

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO-FECAP**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JUAREZ PINTO**

**AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO  
NAS ORGANIZAÇÕES: UM ESTUDO NAS EMPRESAS DO  
ESTADO DE SÃO PAULO LISTADAS NA BM&FBOVESPA**

**São Paulo**

**2012**

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO-FECAP**  
**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JUAREZ PINTO**

**AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO NAS  
ORGANIZAÇÕES: UM ESTUDO NAS EMPRESAS DO ESTADO DE  
SÃO PAULO LISTADAS NA BM&FBOVESPA**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito obrigatório para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Anísio Cândido Pereira.**

**São Paulo**

**2012**

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO - FECAP

Reitor: Prof. Edson Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ary José Rocco Júnior

Pró-Reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

#### FICHA CATALOGRÁFICA

Pinto, Juarez

P659a

Auditoria interna como instrumento de gestão nas organizações: um estudo nas empresas do Estado de São Paulo listadas na BM&FBOVESPA/ Juarez Pinto. -- São Paulo, 2012.

134 f.

Orientador: Prof. Dr. Anisio Cândido Pereira

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP – Mestrado em Ciências Contábeis

1. Auditoria interna. Empresas. 2 Governança corporativa 3 Processo decisório.

CDD 657.458

## **FOLHA DE APROVAÇÃO**

**JUAREZ PINTO**

### **AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO NAS ORGANIZAÇÕES: UM ESTUDO NAS EMPRESAS DO ESTADO DE SÃO PAULO LISTADAS NA BM&FBOVESPA**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

#### **BANCA EXAMINADORA**

---

**Professor Dr. José Carlos Marion**  
**PUC-SP – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**

---

**Professor Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP**

---

**Prof. Dr. Anisio Candido Pereira**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**  
**Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora**

**São Paulo, 06 de agosto de 2012**

## **EPIGRAFE**

**“Nunca tenha vergonha de dizer ‘não sei’: essa é uma das frases mais úteis em qualquer língua, pois, uma vez que você admite a própria ignorância, descobre que o mundo está cheio de pessoas que ficarão encantadas em ensinar-lhe tudo”.**

**Gerald e Lee Durrel**

## AGRADECIMENTOS

Ao nosso Deus, que por sua misericórdia, permitiu a minha existência e concedeu-me a oportunidade para realização de mais um objetivo de minha vida.

À minha mãe Elza (*in memoriam*) pelo exemplo de luta e dedicação à minha formação, fazendo com que os sonhos se tornassem realidade diante de todos os obstáculos da vida.

À minha esposa, às minhas filhas e aos meus netos, meus agradecimentos pelo incentivo e compreensão demonstrados durante a jornada do mestrado.

Ao meu orientador, Professor Doutor Anisio Cândido Pereira, pela sua compreensão e incentivo nos momentos de maior dificuldade indicando as rotas a serem seguidas, tornando-se praticamente coautor de vários trechos da dissertação, mercê de sua inegável competência e conhecimento dos assuntos tratados. Destaco ainda a confiança que depositou no meu trabalho de dissertação.

Aos membros da Comissão Examinadora, Professor Doutor José Carlos Marion e Professor Doutor Marcos Reinaldo Severino Peters, por aceitarem integrar a Banca Examinadora e pelas objetivas sugestões quando da realização do exame de qualificação.

Ao Professor Alexandre Garcia pela sua valiosa cooperação indicando eventos relacionados à auditoria a fim de que dados necessários ao desenvolvimento da dissertação fossem obtidos.

A todos os colegas do mestrado aos quais tive o prazer de conviver e de trocar conhecimentos sobre os vários aspectos da Ciência Contábil.

À secretaria do mestrado em Ciências Contábeis da FECAP, na pessoa de Amanda Russo Chiroto, que deu andamento, com atenção e presteza, aos pedidos de apoio administrativo.

À Vânia M. Picanço Choio, coordenadora, à bibliotecária Gisele Ferreira de Brito, à revisora Renata Gallão e demais componentes da equipe da Biblioteca Central da FECAP, pela prestimosa ajuda na orientação e disponibilização do acervo da referida biblioteca.

Às empresas do Estado de São Paulo, listadas na BM&FBOVESPA, que participaram da pesquisa.

Enfim, agradecimentos a todos que possibilitaram a realização da dissertação.

## RESUMO

Devido à evolução nas transações entre as entidades, oriunda da globalização, a auditoria interna está se afirmando e assumindo papel relevante no contexto das organizações, assessorando e apoiando a gestão. Neste cenário surge o questionamento quanto à atuação da auditoria interna tanto no aspecto técnico quanto na sua contribuição relacionada aos aspectos de gestão. Diante do exposto, o presente trabalho baseou-se na proposta da seguinte indagação: qual a percepção dos gestores sobre o papel que a auditoria interna exerce nas práticas de gestão e tomadas de decisão no âmbito das entidades/sociedades? Assim, o objetivo deste estudo foi analisar e avaliar a percepção de como os gestores de empresas do Estado de São Paulo, com ações negociadas na bolsa de valores, utilizam a auditoria interna, de maneira a evidenciar o papel por ela exercido nas práticas de gestão e tomadas de decisão nas corporações. A metodologia utilizada para o estudo foi a descritiva quantitativa, visto que se utilizou dados primários obtidos através da aplicação de questionário. Os dados coletados foram selecionados, codificados, tabulados e analisados, o que permitiu obter conclusões. Utilizou-se para o mister instrumentos matemáticos e estatísticos através de recursos computacionais. Concluiu-se que a auditoria interna, na percepção dos gestores das organizações, é uma ferramenta de apoio à gestão, auxiliando as empresas a atingirem os seus objetivos, por meio das informações fornecidas, contribuindo, com a avaliação de riscos estratégicos e fortalecimento dos sistemas de Controle Interno, para a tomada de decisões. Entendeu-se, também, que há necessidade de novos estudos para explorar o tema, inclusive com um maior número de empresas a serem pesquisadas.

Palavras chaves: Auditoria interna. Empresas. Instrumentos de gestão. Tomada de decisão.

## ABSTRACT

Because of the development in the transactions between entities arising from globalization, internal auditing is setting itself and assuming a relevant role in the context of organizations, consulting and supporting management. In this context one question arises about the actions of internal auditing in the technical aspect and in its contribution related to the management aspects. In view of this, the present work was based on a proposal from the following question: what is the perception of managers on the role that internal audit plays in management practices and decision making within the entities / companies? The objective of this study was to analyze and evaluate the perception of managers of companies in the state of São Paulo, with shares traded on the stock exchange, using the internal audit, in order to highlight the role it plays in management practices and the decision making in corporations. The methodology used for the study was quantitative descriptive since the primary data was obtained through a questionnaire. The collected data were selected, coded, tabulated and analyzed allowing to draw conclusions. Mathematical and statistical tools of computer resources were used. It was concluded that internal auditing, in the perception of managers of organizations, is a tool to support management, helping companies to achieve their objectives through the information provided, contributing to decision making through risk assessment and strengthening of strategic internal control of systems we also concluded that there is need of further studies to explore the theme, which should include a larger number of companies to be surveyed ,

Key-words: Internal auditing. Companies. Management tools. Decision-making.

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>GRÁFICO 1 – Aprovação, pelo Conselho de Administração, do planejamento anual da Auditoria Interna.....</b>	<b>70</b>
<b>GRÁFICO 2 – Participação efetiva do órgão gestor no planejamento dos trabalhos da Auditoria Interna.....</b>	<b>71</b>
<b>GRÁFICO 3 – Garantia de avaliação, pela Auditoria Independente, das práticas da Auditoria Interna.....</b>	<b>72</b>
<b>GRÁFICO 4 - Monitoramento da Auditoria Interna pelo Conselho Fiscal.....</b>	<b>73</b>
<b>GRÁFICO 5 – Número de auditores.....</b>	<b>74</b>
<b>GRÁFICO 6 - Cooperação do órgão gestor no processamento dos trabalhos da Auditoria interna.....</b>	<b>75</b>
<b>GRÁFICO 7 – Cerceamento pelo órgão gestor com relação ao alcance da Auditoria Interna.....</b>	<b>76</b>
<b>GRÁFICO 8 – As informações veiculadas pela Auditoria Interna têm influência no processo de tomada de decisão.....</b>	<b>78</b>
<b>GRÁFICO 9 – Solicitação de pareceres à Auditoria Interna pela Consultoria Interna.....</b>	<b>79</b>
<b>GRÁFICO 10- Avaliação periódica da Auditoria Interna pelo órgão gestor.....</b>	<b>80</b>
<b>GRÁFICO 11- Aprovação pelo Conselho de Administração do planejamento anual da Auditoria Interna.....</b>	<b>81</b>
<b>GRÁFICO 12- Participação efetiva do órgão gestor no planejamento dos trabalhos da Auditoria Interna.....</b>	<b>82</b>
<b>GRÁFICO 13- Garantia de avaliação pela Auditoria Independente das práticas da Auditoria Interna.....</b>	<b>83</b>
<b>GRÁFICO 14- Monitoramento da Auditoria Interna pelo Conselho Fiscal.....</b>	<b>84</b>

<b>GRÁFICO 15- Número de auditores que compõem a Auditoria Interna da empresa.....</b>	<b>85</b>
<b>GRÁFICO 16- Subordinação da Auditoria Interna.....</b>	<b>86</b>
<b>GRÁFICO 17- Influência das informações dadas pela Auditoria Interna na tomada de decisão.....</b>	<b>90</b>
<b>GRÁFICO 18- Contribuição da Auditoria Interna para aumento da responsabilidade social.....</b>	<b>91</b>
<b>GRÁFICO 19- Contribuição para a eficiência, eficácia e a economia por parte da Auditoria Interna.....</b>	<b>92</b>
<b>GRÁFICO 20- Avaliação periódica da Auditoria Interna pelo órgão gestor.....</b>	<b>93</b>

## LISTA DE QUADROS

<b>QUADRO 1 --</b>	<b>Alunos do 3º trimestre de 2010 do Mestrado em Ciências Contábeis – FECAP.....</b>	<b>66</b>
<b>QUADRO 2 -</b>	<b>Executivos de Auditoria Interna.....</b>	<b>66</b>
<b>QUADRO 3 -</b>	<b>Participação do órgão a que se reporta a Auditoria Interna em Implantação da mesma.....</b>	<b>95</b>
<b>QUADRO 4 -</b>	<b>Aprovação do planejamento anual da Auditoria Interna pelo Conselho de Administração.....</b>	<b>96</b>
<b>QUADRO 5 -</b>	<b>Participação efetiva do órgão a que se reporta a Auditoria Interna no planejamento do trabalho da referida.....</b>	<b>96</b>
<b>QUADRO 6 -</b>	<b>Órgão a que se reporta a Auditoria Interna garantiu aos auditores Independentes a avaliação, por meio de sua própria revisão, das Práticas da Auditoria Interna.....</b>	<b>96</b>
<b>QUADRO 7 -</b>	<b>Conselho Fiscal monitora a Auditoria Interna através de canais De comunicação independentes.....</b>	<b>96</b>
<b>QUADRO 8 -</b>	<b>Número de auditores que compõem a Auditoria Interna na empresa.....</b>	<b>97</b>
<b>QUADRO 9 -</b>	<b>Grau de liberdade e independência de ação concedido à Auditoria Interna para o desempenho de suas funções.....</b>	<b>97</b>
<b>QUADRO 10 -</b>	<b>Importância dada à Auditoria Interna como supervisora dos sistemas de Controle Interno e de cumprimento de normas e Procedimentos.....</b>	<b>97</b>
<b>QUADRO 11 -</b>	<b>Informações veiculadas pela Auditoria Interna têm influência no processo de tomada de decisão.....</b>	<b>98</b>
<b>QUADRO 12 -</b>	<b>Agregação de valor pela Auditoria Interna.....</b>	<b>98</b>
<b>QUADRO 13 -</b>	<b>Avaliação periódica da Auditoria Interna pelo órgão a que ela se reporta.....</b>	<b>98</b>
<b>QUADRO 14 -</b>	<b>Níveis descritivos dos testes inferenciais- Resumo.....</b>	<b>99</b>

## LISTA DE TABELAS

<b>TABELA 1 – Contadores e auditores em mercados emergentes e desenvolvidos....</b>	<b>27</b>
<b>TABELA 2 – Número de empresas listadas por país.....</b>	<b>63</b>
<b>TABELA 3 – Participação do órgão gestor na implantação da Auditoria Interna.....</b>	<b>70</b>
<b>TABELA 4 – Aprovação, pelo conselho de administração, do planejamento anual da Auditoria Interna.....</b>	<b>70</b>
<b>TABELA 5 – Participação efetiva do órgão gestor no planejamento dos trabalhos da Auditoria Interna.....</b>	<b>71</b>
<b>TABELA 6 – Garantia de avaliação, pela auditoria independente, das práticas da Auditoria Interna.....</b>	<b>72</b>
<b>TABELA 7 – Monitoramento da Auditoria Interna pelo Conselho Fiscal.....</b>	<b>73</b>
<b>TABELA 8 – Número de auditores.....</b>	<b>73</b>
<b>TABELA 9 - Adequação do número de auditores para execução dos trabalhos...</b>	<b>74</b>
<b>TABELA 10 – Suficiência de recursos disponibilizados para execução dos trabalhos.....</b>	<b>74</b>
<b>TABELA 11 – Cooperação do órgão gestor no processamento dos trabalhos da Auditoria Interna.....</b>	<b>75</b>
<b>TABELA 12 – Cerceamento pelo órgão gestor do alcance da Auditoria Interna....</b>	<b>76</b>
<b>TABELA 13 – Grau de liberdade e independência de ação da Auditoria Interna...</b>	<b>76</b>
<b>TABELA 14 – Importância da Auditoria Interna como supervisora dos sistemas de Controle Interno e cumprimento de normas e procedimentos....</b>	<b>77</b>
<b>TABELA 15 – As informações veiculadas pela Auditoria Interna têm influência no processo de tomada de decisão.....</b>	<b>77</b>
<b>TABELA 16 – Agregação de valor pela Auditoria Interna.....</b>	<b>78</b>
<b>TABELA 17 – Solicitação de pareceres à Auditoria Interna pela Consultoria Interna.....</b>	<b>79</b>
<b>TABELA 18 – Avaliação periódica da Auditoria Interna pelo órgão gestor.....</b>	<b>79</b>
<b>TABELA 19 – Função exercida pelos respondentes responsáveis pelo órgão gestor</b>	<b>81</b>
<b>TABELA 20 – Aprovação, pelo conselho de administração, do planejamento anual da Auditoria Interna.....</b>	<b>81</b>
<b>TABELA 21 – Participação efetiva do órgão gestor no planejamento dos trabalhos da Auditoria Interna.....</b>	<b>82</b>

<b>TABELA 22 – Garantia de avaliação, pela auditoria independente, das práticas de Auditoria Interna.....</b>	<b>83</b>
<b>TABELA 23 – Monitoramento da Auditoria Interna pelo Conselho Fiscal.....</b>	<b>84</b>
<b>TABELA 24 – Número de auditores que compõe a Auditoria Interna da empresa</b>	<b>84</b>
<b>TABELA 25 – Suficiência do número de auditores.....</b>	<b>85</b>
<b>TABELA 26 – Execução dos trabalhos de Auditoria Interna.....</b>	<b>85</b>
<b>TABELA 27 – Subordinação da Auditoria Interna.....</b>	<b>86</b>
<b>TABELA 28 – Participação do órgão gestor na implementação da Auditoria Interna.....</b>	<b>87</b>
<b>TABELA 29 – Áreas de atuação da Auditoria Interna.....</b>	<b>87</b>
<b>TABELA 30 – Conhecimento dos objetivos da Auditoria Interna pela empresa....</b>	<b>88</b>
<b>TABELA 31 – Aprovação e acompanhamento do plano anual da Auditoria Interna pelo órgão gestor .....</b>	<b>88</b>
<b>TABELA 32 – Manual de normas e procedimento de Auditoria Interna.....</b>	<b>88</b>
<b>TABELA 33 – Grau de liberdade e independência de ação da Auditoria Interna.....</b>	<b>89</b>
<b>TABELA 34 – Importância da Auditoria Interna na supervisão dos sistemas de controle, bem como do cumprimento de normas e procedimentos..</b>	<b>89</b>
<b>TABELA 35 – Influência das informações dadas pela da Auditoria Interna na tomada de decisão.....</b>	<b>89</b>
<b>TABELA 36 – Apontamento, pela Auditoria Interna, dos pontos fortes e pontos fracos da empresa.....</b>	<b>90</b>
<b>TABELA 37 – Contribuição da Auditoria Interna para o aumento da responsabilidade social.....</b>	<b>91</b>
<b>TABELA 38 – Minimização dos riscos da empresa pela Auditoria Interna.....</b>	<b>91</b>
<b>TABELA 39 – Contribuição para a eficiência, a eficácia, e a economia, por parte da Auditoria Interna.....</b>	<b>92</b>
<b>TABELA 40 - Agregação de valor pela Auditoria Interna.....</b>	<b>93</b>
<b>TABELA 41 – Avaliação periódica da Auditoria Interna pelo Órgão gestor</b>	<b>93</b>
<b>TABELA 42 – Satisfação da organização quanto aos resultados finais apresentados pela Auditoria Interna.....</b>	<b>94</b>

## LISTA DE FIGURAS

<b>FIGURA 1 - Modelo Resumido de Governança Corporativa – BOVESPA.....</b>	<b>45</b>
<b>FIGURA 2 - Determinação da Amostra da Pesquisa .....</b>	<b>65</b>

## SUMÁRIO

<b>1 .INTRODUÇÃO.....</b>	<b>16</b>
1.1 Questão de Pesquisa.....	20
1.2 Objetivos.....	20
1.2.1 Objetivo geral.....	20
1.2.2 Objetivos específicos.....	21
1.3 Justificativa e contribuição do estudo.....	21
1.4 Delimitação da Pesquisa.....	22
1.5 Estrutura do trabalho.....	22
<b>2. REFERENCIAL TEÓRIO.....</b>	<b>24</b>
<b>2.1 AUDITORIA INDEPENDENTE.....</b>	<b>24</b>
2.1.1 Evolução da Auditoria Independente.....	24
2.1.2 Conceito e objetivos da Auditoria Independente.....	27
2.1.3 Processo de convergência às normas internacionais .....	32
<b>2.2 AUDITORIA INTERNA .....</b>	<b>34</b>
2.2.1 Origem e evolução da Auditoria Interna .....	35
2.2.2 Conceito e objetivos da Auditoria Interna .....	35
2.2.3 Características das funções e atividades da Auditoria Interna .....	38
2.2.4 Missão .....	41
2.2.5 Importância da Auditoria Interna na Supervisão do Controle Interno .....	41
2.2.6 Valor agregado pela Auditoria Interna às empresas .....	43
2.2.6.1 Contextualização .....	43
2.2.6.2 Auditoria Interna versus Auditoria Independente .....	44
2.2.7 Auditoria no contexto da Governança Corporativa .....	44
2.2.8 Importância da Auditoria Interna na gestão das organizações .....	50
<b>2.3 CONTROLE INTERNO.....</b>	<b>52</b>

2.3.1 Conceito e objetivos do Controle Interno .....	52
2.3.2 Característica da atividade de Controle Interno .....	56
2.3.3 Supervisão do Controle Interno pela Auditoria Interna .....	58
2.3.4 Importância do Controle Interno para as empresas .....	59
3. METODOLOGIA .....	61
3.1 Tipo de pesquisa .....	61
3.2 Delimitação da pesquisa .....	62
3.3. População e amostra .....	63
3.3.1 População .....	63
3.3.2 Amostra .....	64
3.4 Escolha das estratégias e instrumento de coleta de dados.....	65
3.5 Pré-teste dos instrumentos .....	66
3.6 Instrumentos de coleta de dados .....	67
3.7 Coleta de dados .....	67
4. RESULTADOS, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS DA PESQUISA	69
4.1. Resultados da pesquisa .....	69
4.1.1 Estatística descritiva .....	69
4.1.1.1 Questionário respondido pelo Diretor/Chefe da Auditoria Interna (QD) <sup>(1)</sup> .....	69
4.1.1.2 Questionário respondido pelo órgão gestor da Auditoria Interna(QG) <sup>(2)</sup> .....	80
4.1.2 Estatística inferencial .....	94
4.1.2.1 Resultados dos testes inferenciais .....	95
4.2 Análise e interpretação dos dados .....	99
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	107
REFERÊNCIAS .....	110
APÊNDICE 1 – CARTA DE APRESENTAÇÃO .....	118
APÊNDICE 2 – QUESTIONÁRIOS .....	119

<b>Apêndice 2.1 – QD<sup>(1)</sup> – Diretor/Chefe da Auditoria da Auditoria Interna.....</b>	<b>119</b>
<b>Apêndice 2.2 – QG<sup>(2)</sup> – Órgão Gestor da Auditoria Interna.....</b>	<b>123</b>
<b>APÊNDICE 3 –TABULAÇÃO DOS DADOS APURADOS NA PESQUISA.....</b>	<b>129</b>
<b>Apêndice 3.1 – QD<sup>(1)</sup> – Questionário Diretor/Chefe da Auditoria Interna.....</b>	<b>129</b>
<b>Apêndice 3.2 – QG<sup>(2)</sup> – Questionário Órgão Gestor da Auditoria Interna .....</b>	<b>131</b>
<b>APÊNDICE 4 – LISTA DAS EMPRESAS SELECIONADAS PARA A PESQUISA</b>	<b>133</b>

## 1 INTRODUÇÃO

As publicações sobre história da auditoria no Brasil são escassas, muito embora apresentem grande desenvolvimento em muitos países no mundo. O conhecimento do desenvolvimento desta técnica contábil é de capital importância para que se possa verificar o seu progresso e incentivar os aperfeiçoamentos necessários.

