizados, implementados e devidamente executados.

A primeira etapa deste teste consiste em identificar todos os controles baseados no princípio de formalização e disciplina das rotinas de controle. Após esta identificação, o controle deverá ser classificado em detectivo, preventivo ou corretivo.

Posteriormente o auditor deverá responder quais afirmações da administração serão afetadas, pelo controle interno elencado, no que tange as demonstrações contábeis, e bem como a forma do controle, ou seja, se ele é manual ou eletrônico.

Para averiguar a eficiência e eficácia dos controles adotados no processo de compras é de suma importância identificar a frequência com que as atividades de controle ocorrem. Isso se faz necessário, pois, quanto mais um evento for repetido maior a probabilidade de ocorrência de erros que individualmente ou que somado aos demais afetarão materialmente as demonstrações contábeis.

As informações citadas anteriormente levarão o auditor a direcionar qual amostragem que será utilizada para aplicação dos seus testes no controle identificado. Caso o controle interno seja manual o profissional da auditoria utilizará a amostra do seguinte quadro:

Manual		
Frequência	Amostra	Extensão
Trimestralmente	4	2
Mensalmente	4	2
Semanalmente	10	5
Diariamente	15	8
Recorrente	30	15

Quadro 4 – Amostra para o teste de efetividade dos controles manual

Fonte: Elaborado pelos autores, 2008

Do contrário o auditor usará a amostra apresentada do quadro abaixo:

Eletrônico		
Freqüência	Amostra	Extensão
Trimestralmente	2	1
Mensalmente	2	1
Semanalmente	5	3
Diariamente	10	5
Recorrente	20	10

Quadro 5 – Amostra para o teste de efetividade dos controles eletrônico

Fonte: Elaborado pelos autores, 2008

Na realização do teste de efetividade do controle o auditor utilizará uma amostra normal, entretanto, se por ventura houver a ocorrência de uma falha de controle o profissional de auditoria extenderá sua amostra conforme a metodologia. Quando se fizer necessária a extensão da amostra o auditor deverá ficar atento para a possível ocorrência de novas falhas, que irá influenciar a sua opinião sobre a efetividade dos controles.

Concluindo essa etapa o auditor chegará à conclusão de que os controles são efetivos se os mesmos não apresentarem nenhuma divergência. Porém, caso contrário o controle interno será classificado com inefetivo, devendo evidenciar as causas de tal juízo, que resultará em inserção em um grupo distinto dentro da matriz de risco e aumento dos testes substantivos.

Serão apresentados a seguir os testes de eficiência dos controles, que foram desenvolvidos como exemplo do desenvolvimento da matriz de risco com base nos pontos de controle.

XYZ AUDITORES INDEPENDENTES

ABC S/A

PERÍODO BASE: 31/12/2008

OPERAÇÃO AUDITADA: CONTROLE INTERNO DE COMPRAS

FEITO POR: BRUNO TEIXEIRA

REVISADO POR: ELISEU PETRI

DATA: 20/02/2008

PROCEDIMENTO: Teste de Eficiência dos Controles (TEC)

Controle Identificado:		Pedidos armazenados no SAP			
Tipo de Controle:		<input checked="" type="checkbox"/> Detectivo	<input type="checkbox"/> Preventivo	<input type="checkbox"/> Corretivo	
Afirmações da Administração:		<input checked="" type="checkbox"/> Existência ou ocorrência			
		<input checked="" type="checkbox"/> Integridade			
		<input checked="" type="checkbox"/> Direitos e Obrigações			
		<input checked="" type="checkbox"/> Avaliação ou alocação			
		<input checked="" type="checkbox"/> Apresentação e divulgação			
Forma de Controle:		<input checked="" type="checkbox"/> Manual	<input type="checkbox"/> Eletrônico		
Frequência da Atividade de Controle:					
<input type="checkbox"/> Trimestralmente	<input type="checkbox"/> Mensalmente	<input type="checkbox"/> Semestralmente	<input type="checkbox"/> Diariamente	<input checked="" type="checkbox"/> Recorrente	
Amostra para o Teste de Efetividade dos Controles:					
Manual			Eletrônico		
Frequência	Amostra	Extensão	Frequência	Amostra	Extensão
Trimestralmente	4	2	Trimestralmente	2	1
Mensalmente	4	2	Mensalmente	2	1
Semanalmente	10	5	Semanalmente	5	3
Diariamente	15	8	Diariamente	10	5
Recorrente	30	15	Recorrente	20	10
Os controles testados são efetivos?		<input checked="" type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não		
Fatos Constatados:					

