

O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA E SUA CONTRIBUIÇÃO NAS TOMADAS DE DECISÃO DE UMA EMPRESA PRIVADA DA REGIÃO DE MOGI MIRIM*

ABREU, Natalia Fernanda
Faculdade Santa Lúcia
natyy.abreu@hotmail.com

PRADO, Eduardo Vieira do
Faculdade Santa Lúcia
eduardo.prado.ad@gmail.com.br

RESUMO

O trabalho teve como objetivo demonstrar a importância da auditoria interna como um pilar de assessoramento crescente para o processo de tomadas de decisão nas organizações. Acredita-se que a auditoria interna possa auxiliar na melhoria do controle interno, na maximização de valor organizacional, na gestão e mitigação de riscos, nos processos estratégicos como contribuinte para boa prática de governança corporativa. O problema de pesquisa é identificar como a auditoria interna é estruturada e percebida por uma empresa multinacional da região de Mogi Mirim-SP. Para atendimento deste problema, foram estipulados os seguintes objetivos: verificar as práticas recomendadas pela literatura para estruturação da auditoria interna, comparar com as práticas citadas pela empresa pesquisada e apontar eventuais oportunidades de melhorias. A metodologia de pesquisa definida foi o estudo de caso suportado pela pesquisa bibliográfica e exploratória. No estudo de caso foi utilizado um questionário semiestruturado submetido ao Auditor Interno da empresa. Já o referencial teórico foi

*Este artigo é parte integrante de Trabalho de Conclusão de Curso defendido em novembro de 2015, pela discente Natália Fernanda Abreu, como pré-requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Santa Lúcia, sob orientação de Prof. MSc. Eduardo Vieira do Prado.

organizado de forma a apresentar conceito de auditoria, sua evolução histórica, os tipos, e sua importância para as práticas de Governança Corporativa. Os resultados apresentados por este trabalho foram que as práticas realizadas pela empresa correspondem com as práticas sugeridas pela literatura, no que tange a sua estruturação, planejamento, formato de relatório e atividades que circundam a área de auditoria interna. Algumas sugestões de melhoria apontadas para a empresa se referem à reavaliação de sua estrutura de subordinação, separação futura das atividades de auditoria interna e controles internos/riscos e desenvolvimento de indicadores para mensurar a adição de valor da auditoria interna.

PALAVRAS-CHAVE: *auditoria interna; gestão de riscos, governança corporativa, controle interno.*

INTRODUÇÃO

Com a evolução da administração da empresa, a expansão e complexidade dos negócios, sentiu-se a necessidade de dar destaque aos procedimentos internos, pelo fato de que o administrador ou proprietário muitas vezes não poderia conferir as atividades da empresa pessoalmente. De nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse acompanhamento no sentido de comprovar se estes estavam sendo seguidos pelos seus funcionários (ALMEIDA, 2010).

Dentro deste contexto evolutivo, o presente trabalho busca destacar a auditoria interna como contribuinte para as tomadas de decisão dentro da organização, enfatizando suas práticas como ferramenta essencial para aprimorar os controles internos, assim como um pilar de assessoramento crescente.

Porém, apesar da necessidade das empresas em desenvolver corretamente essas boas práticas e implantar a auditoria interna para melhoria contínua de suas operações, poderá haver pontos de incertezas, como até que ponto a auditoria interna é relevante e pode efetivamente agregar valor à organização.

Acredita-se que, com o auxílio da auditoria interna as organizações poderão possuir um sistema de controles internos mais efetivos e consequentemente minimizando seus riscos, como por exemplo, a falta de acuracidade das informações para as tomadas de decisão. No entanto, para o cumprimento adequado de seu papel, o auditor deverá possuir características fundamentais

como independência e objetividade.

O problema de pesquisa é identificar como a auditoria interna é estruturada e percebida por uma empresa multinacional instalada na região de Mogi Mirim. O objetivo desse trabalho é demonstrar a prática da auditoria interna, bem como sua estruturação, responsabilidade, procedimentos e as atribuições na empresa pesquisada. Como objetivos específicos, citam-se: verificar as práticas recomendadas pela literatura para estruturação da auditoria interna; comparar com as práticas citadas pela empresa pesquisada; apontar eventuais oportunidades de melhorias.

A justificativa é que a Auditoria Interna é considerada um mecanismo que auxilia a organização na realização de seus objetivos e maximização de valor. Conforme a consultoria Deloitte (2015), a área de Auditoria Interna vem ganhando cada vez mais importância dentro das organizações como ferramenta para avaliação e a mitigação de riscos e consequentemente para o aperfeiçoamento de suas operações. Esta importância está associada ao fato de que práticas fortalecidas e independentes podem auxiliar na execução de objetivos estratégicos, avaliando e mensurando a eficácia de processos de controle, gestão de risco e de Governança Corporativa e por fim, maximizando o valor da organização.

Como metodologia de pesquisa para suportar o problema e objetivos, foi definida a pesquisa bibliográfica e exploratória suportada pela realização de um estudo de caso. A hipótese é que a empresa pesquisada teria uma estrutura alinhada às recomendações da literatura.

2. A AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO

Este capítulo demonstra o referencial teórico envolvendo desde a conceituação e origem da auditoria, até a sua estruturação e comportamento exigidos desse profissional.

2.1 A Evolução Histórica da Auditoria Interna no Mundo e no Brasil

Conforme Crepaldi (2012) o primeiro auditor foi um guarda-livros que era originalmente um mercador italiano do século XV ou XVI que, pela sua sabedoria passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transações.

A Revolução Industrial ocorreu na segunda metade do século XVIII, na Inglaterra, e com isso a demanda de capital e a expansão das atividades trouxeram problemas contábeis mais complexos, mudando o desenvolvimento

prático dessa disciplina para aquele país. No entanto, a utilidade da auditoria se manifestou a partir da criação do investidor capitalista, que passou a exigir relatórios imparciais sobre a integridade de seus investimentos (CREPALDI, 2012).