Sá (2009, p. 21) relata que a auditoria surgiu há mais de 4.500 anos na Suméria, afirmando que “sua importância é reconhecida há milênios, desde a antiga Suméria. Existem provas arqueológicas de inspeções e verificações de registros realizadas entre a família real de Urukagima e o templo sacerdotal sumeriano e que datam de mais de 4.500 anos antes de Cristo”.

No Brasil, de acordo com Cruz (2008, p. 6):

As mais antigas práticas de auditoria aconteciam, em um estágio rudimentar e não convencional, no seio das civilizações indígenas e com todas as limitações e concepções de valor agregado para as pessoas e para os grupos e em outra dimensão. Os povos indígenas também adotavam, a seu modo, o controle do resultado das operações. O enfoque da auditoria como controle em função de um padrão de riqueza econômica tem subestimado a contribuição dos povos ameríndios, africanos, asiáticos e oceânicos. Felizmente, alguns pesquisadores estão adotando a busca das manifestações contábeis genuínas, independentemente de continente envolvido.

Franco e Marra (2011, p. 39) citam que “já se praticava, na Inglaterra, a auditoria das contas públicas desde 1314, conforme relata a Enciclopédia Britânica”. Oliveira L. M. et al. (2008, p. 2) informam que: “em 1314, foi criado, na Inglaterra, o cargo de auditor”. Entretanto, essa técnica contábil nos moldes atuais é recente.

O seu desenvolvimento praticamente aconteceu com o advento do Sistema Capitalista que transformou as antigas empresas familiares em sociedades abertas. Isto se deu em função da expansão do comércio e do crescimento da concorrência, que criou a necessidade de as empresas expandirem seus parques industriais e aperfeiçoarem seus métodos de produção para continuarem a existir.

Para essa mudança de paradigma era exigido um elevado volume de recursos, forçando as organizações a buscá-los no mercado, seja através de empréstimos bancários, seja através da abertura de seu capital social para novos acionistas ou sócios.

Esses novos investidores precisavam de informações para acompanhamento da situação econômico-financeira da empresa, a fim de avaliar como andavam a liquidez, a rentabilidade e a segurança de seus capitais empregados. O instrumento para essa análise era a Contabilidade através da técnica especializada de Auditoria.

Com a expansão dos negócios, gerando grande crescimento econômico-financeiro, a Administração das entidades constatou que não tinha condições de supervisionar, pessoalmente, todas as atividades da empresa, então sentiu a necessidade de regulamentar as suas atividades, criando procedimentos de controle. Entretanto, essa decisão por si só não resolveu o problema, porquanto necessitaria de acompanhamento para verificar se os controles estavam sendo observados pelos componentes da empresa.

Surgiu daí a Auditoria Interna – outra especialização da Contabilidade – que:

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 assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. (CFC-NBC-TI 01).

“A Auditoria Interna, com esta denominação específica, é uma atividade relativamente nova. A partir de 1940 é que a Auditoria Interna começou a difundir-se, principalmente entre empresas públicas americanas” (JUND, 2007, p. 28). Embora Jund (2007) mencione empresas públicas americanas, pode-se entender que se trata de *public company*, isto é, companhias abertas.

O marco da Auditoria Interna no Brasil foi a fundação da AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil, em 20 de novembro de 1960, que, segundo Almeida (2010, p. 11), tem como principal objetivo “promover o desenvolvimento da Auditoria Interna, mediante o intercâmbio de ideias, reuniões, conferências, intercâmbio com outras instituições, congressos, publicações de livros e revistas e divulgação da Auditoria Interna junto a terceiros”.

A adoção da Auditoria Interna pelas empresas, de forma mais acentuada, tem ocorrido mais recentemente devido à formação de grandes conglomerados empresariais, ao crescimento econômico do país e à globalização. Isto gera um volume muito grande de negócios e operações dentro das firmas; os gestores das empresas, pessoalmente, não têm condições de fazer o acompanhamento devido.

Desse modo, muito embora a Auditoria Interna tenha surgido de uma necessidade de melhor acompanhamento das atividades da empresa, pouco se conhece da opinião dos gestores das organizações sobre o papel que Auditoria Interna exerce na prática de gestão e tomadas de decisão das organizações.

Teixeira (2006, p. 107), pesquisadora portuguesa, na conclusão de seu estudo sobre a contribuição da Auditoria Interna para uma gestão eficaz, que envolveu 37 Diretores de Auditoria e 34 órgãos gestores de um universo de 180 empresas representativas de vários setores produtivos, menciona:

A actividade (sic) de Auditoria Interna encontra-se em plena evolução e para se adaptar às novas exigências do mercado, o desafio é deixar para trás a função antiga de “fiscalização” para assumir uma nova função, proativa, de avaliação objectiva (sic) e consultoria, auxiliando a organização a atingir os seus objetivos, melhorando a efectividade (sic) da gestão de riscos, do controlo (sic) interno e do processo de governação (sic), o que foi comprovado pelos sujeitos inquiridos.

Os escândalos corporativos nos Estados Unidos como da *Enron e da Worldcom* e a crise financeira de 2008 gerada pelos negócios de derivativos, abalaram a credibilidade da auditoria na sociedade, culminando na falência de uma das grandes empresas mundiais de auditoria, a Arthur Andersen que, de acordo com Silveira (2008, p. 11), “além da auditoria externa realizava a Auditoria Interna da *Enron*”.

O fato de a Arthur Andersen, além de realizar Auditoria Independente da Enron,, ser responsável, também, pela Auditoria Interna da empresa, repercutiu no Brasil, conforme Niero (2002), como abaixo:

Auditoria adapta-se ao mundo pós-*Enron*. A *Ernst & Young* não vai mais prestar serviços de auditoria interna no Brasil para companhias abertas nas quais atua como auditor independente (externo). A empresa é a primeira das chamadas “Cinco Grandes” de auditoria a tomar a decisão desde a quebra da Americana Enron desencadeou uma avalanche de críticas à atuação dos profissionais do setor.

A respeito da perda de credibilidade pela auditoria, Almeida (2004, p. 94) comenta que:

As diferenças de expectativas em auditoria estão presentes no dia a dia da sociedade, e, enquanto existirem, alimentarão o ambiente de crítica e de litígio contra os auditores, continuando a quebrar o elo de confiança entre estes e os utilizadores das informações financeiras. Essa questão levanta sérias preocupações uma vez que não só o trabalho como o papel do auditor está em causa, sendo também necessário ter em atenção que a credibilidade que os auditores conferem às demonstrações financeiras está em risco, e, conseqüentemente, a dos mercados financeiros.

A expectativa que a auditoria - no entendimento do autor deste trabalho tanto a externa quanto a interna - desperta nos meios empresariais é em função de seu propósito primordial que é emprestar confiabilidade aos seus usuários não só com relação às demonstrações contábeis, mas também a todas as atividades da organização. Sobre o trabalho do auditor não pode pairar qualquer dúvida.

A diferença de expectativa mencionada por Almeida (2004) muitas vezes é gerada pelo fato de que inicialmente a auditoria não era entendida na acepção atual. Não lhe era exigida publicidade. Era apenas um contrato entre partes interessadas, isto é, empresa e auditor, surtindo efeito apenas entre eles. A finalidade principal da auditoria era a detecção de fraudes.

A respeito da perda de credibilidade pela auditoria, Pereira e Nascimento (2005, p. 46) analisam que os erros e fraudes cometidos contra as empresas:

Têm impacto na sociedade, pois com a globalização da economia, os mercados financeiros deixaram de ser regionais e passaram a ser mundiais. Dessa forma, se uma empresa comete irregularidades em seus demonstrativos contábeis publicados nos Estados Unidos, por exemplo, o reflexo será verificado em todos os países nos quais essa companhia tenha investimentos

Neste cenário, os autores concluem “que a presença das auditorias é de grande relevância, pois os auditores se envolvem justamente na garantia da fidedignidade e correção das diversas operações das empresas.”

Carvalho e Pinho (2004, p. 23) mencionam que:

A crise de credibilidade das auditorias vivenciadas não só no Brasil, mas também em países como Estados Unidos e Inglaterra, e o ambiente global, impõem aos auditores independentes uma oportunidade de revisão da forma de condução da sua atividade e de suas principais posturas

Almeida (2002, p.30) relata que:

Nas décadas de 70 e 80, o exercício da actividade (sic) profissional da auditoria começou a ser questionada pela sociedade, quer quanto à sua finalidade, quer quanto à sua utilidade pública. Esta polémica, que envolve ainda hoje a auditoria, alcança uma maior intensidade nos países anglo-saxônicos e menos noutros países, precisamente naqueles países possuidores de uma maior experiência no campo da auditoria, para quem a auto regulação profissional implicou um nível superior de exigência social e onde a detecção de fraude tem sido um dos principais objetivos exigidos à auditoria. Com efeito, a questão da fiabilidade das auditorias e da responsabilidade profissional dos auditores é fruto de sucessão de determinados escândalos financeiros que foram o detonante da contestação cada vez mais profunda, matizada, em termos de área geográfica, com graus de intensidade diferentes.

O autor afirma que a questão da confiança das auditorias, tanto interna quanto externa, e da responsabilidade profissional dos auditores é fruto de determinados escândalos como os ocorridos e mais recentemente divulgados pela imprensa, pela maneira que se deram as fraudes, a partir de 2008, tanto nos Estados Unidos (*Lehman Brothers*), quanto no Brasil (Banco Pan Americano) impactando a sociedade no sentido de criar dúvidas quanto à atividade de auditoria.

Teixeira (2006, p. 8) comenta que:

Os Estados Unidos são o principal mercado de auditoria mundial e nele se concentram as principais firmas de auditoria mundial denominadas *big-four*. Todos conhecemos o grande volume de litígios entre investidores e auditores. A responsabilidade do auditor é cobrada permanentemente e, muitas vezes, até de forma abusiva.

Continuando a reflexão sobre a credibilidade tem-se que a *International Federation of Accounts (IFAC)* e o *Financial Accounting Standards Board (FASB)*, ao analisarem a crise da Ásia e da Rússia comprovaram a falta de consistência das demonstrações financeiras o que denota que alguma falha das auditorias – interna e externa – pode ter ocorrido.

Considerando o que até aqui foi exposto e levando em conta outros autores que serão abordados durante a evolução do presente trabalho, a pesquisa se desenvolveu no sentido de buscar detectar a contribuição da Auditoria Interna para a gestão, bem como o seu reconhecimento por parte das entidades/sociedades.

## 1.1 Questão da Pesquisa

A sociedade tem se deparado com inúmeros escândalos financeiros envolvendo de certo modo a Auditoria Interna. A insatisfação da sociedade está registrada no noticiário da imprensa que mostra, em determinadas situações, anomalias atribuídas à Auditoria Interna. Tais acontecimentos trazem descrédito ao trabalho realizado pelos auditores, pois são narrados de forma a mostrar negligência, desleixo e falta de supervisão no trabalho.

Neste cenário, surge o questionamento quanto ao desempenho da Auditoria Interna tanto no aspecto técnico quanto à sua contribuição relacionada com os aspectos de gestão.

Diante do exposto, o presente trabalho baseou-se na resposta da seguinte indagação: **Qual a percepção dos gestores sobre o papel que a Auditoria Interna exerce nas práticas de gestão e tomadas de decisão no âmbito das entidades/sociedades?**

## 1.2. Objetivos

Objetivos são atendimentos de metas. Apresentam-se a seguir o objetivo geral e os específicos que são detalhamentos do objetivo geral.

### 1.2.1 Objetivo Geral

O estudo visa analisar e avaliar a percepção de como os gestores de empresas do Estado de São Paulo, com ações negociadas na bolsa de valores, utilizam a Auditoria Interna, de maneira a evidenciar o papel por ela exercido nas práticas de gestão e tomadas de decisão nas corporações.

### 1.2.2 Objetivos específicos

A fim de se obter resposta para questão, foram eleitos os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar contribuições que possam ser prestadas pela Auditoria Interna aos gestores das entidades;
- b) avaliar o reconhecimento por parte dos gestores das entidades em relação à Auditoria Interna.

### 1.3. Justificativa e contribuição do estudo

Conforme já mencionado, os escândalos envolvendo a auditoria como um todo – interna e externa - têm despertado insatisfação da comunidade empresarial, como se pode observar nos noticiários da imprensa que têm mostrado que em certas situações houve falhas por parte da auditoria, o que causa descrédito para a atividade.

Neste cenário surge o questionamento quanto ao aspecto técnico bem como quanto à contribuição da Auditoria Interna para a gestão.

São escassas as pesquisas acadêmicas sobre o papel que a Auditoria Interna exerce na prática de gestão e tomada de decisões nas organizações. Conforme citado anteriormente, Oliveira L.M. et al. (2008, p. 85) noticiam que:

dois professores nos Estados Unidos, Michael W. Maher e Remachandran Ramanan desenvolveram pesquisa junto a 57 companhias na tentativa de verificar se realmente a Auditoria Interna contribui para a melhoria do desempenho gerencial dos demais executivos [...] suas conclusões são que, apesar das dificuldades de quantificar os benefícios trazidos pela Auditoria Interna, a contribuição desse departamento é bastante positiva para a eficácia e eficiência gerencial das organizações

Outra pesquisa sobre o assunto, também já mencionado, com a denominação de “O contributo da Auditoria Interna para uma gestão eficaz” foi realizada pela pesquisadora portuguesa Teixeira (2006), cujo resultado é analisado em sua dissertação de mestrado.

Murcia e Borba (2008, p. 31) a respeito da escassez de pesquisa no âmbito nacional, especificamente na área de contabilidade, se pronunciam dizendo que “o conhecimento científico tem-se disseminado de maneira lenta”. Para Cardoso et al. (2005, p. 43) “os autores nacionais da área contábil apresentam uma produção menor em relação à produção internacional, e também inferior à dos seus pares em outras áreas da administração e finanças”.

Diante do exposto, e considerando a escassez, de pesquisa acadêmica sobre Auditoria Interna, inclusive no Brasil, principalmente sobre sua contribuição para a tomada de decisões, justifica-se o presente trabalho.

A pesquisa visa despertar nos auditores a reflexão sobre a contribuição da Auditoria Interna na tomada de decisões nas organizações fazendo com que haja maior credibilidade para esta área da atividade das ciências contábeis. No meio acadêmico espera-se que sirva de inspiração para outras pesquisas sobre temas abordando Auditoria Interna, dada a sua pouca exploração.

#### **1.4 Delimitação da Pesquisa**

Fatores delimitadores da pesquisa:

a) não há obrigatoriedade da existência da Auditoria Interna em todas as sociedades/entidades;

b) a pesquisa abrangeu somente empresas não financeiras do Estado de São Paulo, com ações negociadas na bolsa de valores de São Paulo, excluindo-se destas as empresas de telefonia, saneamento, energia e gás pelo fato de essas empresas prestarem serviços de necessidades básicas da população tendo como foco administrativo outros parâmetros.

#### **1.5 Estrutura do Trabalho.**

A estrutura é que dá sustentação ao desenvolvimento do trabalho. Marconi e Lakatos (2010, p. 198) ensinam que “em pesquisa nada se faz ao acaso. Desde a escolha do tema, fixação dos objetivos, determinação da metodologia, coleta de dados, sua análise e interpretação para a elaboração do relatório final tudo é previsto no projeto de pesquisa”. Portanto, considerando a necessidade e característica da pesquisa, este trabalho está estruturado em cinco capítulos, acrescidos dos apêndices.

No Capítulo 1, considerou-se a introdução do trabalho contextualizando o assunto e apresentando o problema e os objetivos da pesquisa, a justificativa e contribuição do estudo, a delimitação da pesquisa e como está estruturado o trabalho.

No Capítulo 2, considerando que a Auditoria Interna e a auditoria independente se complementam, o referencial teórico abordou a auditoria independente com foco em sua evolução no Brasil, conceito e objetivos, e o processo de convergência às normas internacionais. A Auditoria Interna quanto à sua origem e evolução, conceito e objetivos, características das funções e atividades, missão, importância na supervisão do Controle

Interno, valor agregado às empresas, bem como o seu contexto na governança corporativa e importância na gestão das organizações. Além das auditorias, considerando o seu efeito sobre estas organizações e o fornecimento de dados para a tomada de decisões, o referencial teórico abordou o Controle Interno quanto ao conceito e objetivos, características da atividade, supervisão pela Auditoria Interna, e importância para as empresas.

O Capítulo 3 tratou dos aspectos metodológicos da pesquisa realizada.

O Capítulo 4 cuidou da análise, interpretação e resultado dos dados coletados na pesquisa.

No Capítulo 5 abordou as considerações finais do trabalho.

## 2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

A Auditoria Interna, por se tratar de processo de acompanhamento das atividades contábeis e financeiras das empresas, experimentou durante a sua trajetória modificações passando de apenas conferente dos registros contábeis para detecção de erros e fraudes ao estágio em que se encontra atualmente, qual seja, o de prevenção e orientação. A sua aplicação evoluiu para outras atividades das entidades, tais como sistemas, gestão ambiental e mais recentemente as atividades empresarias via internet; entretanto, ainda há um longo caminho a percorrer.

Considerando a complementaridade existente entre a Auditoria Interna e a Auditoria Independente, o presente referencial teórico aborda também a Auditoria Independente. Além das auditorias, o referencial teórico trata também do controle interno, considerando o seu efeito e o fornecimento de dados para a tomada de decisões.

### 2.1 AUDITORIA INDEPENDENTE

A auditoria independente tem como escopo principal os aspectos contábeis e financeiros da empresa visando o atendimento dos usuários externos - investidores, credores, agências reguladoras e o público em geral – os quais necessitam de informações fidedignas para proceder a uma avaliação da entidade. No entender de Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p. 9):

Os contadores externos credenciados prestam serviços para diferentes segmentos locais, mas o mais importante é o público, representado por investidores, credores, funcionários, entre outros, que tomam decisões com base em informações financeiras e operacionais sobre uma empresa ou alguma outra entidade. Esta função demanda o mais alto nível de competência técnica, ausência de parcialidade na aferição da fidedignidade de demonstrações financeiras e preocupação com a integridade do processo de divulgação

#### 2.1.1 Evolução da Auditoria Independente

O acirramento da competitividade entre as empresas no mundo advindo do fenômeno globalização faz com que cada dia mais haja a necessidade de informações uniformes e confiáveis. Onde buscá-las? Na contabilidade, pois esta detém, neste ramo do conhecimento, a capacidade de analisar e registrar todos os atos e fatos administrativos para manter os usuários internos e externos informados a respeito da gestão da empresa.

A Contabilidade, na acepção de Cunha, Silveira e Dorow (2008, p. 4)

Busca, por meio da apreensão, da qualificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressa tanto em termos físicos quanto monetários. Estabelece ainda que a confiabilidade nas demonstrações contábeis seja o que o usuário dessas informações utiliza para buscar suas decisões. A confiabilidade fundamenta-se na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo. A completeza diz respeito à amplitude de todos os elementos relevantes e significativos sobre o que pretende revelar ou divulgar, como transações, previsões análises, demonstrações, juízos e outros elementos.

Neste contexto é que se insere a Auditoria Independente – uma especialização da Contabilidade – que, de acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 31), “envolve 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 os Princípios Contábeis geralmente aceitos”.