Quadro 6 – Teste de efetividade dos controles (TEC) dos pedidos de armazenamento no SAP
 Fonte: Elaborado pelos autores, 2008

XYZ AUDITORES INDEPENDENTES

ABC S/A

PERÍODO BASE: 31/12/2008

OPERAÇÃO AUDITADA: CONTROLE INTERNO DE COMPRAS

FEITO POR: BRUNO TEIXEIRA

REVISADO POR: ELISEU PETRI

DATA: 20/02/2008

PROCEDIMENTO: Teste de Eficiência dos Controles (TEC)

Controle Identificado:		Cotações de preços carimbadas, assinadas e datadas			
Tipo de Controle:		<input type="checkbox"/> Detectivo	<input type="checkbox"/> Preventivo	<input type="checkbox"/> Corretivo	
Afirmações da Administração:		<input type="checkbox"/> Existência ou ocorrência <input type="checkbox"/> Integridade <input type="checkbox"/> Direitos e Obrigações <input type="checkbox"/> Avaliação ou alocação <input type="checkbox"/> Apresentação e divulgação			
Forma de Controle:		<input type="checkbox"/> Manual	<input type="checkbox"/> Eletrônico		
Frequência da Atividade de Controle:					
<input type="checkbox"/> Trimestralmente	<input type="checkbox"/> Mensalmente	<input type="checkbox"/> Semestralmente	<input type="checkbox"/> Diariamente	<input type="checkbox"/> Recorrente	
Amostra para o Teste de Efetividade dos Controles:					
Manual			Eletrônico		
Frequência	Amostra	Extensão	Frequência	Amostra	Extensão
Trimestralmente	4	2	Trimestralmente	2	1
Mensalmente	4	2	Mensalmente	2	1
Semanalmente	10	5	Semanalmente	5	3
Diariamente	15	8	Diariamente	10	5
Recorrente	30	15	Recorrente	20	10
Os controles testados são efetivos?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não		
Fatos Constatados:					

Quadro 7 – Teste de efetividade dos controles (TEC) das cotações de preços, carimbadas, assinadas e datas

Fonte: Elaborado pelos autores, 2008

XYZ AUDITORES INDEPENDENTES

ABC S/A

PERÍODO BASE: 31/12/2008

OPERAÇÃO AUDITADA: CONTROLE INTERNO DE COMPRAS

FEITO POR: BRUNO TEIXEIRA

REVISADO POR: ELISEU PETRI

DATA: 20/02/2008

PROCEDIMENTO: Teste de Eficiência dos Controles (TEC)

Controle Identificado:		Romaneios carimbados, assinados e datados pelo setor de conferência			
Tipo de Controle:		<input checked="" type="checkbox"/> Detectivo	<input type="checkbox"/> Preventivo	<input type="checkbox"/> Corretivo	
Afirmações da Administração:		<input checked="" type="checkbox"/> Existência ou ocorrência			
		<input checked="" type="checkbox"/> Integridade			
		<input checked="" type="checkbox"/> Direitos e Obrigações			
		<input checked="" type="checkbox"/> Avaliação ou alocação			
		<input checked="" type="checkbox"/> Apresentação e divulgação			
Forma de Controle:		<input checked="" type="checkbox"/> Manual	<input type="checkbox"/> Eletrônico		
Frequência da Atividade de Controle:					
<input type="checkbox"/> Trimestralmente	<input type="checkbox"/> Mensalmente	<input type="checkbox"/> Semestralmente	<input type="checkbox"/> Diariamente	<input checked="" type="checkbox"/> Recorrente	
Amostra para o Teste de Efetividade dos Controles:					
Manual			Eletrônico		
Frequência	Amostra	Extensão	Frequência	Amostra	Extensão
Trimestralmente	4	2	Trimestralmente	2	1
Mensalmente	4	2	Mensalmente	2	1
Semanalmente	10	5	Semanalmente	5	3
Diariamente	15	8	Diariamente	10	5
Recorrente	30	15	Recorrente	20	10
Os controles testados são efetivos?		<input checked="" type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não		
Fatos Constatados:					

Quadro 8 – Teste de efetividade dos controles (TEC) dos romaneios carimbados, assinados e datados pelo setor de conferência