Confirma Attie (2010), que a evolução da auditoria no Brasil está relacionada com o número crescente de empresas internacionais que foram implantadas desde meados do século XX e foram obrigadas a ter suas demonstrações contábeis auditadas por auditorias independentes.

Nesta linha, Ribeiro e Ribeiro (2011) destacam que os procedimentos de contabilidade e de auditoria praticados no país precisaram se adaptar aos padrões internacionais, tanto para atender aos interesses das matrizes estrangeiras como para oferecer confiança aos investidores nacionais, as quais buscavam nas organizações aqui instaladas o retorno dos capitais por eles investidos.

2.2 Auditoria: conceito, finalidade, objetivo

De acordo com Crepaldi (2012) a auditoria pode ser definida como o levantamento, estudo e análise das transações, procedimentos, operações, rotinas e também das demonstrações financeiras de uma empresa.

Assim, a Auditoria é [...] conhecer a verdadeira situação da empresa e certificar se as demonstrações contábeis estão apresentadas dentro da melhor técnica [...] (SALOMÃO, s.d, p. 38).

Para Crepaldi (2012), o objetivo da auditoria pode ser descrito como o processo pelo qual o auditor se certifica da fidedignidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada. Em seu exame utiliza critérios e procedimentos que lhe tragam provas para a efetividade dos valores nas demonstrações.

Cordeiro (2013) diz que espera-se do auditor que emita uma opinião ao final do trabalho, isenta de falhas, pois muitas vezes os usuários utilizam dos relatos da auditoria para as tomadas de decisões.

Quanto aos interesses envolvidos, Cordeiro (2013, p. 06) destaca que “Há objetivos distintos dependendo do interesse da pessoa que contrata uma auditoria. Todavia, todos buscam nos trabalhos do auditor algo extremamente importante, que é a confiança”.

Segundo Crepaldi (2012), a auditoria possui padrões de natureza técnica e ética, tornando-se fundamental para a mensuração de desempenho da empresa. Trata de avaliar a política de sistema em termos de adequação, aplicação e controle, e também para alcançar os objetivos da empresa,

permitindo a correta aplicação dos recursos tanto de natureza financeira, econômica como humana.

2.2.1 Governança Corporativa, Gerenciamento de Riscos e Controle Interno.

Segundo Rossetti e Andrade (2011), no mundo corporativo há diferentes definições de governança corporativa, elas podem ser classificadas como guardião de direitos; sistemas de relações pelo quais as empresas são dirigidas e monitoradas; estrutura de poder que se observa no interior das corporações; e sistema normativo que rege as relações internas e externas das organizações.

O IBGC (2009) comenta que, pelos seus benefícios, a governança corporativa é vista como “porta de entrada” para a sustentabilidade no ambiente corporativo, ainda diz que, governança, estratégia e sustentabilidade se tornaram inseparáveis, não se pode planejar estrategicamente sem levar em conta a questão da sustentabilidade.

De acordo com o *The Institute of Internal Auditors* (IIA, 2013), a importância de uma sólida governança no gerenciamento de riscos tem sido reconhecida gradativamente nas organizações por sofrerem pressão em identificar todos os riscos do negócio, sendo ele social, ético, ambiental, financeiro e operacional.

Para o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) (2007), o gerenciamento de risco corporativo não consegue anular julgamentos e decisões, nem eventos externos, e sim aumentar a probabilidade da administração tomar decisões melhor fundamentadas.

Para Bergamini Jr. (2005), o risco é um fato da vida corporativa, pois as empresas sempre terão que adotar e gerenciar os riscos que precisam para obter lucro, ainda diz que as tipologias de riscos não são padronizadas, sendo preciso a utilização de controles internos diferenciados.

Para Cordeiro (2013), o gerenciamento deve escolher a resposta ao risco, ou seja, evitar, aceitar, reduzir, compartilhar, e estabelecer ações apropriadas. Essas respostas compreendem em saber trabalhar com as ameaças que a rodeiam, e aperfeiçoar os controles internos de mitigação desses riscos.

Afirma Salomão (s.d), que o controle interno engloba todas as iniciativas e medidas tomadas, no sentido de detectar erros, falsificação de valores, de atos lesivos, ou simplesmente desperdícios, que afetam o crescimento da empresa.

Cordeiro (2013) diz que, a prática da boa governança auxilia na

decisão de investimento, determina o nível e as formas de atuação que estes podem ter na empresa, e seu objetivo é agregar valor da companhia. Assim, empresas com um sistema de governança tendem a ser mais valorizadas, porque os investidores reconhecem o retorno dos investimentos.

Para De Luca *et al.* (2010), a governança corporativa só é eficaz se produzir resultados positivos e relevantes em todos os níveis da organização, expandindo as questões de comportamento e conduta ética nos âmbitos interno e externo, daí a vinculação da governança corporativa com a área de auditoria.

2.3 Tipos de Auditoria

Segundo Almeida (2010), a auditoria externa surgiu como parte da evolução do sistema capitalista, houve a carência da empresa aumentar suas instalações, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos.

Diz Cordeiro (2013) que, no Brasil, as empresas constituídas sobre a forma de sociedade anônima e também as de grande porte devem ser auditadas por auditores externos, também conhecidos como auditores independentes.

Já Salomão (s.d) afirma que a auditoria interna é parte do sistema de controle da empresa, seu propósito é de assistência técnica aos administradores na obtenção de melhor eficiência nas tomadas de decisão, além de indicar possíveis falhas existentes.