O AICPA, ao conceituar as normas de auditoria, na Seção 150, item 1, da (*Standard on Auditing Statement 1 – SAS 1* (Exposição de Normas de Auditoria nº 1) declara que as normas de auditoria diferem dos procedimentos, naquilo que os “procedimentos” se relacionam com atos a serem praticados, enquanto que as “normas” tratam das medidas de qualidade na execução desses atos e dos objetivos a serem alcançados com o uso dos procedimentos adotados. As normas de auditoria, assim diferenciadas dos procedimentos de auditoria, dizem não apenas as qualidades profissionais do auditor, mas também a sua avaliação pessoal do exame efetuado e do parecer emitido. (ANTUNES, 1998, p. 16)

A história da auditoria no Brasil não guarda muitos registros sendo que de acordo com Ricardino e Carvalho (2004, p. 24)

A primeira evidência concreta da atividade no país pode ser observada no Decreto nº 2935, de 16 de junho de 1862, que aprovava a reorganização da Cia. De Navegação por Vapor – *Bahiana – Anonyma*. Aquela época, tanto o empreendimento quanto seus estatutos deveriam ser aprovados por lei. O capítulo XVII, do referido estatuto, denominado “Dos Autores”, dispõe:

§ 114 – Eles [os auditores] serão designados pela primeira assembléia ordinária de cada ano.

§ 116 – Eles examinarão as contas da Cia. De acordo com as presentes[...].

Os próprios autores desconhecem a existência dos registros sobre os trabalhos executados ou o conteúdo da opinião expressada sobre as contas da empresa.

Tem-se como primeiro parecer de auditoria conhecido, emitido em território brasileiro, o balanço da São Paulo *Tramway Light & Power Co.*, relativo ao período compreendido entre junho de 1889 e 31 de dezembro de 1902, certificado pelos auditores canadenses *Clarkson & Cross – atual Ernest Young* (RICARDINO; CARVALHO, 2004, p. 24).

Segundo Franco e Marra (2011, p. 45), referindo-se ao efetivo exercício da atividade de contador como profissional liberal, na qual se incluía a função de auditor independente, “ pouca coisa existia no Brasil antes de 1931, a não ser os escritórios estrangeiros de auditores, todos de origem inglesa”.

A auditoria independente (externa) no Brasil começou a ter sustentação a partir da Lei 4728, de 14 de julho de 1965, que disciplinou os mercados financeiros e de capitais e estabeleceu medidas para seu desenvolvimento, nichos esses que, pela sua importância e volume de negócios, exigiam mais atenção e acompanhamento de suas transações para segurança dos investidores.

Nesta esteira de sustentação o Banco Central do Brasil – BACEN, emitiu a Resolução 220, em 10 de maio de 1972, e as Circulares nº 178 e 179, em 11 de maio de 1972 , as quais criaram normas de registro de auditores independentes, normas gerais de auditoria e princípios e normas de contabilidade. Posteriormente, em 07 de dezembro de 1976, foi promulgada a Lei nº 6.385 criando a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, e instituindo a obrigatoriedade de somente as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes registrados em tal Comissão poderem auditar as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de valores mobiliários.

Pode-se afirmar que a consolidação definitiva ocorreu em 15 de dezembro de 1976 com a Lei nº 6404, conhecida como Lei das Sociedades Anônimas, que foi regulamentada pelo Decreto-Lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977, o qual faz adaptação da legislação do imposto de renda à referida lei. A Lei nº 6404, em consonância com a Lei 6385, determinou a obrigatoriedade de as demonstrações financeiras ou contábeis das empresas de capital aberto, que tinham ações negociadas na bolsa de valores, serem auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários.

Embora as atitudes governamentais, mencionadas anteriormente, tenham tido boa receptividade e se tornado um marco para a auditoria independente, no entender de Pinho (2001, p. 1), “ as distorções da sistemática impositiva conduziram à interpretação equivocada acerca do papel da auditoria, reduzindo-o à condição de mera atestação de Demonstrações Contábeis”.

Pinho (2001, p. 23) ao se pronunciar a respeito do caminho que vem norteando a auditoria assim se expressa:

Depreende-se que a evolução sistematizada da auditoria tenha ocorrido, principalmente no Brasil, sob a égide do poder público e dos organismos de classe, denotando muito mais o aperfeiçoamento, sob aspecto legal e normatizador, que exatamente técnico [...] a dinâmica dos negócios tem impactado os profissionais e empresas de Auditoria, levando-os a incrementar novas tecnologias não só informacionais, bem como mercadológicas e de gestão empresarial

A Lei nº 11638, de 28 de dezembro de 2007, com as alterações advindas da Lei 11941, de 27 de maio de 2009, estendeu às demais empresas de grande porte (ativo total maior que R\$ 240 milhões ou receita bruta superior R\$ 300 milhões) de capital fechado a obrigatoriedade de serem auditadas por auditores independentes.

## 2.1.2 Conceito e Objetivos da Auditoria Independente

O conceito de auditoria evoluiu mais acentuadamente a partir do século XX em função do desenvolvimento econômico experimentado pela sociedade mundial, bem como pelos novos objetivos que lhe foram acrescentados.

Para que esse conceito possa continuar a evoluir é necessário que haja profissionais suficientes para o estudo, a análise e a revisão dos constructos. Neste ponto, conforme demonstra o quadro a seguir, citado por Niyama (2010, p. 28), o Brasil fica a dever.

**TABELA 1 - Contadores e auditores em mercados emergentes e desenvolvidos**

Mercados Emergentes	Número de Auditores por 100.000 habitantes	Mercados Desenvolvidos	Número de auditores por 100.000 habitantes
Chile	87	Nova Zelândia	550
Argentina	71	Austrália	539
Malásia	48	Grã-Bretanha	352
África do Sul	35	Canadá	350
Filipinas	31	Cingapura	273
Taiwan	17	Irlanda	262
México	15	EUA	168
Polônia	14	Hong Kong	110
Grécia	12	Itália	110
Zimbábue	11	Dinamarca	106
Índia	9	Suíça	53
Sri Lanka	9	Holanda	52
Nigéria	8	França	45
Coreia do Sul	7	Suécia	41
Tailândia	5	Bélgica	38
Colômbia	2	Alemanha	26
Indonésia	2	Espanha	18
Paquistão	2	Finlândia	10
<b>Brasil</b>	1	Japão	10

Fonte: Niyama (2010, p. 28)

A situação brasileira, espelhada na Tabela 1, não experimentou grande evolução, com relação ao número de auditores por 100.000 habitantes, visto que, conforme foi informado ao autor, em *e-mail* de 30.01.2012, pelo Conselho Federal de Contabilidade, havia 3025 auditores independentes inscritos no CNAI – Cadastro Nacional de Auditores Independentes. Confrontando este número com a população brasileira apurada pelo censo de 2010 que era de 190.732.694 habitantes o país apresenta o coeficiente de 1,586 auditor por 100.000 habitantes.

No entender de Pinho (2001, p. 1) a auditoria independente:

Voltada sempre para o usuário externo se limitou, ao longo dos anos, aos aspectos contábeis, financeiros e operacionais da instituição auditada, na perspectiva de que as Demonstrações Contábeis atenderiam unicamente às necessidades de informação do investidor. Desta forma, criou para o cliente uma relação custo-benefício relativamente desfavorável, haja vista que o produto do trabalho não poderia ser utilizado como ferramenta na tomada de decisões de outra natureza.

Inicialmente a auditoria se limitava à conferência dos registros contábeis a fim de verificar a sua exatidão e se conferiam com os documentos apresentados, estava focada em detectar erros e fraudes. Evoluiu até alcançar o estágio atual que é a prevenção e a orientação.

Sá (2009, p. 25) menciona que:

A tendência moderna representa uma evolução relativa que primitivamente se atribuía à auditoria de que se limitava ao campo de simples verificação; o conceito hoje é dinâmico e prossegue em evolução, atribuindo-se à auditoria outras importantes funções, abrangendo todo o organismo da empresa e da sua administração. Mas, segundo ainda a trajetória dinâmica que se imprimiu à própria doutrina da Contabilidade, a técnica da auditoria vai ainda além e passa ao regime da orientação, da interpretação e até da previsão de fatos, segundo evidenciam os melhores estudos sobre o assunto.

A evolução é sentida através da definição dada por Attie (2009, p. 5) ao dizer que “a auditoria é uma especialização contábil voltada para testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Fica claro que o auditor não irá apenas conferir, mas terá que testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial para emitir sua opinião. Deve-se entender que eficácia significa ter alcançado os objetivos e eficiência que dizer que os objetivos foram alcançados utilizando o mínimo de recursos possíveis. Assim, tem-se que a opinião deverá expressar se a entidade está sendo eficiente e eficaz na consecução de seus objetivos. De acordo com Antunes (2006, p. 81):

Opinar sobre algo envolve, inerentemente, os riscos de acertar ou errar. No caso de auditores independentes, esse risco se traduz na manifestação, através de um parecer, sobre se as demonstrações contábeis de uma entidade representam adequadamente, em todos os seus aspectos relevantes, a posição patrimonial e

financeira dessa, o resultado das suas operações, as mutações do seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, ou não. Para poder expressar uma opinião, os auditores necessitam coligir um conjunto de informações (evidências), que considerem apropriado e suficiente e que consiga mitigar, a nível aceitável, todas as incertezas que decorrem de um processo de avaliação de fatos e eventos, expressos sob formato de elementos contábeis, tais como: ativo, passivo receitas, despesas etc.

Para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, na acepção de Franco e Marra (2011, p. 26) a contabilidade utiliza-se também de uma técnica que lhe é própria, a auditoria que:

Consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações independentes e internas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada, de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade de maneira uniforme.

Na conceituação acima se vê a preocupação com a evidenciação, isto é a preocupação com qualidade das informações contábeis, uma vez que chama a atenção para os princípios fundamentais e as normas de contabilidade.

Pinho (2007), ao se pronunciar a respeito do conceito exposto por Franco e Marra (2011), acha-o muito vinculado à auditoria de demonstrações contábeis, entretanto ressalva que o mesmo não pode ser interpretado de forma limitada. Argumenta que o exame de auditoria não se restringe somente aos registros contábeis, mas ultrapassa esses limites considerando todas as fontes de informação a fim de confirmar os respectivos assentamentos, tendo como base norteadora os princípios fundamentais da contabilidade.

Oliveira L. M. et al. (2008, p. 1) conceituam a auditoria independente dizendo:

É a técnica contábil que visa obter elementos de convicção que permitam julgar se as Demonstrações Contábeis de uma entidade, bem como os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e refletem adequadamente a situação econômico financeira do patrimônio, os resultados do período examinado e as demais situações e informações nelas demonstradas e constantes das notas explicativas.

A definição acima demonstra de forma irrefutável o estágio em que se encontra a auditoria, isto é, aponta para a evidenciação de forma clara quando menciona inclusive as notas explicativas. Mostra a função opinativa da auditoria.

No entendimento de Franco e Marra (2011, p. 31) o objeto da auditoria é:

O conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. A auditoria pode ter por objeto, inclusive, fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio

administrado, cuja informação mereça confiança, desde que tais informações possam ser admitidas como seguras pela evidência ou por indícios convincentes.

Ilustra a assertiva de que a auditoria pode ter por objeto fatos não registrados documentalmente, informações obtidas fora da empresa, tais como as referentes à confirmação de saldos bancários, contas de terceiros, etc. Assim, temos, no entendimento de Franco e Marra (2011, p. 31) que “a finalidade da auditoria é a confirmação dos registros contábeis, mesmo que baseados em informações confiáveis relatadas por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio das empresas, e consequentes demonstrações contábeis”.

Na acepção de Motta (1988, p. 15) a auditoria é:

Um exame científico e sistemático dos livros, contas, comprovantes e outros registros financeiros de uma companhia com o propósito de determinar a integridade do sistema de controle contábil, das demonstrações financeiras, bem como o resultado das operações e assessorar a companhia no aprimoramento dos controles internos, contábeis e administrativos.

Para Attie (2009, p. 6) a “atividade da auditoria é fundamentalmente crítica, voltada às regras em vigor por força das normas implantadas para o controle do patrimônio, testando sua atividade e cerceando as possibilidades de riscos e erros”.

Jund (2007, p. 27) declara que a auditoria “é uma técnica autônoma entre as técnicas da Ciência Contábil, razão pela qual tem objeto perfeitamente identificado e definido, sendo este não apenas único, mas também múltiplo”.

O Conselho Federal de Contabilidade, em seu pronunciamento NBC – T – 11, revogado pela NBC TA 200, de 27 de novembro de 2009, definia auditoria independente do seguinte modo:

A Auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, à legislação específica.

Pela definição do Conselho Federal de Contabilidade – CFC - vê-se que o objetivo da auditoria das demonstrações contábeis é a emissão do parecer, tendo, como se vê caráter opinativo.

Attie (2009, p. 11) realça que:

O objetivo do exame normal de auditoria das demonstrações contábeis é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas, e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações, as mutações do seu patrimônio líquido e as origens e aplicação de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

Para o auditor o objetivo principal da auditoria é certificar-se, através dos exames efetuados, de que são verdadeiras as demonstrações contábeis que lhe foram apresentadas para a formação de sua convicção. Os exames são embasados em critérios e procedimentos geradores de provas concretas a fim de dar segurança para que sejam atestados como corretos os valores constantes das demonstrações contábeis e que os referidos valores estão isentos de erros e fraudes.

Os aludidos procedimentos aplicados em uma auditoria e a extensão de sua aplicação para Attie (2009, p. 11) “são determinados pelo julgamento do auditor que deve considerar a natureza e os problemas da empresa e observar a qualidade e eficiência de seus processos contábeis e seus controles internos”.

Antunes (1998, p. 6) explica que:

Em razão do extenso trabalho de pesquisa e elaboração de regras e procedimentos de auditoria que o IFAC e o AICPA desenvolveram ao longo do tempo, aliado ao fato de atuarem em países de vastos recursos econômicos e que lideram esforços mundiais de desenvolvimento tecnológico em quase todas as áreas do conhecimento humano, é cabível esperar que as normas internacionais de auditoria possuam maior riqueza de detalhes acerca da condução dos trabalhos e de abordagem de riscos da auditoria de sistemas de Controle internos. Tal detalhamento pode ser traduzido no fornecimento de um conjunto de procedimentos técnicos que possam orientar os auditores independentes no Brasil e no mundo, para avaliarem tais sistemas de controles das entidades e os riscos que incorrem nas auditorias das demonstrações contábeis.

Almeida (2010, p. 34-35) coloca que “os procedimentos de auditoria representam um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações financeiras. Destaca: contagem física, confirmação com terceiros, conferência de cálculos, inspeção de documentos”.

NBC TA 200, de 27.11.2009, elaborada de acordo com sua equivalência internacional ISA 200 no item 3, especifica que:

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isto é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião.

Complementando a caracterização acima do objetivo da auditoria, a NBC TA 200, envia o leitor ao seu item A1, o qual esclarece que:

A opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis trata de determinar se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em

conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Tal opinião é comum a todas as auditorias de demonstrações contábeis. A opinião do auditor, portanto, não assegura, por exemplo, a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com a qual a administração conduziu os negócios da entidade. Em algumas situações, porém, lei e regulamento aplicáveis podem exigir que o auditor fornecesse opinião sobre outros assuntos específicos, tais como a eficácia do Controle interno ou a compatibilidade de um relatório separado da administração junto com as demonstrações contábeis. Embora as NBC TAS incluam exigências e orientação em relação a tais assuntos na medida em que sejam relevantes para a formação de uma opinião sobre as demonstrações contábeis, seria exigido que o auditor empreendesse trabalho adicional se tivesse responsabilidades adicionais no fornecimento de tais opiniões.

Pinho (2007, p. 43) identifica como o principal objetivo da auditoria “opinar acerca da fidedignidade das Demonstrações Contábeis, consoante aos Princípios Fundamentais da contabilidade através da emissão de um parecer”.

Já que emitir a opinião sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis é o objetivo principal da auditoria, cabe ao auditor, no exercício de suas funções, mensurar a adequação e a confiabilidade dos elementos analisados para formar sua opinião utilizando a ferramenta apropriada representada pelos Princípios Fundamentais da Contabilidade os quais têm como objeto o patrimônio da sociedade

### **2.1.3 Processo de convergência às normas internacionais**

Considerando a globalização da economia, que gerou a necessidade de as informações contábeis serem divulgadas de maneira uniforme, a fim de facilitar a compreensão e análise por parte dos investidores globais, tornou-se inviável a convivência de diferentes normas contábeis e de auditoria neste universo tão diversificado. As demonstrações contábeis, embora sejam parecidas entre os diversos países, registram diferenças causadas por enfoques econômicos, sociais e legais. Também os princípios contábeis se desenvolveram durante as suas existências atendendo às necessidades de usuários diversos, ou mesmo para atender a regulamentos fiscais dos países. Assim, a convergência das normas contábeis e de auditoria a moldes internacionais tornou-se quase que obrigatória.

Assim, depois de o projeto de lei ter transitado desde 1999 no congresso nacional, foi promulgada a Lei 11638, de 28 de dezembro 2007, que sofreu adaptações da Lei 11941, de 27 de maio de 2009. As referidas leis revogaram e alteraram artigos da lei 6404, de 15 de dezembro de 1976. A lei 11638 alterou parte do artigo 177 da lei 6404, a fim de introduzir determinação no sentido de que as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, alusivas às demonstrações financeiras, deveriam ser “elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários”.

Para a área da auditoria independente, conforme já mencionado, o ponto importante da referida lei foi a obrigatoriedade de as demais sociedades de grande porte de capital fechado (sociedades com ativo total maior do que R\$ 240 milhões ou receita bruta superior a R\$ 300 milhões) serem auditadas por auditores independentes.

Para viabilizar a convergência o CFC - Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 1103, de 28 de setembro de 2007, com a alteração procedida pela Resolução CFC nº 1105, de 18 de outubro de 2007, criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. O Comitê contava, no início, com a participação do CFC; Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON; CVM - Comissão de Valores Mobiliários ; BACEN – Banco Central do Brasil.

O Comitê foi criado com o objetivo de contribuir para o desenvolvimento do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resultasse em maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

O Comitê tinha como atribuição identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das normas contábeis e de auditoria, às normas internacionais. Tal convergência foi feita a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade (editadas pelo CFC) e dos Pronunciamentos de Contabilidade e Auditoria (editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e IBRACON), bem como de assuntos regulatórios no Brasil, com vistas ao seu alinhamento às Normas Internacionais de Contabilidade (emitidas pelo IASB), às Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração (emitidas pelo IFAC), e às melhores práticas internacionais em matéria regulatória.

As novas normas técnicas de auditoria das demonstrações financeiras entraram em vigor com relação aos exercícios iniciados em ou a partir de 01 de janeiro de 2010 com encerramento em ou depois de 31 de dezembro de 2010. As auditorias das demonstrações financeiras não se aplicam às demonstrações intermediárias antes de 31 de dezembro de 2010.

A classificação das normas de auditoria independente está dividida resumidamente em seções:

Seção 200 – Princípios Gerais e Responsabilidades;

Seção 300 e Seção 400 – Avaliação dos Riscos e Respostas aos Riscos Avaliados;

Seção 500 – Evidência de Auditoria;

Seção 600 – Utilização do Trabalho de Outros;

Seção 700 – Conclusão da Auditoria e Emissão de Relatórios;

Seção 800 – Áreas Específicas.

Destaca-se que com essas novas normas de auditoria (NBC TA 700) o parecer do auditor, utilizado anteriormente para emitir a sua opinião, passou a denominar-se Relatório do(s) Auditor(es) Independente(s).

As numerações das seções anteriores correlacionam-se com as do mesmo número nas normas internacionais. Exemplificando, a seção 200 corresponde a ISA (*International Standard on Auditing*) e assim por diante. Essa identificação facilita a comunicação interpaises.

Ressalte-se que cada uma das normas constantes daquelas seções especifica o seu objetivo, as definições de seus termos e respectiva aplicação, e os requisitos para essa aplicação.

Além destas normas, foram editadas as NBC TR 2400 – Trabalhos de Revisão das Demonstrações Contábeis e NBC TR 2410 – Revisão de Demonstrações Contábeis Executadas pelo Auditor Independente da entidade. Elas são aplicáveis às revisões de informações trimestrais, cujos relatórios são emitidos em ou a partir do primeiro trimestre de 2011.

## **2.2. AUDITORIA INTERNA**

Com as transformações experimentadas pelo mundo empresarial advindas da revolução industrial e consequente consolidação do capitalismo, houve o aumento da competitividade entre as empresas, obrigando os administradores a tomarem decisões com mais segurança a fim de não só manterem seus negócios, como incrementá-los de maneira sustentável. Para consecução desses objetivos, fez-se necessário o aperfeiçoamento dos seus métodos de gestão.

A Auditoria Interna insere-se neste cenário por se tratar de importante ferramenta à disposição dos gestores das entidades e dos investidores, visto que é executada de forma permanente com o objetivo de apoiar os administradores no acompanhamento e vigilância das atividades planejadas, tanto na área produtiva quanto financeira, avaliando e recomendando

melhorias com relação aos pontos fracos encontrados, objetivando acrescentar valor à entidade.