Fonte: Elaborado pelos autores, 2008

XYZ AUDITORES INDEPENDENTES

FEITO POR: BRUNO TEIXEIRA

ABC S/A

REVISADO POR: ELISEU PETRI

PERÍODO BASE: 31/12/2008

DATA: 20/02/2008

OPERAÇÃO AUDITADA: CONTROLE INTERNO DE COMPRAS

PROCEDIMENTO: Teste de Eficiência dos Controles (TEC)

Controle Identificado:		Romaneios e notas fiscais carimbadas, assinadas e datadas pela portaria			
Tipo de Controle:		<input checked="" type="checkbox"/> Detectivo	<input type="checkbox"/> Preventivo	<input type="checkbox"/> Corretivo	
Afirmações da Administração:		<input checked="" type="checkbox"/> Existência ou ocorrência <input checked="" type="checkbox"/> Integridade <input checked="" type="checkbox"/> Direitos e Obrigações <input checked="" type="checkbox"/> Avaliação ou alocação <input checked="" type="checkbox"/> Apresentação e divulgação			
Forma de Controle:		<input checked="" type="checkbox"/> Manual	<input type="checkbox"/> Eletrônico		
Frequência da Atividade de Controle:					
<input type="checkbox"/> Trimestralmente <input type="checkbox"/> Mensalmente <input type="checkbox"/> Semestralmente <input type="checkbox"/> Diariamente <input checked="" type="checkbox"/> Recorrente					
Amostra para o Teste de Efetividade dos Controles:					
Manual			Eletrônico		
Frequência	Amostra	Extensão	Frequência	Amostra	Extensão
Trimestralmente	4	2	Trimestralmente	2	1
Mensalmente	4	2	Mensalmente	2	1
Semanalmente	10	5	Semanalmente	5	3
Diariamente	15	8	Diariamente	10	5
Recorrente	30	15	Recorrente	20	10
Os controles testados são efetivos?		<input checked="" type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não			
Fatos Constatados:					

Quadro 9 – Teste de efetividade dos controles (TEC) dos pedidos romaneios e notas fiscais carimbadas, assinadas e datas pela portaria

Fonte: Elaborado pelos autores, 2008

XYZ AUDITORES INDEPENDENTES
 ABC S/A
 PERÍODO BASE: 31/12/2008
 OPERAÇÃO AUDITADA: CONTROLE INTERNO DE COMPRAS

FEITO POR: BRUNO TEIXEIRA
 REVISADO POR: ELISEU PETRI
 DATA: 20/02/2008

PROCEDIMENTO: Teste de Eficiência dos Controles (TEC)

Controle Identificado:		Inclusão de senha pela portaria	
Tipo de Controle:		<input checked="" type="checkbox"/> Detectivo	<input type="checkbox"/> Preventivo
		<input type="checkbox"/> Corretivo	
Afirmações da Administração:		<input checked="" type="checkbox"/> Existência ou ocorrência	
		<input checked="" type="checkbox"/> Integridade	
		<input checked="" type="checkbox"/> Direitos e Obrigações	
		<input checked="" type="checkbox"/> Avaliação ou alocação	
		<input checked="" type="checkbox"/> Apresentação e divulgação	
Forma de Controle:		<input type="checkbox"/> Manual	<input checked="" type="checkbox"/> Eletrônico
Frequência da Atividade de Controle:			
<input type="checkbox"/> Trimestralmente			
<input type="checkbox"/> Mensalmente			
<input type="checkbox"/> Semestralmente			
<input type="checkbox"/> Diariamente			
<input checked="" type="checkbox"/> Recorrente			
Amostra para o Teste de Efetividade dos Controles:			
Manual			Eletrônico
Frequência	Amostra	Extensão	
Trimestralmente	4	2	
Mensalmente	4	2	
Semanalmente	10	5	
Diariamente	15	8	
Recorrente	30	15	
			Frequência
			Amostra
			Extensão
			Trimestralmente
			2
			1
			Mensalmente
			2
			1
			Semanalmente
			5
			3
			Diariamente
			10
			5
			Recorrente
			20
			10
Os controles testados são efetivos?			
<input checked="" type="checkbox"/> Sim			
<input type="checkbox"/> Não			
Fatos Constatados:			

Quadro 10 – Teste de efetividade dos controles (TEC) da inclusão de senha pela portaria

Fonte: Elaborado pelos autores, 2008

4.5 Matriz de risco

A matriz de risco é a última etapa do processo de avaliação da eficiência e eficácia dos controles internos, e tem como objetivo classificar quantitativa e qualitativamente o nível de possibilidade de ocorrência de erros e fraudes que individualmente ou somados aos demais afetaram as demonstrações contábeis.