Franco e Marra (1992) comentam que as empresas acima de médio porte comportam a manutenção de auditor interno, pois as diversidades dos fatos ocorridos exigem controle permanente em tempo integral. Afirma que a vantagem de se ter uma auditoria interna é a existência de um departamento permanente de controle, em que os auditores podem realizar uma auditoria em tempo integral e contínua de todos os registros, e verificação periódica da existência física como estoques, caixa, ativo fixo, entre outros.

Franco e Marra (1992) destacam, ainda, que a desvantagem da auditoria interna é o risco de que os funcionários sejam envolvidos pela rotina do trabalho e só inspecionem aquilo que lhes for oferecido, além do laço de amizade e coleguismo, que pode afetar a necessidade do rigor dos controles na fiscalização dos serviços.

Batista (2011) ressalta que o trabalho do auditor interno é focado na auditoria preventiva, operacional e corretiva sendo, portanto, o de aconselhar para a otimização dos resultados, verificar desvios, proteger os

bens e direitos da entidade contra as fraudes, além de acompanhar metas estabelecidas pela administração.

2.4 Auditoria Interna

2.4.1 Causas do surgimento da auditoria interna

Conforme Crepaldi (2012), a origem mais remota da auditoria interna é da *Worshipful Pewters Co.* Tal entidade inglesa, em 1854, nomeou quadro de seus membros para examinar suas contas (auditoria interna contábil) e o desempenho dos demais na extração, transporte e venda de minério (auditoria interna operacional). Em 1941, a Auditoria Interna foi considerada “um controle administrativo, cuja função era medir e avaliar a eficácia dos outros controles”.

Crepaldi (2012, grifos nossos) salienta que, neste mesmo ano, 24 auditores internos em exercício em empresas dos EUA fundaram em Nova York, o *The Institute of Internal Auditors*, considerando que o trabalho dos auditores Internos seria um trabalho à parte e diferente, e que esta organização auxiliaria na promoção de uma aplicação mais efetiva desta atividade aos problemas de administração dos negócios. O lema da instituição foi “progresso pelo intercâmbio”.

Segundo Cordeiro (2013), a auditoria interna foi idealizada em virtude da auditoria externa, por ter objetivos basicamente em torno da veracidade das demonstrações contábeis. Porém coube à auditoria interna a análise mais detalhada, de políticas e procedimentos internos, pois possui mais tempo para se dedicar as atividades de revisão.

Afirmam Ribeiro e Ribeiro (2011) que a auditoria interna desenvolveu-se principalmente, por meio do exame, da avaliação e do monitoramento da adequação e efetividade do controle interno, com o propósito de adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

O The IIA (2013, p. 03) define a auditoria interna como:

Uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, desenvolvida para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a alcançar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Para De Luca *et al.* (2010), as ações corretivas da auditoria interna

estão ligadas às metas de governança corporativa, assegura um melhor resultado dos controles internos, são consagrados como mecanismos de defesa contra as ameaças de gestão.

Diz Deloitte (2015) que um dos pilares para que a auditoria interna seja vista como instrumento de agregação de valor é a propagação das melhores práticas de gestão de riscos e controles internos para diferentes *stakeholders* (partes interessadas), também como a manutenção permanente e pertinente à alta administração.

Deloitte (2014) afirma, ainda, que o principal instrumento para o posicionamento da auditoria interna como pilar da governança corporativa e uma efetiva linha de defesa, com a definição e a comunicação de seus papéis e responsabilidades na organização.

2.4.2 Estrutura da área de Auditoria Interna – Papéis e Responsabilidades

Para Crepaldi (2012), as responsabilidades da auditoria interna devem ser determinadas pelas políticas da empresa, porém, por ser empregado, o auditor interno perde sua independência profissional, pode ser zeloso e cumprir a ética, mas é evidente sua submissão aos administradores. Acrescenta que as responsabilidades do auditor interno devem ser: informar e assessorar a administração, coordenar suas atividades com a dos outros, de modo a atingir os objetivos em benefício das atividades da empresa.

Segundo Attie (2007), cabe à auditoria interna determinar que todas as organizações sejam revisadas a intervalos regulares de tempo, para que cumpram suas funções de planejamento, contabilização, custódia e controle, segundo as políticas de cada empresa. Esses trabalhos deverão ser relatados, mostrando os resultados dos exames, e as recomendações necessárias para que os responsáveis possam tomar medidas corretivas.

O The IIA (2013) comenta que os auditores internos têm uma presença constante dentro da empresa, que oportuniza um maior entendimento de seus controles internos. O papel do auditor interno tem como foco evidenciar o gerenciamento de risco de fraude e erro, incluindo investigações, análise e recomendações de melhorias dos controles, posicionando um canal de reporte ou denúncia.

O The IIA (2013) diz que a auditoria interna tem a responsabilidade de adquirir habilidades e competências suficientes, incluindo técnicas de investigação. A importância de uma organização atribui à sua atividade de auditoria interna, como um indicador de comprometimento da organização com a eficácia nos controles internos.

Afirma o The IIA (2013) que ao conduzir os trabalhos de auditoria, o auditor interno deve auferir o risco de fraude, na avaliação do controle interno, obter uma avaliação razoável dos objetivos do negócio, se os mesmos estão sendo atingidos ou se há deficiência de controle, seja por erro ou propositadamente.

2.4.3 Características requeridas (Independência, Objetividade, Competência, Zelo Profissional, Sigilo).

De acordo com Cordeiro (2013), para profissão do auditor como um todo, é imprescindível que tenha um conjunto de regras que lhes tragam um mecanismo capaz de estimular uma boa conduta da profissão. No exercício da profissão deverá cumprir fielmente princípios éticos, tais como o da boa educação, índole, respeito aos clientes na sua condição de pessoa, de funcionário e do posto em que ocupa e cargo que representa.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (2012, p. 11), em sua Resolução nº 781/95, NBC PI 01 diz que, “O auditor interno deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões”.