### **2.2.1 Origem e evolução da Auditoria Interna**

Conforme mencionado anteriormente, a Auditoria Interna tem sua origem na expansão dos negócios que geraram, inicialmente, a necessidade de melhor acompanhamento dos controles internos os quais, por si só, não davam segurança aos administradores que não dispunham de tempo para a sua supervisão, visto que a auditoria externa cuidava basicamente do exame das demonstrações contábeis. Oliveira L. M et al. (2008, p. 81) dizem que a origem da Auditoria Interna “remonta desde a antiguidade, com o surgimento do comércio entre os povos”.

Com sua utilização mais acentuada, em virtude do crescimento vertiginoso experimentado pela economia mundial, a auditoria evoluiu para o patamar em que se encontra hoje que é de avaliação e assessoramento da administração, não se limitando somente ao Controle Interno, mas avaliando inclusive as políticas exaradas no plano estratégico da empresa.

Para Oliveira L.M. et al. (2008, p. 82), além das tradicionais tarefas para as quais foi criada, a Auditoria Interna tem “a função de servir, também, como órgão orientador para os gestores de alto nível e para os proprietários do capital”. Esta evolução está clara na alteração havida na própria definição de auditoria interna dada pelo IIA- Instituto dos Auditores Internos conforme será tratado mais adiante neste trabalho.

### **2.2.2 Conceito e objetivos da Auditoria Interna**

Considerando a diversificação da aplicabilidade da Auditoria Interna no seio das entidades, sua conceituação é difícil. Mesmo assim pode-se citar conceito emitido pela AUDIBRA (1991, p. 33) que menciona o seguinte:

A Auditoria Interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas, em relação às atribuições e aos planos, às metas, aos objetivos, e às políticas definidas para as mesmas.

Deve-se entender que eficácia significa ter alcançado os objetivos e eficiência quer dizer que os objetivos foram alcançados utilizando o mínimo de recursos possíveis. Assim, a opinião deverá expressar se a entidade está sendo eficiente e eficaz na consecução de seus objetivos.

No entendimento de Vasconcelos e Pereira (2004, p. 69-70) têm-se que:

O alcance do binômio eficiência – eficácia é função da visão que os titulares da organização têm do trabalho de Auditoria Interna [...] O auditor interno, em nosso entendimento, deve acompanhar e buscar compreender esta dinâmica e seus efeitos sobre o status econômico financeiro. Assim sendo, defendemos ser este profissional o mais apto a sinalizar os riscos potenciais à descontinuidade organizacional (anomalias operacionais), ou seja, caberia a ele, com base em nosso ângulo de análise, este assessoramento diretor. Nosso argumento maior repousa na seguinte premissa: o auditor interno pode acenar com informações diretivas e valiosas com base em seus dados históricos e entrosamento com a empresa.

A NBC TI 01, nova denominação da NBC T 12, do CFC caracteriza as atribuições da Auditoria Interna quando define que:

A Auditoria Interna está estruturada em procedimentos com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para não conformidades apontadas nos relatórios.

A definição explicita a Auditoria Interna como órgão de assessoria aos gestores das entidades, com finalidade de agregar valor através do fornecimento de subsídios para o aperfeiçoamento dos processos de gestão.

A Auditoria Interna, desenvolvendo estritamente atividade de assessoramento à diretoria:

É destituída de responsabilidade ou autoridade para determinar mudanças organizacionais, de sistemas e de rotinas ou procedimentos. Limita sua atuação à apresentação de informações, sugestões ou recomendações, substanciadas nos fatores relatados e levados ao conhecimento das áreas envolvidas [...] é uma atividade de avaliação independente dentro da organização, constituindo-se em um controle gerencial que funciona através do exame e avaliação da adequação e eficácia de outros controles [...] os sistemas de controle não se limitam a promover a consecução dos objetivos contábeis e financeiros, mas englobam os planos da organização e todos os métodos de avaliação, para proteger seus ativos; verificar a exatidão e fidedignidade de suas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais; promover a eficiência e eficácia operacional e estimular a observância de normas e diretrizes da administração. (AUDIBRA 1991, p. 34-40).

Oliveira L. M. et al. (2008, p. 2) nominam a Auditoria Interna como: “o instrumento de controle administrativo e de verificação sistemática da eficácia e eficiência das atividades operacionais”.

O Instituto dos Auditores Internos, de acordo com Oliveira L. M. et al. (2008, p. 81), classifica as funções da Auditoria Interna como:

Funções com independência de atuação, criadas dentro da organização para examinar e avaliar suas atividades, como contribuição para a empresa. O objetivo da auditoria é assistir aos gestores da organização, compartilhando com suas responsabilidades e operando de acordo com as políticas estabelecidas pela gerência e junta de diretores.

A independência a que o Instituto se refere está ligada à liberdade para investigar, selecionar e executar as atividades, exercendo o papel de assessoramento, não cabendo tomar decisões no âmbito gerencial, apenas fazer recomendações. Essa independência ainda é um dilema na Auditoria Interna, pois o auditor interno é empregado da empresa; muitas das vezes é olhado com certa desconfiança pelos demais integrantes do quadro de pessoal da entidade.

Para Moraes (2008, p. 3) espera-se que a Auditoria Interna seja, principalmente,

Uma ferramenta de apoio à gestão de topo e que ajude a organização a alcançar os seus objetivos. O objetivo principal da atividade de Auditoria Interna funciona como um “sócio estratégico da gestão”, que lhe permita servir de assessor e consultor da mesma na identificação dos riscos e propor possíveis estratégias de acção (sic) que permitam à instituição melhor desempenho do sector (sic) econômico.

Cabe à Auditoria Interna demonstrar aos administradores que tem condições de ajudá-los a atingir seus objetivos identificando e auxiliando na solução dos problemas. Para que isso ocorra, segundo Franco e Reis (2004, p. 969), é necessário:

1. Ter acesso irrestrito ao universo da empresa;
2. Fazer exames regulares dos seguimentos da empresa para averiguação da efetividade do cumprimento das suas funções de planejamento, contabilização, custódia e controle;
3. Reportar prontamente ao pessoal que precisa ser informado sobre os resultados dos exames praticados pela auditoria; e
4. Corrigir condições apontadas como deficientes até que se atinja disposição satisfatória.

Pereira e Nascimento (2005, p. 47) constata com relação à auditoria “que em decorrência do medo de ser tachada como uma função ‘policialesca’ tem-se dado menos ênfase não só ao estudo de ferramentas que auxiliem na detecção das fraudes nas empresas em que atua, como também qual a melhor forma de evidenciar os erros descobertos”.

“A Auditoria Interna, enquanto órgão de assessoramento da alta administração, desenvolve atividades e desempenha papéis que às vezes são confundidos com fiscalização interna da organização na busca de identificação de fraudes e erros nas operações” (MENDES, 1996, p. 9).

As atividades de apuração de irregularidades, de fraudes e desvios não estão explicitamente no entendimento do CFC – NBC TI 01 – quando diz que:

A auditoria 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 assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Todavia, por extensão do entendimento dos termos exames, análises e avaliações, pode-se projetar o entendimento, visto que o resultado dos exames, das análises e das avaliações é que dirão se ocorreram irregularidades, fraudes ou desvios.

Para Morais (2008, p. 3)

O objectivo (sic) principal da actividade (sic) de Auditoria Interna funciona como um “sócio estratégico da gestão”, que lhe permita servir de assessor e consultor da mesma na identificação de riscos e propor possíveis estratégias de acção (sic) que permitam à instituição melhor desempenho dentro do sector económico.

Segundo Mendes (1996, p. 9) o objetivo da Auditoria Interna, em especial, é “a formação de opinião a respeito de critérios, procedimentos, métodos e quantificação, racionalização de custos e fornecer subsídios para que as decisões da alta administração sejam embasadas em informações seguras”. Assim, seu objetivo não está ligado à apuração de irregularidades, porém está intimamente atado ao fornecimento de informações seguras aos administradores das entidades para a tomada de decisões.

“O conceito de auditoria, numa perspectiva social, corresponde a um exame efetuado por uma pessoa independente que compara os objetivos a que a organização se propõe atingir com as realizações e relata os resultados” (ALMEIDA, 2002, p. 37).

As decisões a serem tomadas pelos gestores dependem sempre de uma boa informação, isto é, que os informes sejam precisos e tempestivos. Para que a Auditoria Interna possa ser útil neste sentido faz-se necessário conhecer toda a estrutura da empresa, ou seja, conhecer o que se vai auditar. Vasconcelos e Pereira (2004, p. 76) assim se posicionam:

Preliminar à tomada de decisão, faz-se mister perceber e entender as ineficiências da estrutura organização. Fluxos de informações extensos, emaranhados e complexos não mais atendem aos anseios do gestor, pelo contrário, enfraquecem a sistemática de controle operacional interno. Necessário torna-se, então, para estas empresas, o apoio tecnológico da Auditoria Interna, posto que responde a esta lacuna da gestão que ainda impregna muitas organizações nos dias atuais.

A Auditoria Interna é um instrumento de controle administrativo e de verificação sistemática da eficácia e eficiência das atividades ocupacionais na empresa. Avalia os controles internos da entidade e seus processos administrativos e operacionais, analisando as falhas e os riscos envolvidos. O trabalho da Auditoria Interna visa proteger os ativos da empresa contra fraudes, desvios e desfalques.

### **2.2.3 Características das funções e atividades da Auditoria Interna**

A função da Auditoria Interna é apresentada através de vários conceitos emitidos pelos estudiosos com diferentes características de suas funções e atividades as quais

convergem para o objetivo final que é agregar valor às entidades, através de avaliações e assessoramentos aos gestores, como se nota nas manifestações expostas nesta parte do trabalho.

A postura moderna da Auditoria Interna para Mendes (1996, p.9) é a de que ela deve ser “uma assessoria, altamente qualificada, na qual a administração superior se vale para ter uma visão sistemática da sua organização. Deve ser uma unidade comprometida com os resultados finais a serem alcançados”.

“A Auditoria Interna é uma atividade profissional que exige independência prática, visualização panorâmica e objetividade ao analisar uma empresa e apresentação de soluções para os problemas detectados nessa entidade” (FRANCO; REIS, 2004, p. 971).

Motta (1988, p. 16) menciona que a Auditoria Interna é “processada por um (ou mais) funcionários de assessoria da empresa. Presta serviços que auxiliem a alta administração da empresa a desincumbir-se adequadamente de suas responsabilidades”.

Para Franco e Marra (2011, p. 219) a Auditoria Interna é “aquela exercida por funcionário da própria empresa (sic). Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional”.

De conformidade com o pensamento da AUDIBRA (1991, p. 34) “ a independência da Auditoria Interna visa a que possa desincumbir-se das responsabilidades, atribuições e tarefas atribuídas por normas, atos, decisões e solicitações dos Colegiados e autoridades integrantes da diretoria da entidade”.

Devido às suas atribuições de avaliar os controles, políticas e procedimentos, em muitas empresas a Auditoria Interna passou a ser vista mais como uma atitude policial, isto, é a de apurar irregularidades, fraudes, desvios e apontar os infratores para uma punição. Nada obstante a evolução da Auditoria Interna algum resquício dessa concepção ainda existe.

Há autores, dentre eles Carvalho e Pinho (2004, p. 24) e Vasconcelos e Pereira (2004, p. 68), que entendem que a auditoria tem caráter opinativo, justificando, assim, os pressupostos de qualificação técnica e atributos pessoais exigidos do auditor, bem como o elevado nível de exigência dos usuários e a necessidade de agregação de valor para os clientes.

A função da Auditoria Interna na organização é de revisar, avaliar e produzir relatórios contendo informações sobre todas as atividades da entidade para auxiliar o gestor

nas suas tomadas de decisão. A Auditoria Interna executa uma tarefa que os acionistas gostariam de fazer a fim de estarem sempre a par de como os seus investimentos na empresa estão sendo geridos.

Para Pereira e Nascimento (2005, p. 48) a Auditoria Interna “é uma especialização contábil voltada à garantia de qualidade, transparência e segurança dos controles internos implantados com o fim de salvaguardar o patrimônio dos acionistas, cuja estrutura está diretamente ligada ao setor interno da empresa auditada”.

Santos (2007, p. 2) chama a atenção para os destaques de autores e pesquisadores com relação à Auditoria Interna quando assim se expressa:

A Auditoria Interna como técnica contábil tem sido destacada pelos autores e pesquisadores da área como instrumento para garantir a maximização e qualidade dos resultados organizacionais. Especial destaque pode ser o fato de que a Auditoria Interna visa assessorar a parte administrativa e tem provado que transparência e exatidão das demonstrações econômico-financeiras, e de um fluxo de informações constantes e de rápidos resultados minimizam ou até mesmo, em alguns casos, extinguem possíveis dolos que aterrorizam as atividades da organização.

Cabe à Auditoria Interna auditar empresas, órgãos, planos, projetos, sistemas, processos, informações, registros, operações, funções, atividades, fundos e programas da organização, atuando indistintamente sobre os setores da administração.

Assim, torna-se necessário que a Auditoria Interna, diuturnamente, acompanhe a evolução das empresas elevando a importância de sua contribuição através de evoluções e adaptações de suas atividades visando a satisfação das necessidades das sociedades as quais se transformam constantemente e em grande velocidade, buscando cumprir os seus objetivos

Vasconcelos e Pereira (2004, p. 70) ressaltam de forma categórica que:

O exercício da Auditoria Interna não é uma commodity. Não é um serviço consumível muito menos um mero dente da engrenagem. Trata-se de um potencial agregador de valor. Pode o auditor interno, por exemplo, avaliar as relações organizacionais que venham a afetar o operacional, a compatibilidade cargo-qualificação, apontar resultados, sugerir programas de treinamentos (criteriosamente definidos), sinalizar ineficiências e indicadores padrões e medidas de desempenhos. A Auditoria Interna, em nosso entendimento, é a tecnologia mais apta a receber tais atribuições porque sua aplicação faculta uma cobertura sistêmica do objeto sobre o qual desenvolve trabalho, a organização como um todo.

A caracterização retro mencionada demonstra de forma clara o quão é valiosa a função Auditoria Interna quando do exercício pleno de suas atividades.

#### 2.2.4 Missão

A missão traduz os requisitos básicos da Auditoria Interna para cumprir os seus encargos. A Auditoria Interna, de acordo com a AUDIBRA (1991, p. 40), tem por missão básica, assessorar a Administração no desempenho de suas funções e responsabilidades, através do exame da:

- a) Adequação e eficácia dos controles;
- b) Integridade e confiabilidade das informações e registros;
- c) Integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos e da sua efetiva utilização;
- d) Eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização dos recursos, dos procedimentos e métodos para salvaguarda dos ativos e a comprovação de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos; e
- e) Compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos.

Ao cumprir a sua missão a Auditoria Interna estará contribuindo para que a empresa atinja seus objetivos, uma vez que assessorando os gestores, em todos os níveis da administração, com recomendações sobre todas as atividades da organização, irá, necessariamente, criar valores para a entidade.

#### 2.2.5 Importância da Auditoria Interna na supervisão do Controle Interno

A importância da Auditoria Interna na supervisão está baseada no fato de que o Controle Interno necessita de acompanhamento e os gestores das sociedades, pessoalmente, não têm condições de fazê-lo.

“A Auditoria Interna eficaz é um controle organizacional que pode assegurar à administração que os objetivos genéricos de Controle Interno estejam sendo alcançados” (MIGLIAVACCA, 2004, p. 46). As normas da Auditoria Interna devem atender os objetivos seguintes:

- Avaliação de controles operacionais e financeiros, e controle eficiente a custo compatível (benefício maior que o custo);
- Integração adequada com a auditoria externa;
- Verificação do cumprimento das políticas e recomendações à administração da empresa;
- Salvaguarda de ativos, impedimento ou detecção de fraude, roubo ou uso indiscriminado de recursos da empresa;
- Avaliação da exatidão, confiabilidade e integridade dos dados administrativos desenvolvidos dentro da organização;
- Avaliação da qualidade do desempenho administrativo, incluindo eficiência e economia da administração na utilização de recursos e eficiência em atingir os objetivos propostos;
- Recomendações de aperfeiçoamentos operacionais.

Migliavacca (2004, p. 47) diz que a Auditoria Interna moderna tem evoluído para “o conceito de *management oriented*, onde ela tem uma maior participação de assessorar a administração na gestão da empresa”.

“A Auditoria Interna nas organizações se constitui num controle especial destinado a assegurar que todos os demais controles funcionem adequadamente, segundo os melhores padrões” (NASCIMENTO, 1997, p. 17).

Para Jund (2007, p. 28) as novas concepções de gestão empresarial veem na Auditoria Interna “um importante aliado para a revisão das operações desenvolvidas pelas áreas operacionais e de apoio, além de, com base no exame minucioso das rotinas e procedimentos internos, avaliar a eficiência e a eficácia do funcionamento dos sistemas de Controle Interno da empresa”.

Sá (2009, p. 469) leciona que:

A Auditoria Interna é um órgão de controle que possuindo máxima liberdade deve acompanhar os comportamentos da atividade empresarial ou institucional, visando basicamente: confiabilidade interna dos sistemas de controle; confiabilidade interna dos registros contábeis; confiabilidade interna dos informes; avaliação da eficácia das funções patrimoniais. Tais objetivos, diante de uma metodologia própria, visam assegurar à administração a proteção contra erros, fraudes, desvios, desperdícios e outros riscos que ameaçam a riqueza administrativa.

A Auditoria Interna tem a função de verificar de forma sistemática os sistemas de Controle Interno e garantir de forma objetiva que os processos de gestão de risco estejam em conformidade com os parâmetros da organização, isto é, os riscos existentes são conhecidos e aceitáveis sob a ótica do acionista.

De conformidade com Teixeira (2006, p. 29) atualmente considera-se que:

A Auditoria Interna deve atuar em toda a hierarquia da organização, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos colocados à disposição, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão de recursos. Conforme Marques, (1999, p.13): “a finalidade principal da Auditoria Interna é a de assessorar e apoiar a gestão, quanto à organização e funcionamento e ao controle (sic) estratégico e operacional das diferentes atividades da organização, através das suas avaliações independentes no âmbito das auditorias que realiza e de sua prestação de serviços/assessoria ao conselho de administração ou equivalente e demais gestores do topo”

A Auditoria Interna, ao permear todos os departamento e setores da empresa, inclusive a alta administração, está apta a prestar apoio aos gestores, inclusive fazendo recomendações tempestivas.

## 2.2.6 Valor agregado pela Auditoria Interna às empresas

Situar o que é agregar valor é de suma importância para que se possa analisar a contribuição da Auditoria Interna para a gestão das entidades. A interpretação de valor, no presente estudo, não se limita somente aos aspectos financeiros, é mais abrangente, visto que inclui os aspectos humano e material.

Então, agregar valor é o aproveitamento da totalidade de interesses, dentro e fora da empresa, que resulte em ganhos, que poderão ser financeiros, materiais e humanos, os quais irão auxiliar os gestores no cumprimento de seus objetivos.

### 2.2.6.1 Contextualização

Pela própria evolução da definição da Auditoria Interna nota-se a sua transformação no sentido de incluir em sua performance a agregação de valor às organizações.

O IIA- *Institute of Internal Auditors* assim definia, até 1985, a Auditoria Interna: “ é uma função independente de avaliação, estabelecida em uma organização para examinar e avaliar suas atividades como um serviço para a organização” (tradução: AUDIBRA, 2010, p. 7).

Atualmente, o referido Instituto apresenta a seguinte definição para Auditoria Interna:

É uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle e governança corporativa. (tradução: AUDIBRA, 2010, p.8)

Nota-se que a definição vigente manteve a avaliação e acrescentou os conceitos de objetividade, consultoria, de valorizar e melhorar as operações de uma organização, ajudar a organização a cumprir seus objetivos, o conceito de melhoria da gestão de riscos, controles e governança corporativa. Esses adendos transformam a Auditoria Interna em um parceiro fundamental da gestão com o objetivo de adicionar valor à organização.

A Auditoria Interna agrega valor à organização participando continuamente do processo de melhoria da gestão, recomendando a utilização de meios necessários ao aprimoramento dos trabalhos. Dentre esses meios destaca-se a informatização dos processos através da utilização de *software* visando facilitar o manuseio de dados e a eliminação de

papéis gerando, conseqüentemente, a redução de custos e facilitando a gestão de dados, além da melhora na execução, supervisão e controle dos processos.

A racionalização de serviços, visando a redução de custos, conforme o porte da empresa e tendo em conta a relação custo-benefício e a utilização das ferramentas da Tecnologia da Informação – TI, acelera o processo de gestão, proporcionando o alcance dos objetivos e, em consequência, agrega valor à entidade.