A matriz utilizada neste trabalho é do tipo três por três, sendo que as linhas determinam quantitativamente o nível de risco que a entidade está exposta, tendo como base o questionário. Já as colunas classificam qualitativamente os controles internos com base nos testes de efetividade dos mesmos.

No último momento o auditor enquadrará na matriz o grau de risco que a entidade apresenta de acordo o resultado obtido da soma dos procedimentos citados no parágrafo anterior:

Matriz de Risco			
Avaliação Qualitativa e Quantitativa	Controles estruturados, formalizados, implementados e efetivos	Controles estruturados, implementados e efetivos	Controles não efetivos
Risco Baixo	B1	B2	M1
Risco Moderado	B3	M2	A1
Risco Alto	M3	A2	A3

Quadro 11 – Matriz de risco para avaliação dos controles internos

Fonte: Elaborado pelos autores, 2008

B1 – Esta classificação é resultante de uma avaliação quantitativa entre 80% e 100% de respostas afirmativas no questionário e a entidade auditada estruturou, formalizou, implementou e utilizou efetivamente os controles internos.

B2 – Esta classificação é resultante de uma avaliação quantitativa entre 80% e 100% de respostas afirmativas no questionário e a entidade auditada estruturou, implementou e utilizou efetivamente os controles internos.

B3 - Esta classificação é resultante de uma avaliação quantitativa entre 50% e 79% de respostas afirmativas no questionário e a entidade auditada estruturou, formalizou, implementou e utilizou efetivamente os controles internos.

M1 - Esta classificação é resultante de uma avaliação quantitativa entre 80% e 100% de respostas afirmativas no questionário. No que se refere ao TEC, foram

efetuados testes com base nas amostras normal e estendida, mas se observou que os controles internos não são efetivos.

M2 - Esta classificação é resultante de uma avaliação quantitativa entre 50% e 79% de respostas afirmativas no questionário e a entidade auditada estruturou, implementou e utilizou efetivamente os controles internos.

M3 - Esta classificação é resultante de uma avaliação quantitativa entre 0% e 49% de respostas afirmativas no questionário e a entidade auditada estruturou, formalizou, implementou e utilizou efetivamente os controles internos.

A1 - Esta classificação é resultante de uma avaliação quantitativa entre 50% e 79% de respostas afirmativas no questionário. No que se refere ao TEC, foram efetuados testes com base nas amostras normal e estendida, mas se observou que os controles internos não são efetivos.

A2 - Esta classificação é resultante de uma avaliação quantitativa entre 0% e 49% de respostas afirmativas no questionário e a entidade auditada estruturou, implementou e utilizou efetivamente os controles internos.

A3 - Esta classificação é resultante de uma avaliação quantitativa entre 0% e 49% de respostas afirmativas no questionário. No que se refere ao TEC, foram efetuados testes com base nas amostras normal e estendida, mas se observou que os controles internos não são efetivos .

Esta metodologia levará o profissional de auditoria a concluir sobre a capacidade dos controles internos minimizarem a ocorrência de fraudes e erros e conseqüentemente diminuir a incidência de distorções relevantes sobre demonstrações contábeis. Suportado por essas evidências o auditor terá plenas condições de planejar a natureza, extensão e o período em que os demais procedimentos de auditoria serão realizados.

Serão apresentados a seguir exemplos práticos de como ocorre o enquadramento dentro da matriz de risco, supondo que seja uma indústria, que teve diferentes resultados observados no questionário e nos testes de efetividades dos controles.

Exemplo 1:

Questionário (quantitativo): Alcançado um índice de 85% de respostas positivas;

Testes de efetividade dos controles internos (qualitativo): a empresa estruturou, formalizou, implementou e foi constatado a efetividade destes; e

Classificação: B1.

Exemplo 2:

Questionário (quantitativo): Alcançado um índice de 70% de respostas positivas;

Testes de efetividade dos controles internos (qualitativo): a empresa estruturou, implementou e foi constatado a efetividade destes; e

Classificação: M2.