Segundo Crepaldi (2012, p. 35), “A independência é essencial para a eficiência da auditoria interna”. Afirma que para tal independência, é necessário obter seu posicionamento na estrutura organizacional e da objetividade.

A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) (2004) explica que a auditoria interna deve reportar diretamente ao órgão de administração, em alguns casos a um comitê de auditoria, ou órgão equivalente que seja também responsável pela gestão da empresa, porém o órgão de administração ainda deverá ser o principal responsável pela garantia da integridade dos sistemas de comunicação e fiscalização.

Ainda Cordeiro (2013, p. 16) diz que “A objetividade se caracteriza por uma atitude mental independente, a ser mantida pelos auditores, durante a realização de seu trabalho”.

O CFC (2012, p. 11) comenta sobre sigilo: [...] deve respeitar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando para terceiros, sob nenhuma circunstância, sem autorização expressa da Entidade.

Cordeiro (2013) comenta que ao conduzir seu trabalho, o auditor interno deverá ter zelo profissional, pois o zelo exige aplicação dos conhecimentos próprios, bom senso e ser competente e prudente. Ao empregarem o zelo, os auditores devem atentar-se a possíveis deturpações, omissões, ineficiência, e conflitos de interesses.

2.4.5 Etapas da Auditoria

A seguir são apresentadas as etapas de um trabalho de auditoria iniciando no planejamento até a finalização do relatório e acompanhamento dos planos de ações por meio do processo denominado *follow-up*.

2.4.5.1 Planejamento baseado em riscos e no ambiente de controles internos

Segundo Cordeiro (2013), a realização dos trabalhos requer cuidado e preocupação, para que o auditor possa executar suas tarefas de maneira lógica e racional. O planejamento consiste na realização de estratégias ordenadas e sistematizadas, devendo ser executados com qualidade, profundidade, abordando os aspectos do objeto auditado. “Planejar significa estabelecer metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e a um menor custo possível” (CORDEIRO, 2013, p. 202).

Para Pires (2010), é através do planejamento que se verificam quais são os riscos associados à empresa, em sua atividade em que se opera no mercado, adaptando o melhor trabalho a realizar, tendo em conta os objetivos da atividade como alvo do trabalho de auditoria interna. Os fatores dos riscos que podem ser detectados na fase do planejamento, procedem ao diagnóstico da área auditada, feito uma análise de procedimentos, possibilitando identificar as fragilidades que possam ser eliminadas.

Ribeiro e Ribeiro (2011) explicam que no planejamento, o plano de auditoria é elaborado, é nessa fase que o auditor avalia os controles internos para que possa dimensionar a amplitude dos trabalhos de auditoria.

Portanto, a auditoria interna deve focar nos objetivos do negócio e os riscos que podem levar a não consecução destes objetivos. Assim, poderá adicionar maior valor à organização e conseqüentemente se tornar um parceiro importante na busca da vantagem competitiva.

2.4.5.2 Execução da Auditoria (procedimentos, amostragem, testes, papéis de trabalho)

Para Crepaldi (2012), os papéis de trabalho constituem na documentação preparada pelo auditor ou fornecida na execução da auditoria, ajudam a facilitar a revisão do trabalho de auditoria, a registrar as evidências do trabalho executado, para firmar o parecer do auditor.

Afirma Cordeiro (2013) que é através desses documentos que o

auditor demonstra o que foi executado, quais foram os itens examinados, qual foi a data de execução dos trabalhos e quem executou.

Crepaldi (2012) destaca que o auditor deve registrar nos papéis de trabalho as informações sobre o planejamento de auditoria, sua natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos aplicados. Devem incluir, ainda, o juízo do auditor sobre as questões significativas, com sua conclusão, inclusive nas áreas que envolvem questões de difícil julgamento.

Para Cordeiro (2013), sobre a extensão dos exames no que tange à abrangência dos testes, consideramos três cenários: revisão integral; auditoria por amostragem e revisão analítica. A revisão integral aplica-se quando há indícios de fraude, devendo examinar as operações em sua totalidade. A auditoria por amostragem compreende no exame dos registros em determinada porcentagem considerada suficiente para o auditor legitimar os elementos examinados. Já a revisão analítica é quando o auditor constata alguma deficiência relevante, detecta erro nos registros ou na documentação em que ele se apoia, sentindo a necessidade de aprofundamento de seus exames.

2.4.5.3 *Report* (relatórios de Auditoria: estrutura requerida)

Segundo Cordeiro (2013), o relatório consiste na última etapa a ser cumprida pelo auditor, contendo as técnicas e aplicando as normas pertinentes. É ele que irá levar à administração os resultados da auditoria. Sua finalidade é de transmitir as informações coletadas no decorrer do trabalho, além de apresentar possíveis sugestões de melhoria em relação aos processos auditados.

Ribeiro e Ribeiro (2011) comentam que os relatórios feitos pelos auditores internos são realizados pelo *staff* (corpo de auditores), sendo finalizado pelo gerente da área com a aprovação do diretor do departamento, se houver o cargo.

Para Madeira (2013), é muito importante delinear um plano de ação para cada recomendação abordada, um responsável e uma data limite, os dois últimos elementos-chaves permitirá definir quando e como poderá ser efetuado o *follow-up*.

Pires (2010) esclarece que o *follow-up* é um aspecto importante a ter em conta, pois permite que sejam monitoradas as ações resultantes das recomendações, é considerada parte fundamental do trabalho da auditoria, e se trata da monitoração do trabalho como forma de assegurar que as ações serão cumpridas de maneira a otimizar todo o processo, permitindo ações corretivas, resultante de todo o trabalho que deu origem ao relatório.

Ribeiro e Ribeiro (2011) explicam que o ciclo de auditoria interna

encerra-se depois que a equipe de auditores valida as ações corretivas, ou seja, constata que todas as não conformidades abordadas foram devidamente solucionadas.