A eficiência da auditoria é primordial para a agregação de valor às empresas. Essa eficiência se apoia:

- 1- No cumprimento dos objetivos – o que representa atingir as metas programadas;
- 2- Na pró-atividade - que é trabalhar de modo a antecipar os problemas, ou seja, procurar definir onde se encontram os riscos e apresentar à gestão caminhos para minimizá-los ou mesmo eliminá-los. Não ser reativo;
- 3- Na rapidez – isto é, ser tempestivo na apresentação dos trabalhos.

Essa eficiência só será alcançada através dos atributos pessoais e qualificação técnica dos auditores.

#### **2.2.6.2 Auditoria Interna versus Auditoria Independente**

A existência de uma boa e atuante Auditoria Interna na empresa pode representar, em si mesma, um valor agregado, considerando que seu trabalho pode reduzir de forma preponderante o valor que será cobrado pela Auditoria Independente, em função da menor quantidade de horas que poderia vir a ser aplicada em seus procedimentos de auditoria.

#### **2.2.7 Auditoria no contexto da Governança Corporativa**

A necessidade de as entidades adotarem melhores práticas de gestão tem sido objeto de debates nos meios empresariais e acadêmicos diante das fraudes corporativas que geraram as crises financeiras contemporâneas, situação esta já mencionada anteriormente neste trabalho. Estas práticas envolvem um melhor relacionamento entre todos os atores do mercado global. É o papel que a governança corporativa está assumindo ao procurar fazer com que o relacionamento entre todas as partes envolvidas sejam mais transparentes quanto possível. Essa transparência diminui os conflitos de interesse em jogo nas entidades.

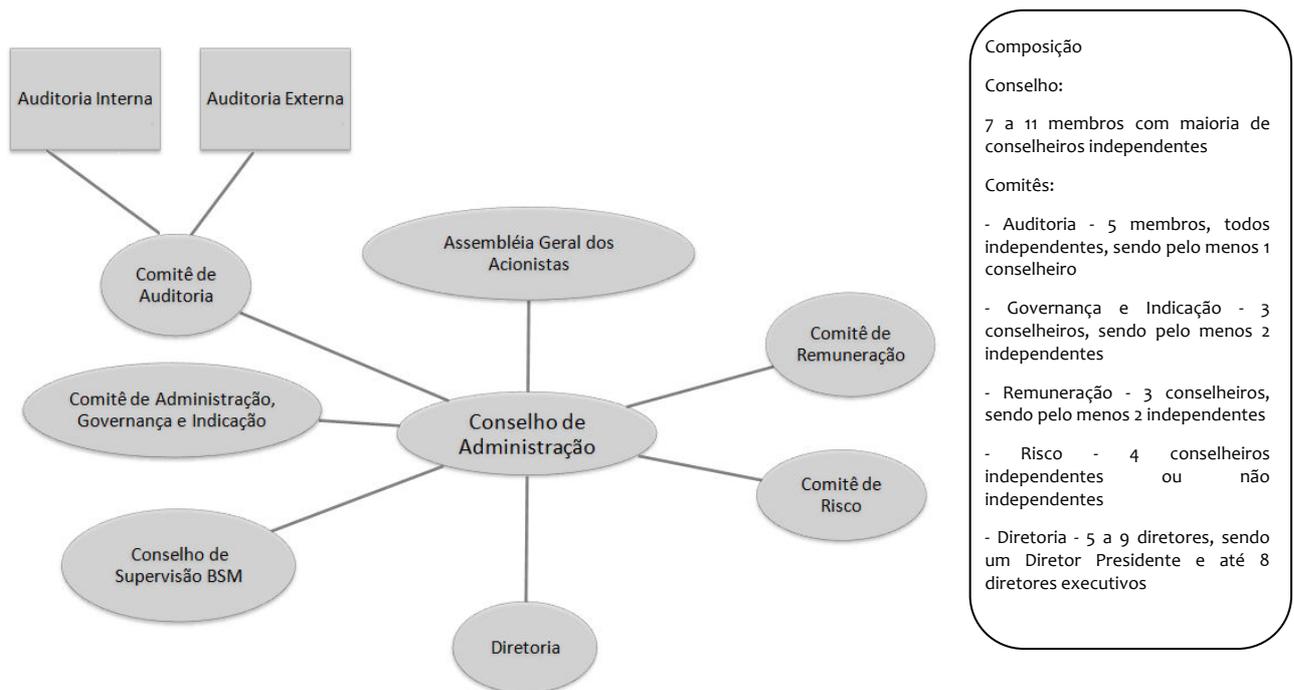
Sobre esses conflitos de interesse, Lopes e Martins (2007, p. 28) lecionam que:

A teoria econômica clássica assume que as firmas atuam de forma racional e sempre otimizando o lucro econômico no longo do tempo. Dentro dessa perspectiva, as empresas possuem sempre um único gestor, que normalmente é considerado como sendo o principal acionista. Nesse sentido, não existem conflitos de interesse na gestão da firma clássica. O surgimento da corporação moderna com propriedade

separada da gestão criou a possibilidade para que conflitos de interesse pudessem surgir entre acionistas e administradores mesmo entre os próprios administradores.

A governança corporativa procura definir meios para evitar o abuso de poder por parte dos administradores. Monitora a relação entre a administração e os acionistas minimizando as desigualdades existentes entre esses agentes.

Para o IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2010, p. 19) a Governança Corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, Conselho de Administração, Diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de Governança convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade. São princípios básicos da Governança Corporativa: transparência, equidade, prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade Corporativa.



**FIGURA 1 - Modelo Resumido de Governança Corporativa BOVESPA**

Fonte: Adaptado de Silva (2010, p. 76)

A propósito da Governança Corporativa Rossetti e Andrade (2011, p. 18) consideram-na um bom sistema de governança “ao contribuir para os resultados corporativos tornem-se menos voláteis, aumentando a confiança dos investidores, fortalecendo o mercado de capitais como fator coadjuvante do crescimento econômico”.

A CVM (2002, p. 1) define a Governança corporativa como o conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital. A análise das práticas de governança corporativa aplicadas ao mercado de capitais envolve, principalmente: transparência, equidade de tratamento dos acionistas e prestação de contas.

Para Siffert Filho (1998, p. 2) a governança corporativa diz respeito “aos sistemas de controle e monitoramento estabelecidos pelos acionistas controladores de uma determinada empresa ou corporação de tal modo que os administradores tomem suas decisões sobre a alocação dos recursos de acordo com o interesse dos proprietários.”

Nas definições citadas destaca-se a preocupação com o relacionamento entre Acionistas, Conselho de Administração, Diretoria e órgão de controle, tendo como princípios básicos: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa. Essa preocupação fica expressa quando mantém o Conselho de Administração independente da Diretoria Executiva, constituindo o órgão em verdadeiro representante dos acionistas o que de certo modo ajuda na transparência e equidade de tratamento, tanto para os acionistas majoritários, quanto para os acionistas minoritários, facilitando de certo modo a captação de investimentos visto que os investidores têm representatividade na sociedade.

A governança corporativa, ao procurar alinhar interesses com finalidade de preservar e aprimorar o valor da organização, defende que os recursos da entidade sejam aplicados de maneira eficiente, minimizando riscos e maximizando os resultados tanto financeiros como econômicos.

A Auditoria Interna e a auditoria independente constituem-se importantes instrumentos para que a Governança Corporativa converta os princípios em recomendações objetivas e contribuam para que os valores implícitos nos princípios sejam observados.

Com relação à auditoria independente a sua importância está explícita quando o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC dedica o capítulo 4 à auditoria independente (2010, p. 59) e diz que toda organização deve ter suas demonstrações financeiras auditadas por auditor externo independente. Sua atribuição básica é verificar se as demonstrações financeiras refletem adequadamente a realidade da sociedade. Especifica, ainda, que os auditores independentes devem reportar-se ao comitê de auditoria e, na falta deste, diretamente ao Conselho de Administração nos seguintes pontos: discussão das principais políticas contábeis; deficiências relevantes e falhas significativas nos controles e

procedimentos internos; tratamentos contábeis alternativos; casos de discordâncias com a Diretoria; avaliação de riscos e análise de possibilidade de fraudes.

Conforme já mencionado neste trabalho, para o auditor, o objetivo principal da auditoria é certificar-se, através dos exames efetuados, de que são verdadeiras as demonstrações contábeis que lhe foram apresentadas para a formação de sua convicção. Os exames são embasados em critérios e procedimentos geradores de provas concretas, a fim de dar segurança para que sejam atestados como corretos os valores constantes das demonstrações contábeis e que os referidos valores estejam isentos de fraudes e erros.

Importante ressaltar com relação à auditoria independente que os auditores, em benefício de sua independência, devem ser contratados por período predefinido, podendo ser recontratados após avaliação formal e documentada, recontração esta efetuada pelo Comitê de Auditoria e/ou Conselho de Administração, depois de análise de sua independência e desempenho, observadas as normas profissionais, legislação e os regulamentos em vigor. Recomenda-se que a eventual renovação com a firma de auditoria, após prazo máximo de 5 anos, seja submetida à aprovação da maioria dos sócios presentes em Assembleia Geral (IBGC, 2010, p. 60).

A independência a que se refere o IBGC é a liberdade para investigar, selecionar e executar as atividades sem constrangimentos.

Para Slomski et al. (2008, p. 23) a Auditoria Externa como mecanismo de governança é:

Responsável por atestar se as informações constantes das demonstrações financeiras representam, consistentemente, a realidade da empresa. O código das Melhores Práticas de Governança do IBGC (2004) diz que: “toda sociedade deve ter auditoria independente, pois se trata de um agente de Governança Corporativa de grande importância para todas as partes interessadas, uma vez que sua atribuição básica é verificar se as demonstrações financeiras refletem adequadamente a realidade da sociedade. Portanto, as empresas que contratam auditorias externas com reputação de competência estão na verdade, emitindo um sinal de transparência ao mercado e reduzindo a assimetria informacional entre gestores e investidores.

Com relação à Auditoria Interna o Código do IBGC reconhece a sua importância, entretanto não determina que as entidades que não a possuem apresentem o motivo de sua ausência. Mas nos capítulos relativos ao Conselho de Administração e ao Conselho Fiscal realça aspectos da Auditoria Interna, destacando a sua responsabilidade quando diz que a Auditoria Interna tem a responsabilidade de monitorar e avaliar a adequação do ambiente de Controle Interno e das normas e procedimentos estabelecidos pela gestão. Cabe a esses auditores atuar proativamente na recomendação do aperfeiçoamento dos controles, das

normas e dos procedimentos, em consonância com as melhores práticas de mercado. (IBGC, 2010, p. 47).

Demonstrando que a Auditoria Interna é um agente importante, o IBGC (2010, p. 48) aponta que a gestão da organização e, particularmente, o diretor-presidente são diretamente beneficiados pela melhoria do ambiente de Controle Interno decorrente de uma atuação ativa da Auditoria Interna. Além disso, diz que este órgão não deve apenas apontar irregularidades, mas perseguir a melhoria de processos e práticas a partir do aperfeiçoamento do ambiente de controle. Seu trabalho dever estar perfeitamente alinhado com a estratégia da organização.

É interessante notar que o IBGC atribui à Auditoria Interna a responsabilidade de monitorar e avaliar a adequação do ambiente de Controle Interno e das normas e procedimentos estabelecidos pela gestão o que pode trazer a compreensão de que essas atribuições agora não são apenas de supervisão, mas monitoramento e avaliação com foco mais abrangente, isto é, apontar riscos que prejudiquem a gestão.

Outros aspectos relevantes referenciados pelo Código do IBGC:

- a. A Auditoria Interna deve reportar-se ao Comitê de Auditoria ou, na falta deste, ao Conselho de Administração. Nas empresas em que não houver Conselho de Administração, a Auditoria Interna deve reportar-se aos sócios, de forma a garantir independência em relação à gestão;
- b. O Conselho de Administração também deve aprovar o planejamento anual, analisar os resultados e monitorar a implementação das recomendações apresentadas pela Auditoria Interna;
- c. Recomenda-se a participação efetiva do Comitê de Auditoria e do Conselho de Administração no planejamento dos trabalhos de Auditoria Interna;
- d. O Comitê de Auditoria deve garantir que a Auditoria Interna desempenhe a contento o seu papel e que os auditores independentes avaliem, por meio de sua própria revisão, as práticas da diretoria e da Auditoria Interna;
- e. O Conselho Fiscal deve acompanhar o trabalho da Auditoria Interna, em cooperação com o Comitê de Auditoria;
- f. O Conselho de Administração poderá determinar a existência de canais de comunicação entre a Auditoria Interna e o Conselho Fiscal, como forma de garantir o monitoramento independente de todas as atividades da organização.

Barros (2007, p. 141) informa que a NYSE - Bolsa de Valores de Nova York, demonstrando reconhecer a importância da Auditoria Interna como um componente essencial da governança corporativa, instituiu em 2002 a obrigatoriedade de todas as companhias nela listadas contarem com uma unidade de Auditoria Interna em funcionamento.

A Auditoria Interna como atividade de monitoramento contribui para a governança corporativa reduzindo o conflito de agência ao limitar as ações do agente que, por ter o conhecimento de que as atividades da empresa estão sendo monitoradas, ficará mais atento para não usar os interesses da firma em proveito próprio.

A Auditoria Interna tem papel estratégico nas entidades, pois tem como finalidade agregar valor ao resultado da organização apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos de gerenciamento de riscos, do Controle Interno e da governança corporativa.

Com relação Governança Corporativa o IIA – *Internanational Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* - (Standard – 2110 – p. 11) estipula que a atividade de Auditoria Interna deve avaliar e fazer recomendações apropriadas para melhorar o processo de governança em sua realização dos seguintes objetivos:

- Promover a ética e valores apropriados dentro da organização;
- Assegurar a gestão do desempenho organizacional eficaz e prestação de contas;
- Comunicar de informações de risco e de controle para áreas apropriadas da organização;
- Coordenar as atividades de comunicação e informação entre o conselho, os auditores externos e internos, e de gestão.

O *Standard* 2.110-A1 prescreve que a atividade de Auditoria Interna deve avaliar o projeto, a implementação e a eficácia da organização de ética relacionados com os objetivos, programas e atividades.

O *Standard* 2110-A2 determina que a atividade de Auditoria Interna deve avaliar se a governança de tecnologia da informação da organização apoia os objetivos e estratégias da organização.

Vê-se pela recomendação do IIA que a Auditoria Interna agora tem como foco a avaliação do sistema de Controle Interno até a ótica de risco. A propósito do foco em risco, Rossetti e Andrade (2011, p. 272) escrevem que “ o *empowerment* da Auditoria Interna com foco em risco atribui-lhe um papel relevante no ambiente de governança, em atuação sinérgica com o Conselho Fiscal, com a Auditoria Independente e com o Comitê de Auditoria”.

A Auditoria trabalha de forma sistemática e disciplinada, com base em padrões e métodos ancorados em normas. Ao atuar de acordo com os padrões estabelecidos pelo IIA, a Auditoria Interna desempenha importante papel junto à administração da empresa, oferecendo informações úteis aos gestores, contribuindo para a consecução dos objetivos da organização e promovendo o fortalecimento da governança corporativa (DE LUCA et al., 2010, p. 117).

As ações preventivas e corretivas da Auditoria Interna, associadas às metas de governança corporativa, garantem a eficácia e a eficiência dos controles internos, que são considerados mecanismos de defesa contra as ameaças do sistema de gestão.(DE LUCA et al., 2010, p. 117).

Slomski et al. (2008, p. 22) colocam que a importância da Auditoria Interna como parte da estrutura de governança “envolve a responsabilidade pela eficiência e eficácia dos sistemas de controles internos, objetivando a integridade, a transparência e confiança nas informações e operações eliminando atividades que não agregam valor à empresa”

Na pesquisa levada a efeito por Barbosa et al. (2009, p. 1) verificou-se que a influência da auditoria, tanto interna como externa, possui alinhamento com as boas práticas de governança corporativa.

A Auditoria Interna, por permear todas as atividades da empresa, é um instrumento de real valor para a transparência e integridade das informações sobre a gestão da entidade, além de dar maior credibilidade aos informes emitidos, satisfazendo, assim, os objetivos da Governança Corporativa.

### **2.2.8 A importância da Auditoria Interna na gestão das organizações**

A Auditoria Interna, ao monitorar e avaliar a adequação do ambiente de controles internos, bem como das normas e procedimentos implantados pelos administradores, torna-se uma aliada importante dos gestores das sociedades. É uma ferramenta que, segundo Santos (2007, p. 9), “desempenha um papel de grande relevância, ajudando eliminar desperdícios, simplificar tarefas, apoiar a gestão e transmitir informações aos administradores sobre o desenvolvimento das atividades executadas”.

Vasconcelos e Pereira (2004, p. 66) entendem que:

A importância da Auditoria Interna reside na articulação de movimentos que sua implementação redunde, ou seja, em seus efeitos e impactos. Não é sua função exclusiva apontar falhas e informar ao alto escalão. Esta visão simplista dos serviços de auditoria é o maior óbice impeditivo à conquista da eficácia. Sinalizar falhas é importante na medida em que alertam para a necessidade de mudança, entretanto, a análise das mesmas falhas e o encaminhamento de soluções são fatores que, realmente, dão utilidade à ação de buscar a informação.

Os autores ainda acrescentam que “é uma tecnologia contábil de impacto cuja duração e extensão variam segundo as seguintes variáveis: risco, nível de resistência, grau de criticidade e especialidade, e extensão da medida corretiva/preventiva a ser implementada” (VASCONCELOS; PEREIRA, 2004, p. 68).

A Auditoria Interna constitui-se em um excelente instrumento para ajudar as organizações a atingirem seus objetivos, pois conhece todas as atividades da organização, uma vez que é um dos pilares da governança corporativa. Nada obstante, no Brasil, de acordo com Barros (2007, p. 156-157), a regulação, exceto para as instituições financeiras e para as sociedades controladas pelo governo, “não impõe a obrigatoriedade de as empresas manterem os departamentos de Auditoria Interna em suas estruturas de gestão e o assunto, até a bem pouco tempo, era completamente ignorado nos códigos de governança corporativa do País”.

A Auditoria Interna tem papel estratégico nas entidades, pois tem como finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos de gerenciamento de riscos e dos controles internos. É considerada um dos pilares da governança corporativa já que presta serviços de avaliação e de consultoria.

Não há nenhuma dúvida quanto aos benefícios gerenciais proporcionados pela Auditoria Interna, visto que está alicerçada na detecção de causas geradoras de ocorrências que podem impactar o cumprimento dos objetivos e nas recomendações indicadas para as correções dos achados antes que os mesmos afetem a gestão.

A Auditoria Interna permite ao gestor fazer uma análise crítica da organização, considerando que fornece informações dos processos produtivos e econômicos da empresa, transformando-se, assim, em ótimo instrumento para a tomada de decisão. Teixeira (2006, p. 62) se expressa da seguinte maneira sobre o assunto:

No processo de tomada de decisão, a maior dificuldade é a incerteza em relação ao futuro, mas esta pode ser reduzida com um bom modelo de decisão baseado em informações fidedignas e oportunas, recolhidas pela Auditoria Interna quase que diariamente. A informação que a Auditoria Interna possui é a informação necessária para alimentar o modelo de decisão do gestor para que ele tome as decisões mais acertadas. A dificuldade do gestor em utilizar algum modelo de decisão provém da inclusão e informação correcta (sic).

Na concepção de Pamponet (2009, p. 14) a Auditoria Interna constitui “uma função de apoio à gestão e, além de importante, tornou-se imprescindível no mundo empresarial atual, visto que assessora as empresas na obtenção de eficiência e eficácia dos processos e recursos internos.”

A Auditoria Interna é peça importante para a gestão das organizações, pois confronta os resultados obtidos com a estratégia e o plano de ação elaborados pela empresa a fim de identificar ameaças e oportunidades para a consecução de resultados futuros.

## **2.3 CONTROLE INTERNO**

Não há empresa na qual o Controle Interno não seja importante. Até o mais simples comerciante, mesmo de forma rudimentar, tem seus controles, visto que precisa saber o que está devendo, para quem deve, o que tem a receber, quem são seus devedores etc. Faz isso visando dar operacionalidade aos seus negócios, tendo em conta a sua continuidade.

### **2.3.1 Conceito e objetivos do Controle Interno**

O Controle Interno é de difícil definição porque se trata de todos os procedimentos levados a efeito pela entidade a fim de atingir seus objetivos, através de eficiência e eficácia de suas operações. Está presente em todos os planos da empresa.