Exemplo 3:

Questionário (quantitativo): alcançado um índice de 35% de respostas positivas no questionário;

Testes de efetividade dos controles internos (qualitativo): a empresa estruturou, implementou e foi constatado a não efetividade destes; e

Classificação: A3.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1 Conclusões

Com base no estudo desenvolvido conclui-se que uma boa forma de evidenciar a compreensão das operações realizadas pelas organizações é por meio de fluxogramas acompanhados de uma narrativa. Este método facilita a revisão dos papéis de trabalho por parte dos gerentes e sócios, bem como o auxiliará na identificação dos pontos de possíveis falhas que podem resultar em erros ou fraudes. Para assegurar a veracidade do processo de compreensão do negócio entendemos que walkthrough é uma ferramenta indispensável, pois, confirma se as informações levantadas pelo auditor são fidedignas.

Seguindo o fluxo dos procedimentos desenvolvidos na pesquisa julga-se que para avaliar os controles internos deve-se utilizar testes de observâncias e substantivos, sendo estes o questionário e o teste de efetividade dos controles. O primeiro avalia quantitativamente o grau de risco das operações com base nos princípios do controle interno, já o segundo avalia qualitativamente as atividades da empresa para que somados, o auditor, possa dirimir suas dúvidas sobre a capacidade dos controles internos de detectar, prevenir ou corrigir erros e fraudes.

A partir de todas as evidências coletadas através dos procedimentos anteriormente citados, o profissional de auditoria poderá classificar na matriz de risco o nível de exposição das atividades organizacionais frente às situações adversas. Desta forma, o auditor terá segurança para determinar a natureza, a extensão e o período em que realizará os demais testes substantivos e consequentemente ter suporte na emissão de seu parecer.

De forma geral entende-se que independente do profissional de auditoria que avaliar os controles internos das operações de compras utilizando esta metodologia chegará ao mesmo juízo sobre a eficiência ou a eficácia dos controles implantados e adotados pela entidade auditada.

5.2 Recomendações

Para futuros estudos recomenda-se o aprofundamento, o desenvolvimento e a expansão da pesquisa para outros setores ou até mesmo outras atividades, bem como, estudos de casos para verificar a qualidade, eficiência e eficácia da matriz na diminuição da subjetividade do profissional. Podendo assim, ajudar a melhorar a qualidade dos serviços do auditor e conseqüentemente a imagem do mesmo perante a sociedade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5.ed. 8 tir. São Paulo: Atlas, 1996.

_____, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5.ed. 8 tir. São Paulo: Atlas, 2003.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. 6.tir. São Paulo: Atlas, 1992.

BOTELHO, M. M. **Manual de controle interno**: teórico & prático. 3.tir. Curitiba: Juruá, 2005.

BOYNTON, W. C.; JOHSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

CERVO, Amado Luiz.; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Gerenciamento de riscos corporativos - estrutura integrada**: sumário executivo e estrutura e gerenciamento de riscos na empresa. 2007. Disponível em: <
http://www.coso.org/Publications/erm/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf> Acesso em: 26 set. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC T 11**: normas de auditoria independente das demonstrações contábeis. 1997.

_____. **NBC T 11.3**: papéis de trabalho e documentação da auditoria. 2005.

_____. **NBC T 12** – da auditoria interna. 2003.

_____. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. 2000.

_____. **Resolução CFC Nº 750**. 1993.

CRUZ, C.; RIBEIRO, U. **Metodologia Científica**: teoria e prática. 2. ed. Rio de Janeiro: Axcel Books, 2004.

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**: métodos e técnicas. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 7. ed. Atlas, 2001.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.

- FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- IUDÍCIBUS, S. de. (Coord.) **Contabilidade introdutória**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- _____, S. de. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C. **Introdução à teoria da contabilidade**: para o nível de graduação. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Metodologia Científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- LIBONATI, J. J. **Modelo gerencial de apuração de resultado para empresa agrícola**: enfoque do sistema de gestão econômica – GECON. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.
- MARION, J. C. **Contabilidade básica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- MEDEIROS, J. B. **Redação científica**: a prática de fichamentos, resumos, resenhas. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MIGLIAVACCA, P. N. **Controles internos nas organizações**: um estudo abrangente dos princípios de controle interno: ferramentas para avaliação dos controles internos em sua organização. 2.ed. São Paulo: Edicta, 2004.
- MOSCOVE, S. A.; SIMKIN, M. G.; BAGRANOFF, N. A. **Sistema de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.
- OLIVEIRA, S. L de. **Tratado de metodologia científica**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- PEREZ, H. J. **Auditoria de demonstrações contábeis**: normas e procedimentos. 2.ed. 2. tir. São Paulo: Atlas, 1998.
- SANTOS, A. R. dos. **Metodologia científica**: a construção do conhecimento. 6. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.