3. PESQUISA SOBRE ESTRUTURA E PRÁTICAS DE AUDITORIA INTERNA DA EMPRESA PESQUISADA

Este capítulo aborda sobre a definição da metodologia que possibilitou a pesquisa sobre estrutura e práticas de Auditoria Interna de uma empresa multinacional da região de Mogi Mirim.

3.1 Metodologia de pesquisa

Para Cruz e Ribeiro (2004), a pesquisa é o mesmo que busca ou procura, ou seja, compreender a forma como se processam os fenômenos observáveis. Uma pesquisa científica tem o propósito de descobrir respostas a questões abordadas. Afirma ainda que sua finalidade não é de acumulação de dados, mas da sua compreensão, através da formulação de hipóteses. “Toda pesquisa implica o levantamento de dados de variadas fontes, quaisquer que sejam os métodos ou técnicas empregadas” (MARCONI; LAKATOS, 2013, p. 43).

Quanto aos seus objetivos definem Cruz e Ribeiro (2004, p. 18) que a pesquisa pode ser exploratória, descritiva e explicativa.

Toda área de pesquisa supõe e exige uma pesquisa bibliográfica prévia, pode visar um levantamento teórico do trabalho, pode identificar e selecionar os métodos e técnicas utilizadas, além de oferecer subsídios para a redação e revisão da literatura do projeto/trabalho (CRUZ; RIBEIRO, 2004).

A metodologia definida para esta pesquisa é o estudo de caso realizado por meio do uso de entrevista semiestruturada realizada com o Auditor Interno da empresa, usando de um questionário composto por 28 questões sendo 24 fechadas e 4 abertas. O questionário foi inicialmente enviado por *e-mail*, seguido por uma discussão para melhor entendimento das respostas.

Adicionalmente, foram utilizados documentos fornecidos pelo mesmo como história da empresa e manual de gestão, possibilitando o processo de triangulação das informações coletadas.

Para Gil (2009), o estudo de caso indica princípios a serem observados ao longo do processo de investigação, como preserva o caráter unitário do fenômeno pesquisado, ou seja, é estudado como um todo.

Como instrumento de coleta de dados o questionário deve ser

utilizado quando se pretende atingir um número considerável de pessoas. É um conjunto de questões formuladas pelo pesquisador, a linguagem utilizada deve ser simples e direta para a compreensão do que está sendo perguntado (CRUZ; RIBEIRO, 2004).

Ainda Cruz e Ribeiro (2004) esclarecem que as perguntas do questionário podem ser abertas: “Qual é a sua opinião?; fechadas (duas escolhas): sim ou não; e de múltiplas escolhas: com uma séries de respostas possíveis.

3.2 A Empresa pesquisada

A empresa pesquisada está situada na região de Mogi Mirim, trata-se de uma empresa multinacional que tem seguimento no ramo industrial, e cujo campo de atuação é fornecer componentes com maior foco no setor automotivo. Por questões de sigilo, seu nome não é divulgado nesta pesquisa.

Essa empresa, cuja matriz possui capital fechado, tem cerca de um século de operação e conta atualmente com mais de 50.000 colaboradores em todas as regiões do globo. Seu faturamento no Brasil é de mais de R\$ 1 bilhão de reais e, globalmente, de mais de R\$ 40 bilhões.

No entanto, apesar de sua matriz possuir capital fechado, de acordo com seu manual de gestão, a empresa deposita grande confiança em processos de auditoria interna ou externa, como subsídio para verificar o desenvolvimento dos processos de gerenciamento de riscos, controles internos e compliance.

Segundo o manual de gestão, por meio de Auditorias Interna e Externa, a empresa preserva seu valor controlando os riscos acerca de suas operações e estando mais apta a aproveitar as oportunidades existentes no seu mercado. Ainda este manual destaca que os gestores são responsáveis por aprimorar os processos de acordo com as recomendações realizadas por Auditoria e por meio de autoavaliação de riscos e controles.

3.3 Estudo de caso

Para que o estudo de caso fosse realizado, foi feita uma entrevista com o Auditor Interno utilizando um questionário composto por 24 questões fechadas e 4 abertas. A entrevista foi organizada nos seguintes tópicos: Estrutura da Auditoria Interna (subordinação, estrutura, qualificação dos profissionais); Planejamento (Responsável pela elaboração, instrumentos para a realização do plano); *Report* e Monitoramento dos resultados da Auditoria Interna (estrutura do relatório, destinatários, participação no

follow-up); Atividades que circundam a área de Auditoria Interna (como participação no suporte a Auditoria Externa, no processo de gerenciamento de riscos e *compliance* e consultoria de negócios); Desafios e Considerações Finais por parte do respondente.

A estrutura do questionário foi elaborada conforme a pesquisa bibliográfica, bem como com base em parte das questões incluídas nas pesquisas realizadas pelas empresas de auditoria Deloitte (2015) e KPMG (2014).

3.3.1 Estrutura

A empresa possui auditoria interna com estrutura global, subordinada a um diretor financeiro. Dentre as perguntas respondidas, verificou-se que existem vantagens e desvantagens a essa subordinação.

As vantagens seriam um bom acesso às áreas de negócio e importante suporte das áreas Financeiras. Já as desvantagens seriam os impactos à independência quando da realização de auditorias nas áreas que se reportam ao *Chief Financial Officer* (CFO) (Diretor Financeiro). Conforme o Auditor, estes impactos são minimizados significativamente pela forte estrutura global de auditoria interna, na qual o diretor de auditoria global que se reporta ao Corpo Diretivo Global possui influência significativa.

Sobre o escopo de atuação, a área de Auditoria Interna conta com: Auditoria Interna; Avaliação de Processos Corporativos/Consultoria; Avaliação do Ambiente de TI; Gestão de Riscos Corporativos; *Compliance*.