A Instrução Normativa nº 16, de 1991, com as adaptações procedidas em 1998, emitida pela Secretaria do Tesouro Nacional (MF/SFC/SEAUD/CONOR), já revogadas pela Instrução Normativa nº 1, de 06 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno, do Ministério da Fazenda, definia Controle Interno da seguinte maneira:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Na empresa privada o Controle Interno não é diferente, pois engloba todos os procedimentos e rotinas que visam proteger os ativos da empresa dando suporte aos registros contábeis, tornando-os confiáveis, e auxiliando a administração a atingir os objetivos colimados, ou seja, agregar valor ao empreendimento. Crepaldi (2007, p. 269) coloca que “o conceito da avaliação dos controles internos tem-se alargado além das preocupações com ”confiabilidade” dos dados; acrescentou-se a “qualidade’ dos mesmos”.

A IFAC – *International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contadores), na Guia de Orientação sobre a Auditoria Internacional, em sua NIA 400 – *Risk Assessments and Internal Control* (Avaliações de Risco e Controle Interno) assim define:

O termo “sistema de controle interno” significa todas as políticas e procedimentos adotados pela administração de uma entidade para ajudá-la a atingir o objetivo de assegurar, tanto quanto for praticável, um modo ordenado e eficiente de conduzir seus negócios, incluindo o cumprimento de políticas administrativas, a salvaguarda de ativos, a prevenção e detecção de fraude e erro, a precisão e integridade dos

registros contábeis e a preparação oportuna de informações financeiras confiáveis. (tradução: FRANCO; MARRA, 2011, p. 281)

Destaca-se na definição além da preocupação com a tempestividade e confiabilidade das informações financeiras, a prevenção e detecção de fraude e erro, Vê-se que o Controle Interno é o conjunto de normas criadas pela própria entidade, abrangendo as suas atividades, para que a gestão alcance a eficiência e eficácia esperadas.

A definição de Controle Interno dada pelo *COSO – Comitee of Sponsoring Organizations* (Comitê das Organizações Patrocinadoras), um dos patrocinadores da IFAC, é a seguinte:

Controle interno é um processo desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da empresa, nas seguintes categorias: eficiência e efetividade operacional; confiança nos registros contábeis; e conformidade com leis e normativos aplicáveis à entidade e sua área de atuação. (FERREIRA et al., 2011, p. 6-7).

Desta forma Ferreira et al. (2011, p. 6-7 ) nominam os 5 elementos do processo, os quais se inter-relacionam e estão presentes em todos os controles. Os elementos são: “ambiente de controle; avaliação e gerenciamento dos riscos; atividade de controle; informação e comunicação; e monitoramento”.

Desse modo fica evidenciado o objetivo primordial do Controle Interno que é ajudar os administradores a atingirem seus objetivos, isto é, tornar a gestão eficaz.

Almeida (2010, p. 42) define Controle Interno dizendo que este:

Representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa, acrescenta que [...] os dois primeiros objetivos representam controles contábeis e o último, controles administrativos

No mesmo raciocínio, Migliavacca (2004, p. 17) define Controle Interno como:

O planejamento organizacional e todos os métodos e procedimentos adotados dentro de uma empresa, a fim de salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e o suporte dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas definidas pela direção.

“O Controle Interno não é um evento ou circunstância, mas uma série de ações que permeiam as atividades de uma organização, ações essas inerentes ao estilo adotado pela gerência da organização na condução de seus negócios ou atividades” (D’AVILA; OLIVEIRA, 2002, p. 26).

O Comitê de procedimentos de auditoria do AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants* (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados), assim define Controle Interno:

Plano de organização e de todos os métodos e medidas coordenadas, adotadas dentro de uma organização para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. (ANTUNES, 1998, p.62).

Pelos dizeres desta definição, observa-se que está fundamentada nos conceitos de administração, ou seja, plano organizacional, métodos e medidas coordenadas, registrando claramente características diretivas. Attie (2009, p. 182) complementa a definição dizendo:

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

Ao analisar a definição de Controle Interno do AICPA, Attie (2009, p. 182-183) reconhece que:

Esta tem um significado mais amplo do que às vezes se atribui ao termo. Na realidade, ela reconhece que um sistema de controle interno que se projeta além daquelas questões diretamente relacionadas com as funções dos departamentos de contabilidade e finanças” e acrescenta [...] em países como o Brasil, em que somente agora se começa a dar a devida importância aos métodos científicos de administração, é praticamente desconhecida uma aceção clara de controle interno. Às vezes imagina-se ser controle interno sinônimo de Auditoria Interna. É uma ideia totalmente equivocada, pois a Auditoria Interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

O AICPA por reconhecer que o Controle Interno ultrapassava as atividades de contabilidade e finanças, em outubro de 1958, através da SAS 29 – *Internal Control*, segundo Antunes (1998, p. 62), procurou segregar as funções contábeis das funções administrativas, definindo Controle Interno na forma abaixo:

O Controle interno, no sentido amplo, compreende controles que se podem caracterizar como contábeis ou como administrativos, como segue:

- a) Controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes e diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros. Geralmente, compreendem controles tais como: os sistemas de autorização e aprovação, separação entre tarefas relativas à manutenção de registros, elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou custódia do ativo, controles físicos sobre o ativo e Auditoria Interna;
- b) Controles administrativos são os que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente eficiência operacional e obediência às diretrizes administrativas, e que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. Em

geral, incluem controles como análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, programas de treinamento de empregados, e controles de qualidade.

Araujo (1998, p. 5) afirma que o conceito da AICPA “reflete e condensa os demais conceitos demonstrando que o Controle Interno é um meio orientado através de métodos adotados pela entidade no sentido de expressar confiabilidade operacional, contábil e administrativa no intuito de salvaguardar os ativos da empresa”.

Rezende e Fávero (2004, p. 35) nominam que a finalidade do Controle Interno é “fornecer à contabilidade dados corretos, objetivando a escrituração exata dos fatos ocorridos, e que sejam evitados desperdícios e erros. O importante também é que estes controles tenham alcance suficiente para detectar qualquer irregularidade quando ocorrer”.

“Os objetivos primordiais dos controles internos são: fornecer à contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração e evitar alcances, desperdícios, erros e, se ocorridos, identificá-los” (FRANCO; MARRA, 2011, p. 269).

D’Ávila e Oliveira (2002, p. 33) especificam os objetivos de Controle Interno como sendo: “eficácia e eficiência operacional; mensuração de desempenho e divulgação financeira; proteção de ativos e cumprimento de leis e regulamentações”.

Para Attie (2009, p. 189) o Controle Interno tem quatro objetivos:

- a. Salvaguarda dos interesses da empresa;
- b. A precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- c. O estímulo à eficiência operacional; e
- d. Aderência às políticas existentes.

Conforme já citado em sua definição, o IIA aponta como objetivo e finalidade do Controle Interno as ações da administração suficientes para proporcionar razoável certeza de cumprimento de objetivos e metas da organização. (AUDIBRA, 2006, p. 18)

O BACEN (2000, p. 5) em sua definição de Auditoria Interna diz, explicitamente, que “a Auditoria Interna constitui-se em um assessoramento voltado para a avaliação e a adequação dos sistemas de controle interno, em relação às atribuições e aos planos, metas objetivos e políticas definidos para o Banco Central”.

De conformidade com o entendimento de Avalos (2009, p. 70) “as atividades de controle se constituem no núcleo dos elementos de Controle Interno e apontam para a minimização dos riscos que ameaçam a consecução dos objetivos da organização”.

Imoniana e Nohara (2005, p. 38) têm que o controle é:

Um importante elemento das funções administrativas de uma organização, pois permite a constante avaliação do alcance dos objetivos estratégicos e operacionais. Quando implantados, são capazes de amenizar ou eliminar gargalos que impeçam o alcance desses objetivos.

Colocam ainda (IMONIANA; NOHARA, 2005, p. 38):

Percebe-se que existe uma unidade de pensamento sobre o que se compreende por Controle Interno: são mecanismos adotados pelas empresas no sentido de minimizar o impacto de riscos de processo e de negócio.

As definições de Controle Interno, com algumas variações de objetivo e finalidade, apresentam convergência.

### **2.3.2 Características da atividade de Controle Interno**

O Controle Interno, na visão dos estudiosos, é apontado em suas definições com várias características como se pode verificar nas citações abaixo que, de um modo geral, o confirmam como um dos elementos de uma gestão eficaz.

Para D'Avila e Oliveira (2002, p. 39) levando-se em conta que o Controle interno “é um processo executado por pessoas, o comportamento humano e a cultura interna de cada organização é que vão permear as principais características do controle interno”.

De acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 321): “os controles internos representam um processo. São um meio para atingir um fim, não um fim em si mesmo. Consistem em uma série de ações que permeiam a infra-estrutura de uma entidade e a ela se integram, não que a ela se adicionam”.

Assim, vê-se que eles são parte integrante da estrutura da empresa, satisfazendo uma das funções consagradas da administração que é controlar.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 321) ainda enfatizam que:

Para que a consideração dos muitos controles possíveis que podem ser relacionados com os objetivos de uma entidade possa ser colocada em uma estrutura conceitual, o relatório do Comitê de Organizações Patrocinadoras (e a AU 319.08) identifica(m) os cinco componentes de controles internos, a seguir, que se inter-relacionam: ambiente de controle; avaliação de risco; atividade de controle; informação e comunicação; e monitoração.

Para D'Avila e Oliveira (2002, p. 39):

O comportamento humano é o que fundamenta todos os demais componentes do sistema de controles, como as formas de comunicação, a maneira de avaliar riscos, a efetividade dos procedimentos de controle e o rigor do monitoramento.

O comportamento das pessoas sobre os controles internos é uma reação ao que, para fins de estudo, chamaremos de “ambiente de controles”. O ambiente de controles pode ser estruturado pela gerência, apesar de que sua eficácia precisa de contínua

avaliação. Em tal estruturação, os fatores a serem considerados são os valores éticos, integridade e competência dos funcionários, a filosofia e o estilo operacional da gerência, a maneira pela qual a gerência delega autoridade e responsabilidade, e organiza e desenvolve seu pessoal, e a atenção dada pela alta diretoria.

Franco e Marra (2011, p. 267) entendem como Controle Interno “todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio”.

IIA define Controle Interno como:

Qualquer ação executada pela administração, pelo conselho de administração e outros para gerenciar os riscos e aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidas sejam alcançados. A administração desenvolve planos, organiza e dirige execução de ações suficientes para proporcionar razoável certeza de objetivos e metas. (AUDIBRA, 2006, p. 18)

Pela definição do IIA vê-se que o Controle Interno está intimamente ligado ao processo de gestão uma vez que deixa claro o gerenciamento de riscos e o aumento da probabilidade de as metas serem alcançadas.

“A avaliação do Controle Interno é, pois, o processo auxiliar de auditoria através do qual medimos a capacidade dos meios utilizados por uma empresa ou instituição para proteger seu patrimônio e os objetivos deste” (SÁ, 2009, p. 106).

De conformidade com o entendimento de Castro (2010, p. 294):

A preocupação com o Controle Interno está intimamente ligada a dois fatores básicos: responsabilidade do administrador e risco para o patrimônio da entidade.

[...] baseados nesses fatores, as estruturas, normas e processo administrativos que envolvem toda e qualquer ação dentro de uma entidade devem atentar para os princípios básicos, que são: fixação de responsabilidades; segregação de funções; ciclo de uma transação; pessoal de controle deve ser criteriosamente selecionado; rodízio de pessoal; tarefas devem estar previstas em manuais operacionais; utilização de processamento eletrônico.

Quanto melhores e mais eficientes os controles internos implantados na empresa auditada, conforme acentuam Franco e Marra (2011, p. 269) “mais segurança adquire o auditor com relação aos exames que está procedendo. Essa eficiência é, também, fator de economia do tempo a ser empregado pelo auditor no seu trabalho e, conseqüentemente, barateamento do custo da auditoria”.

Correia e Santos (2011, p. 1) observam que “os controles internos podem ser de natureza preventiva, detectiva ou corretiva”.

Araujo (1998, p. 6) ao analisar Controle Interno e Auditoria Interna aponta convergências e divergências entre eles:

São convergentes o aspecto estrutural, pois ambos fazem parte da própria estrutura organizacional da empresa; o fato de ambos preocuparem com a salvaguarda do patrimônio empresarial e com os corretos procedimentos contábeis e administrativos, no sentido de contribuir para um melhor resultado possível na empresa. São divergentes quanto à autoridade e responsabilidade, pois estas são características próprias da Auditoria Interna e com relação ao *modus operandi* em relação aos procedimentos. Enquanto o Controle Interno executa os procedimentos, a Auditoria Interna verifica e avalia a execução e os resultados destes procedimentos.

Fica claro que a Auditoria Interna e o Controle Interno exercem controle, entretanto de maneira diferenciada. O Controle Interno é o executor dos procedimentos que são estabelecidos pela administração enquanto a Auditoria Interna procura assegurar a validade e confiabilidade desses procedimentos através da verificação e exame dos mesmos.

### **2.3.3 Supervisão do Controle Interno pela Auditoria Interna**

Nos trabalhos de Auditoria Interna é importante a avaliação dos controles internos a fim de ser ponderado o tratamento dispensado a estes pela empresa e seus gestores. Corroborando, Attie (2009, p. 150) afirma que “ a credibilidade depositada no Controle Interno da organização influencia a extensão do trabalho do auditor” interferindo diretamente nos prazos de execução e respectivo custo.”

Pamponet (2009, p. 14) ao analisar Auditoria Interna diz que:

É uma ferramenta fundamental para avaliar e aperfeiçoar o sistema de controle interno de uma organização, que visa cumprir ou seguir os procedimentos de controle interno definidos pelo COSO, e na Lei *Sarbanes Oxley* de 2002, haja vista que o ponto fundamental defendido e definido tanto pelo COSO quanto estabelecido pela *Sarbanes Oxley* é a preocupação e atuação constante das empresas nos controles internos das diversas operações, transações e atividades, ou seja, nos processos.

A minimização dos riscos inerentes à atividade empresarial constitui-se em meta do Controle Interno, uma vez que sua eliminação total é praticamente impossível, considerando que riscos são fatos ou acontecimentos cuja probabilidade de ocorrência é incerta.

Entretanto, se a entidade possui um bom sistema de Controle Interno, com monitoramento constante, a tendência é chegar a níveis muito baixos a exposição a risco. Para que isso seja atingido é preciso que haja sempre avaliação dos riscos a que as operações estejam expostas. Esta avaliação implica na identificação e análise dos riscos relevantes a fim de que sejam adotados procedimentos para uma possível inibição. A relevância será aferida, em parte, considerando o custo e benefício.

Deduz-se que a Auditoria Interna tem importante papel com relação aos riscos inerentes aos negócios quando procura assegurar a validade e confiabilidade dos controles internos através da verificação, análise e exames das atividades desenvolvidas.

No entendimento de Nascimento (1997, p. 17) a Auditoria Interna nas organizações desenvolve atividade de avaliação continuada dos controles internos, visando assegurar que:

- a) Os controles internos prescritos sejam os mais adequados nas circunstâncias. Os controles prescritos ou adotados pela organização devem ser os melhores que a tecnologia de controle oferece no momento, além de serem aplicáveis à organização.
- b) Os controles internos sejam observados e seguidos de forma adequada por toda a organização. Não é suficiente que a organização possua normas bem definidas. O que torna útil uma norma é sua observância de forma generalizada por toda a organização.

Continuando o autor (1997, p. 18) aduz aspectos fundamentais de Controle Interno para que a atividade de Auditoria Interna seja desenvolvida de forma satisfatória, destacando: “ posicionamento da autoria no organograma geral, segregação de funções, acesso dos auditores aos controles e operações, integração da Auditoria Interna e externa, capacidade e treinamento de auditores internos”.

O monitoramento do controle interno pela Auditoria Interna constitui-se em um instrumento de grande valia para as organizações porquanto, ao acompanhar a evolução dos negócios e seus controles, evita prejuízos exercendo uma função proativa e recomendando o aprimoramento do referido controle.

### **2.3.4 A importância do Controle Interno para as empresas**

A importância do Controle Interno para as empresas está no fato de permitir um análise efetiva da gestão. De acordo com o que informa Sá (2009, p. 106) o *Institut Français des Experts Comptables* define o Controle Interno como aquele “formado pelo plano de organização e todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos. Controlar a validade dos dados fornecidos pela Contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção”.

Continuando, o autor acrescenta que “busca-se conhecer é a eficiência da ‘vigilância’ e da ‘proteção’ aos bens e à força de trabalho, ou seja, se o que se investe o que se obteve de recursos efetivamente oferece lucratividade, economicidade ou adequada colimação dos fins procurados e programados”.

São considerados princípios fundamentais do Controle Interno:

- a) Existência de um plano de organização com uma adequada distribuição de responsabilidades;
- b) Regime de autorização e de registros capazes de assegurar um controle contábil sobre os investimentos, financiamentos e sistema de resultados da empresa (custos e receitas) ou de metas das instituições (orçamentos);
- c) Zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas;
- d) Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado. (SÁ, 2009, p. 107).

“O controle interno aplicado e monitorado de forma contínua dentro da organização tem o efeito preventivo sobre os procedimentos por ela adotados” (REZENDE; FAVERO, 2004, p. 35).

A importância do Controle Interno para as entidades fica explícita em sua premissa atual de que é uma atividade proativa, uma vez que em seu bojo está embutida a criação de meios adequados para assegurar a proteção dos ativos da empresa, o cumprimento das leis e regulamentos, estimular a eficiência operacional, dar confiabilidade aos relatórios contábeis, financeiros e operacionais.

### 3 METODOLOGIA

A metodologia é constituída pela forma de tratar os diversos métodos aplicados no desenvolvimento de toda a pesquisa até a sua conclusão. Pereira (2010, p. 25) destaca que a metodologia “é o conjunto dos métodos que cada ciência particular põe em ação. A colaboração entre demonstração lógica e experimentação, a interação entre ciência pura e tecnologia, é uma característica do espírito científico contemporâneo”.

Cervo, Bervian e Da Silva (2007, p. 27) colocam que método “é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um certo fim ou um resultado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos empregados na investigação e na demonstração da verdade”. Vergara (2010, p. 3) descreve o método como “um caminho, uma forma, uma lógica de pensamento”.

Pereira (2010, p. 27) advoga que o método pode ser entendido como “o roteiro utilizado para se alcançar um fim. O método científico é o conjunto de procedimentos utilizados de forma regular, passível de ser repetido, para alcançar um objetivo material ou conceitual e compreender o processo de investigação”.

Marconi e Lakatos (2010, p. 73) especificam que a metodologia é “como uma arma de busca, caçada aos problemas e destruição de erros, mostrando-nos como podemos detectar e eliminar o erro, criticando as teorias e opiniões alheias e, ao mesmo tempo, as nossas próprias.”

#### 3.1 Tipo de Pesquisa

Ante o exposto e considerando o objetivo do estudo que visa analisar e avaliar a percepção dos gestores de empresas do Estado de São Paulo, listadas na BM&FBOVESPA, que utilizam a Auditoria Interna como instrumento de gestão, a pesquisa, levada a efeito, é descritiva. Buscou-se informações, através de questionário, com relação à questão pesquisada. É quantitativa, pois traduziu em números as informações obtidas, classificando-as e analisando-as.

Para Moreira e Caleffe (2008, p. 70):

A pesquisa descritiva é um estudo de status que é amplamente usado na educação e nas ciências comportamentais. O seu valor baseia-se na premissa de que os problemas podem ser resolvidos e as práticas melhoradas por meio da observação objetiva e minuciosa, da análise e da descrição. Muitas técnicas ou métodos de solução de problemas são incluídos na categoria de pesquisa descritiva.

“A pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlação entre variáveis e definir sua natureza. [...] Pesquisa de opinião insere-se nessa classificação.” (VERGARA, 2010, p. 42).

Já Collis e Hussey (2006, p. 24) têm que a pesquisa descritiva é “a que descreve o comportamento dos fenômenos. É usada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão.”

Diante dessas características da pesquisa descritiva, o método quantitativo é o adequado para este trabalho, considerando o entendimento de Moreira e Caleffé (2008, p. 73) de que “a pesquisa quantitativa explora as características e situações de que dados numéricos podem ser obtidos e faz uso da mensuração e estatística.”

Com relação ao método quantitativo Collis e Hussey (2006, p. 26) mencionam que é “objetivo por natureza e focado na mensuração de fenômenos. Conseqüentemente, um método quantitativo envolve coletar e analisar dados numéricos e aplicar testes estatísticos.”

“Sob o enfoque de pesquisa quantitativa tudo pode ser mensurado numericamente, ou seja, pode ser traduzido em números, opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer uso de recursos e técnicas estatísticas.” (PEREIRA, 2010, p. 71).