Em relação ao quadro de funcionários do setor, estão: 01 gerente da área, 03 auditores internos, 01 assistente e 01 estagiário.

A empresa possui parte do time com as seguintes certificações internacionais de auditoria emitidas pelo *The Institute of Internal Auditors* (The IIA) como *Certified Internal Auditor* (CIA).

Sobre a formação dos auditores, o respondente destacou a importância do treinamento contínuo, para que os colaboradores possam aprimorar suas competências e atender as necessidades da empresa. Como formas de treinamento, foram elencados o treinamento interno, treinamento realizado no The IIA, e eventos gratuitos promovidos por empresas especializadas em Auditoria, Controles Internos e Gerenciamento de Riscos, como por exemplo, as *big-fours* de Auditoria (PwC, Deloitte, PMG e E&Y).

3.3.2 Planejamento

O planejamento é feito através das áreas/riscos reportados pela alta

administração, por meio de entrevistas realizadas em periodicidade mínima anual. Além disso, a área utiliza de sua experiência adquirida por meio das Auditorias Internas, bem como por indicações de áreas críticas obtidas principalmente em discussões com pares do mercado e treinamentos com participação dos profissionais da área.

O responsável pela elaboração do plano de auditoria seria o diretor de auditoria e o gerente de auditoria com colaboração da Diretoria.

O plano de Auditoria Interna deve ser aprovado pelo Corpo Diretivo Global anualmente. Qualquer alteração no plano, como por exemplo, inclusão de novos trabalhos, deve ser aprovada pela mesma instância de aprovação.

A área de Auditoria Interna divulga regularmente o status de cumprimento do plano de auditoria para o Corpo Diretivo Global.

3.3.3 *Report* e Acompanhamento dos Resultados

3.3.3.1 Relatório de Auditoria Interna

A área de Auditoria Interna divulga os resultados de seus trabalhos de auditoria, por meio de relatórios que são divulgados à Alta Administração local e de sua matriz, bem como para os responsáveis da área auditada. Com relação à estrutura do relatório, o mesmo demonstra os pontos de auditoria levantados (não conformidades e possibilidades de melhoria do sistema de controles internos), recomendações para melhoria do processo, resposta da área auditada (plano de ação com data de implantação) e pontos positivos da entidade ou processo auditado.

Os pontos de auditoria são divididos seguindo uma classificação padrão de riscos, que são representados por meio de um semáforo. Pontos de alto risco possuem a cor vermelha, pontos de médio risco a cor amarela e pontos de baixo risco que seriam apenas recomendações de melhoria são representados pela cor verde. Esta classificação de risco é utilizada para que haja uma possibilidade de comparação entre as auditorias dos diversos processos e unidades fabris, bem como seja um indicativo de priorização para a Administração, ou seja, pontos classificados como de alto risco devem ter as ações de melhoria priorizadas.

Além disso, neste relatório a área de Auditoria Interna emite sua opinião com relação ao ambiente de controles internos, bem como os pontos positivos observados.

3.3.3.2 Acompanhamento (*Follow-up*) das ações de melhoria

A auditoria interna da empresa realiza o acompanhamento do plano de ação acordado pela área Auditada na próxima auditoria na mesma área/processo.

No entanto, pontos de alto risco são monitorados quadrimestralmente solicitando um posicionamento formal da área auditada e respectivas evidências de implantação.

Os resultados deste acompanhamento são reportados para a Alta Administração em periodicidade trimestral, para que possam acompanhar e, se necessário, auxiliar na cobrança de gestores que possuem ações em atraso.

Com este processo, complementa-se o ciclo de melhoria contínua, pois observa-se a real implantação das melhorias de Auditoria Interna.

3.4 Atividades que circundam a área de Auditoria Interna

Dentre as atividades que circundam a área de Auditoria Interna, podem ser destacados: Suporte a Auditoria Externa na realização de testes de controles; Avaliação de Processos Corporativos/Consultoria no que tange à melhoria contínua dos processos de normas e procedimentos e, consequentemente, dos sistemas de gerenciamento de riscos e controles internos da companhia; Avaliação do Ambiente de TI com avaliação dos controles de segurança da informação; Gestão de Riscos Corporativos: onde a área coordena questionários de autoavaliação de riscos respondidos pelos gestores nomeados donos dos processos de negócio, que recebem e avaliam os riscos que podem impactar a realização dos objetivos do negócio; *Compliance*: onde a área auxilia na comunicação da cultura de cumprimento a regras internas e externas, bem como analisa as denúncias recebidas em seu canal de denúncias (*hotline*). Investigações especiais podem ser originadas de denúncias.

Com relação ao impacto à independência da Auditoria Interna pela realização destas atividades adicionais, o respondente afirma que há uma segregação na área na qual profissionais que realizam trabalhos de auditoria interna não realizam as atividades acima. Adicionalmente, procura-se realizar uma rotatividade dos auditores responsáveis pelas auditorias internas, de modo que haja sempre novas perspectivas de leitura e avaliação dos processos de negócio.

3.5 Desafios e Considerações Finais por parte do respondente

O respondente elencou desafios para área de Auditoria Interna para

os próximos 5 anos: fornecer profissionais para posições-chave da companhia; definir e monitorar métricas de adição de valor dos trabalhos de auditoria; desenvolver uma interligação entre os processos de Gerenciamento de Riscos e Auditoria Interna, para que haja um processo ainda mais robusto de Planejamento de Auditoria Interna baseado em risco.

O respondente concluiu que a Auditoria Interna é uma área essencial para aprimoramento do sistema de Governança Corporativa incluindo os sistemas de Gerenciamento de Riscos e Controles Internos.

A importância desta área vem aumentando dentro da organização e é considerado um aliado essencial, como a terceira linha de defesa da organização.