No entendimento de Silva (2008, p. 28) a abordagem quantitativa dos métodos de investigação “é bem utilizada no desenvolvimento de investigações descritivas, pois as mesmas procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis.”

Diante do exposto justifica-se a abordagem descritivo-quantitativa para o presente estudo.

### **3.2 Delimitação da Pesquisa**

Delimitar significa por limite, isto é, demarcar a abrangência do que se quer pesquisar. Para Silva (2008, p. 44) é “determinar a profundidade, abrangência e extensão do assunto.”

Collis e Hussey (2006, p. 127) ensinam que “ao realizar um projeto de pesquisa grande ou pequeno, você precisará limitar suas várias inquirições. Exclua algumas áreas potenciais de investigação e comente quaisquer reservas que possa ter. Essas são conhecidas como limitações e delimitações do estudo.”

Vergara (2010, p. 23) coloca que a delimitação “é o momento em que se explicitam para o leitor o que fica dentro do estudo e o que fica fora”.

Levando-se em conta os ensinamentos expostos o estudo delimitou-se às empresas não financeiras do Estado de São Paulo, listadas na Bolsa de Valores de São Paulo, excluindo-se destas as empresas de telefonia, saneamento, energia e gás. A delimitação da pesquisa ao Estado de São Paulo deveu-se ao fato de ser o Estado brasileiro de maior concentração de empresas com ações negociadas na BM&FBOVESPA, sociedade essa que exige das empresas que compõem sua carteira uma boa estrutura organizacional e grau elevado de *disclosure* o que, de certo modo, deu credibilidade para os dados obtidos.

### 3.3 População e amostra

“População (ou universo da pesquisa) é a totalidade de indivíduos que possuem as mesmas características definidas para um determinado estudo. Amostra é a parte da população ou do universo, selecionada de acordo com uma regra ou plano” (PEREIRA, 2010, p. 75).

#### 3.3.1 População

Diante do exposto, a população da pesquisa foi constituída pelas 683 empresas listadas na BM&FBOVESPA, conforme consta do site desta entidade, em 05 de julho de 2011, com a denominação: Classificação Setorial das Empresas e Fundos Negociados na BOVESPA.

A BM&FBOVESPA é a principal bolsa de valores da América Latina, conforme divulgações da mídia nacional. Entretanto quando comparada às principais bolsas mundiais com relação ao número de empresas listadas não figura nos primeiros lugares, conforme pode-se notar pela tabela a seguir, citada por Ribeiro Neto e Famá (2001, p 4).

**TABELA 2 – Número de empresas listadas por país**

País	Média 1988-1996	Ranking
Estados Unidos	7.308	1
Índia	5.636	2
Japão	2,143	3
Reino Unido	2.058	4
Austrália	1.213	5
Canadá	1.180	6
África do Sul	690	7
Coreia do Sul	663	8
Paquistão	600	9
Egito	610	10
França	581	11
Alemanha	571	12
<b>Brasil</b>	<b>567</b>	<b>13</b>
Israel	448	14
Malásia	400	15

Fonte: Ribeiro Neto e Famá (2001, p. 4)

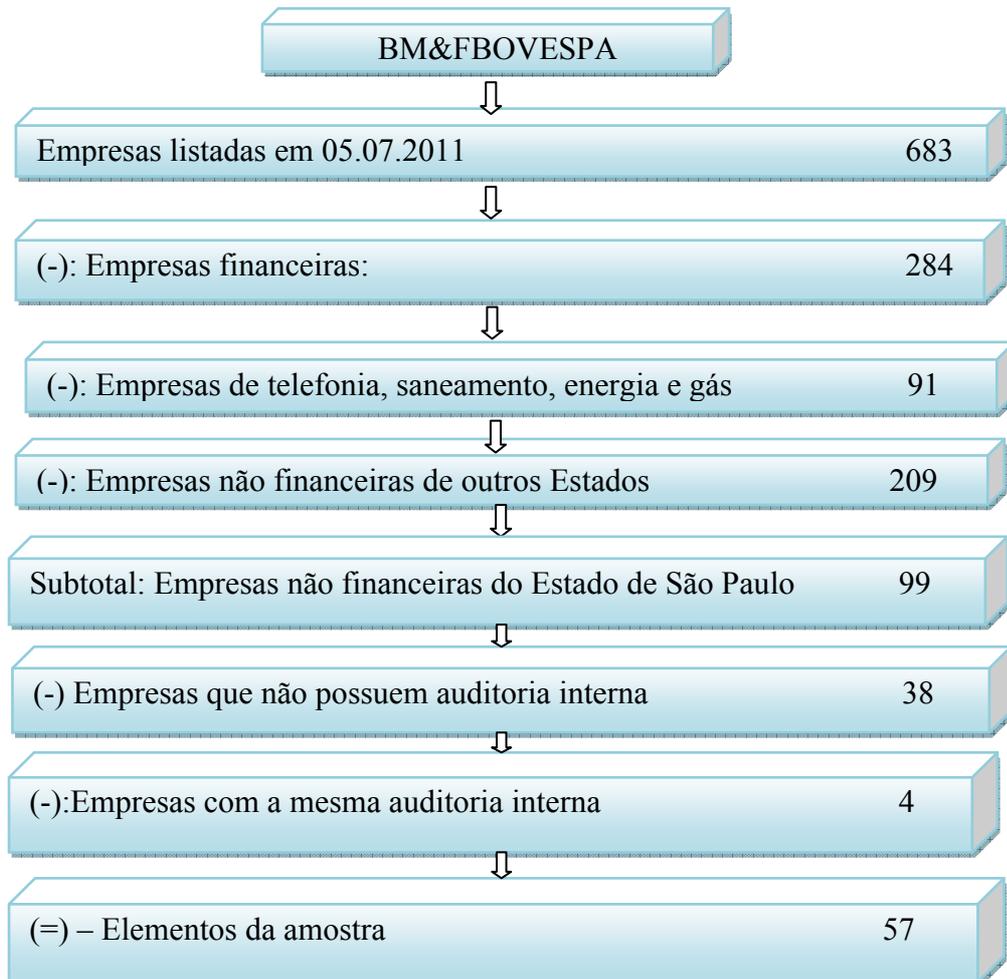
Ressalte-se, ainda, que conforme Folha *on-line*, de 14.06.2010, o número de 683 empresas listadas encontra-se inflado ao informar “ essa base foi inflada entre dezembro de 2009 e janeiro deste ano, quando uma instrução da CVM considerou todas as empresas com ações negociadas no ‘mercado de balcão’ (mais desregulado) mas que negociam títulos de renda fixa na BM&FBOVESPA como empresas listadas na bolsa. Antes da nova norma o total de empresas listadas era de 434”.

### **3.3.2 Amostra**

Para a seleção da amostra e considerando a delimitação da pesquisa, já mencionada, acessou-se o sítio da BMF&BOVESPA encontrando-se ali as 683 empresas listadas já citadas anteriormente. Dentre estas constatou-se que 284 eram financeiras; 91 representavam empresas de telefonia, gás, energia e saneamento; 209 eram de outros Estados que não o de São Paulo, restando 99 empresas não financeiras localizadas no Estado de São Paulo.

Ao entrar em contato com as empresas não financeiras do Estado de São Paulo, via telefone, no período de dezembro de 2011 a abril de 2012, para o envio dos questionários, verificou-se que 38 das empresas não financeiras do Estado de São Paulo não possuíam Auditoria Interna, restando apenas 61 companhias. Dentre estas houve 4 (quatro) casos em que os respondentes eram responsáveis pela área de Auditoria Interna em 2 (duas) outras empresas constantes da listagem, pertencentes ao mesmo grupo empresarial, ficando a amostra reduzida a 57 elementos.

Portanto a amostra da pesquisa ficou delineada conforme figura a seguir:



**FIGURA 2 – Determinação da amostra da pesquisa**

Fonte: Do autor

Assim a pesquisa foi realizada em 57 elementos representando 61 empresas.

### 3.4. Escolha das estratégias e instrumento de coleta de dados

A pesquisa teve como técnica de coleta de dados o questionário. Para a escolha deste instrumento foram ponderadas as vantagens e as limitações no seu uso. As vantagens citadas por Moreira e Caleffe (2008, p. 96) são:

- Uso eficiente do tempo;
- Anonimato para o respondente;
- Possibilidade de uma alta taxa de retorno;
- Perguntas padronizadas.

As limitações no uso do questionário para Moreira e Caleffe (2008, p. 99) são:

O dado coletado tende a descrever ao invés de explicar por que as coisas são da maneira que são; o dado pode ser superficial; o tempo necessário para elaborar as questões e realizar um estudo piloto é frequentemente subestimado e, desta maneira, a utilidade do questionário pode ser reduzida em virtude de uma percepção inadequada.

Examinando a revisão teórica e considerando os ensinamentos de (Hill e Hill, 2009, p. 32- 39), bem como os objetivos da pesquisa, foram formuladas as questões do instrumento de pesquisa, constantes do apêndice 2. Foram observadas, também, as estratégias adotadas no trabalho de Teixeira (2006).

### 3.5 Pré-teste dos instrumentos

O objetivo do pré-teste é proporcionar o aprimoramento do questionário. Marconi e Lakatos (2010, p. 186) lecionam que:

O pré-teste serve para verificar se o questionário apresenta três importantes elementos:

- a) Fidedignidade – Qualquer pessoa que o aplique obterá sempre os mesmos resultados;
- b) Validade - Os dados recolhidos são necessários à pesquisa;
- c) Operatividade – Vocabulário acessível e significado claro.

Com a finalidade de validar o entendimento dos respondentes sobre os questionamentos pesquisados realizou-se um pré-teste entre alunos do 3º trimestre de 2010 do Mestrado em Ciências Contábeis, da FECAP, os quais apresentaram a seguinte composição:

1	Auditor independente
2	Gerentes de instituições financeiras (Bancos)
2	<i>Controllers</i>
1	Contador
1	Professor de auditoria

#### **Quadro 1 – Alunos do 3º trimestre de 2010 do Mestrado em Ciências Contábeis da FECAP**

Fonte: Do autor

Esses respondentes fizeram sugestões de melhoria as quais foram acatadas. Depois de efetuadas as melhorias sugeridas pelos respondentes da FECAP (alunos do mestrado) o novo questionário foi submetido a executivos da área de Auditoria Interna do Banco do Brasil, os quais apresentaram a composição a seguir:

1	Comitê de Auditoria
1	Gerente executivo de Auditoria Interna
2	Gerentes de Auditoria Interna
1	Professor Universitário

#### **Quadro 2 – Executivos de Auditoria Interna**

Fonte: Do autor

Todos os respondentes foram orientados a fazer críticas e sugestões para o aprimoramento do instrumento

Na avaliação geral do pré-teste, apesar das sugestões, visando o aprimoramento do instrumento foi considerado adequado

### **3.6 Instrumentos de coleta de dados**

Com a reformulação do documento, utilizando as sugestões colhidas no pré-teste, a nova ferramenta foi submetida ao crivo de 2 (dois) auditores que também são professores de auditoria, e ao do professor orientador deste trabalho que a aprovaram. Com a aprovação o instrumento de coleta de dados foi composto por (dois) questionários, um endereçado ao Diretor/Chefe da Auditoria Interna e outro ao Órgão gestor da mesma (Apêndice 2).

A estrutura dos questionários observou a estratégia adotada por Teixeira (2006, p.78) uma vez que teve em vista conhecer as características da Auditoria Interna, seu posicionamento e dimensão na empresa, bem como a contribuição, a avaliação da visão, do envolvimento, do reconhecimento e satisfação dos gestores com relação a essa atividade.

### **3.7 Coleta de dados**

Definida a amostra a ser pesquisada, tornou-se necessário a divulgação do questionário aos respectivos respondentes

Conforme já foi mencionado houve contato inicialmente com as empresas, via telefone, situando-as a respeito da pesquisa, ressaltando que as informações teriam caráter estritamente confidencial e que o nome da empresa não seria mencionado na dissertação para manter o sigilo dos dados. Os endereços telefônicos foram extraídos do sitio da BM&FBOVESPA através do informe individual de cada empresa listada.

A coleta de dados ocorreu de várias maneiras devido às dificuldades encontradas para se conseguir respostas nos questionários o que é inerente a este tipo de pesquisa, conforme consta da literatura.

No primeiro momento, a partir de 15 de janeiro de 2012, os questionários foram enviados aos responsáveis através de e-mails obtidos quando do contato telefônico com as empresas. Nesta modalidade, até 02 de maio de 2012, apesar das constantes interlocuções telefônicas com os respondentes, recebeu-se 10 respostas de Diretores/Chefes de Auditoria

Interna e 05 dos Órgãos gestores da atividade. Acrescente-se que no período foram feitas visitas pessoais a algumas empresas para melhor esclarecer o motivo da pesquisa.

Aos questionários foi anexada carta de apresentação informando os objetivos da pesquisa e a confidencialidade dos dados fornecidos (Apêndice 1).

Paralelamente à forma mencionada anteriormente, o pesquisador participou de eventos relacionados à auditoria, a fim de se conseguir, através de contatos pessoais com os respondentes, porventura presentes aos eventos, os dados necessários para o êxito da pesquisa. Os eventos foram os seguintes:

1. Seminário do IBGC, realizado em 31 de janeiro de 2012, denominado EVENTO – IN -509 – Comitê de Auditoria no Ambiente de Governança – São Paulo. Neste foi obtida 01 resposta do Diretor/Chefe da Auditoria Interna e 01 do Órgão gestor da atividade;
2. Seminário de Auditoria Interna IIA – Brasil (São Paulo) realizado em 15 de março de 2012 obtendo-se 05 manifestações de Diretores/Chefes de Auditoria Interna e 02 dos Órgãos gestores da atividade.

A presente pesquisa, em sua coleta de dados, resultou em 16 respostas dos Diretores/Chefes de Auditoria Interna e 08 dos Órgãos a que se subordina a Auditoria Interna; atingiu um percentual de 28,07% (16.100/57) de respostas dos elementos pesquisados. Ressalte-se quanto à baixa devolução dos questionários remetidos ao órgão gestor, houve declarações no sentido de que a dificuldade de preenchimento do referido documento deve-se ao fato de o aludido órgão ser colegiado.

Considerando o entendimento de Marconi e Lakatos (2011, p 86) de que “em média, os questionários expedidos pelo pesquisador alcançam 25% de devolução”, o resultado atingido pela pesquisa encontra-se dentro deste parâmetro.

Esclarece-se que dentre as 41 empresas que não responderam a pesquisa 4 apresentaram as seguintes justificativas:

- Duas empresas alegaram que não tinham estrutura para responder o questionário;
- Uma empresa alegou que não responde a qualquer questionário;
- A última informou que não atende a pesquisa, visto que todos os seus informes são divulgados.

## **4 RESULTADOS, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS DA PESQUISA**

Procurou-se extrair, das respostas obtidas através do questionário, os elementos necessários para a conclusão do trabalho. De acordo com Marconi e Lakatos (2010, p. 214) “é importante lembrar que a função de um relatório não é aliciar o leitor, mas demonstrar as evidências a que se chegou através da pesquisa”. Assim, esta pesquisa foi realizada tendo como canal norteador a afirmação de Marconi e Lakatos, visando apresentar um relatório demonstrando com clareza as evidências espelhadas pelos dados fornecidos pelos respondentes.

### **4.1 Resultados de Pesquisa**

Dos 57 questionários enviados aos responsáveis, identificados como gestores dos elementos da amostra, recebeu-se 16 respostas dos Diretores/Chefe da Auditoria Interna e 08 dos Órgãos gestores da referida Auditoria Interna, perfazendo, no geral, um percentual de 28,07% dos elementos pesquisados, como já dito anteriormente.

Para melhor apresentação dos dados obtidos elaborou-se tabelas, gráficos e quadros com os respectivos dados estatísticos alcançados, utilizando-se a estatística descritiva e inferencial com as respectivas análises.

#### **4.1.1 Estatística descritiva**

A estatística descritiva é aquela aplicada na procura de identificação de características de um determinado problema, assim como na busca de informações sobre o referido problema a fim de descrevê-lo.

##### **4.1.1.1 Questionário respondido pelo Diretor/Chefe da Auditoria Interna (QD)<sup>(1)</sup>**

Na aplicação dos questionários alguns quesitos não foram respondidos totalmente pelos pesquisados da área (Diretor/Chefe da Auditoria), motivo pelo qual há divergências entre as tabelas quanto ao número total de respostas.

O dados obtidos através das respostas dadas pelos Diretores/Chefes da Auditoria Interna estão descritos nas tabelas e gráficos a seguir com os resultados estatísticos.

---

QD<sup>(1)</sup> – Questão Diretor/Chefe da Auditoria Interna

**TABELA 3 (QD1) – Participação do órgão gestor na implantação da Auditoria Interna**

O órgão gestor participou na implantação da Auditoria Interna	nº	%
Sim	13	81,25
Não	3	18,75
Totais	16	100,00

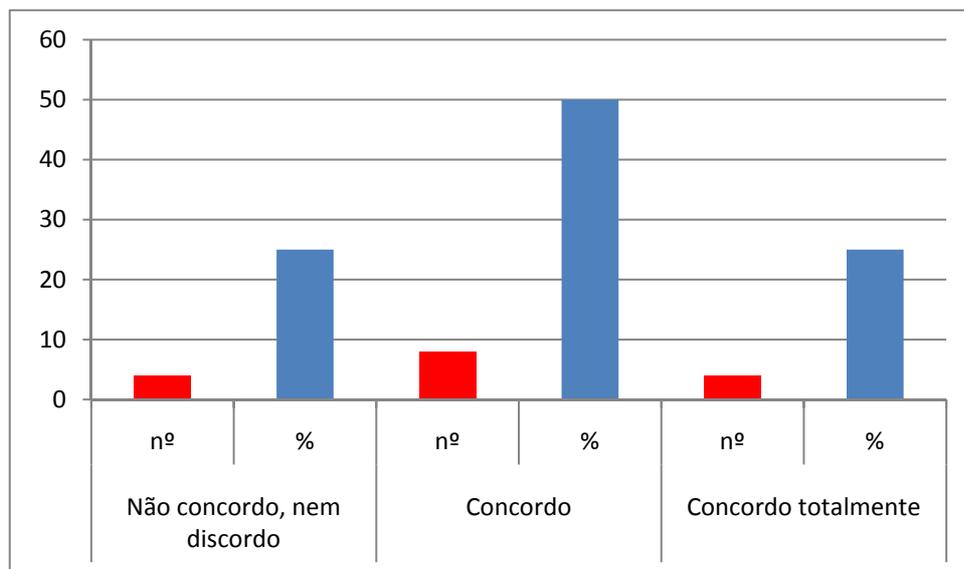
Fonte: Do autor

Observa-se pela Tabela 3 (QD1) que houve a participação do órgão gestor, na maioria das empresas, quando da implantação da Auditoria Interna especificada, representando o percentual de 81,25% (n=13), enquanto 18,75% (n= 3) não participaram.

**TABELA 4 (QD2) – Aprovação, pelo Conselho de Administração, do planejamento anual da Auditoria Interna**

O Conselho de Administração aprovou o planejamento anual da Auditoria Interna	nº	%
Discordo totalmente	0	0,00
Discordo	0	0,00
Não concordo, nem discordo	4	25,00
Concordo	8	50,00
Concordo totalmente	4	25,00
Totais	16	100,00

Fonte: Do autor

**GRÁFICO 1 - Aprovação pelo Conselho de Administração do Planejamento anual da Auditoria Interna**

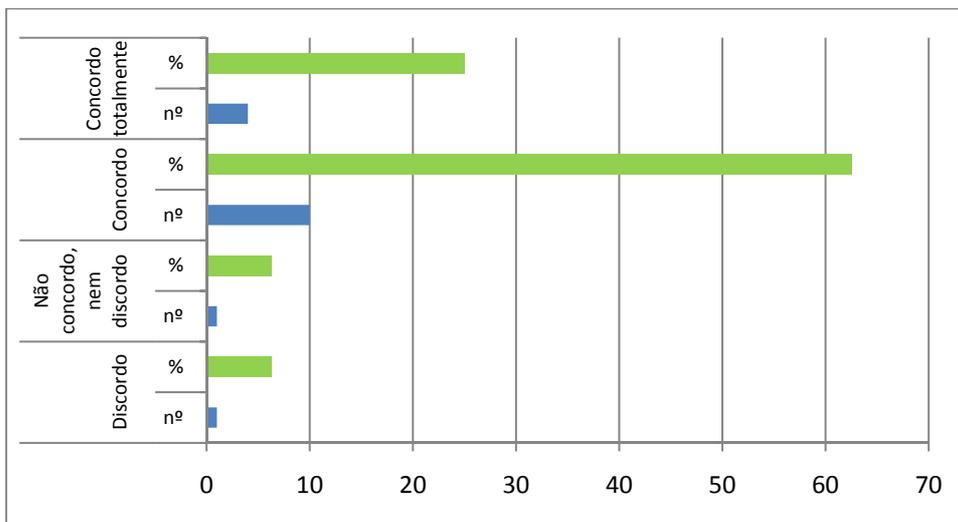
Fonte: Do autor

Analisando a Tabela 4 ((QD2) e o Gráfico 1, nota-se que 75% (n=2) dos respondentes concordaram que o Conselho de Administração aprovou o planejamento anual da Auditoria Interna e os restantes 25% (n=4) ficaram na neutralidade.