E por essa importância vem sendo requerida a participar cada vez mais de outros temas como consultorias de melhorias de processos, controles internos e *compliance*. Para isso, deve-se melhorar continuamente a qualidade dos trabalhos buscando o cumprimento das regras do The IIA no que tange principalmente a ética, independência, objetividade, competência e zelo profissional.

4. COMPARATIVO: PESQUISA *VERSUS* LITERATURA

Apresentaremos a seguir a comparação dos resultados obtidos pelo estudo de caso com a literatura, de modo a apontar as boas práticas realizadas pela empresa pesquisada e eventuais potenciais de melhoria.

A empresa destacou a auditoria como subordinação à diretoria financeira, já a literatura, como comentam De Luca *et al.* (2012) e KPMG (2014), apontam que o reporte principal da Auditoria deve ser o Conselho de Administração. A consultoria Deloitte, porém, traz outro aspecto no qual sugere que seja para o Comitê de Auditoria e/ou Presidente Executivo.

Na fase de planejamento, a empresa está alinhada às práticas sugeridas pela literatura, onde estabelece as áreas a serem auditadas em torno das áreas de riscos de maior relevância para a companhia.

Em relação à estrutura do relatório, a prática condiz com o que foi abordado, sendo considerados todos os resultados apresentados no mesmo, contendo técnicas e normas pertinentes e ao final apresentando sugestões de melhorias (CORDEIRO; 2013).

Os acompanhamentos das ações estão de acordo com os citadas pela literatura, na qual segundo Pires (2010) e Madeira (2013), visam o monitoramento dos progressos, como o período de tempo necessário para a resposta da gestão, incluindo a aceitação do risco ao nível adequado dos

gestores ou conselho, permitindo ações corretivas de maneira a otimizar todo o processo dessas ações.

No que diz respeito a outras atividades, a empresa pesquisada está alinhada com as boas práticas da literatura com relação à realização de outras atividades, como suporte à auditoria externa, gerenciamento de riscos e *compliance*, pois conforme o The IIA (2013) a Auditoria Interna é uma atividade de avaliação e consultoria desenvolvida para agregar valor, ou seja, auxiliar a organização a alcançar seus objetivos e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança.

O **quadro 1** demonstra um sumário da comparação da estrutura de subordinação e relatório entre o estudo de caso e teoria:

Quadro 1 – Comparativo entre estudo de caso e revisão teórica

Item	Estudo de Caso	Teoria	Comentários	Melhoria
Subordinação	A Auditoria Interna é subordinada ao CFO.	A área de Auditoria Interna deve reportar ao Conselho de Administração (DE LUCCA <i>et al.</i> , 2012)	Conforme pesquisa da Deloitte 58% das empresas se reportam a Comitê de Auditoria e/ou Presidente Executivo. Já a pesquisa da KPMG 64% das empresas Reportam a Conselho de Administração.	Avaliar a estrutura de subordinação para que haja reporte ao Conselho de Administração e maior independência.
Relatórios	Com relação à estrutura do relatório, o mesmo demonstra os pontos de auditoria levantados (não conformidades e possibilidades de melhoria do sistema de controles internos), recomendações para melhoria do processo, resposta da área auditada (plano de ação com data de implantação) e opinião do auditor.	O relatório deve ter interpretação sobre as operações, controles e registros da empresa, sempre acompanhado por sugestões factíveis para a área ou tipo de empresa auditada (CORDEIRO, 2013). Para o CFC (2012), os relatórios devem abordar eventuais limitações dos procedimentos de auditoria, bem como os riscos associados aos fatos constatados.	Para a Deloitte (2015) em sua pesquisa, 34% dizem que os relatórios são impressos, 30% são apresentações presenciais, 17% são planilhas eletrônicas.	Sempre avaliar o custo-benefício das recomendações, com objetivo de recomendar ações que agreguem valor ao negócio. Além disso, avaliar a possibilidade de reporte dos resultados ao Conselho de Administração e Comitê de Auditoria (caso aplicável).

Quanto ao principal desafio da Auditoria Interna, o respondente concluiu que a Auditoria Interna é uma área essencial para aprimoramento do sistema de Governança Corporativa incluindo os sistemas de Gerenciamento de Riscos e Controles Internos. A importância desta área vem aumentando dentro da organização e a auditoria é considerada uma aliada essencial, como a terceira linha de defesa da organização.

Estes desafios estão alinhados à literatura como o The IIA (2013) que destaca que a auditoria interna é uma atividade que agrega valor e melhora as operações, pois auxilia a alcançar os objetivos, melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança. As ações corretivas da auditoria interna estão ligadas às metas da governança corporativa e são consagradas como mecanismos de defesa contra ameaças à gestão (DE LUCA *et al.*, 2010). Um dos pilares para que a auditoria interna seja vista como instrumento de agregação de valor é a propagação das melhores práticas de gestão de riscos e controles internos para diferentes *stakeholders* (DELOITTE, 2015).

Outro desafio apontado pelo respondente é instituir indicadores que mensurem a adição de valor da auditoria interna. Conforme a pesquisa da Deloitte (2015), 62% das empresas afirmam que possuem indicadores dos benefícios e do valor agregado proporcionados pela auditoria interna em relação ao investimento realizado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho permitiu demonstrar o papel da auditoria interna, bem como suas práticas sugeridas pela literatura.

O estudo teórico apresentou elementos fundamentais como o papel do auditor interno, bem como as melhores práticas que envolvem sua atividade que é considerada de grande relevância para aprimoramento dos processos de negócios das empresas e consequentemente minimizar os riscos existentes e aumentar sua competitividade frente ao mercado.

A hipótese foi confirmada, pois a empresa pesquisada possui uma estrutura alinhada às práticas recomendadas pela literatura.

No entanto, a empresa pode aplicar melhorias em sua estrutura para que seja ainda mais aderente como: Subordinação ao Conselho de Administração, Comitê de Auditoria ou principal executivo (CEO); Separação futura das áreas de Auditoria Interna e Controles Internos/Riscos. Esta sugestão acarretaria em maiores custos, no entanto, aprimoraria ainda mais a separação de práticas; Desenvolvimento de indicadores para mensurar a adição

de valor da Auditoria Interna *versus* o valor investido nesta área. Entende-se que desenvolver tais indicadores é uma tarefa de grande complexidade, mas a área já planeja desenvolver tais indicadores para que esteja ainda mais alinhada às boas práticas sugeridas.

Por fim, este trabalho trouxe um desenvolvimento acadêmico e profissional significativo, principalmente por demonstrar que a pesquisa pode sempre ser utilizada para a melhoria de processos dos mais variados.

A delimitação deste trabalho é o fato de ter envolvido somente uma única empresa de um único setor de atividade.

Como sugestão de novos trabalhos, destaca-se a realização de uma pesquisa mais abrangente da estrutura e práticas de auditoria interna envolvendo as empresas listadas no novo mercado da Bovespa, bem como novos estudos de casos de empresas de outros setores de atividade.

Devido ao fato de a área de Auditoria Interna ter sua importância cada vez mais destacada no mercado, pesquisar sobre esta área pode ajudar na descoberta de práticas e estruturas que possam fazer com que a Auditoria Interna realmente agregue o valor esperado às empresas que possuem tal estrutura.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M.C.. **Auditoria, um curso moderno e completo**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, 517p.

ATTIE, W.. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, 624p.

ATTIE, W.. **Auditoria interna**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, 283p.

BATISTA, D. G.. **Manual de Controle e Auditoria**. São Paulo: Saraiva, 2011, 200p.

BERGAMINI JR., S.. Controles internos como um instrumento de Governança Corporativa. **Revista do BNDES**. Rio de Janeiro, nº 24, v.24, p. 149-188, dez, 2005. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev2406.pdf>. Acesso em março de 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade: auditoria interna: NBC TI 01 e NBC PI 01**. Brasília, 2012, 11p. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Auditoria_Interna.pdf>. Acesso em fevereiro de 2015.

CORDEIRO, C. M. R.. **Auditoria interna e operacional: Fundamentos, Conceitos e Aplicações práticas**. São Paulo: Atlas, 2013, 242p.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada**. 2007, 141p. Disponível em:

<http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary_portuguese.pdf>. Acesso em abril de 2015.

CREPALDI, S.A.. **Auditoria contábil**: Teoria e Prática. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, 856p.

CRUZ, C; RIBEIRO, U.. **Metodologia Científica**: teoria e prática. 2ª ed. Rio de Janeiro: Axcel Books, 2004, 324p.

DE LUCA, M. M. *et al.* Os Mecanismos de Auditoria Evidenciados pelas Empresas Listadas nos Níveis Diferenciados de Governança Corporativa e no Novo Mercado da Bovespa. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, nº 1, v.21, p.101-130, jan/mar, 2010. Disponível em: <<http://web.face.ufmg.br/face/revista>>. Acesso em fevereiro de 2015.

DELOITTE. **Auditoria Interna no Brasil**: Função estratégica para a geração de valor nas organizações. 2015, 34p. Disponível em:< <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/risk/AuditoriaInternaBrasil2015.pdf>>. Acesso em maio de 2015.

DELOITTE. **Auditoria Interna no Brasil**: Nos fundamentos da governança e da estratégia. 2014, 28p. Disponível em:<<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/risk/PesquisaAuditoriaInternaBrasil.pdf>>. Acesso em março de 2015.

FRANCO, H.; MARRA, E.. **Auditoria contábil**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1992, 504p.

GIL, A. C.. **Estudo de Caso**. Método de Pesquisa. São Paulo: Atlas, 2009,148p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **A prática da Sustentabilidade**: Desafios vividos por agentes da Governança Corporativa. São Paulo: IBGC, 2009, 55p. Disponível em:<http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/1_Pratica_da_Sustentabilidade.pdf>. Acesso em abril de 2015.

KPMG. Risk Advisory Services. **Pesquisa de Auditoria Interna**. 2014. 15p.

MADEIRA, A. A. D.. **A importância do follow-up na auditoria interna em Portugal**. 2013, 109p. Dissertação (Mestrado em Auditoria). Instituto Politécnico de Lisboa. Lisboa. Disponível em: <<http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400>>. Acesso em maio de 2015.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M.. **Metodologia do Trabalho Científico**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, 225p.

OCDE. Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico. **Princípios da OCDE sobre o Governo das Sociedades**. Paris: OCDE, 2004, 70p. Disponível em: <<http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/33931148.pdf>>. Acesso em abril de 2015.

PIRES, J. P. F. A da S.. **Contributo da Auditoria Interna na detecção e mitigação de Riscos Empresarias**. 2010, 81p. Dissertação (Mestrado em Auditoria). Instituto Politécnico de Lisboa. Lisboa. Disponível em:<<http://repositorio.ipl.pt/bitstream>>. Acesso em maio de 2015.

RIBEIRO, O. M.; RIBEIRO, J. M.. **Auditoria Fácil**. São Paulo: Saraiva, 2011, 365p.

ROSSETTI, J. P.; ANDRADE, A.. **Governança Corporativa: Fundamentos, Desenvolvimento e Tendências**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, 596p.

SALOMÃO, J.. **Manual prático de auditoria**. Vol.1. São Paulo: Brasiliense, [s.d], 245p.

THE IIA. INSTITUTE OF THE INTERNAL AUDITOR. **Plataforma global de defesa da profissão**. 2013, 12p. Disponível em:<http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/Plataforma_Global_Defesa_da_Profissao.pdf>. Acesso em abril de 2015.