**TABELA 5 – (QD3) Participação efetiva do órgão gestor no planejamento dos trabalhos da Auditoria Interna**

O órgão gestor participou efetivamente no planejamento dos trabalhos da Auditoria Interna	nº	%
Discordo totalmente	0	0,00
Discordo	1	6,25
Não concordo, nem discordo	1	6,25
Concordo	10	62,50
Concordo Totalmente	4	25,00
Totais	16	100,00

Fonte: Do autor



**GRAFICO 2 – Participação efetiva do órgão gestor no planejamento dos trabalhos da Auditoria Interna**

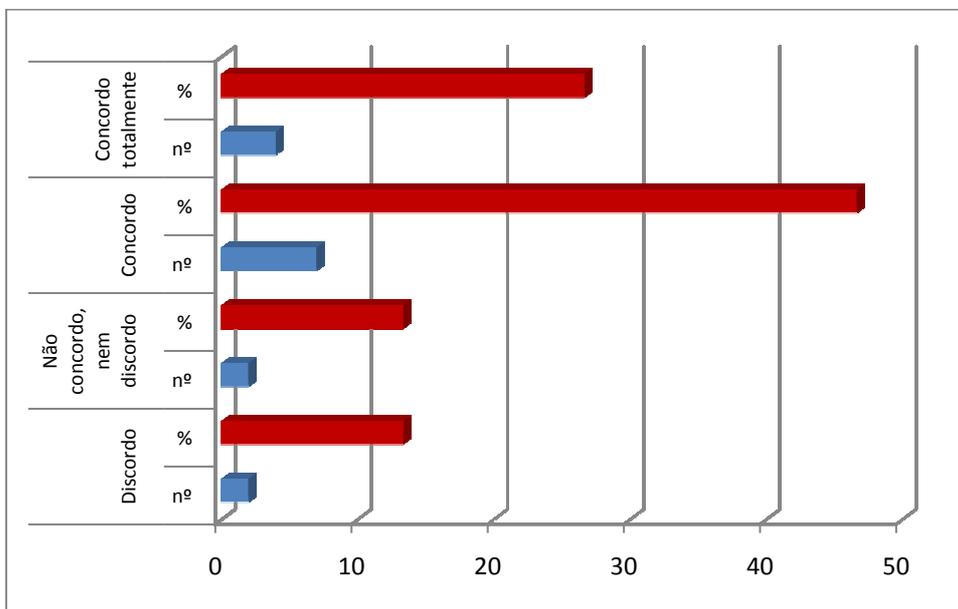
Fonte: Do autor

Pela análise das respostas da Tabela 5 (QD3) e do Gráfico 2, 87,50% (n=14) dos questionados atestaram que houve participação efetiva do órgão a que se reporta a Auditoria Interna no planejamento dos seus trabalhos, sendo que 6,25% (n=1) permaneceram neutros e 6,25% (n=1) discordaram.

**TABELA 6 – (QD4) – Garantia de avaliação, pela auditoria independente, das práticas da Auditoria Interna**

Órgão gestor garantiu a avaliação pela Auditoria Independente das práticas da Auditoria Interna	nº	%
Discordo totalmente	0	0,00
Discordo	2	13,33
Não concordo, nem discordo	2	13,33
Concordo	7	46,67
Concordo totalmente	4	26,67
Totais	15	100,00

Fonte: Do autor



**GRÁFICO 3 – Garantia de avaliação, pela auditoria independente, das práticas da Auditoria Interna**

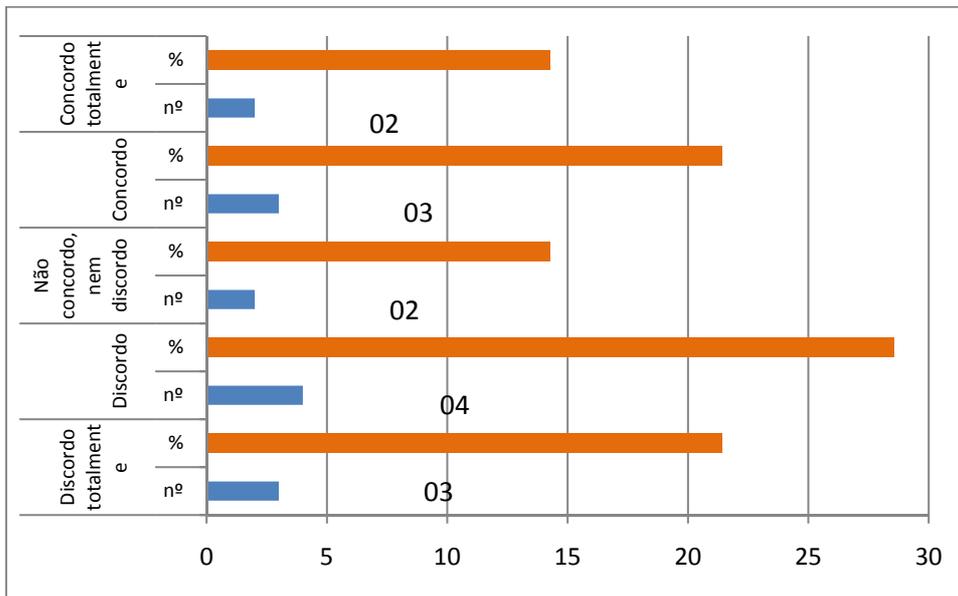
Fonte: Do autor

Os resultados apresentados na Tabela 6 (QD4) e Gráfico 3 mostram que a Auditoria Independente tem garantida a avaliação das práticas de Auditoria Interna em 73,34% (n=11) das empresas, sendo que 13,33% (n=2) manifestaram neutralidade e 13,33% (n=2) discordaram. Um dos questionados não se manifestou.

**TABELA 7 – (QD5) Monitoramento da Auditoria Interna pelo Conselho Fiscal**

Conselho Fiscal Monitora a Auditoria Interna através de canais de comunicação independente	nº	%
Discordo totalmente	3	21,43
Discordo	4	28,58
Não concordo, nem discordo	2	14,28
Concordo	3	21,43
Concordo totalmente	2	14,28
Totais	14	100,00

Fonte: Do autor

**GRÁFICO 4 – Monitoramento da Auditoria Interna pelo Conselho Fiscal**

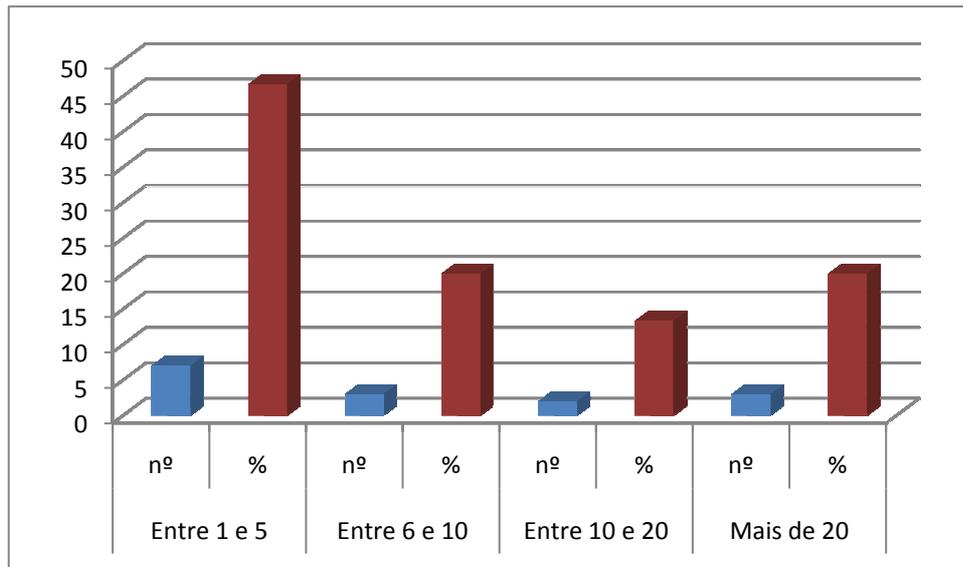
Fonte: Do autor

Quanto ao monitoramento da Auditoria Interna pelo Conselho Fiscal observa-se pela Tabela 7 (QD5) e pelo Gráfico 4 que 50,01% (n=7) declararam que não há o monitoramento nas empresas, 14,28% (n=2) ficaram na neutralidade e 35,71% (n=5) concordaram da inexistência deste acompanhamento. Dois dos questionados não se manifestaram com relação ao quesito.

**TABELA 8 - (QD6) Número de auditores**

Número de Auditores	nº	%
Entre 1 e 5	7	46,67
Entre 6 e 10	3	20,00
Entre 10 e 20	2	13,33
Mais de 20	3	20,00
Totais	15	100,00

Fonte: Do autor



**GRÁFICO 5 - Número de auditores**

Fonte: Do autor

A Tabela 8 (QD6) e o Gráfico 5 mostram que 53,33% (n=8) das empresas possuem mais de 5 auditores internos e 46,67% (n=7) ficaram na faixa de até 5 auditores. Um dos questionados não se manifestou com relação à pergunta.

**TABELA 9 – (QD7) Adequação do número de auditores para execução dos trabalhos.**

Suficiência do número de auditores para execução dos trabalhos	nº	%
Sim	11	68,75
Não	5	31,25
Totais	16	100,00

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando a Tabela 9 (QD7) nota-se que 68,75% (n=11) das empresas possuem, segundo os respondentes, número suficiente de auditores internos para a execução dos trabalhos, sendo que 31,25% (n=5) dos respondentes atestaram que não há número suficiente de profissionais.

**TABELA 10 – (QD8) Suficiência dos Recursos disponibilizados para execução dos trabalhos**

Suficiência dos Recursos disponibilizados para execução dos trabalhos de Auditoria Interna	nº	%
Sim	14	87,50
Não	2	12,50
Totais	16	100,00

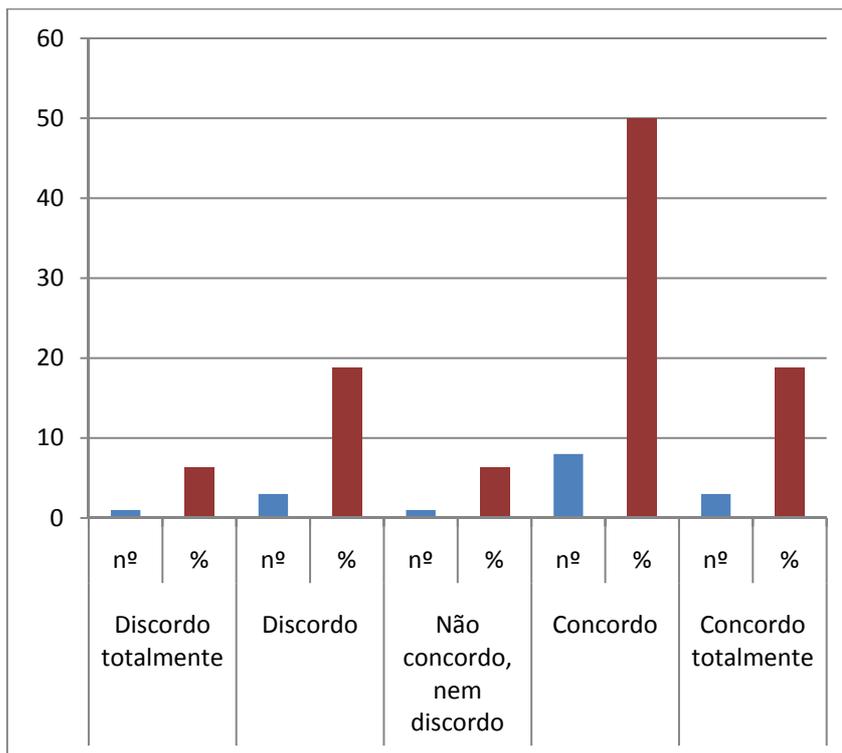
Fonte: Do autor

O que demonstra a Tabela 10 (QD8) é que 87,50% (n=14) das empresas disponibilizam recursos suficientes para o andamento dos trabalhos da Auditoria Interna e 12,50% (n=2) consideraram insuficientes os recursos disponibilizados.

**TABELA 11 – (QD9) Cooperação do órgão gestor no processamento dos trabalhos da Auditoria Interna**

Cooperação do órgão gestor no processamento dos trabalhos da Auditoria Interna	nº	%
Discordo totalmente	1	6,25
Discordo	3	18,75
Não concordo, nem discordo	1	6,25
Concordo	8	50,00
Concordo totalmente	3	18,75
Totais	16	100,00

Fonte: Do autor



**GRÁFICO 6 – Cooperação do órgão gestor no processamento dos trabalhos da Auditoria Interna**

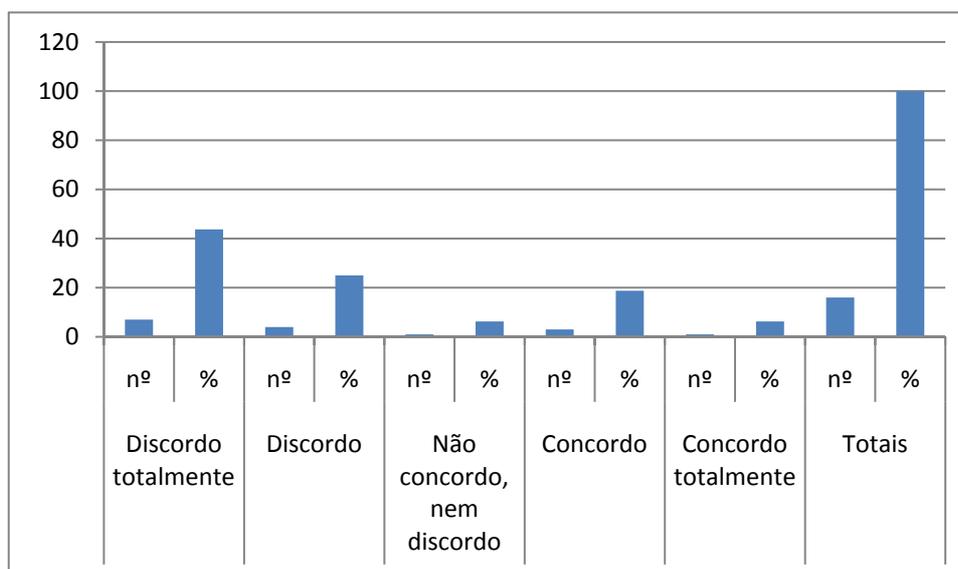
Fonte: Do autor

Analisando a Tabela 11 (QD9) e Gráfico 6 observa-se que 68,75% (n=11) dos respondentes atestaram que os órgãos gestores das auditorias internas das empresas cooperam com o processamento dos seus trabalhos, 25% (n=4) mostram que não há cooperação e 6,25% (n=1) demonstraram neutralidade.

**TABELA 12 – (QD10) Cerceamento pelo órgão gestor com relação do alcance da Auditoria Interna**

Cerceamento por parte do órgão gestor com relação ao alcance da Auditoria Interna	nº	%
Discordo totalmente	7	43,75
Discordo	4	25,00
Não concordo, nem discordo	1	6,25
Concordo	3	18,75
Concordo totalmente	1	6,25
Totais	16	100,00

Fonte: Do autor

**GRÁFICO 7 - Cerceamento pelo órgão gestor com relação ao alcance da Auditoria Interna**

Fonte: Do autor

Pelo que demonstram a Tabela 12 (QD10) e o Gráfico 7, com relação ao cerceamento por parte do órgão gestor das atividades de Auditoria Interna, e quanto ao seu alcance, verifica-se que 68,75% (n=11) dos questionados manifestaram-se a favor da inexistência dos atos, 6,25% (n=1) permaneceram neutros e 25% (n=4) atestam a existência de obstáculos no sentido de não permitir que a Auditoria Interna atinja os seus propósitos.

**TABELA 13 – (QD11) Grau de Liberdade e independência de ação da Auditoria Interna**

Grau de liberdade e independência de ação da Auditoria Interna	nº	%
Alto	12	75,00
Médio	4	25,00
Baixo	0	0,00
Totais	16	100,00

Fonte: Do autor

Na Tabela 13 (QD11), o grau de liberdade e independência, concedido à Auditoria Interna para o desempenho pleno de suas funções, expressa-se como Alto através do percentual de 75% (n=12), como Médio o percentual de 25% (n=4) e não exibindo nenhum percentual como Baixo.

**TABELA 14 - (QD12) Importância da Auditoria Interna como supervisora dos sistemas de Controle interno e cumprimento de normas e procedimentos**

Grau de importância da Auditoria Interna como supervisora dos sistemas de Controle interno e cumprimento de normas e procedimentos	nº	%
Alto	12	75,00
Médio	4	25,00
Baixo	0	0,00
Totais	16	100,00

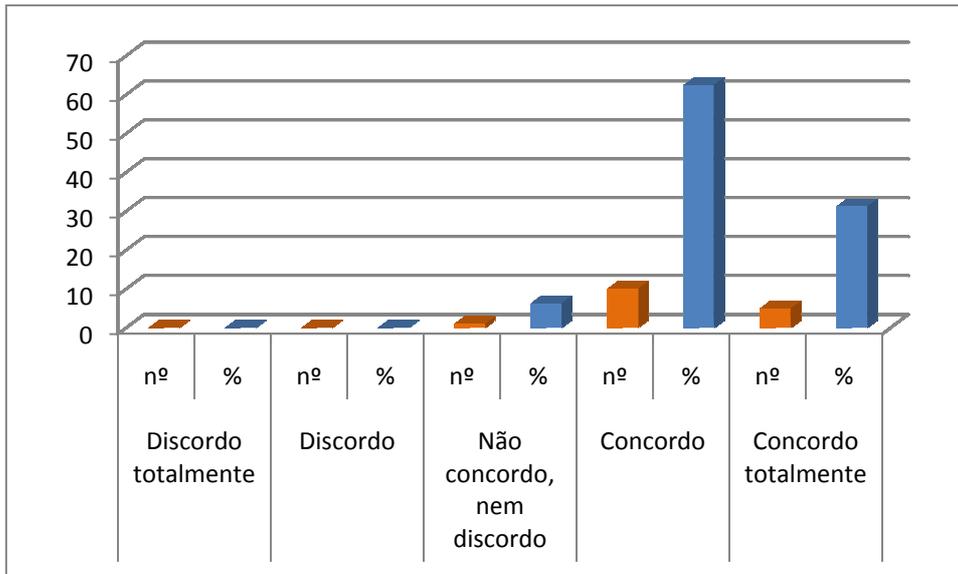
Fonte: Do autor

A análise da Tabela 14 (QD12), abrangendo a importância da Auditoria Interna como supervisora dos sistemas de Controle interno e cumprimento de normas e procedimentos, demonstra que os respondentes situaram como Alto o grau de importância num percentual de 75% (n=12) e como Médio num percentual de 25% (n=4). Nenhum dos respondentes optou pela classificação de grau Baixo.

**TABELA 15 – (QD13) As informações veiculadas pela Auditoria Interna têm influência no processo de tomada de decisão**

Influência das informações dadas pela Auditoria Interna no processo de tomada de decisão	nº	%
Discordo totalmente	0	0,00
Discordo	0	0,00
Não concordo, nem discordo	1	6,25
Concordo	10	62,50
Concordo totalmente	5	31,25
Totais	16	100,00

Fonte: Do autor



**GRÁFICO 8 – As informações veiculadas pela Auditoria Interna têm influência no processo de tomada de decisão**

Fonte: Do autor

Analisando a Tabela 15 (QD13) e o Gráfico 8 registra-se que 93,75% (n=15) concordaram que as informações dadas pela Auditoria Interna influenciam o processo de tomada de decisão e 6,25 % (n=1) permaneceram na neutralidade. Não se registrou resposta de não concordância.

**TABELA 16 – (QD14) Agregação de valor pela Auditoria Interna**

Áreas de agregação de valor pela Auditoria Interna	nº	%
À empresa no geral	15	93,75
Áreas operacionais	0	0,00
Processos	0	0,00
Outra: Processos críticos de alto risco	1	6,25
<b>Totais</b>	<b>16</b>	<b>100,00</b>

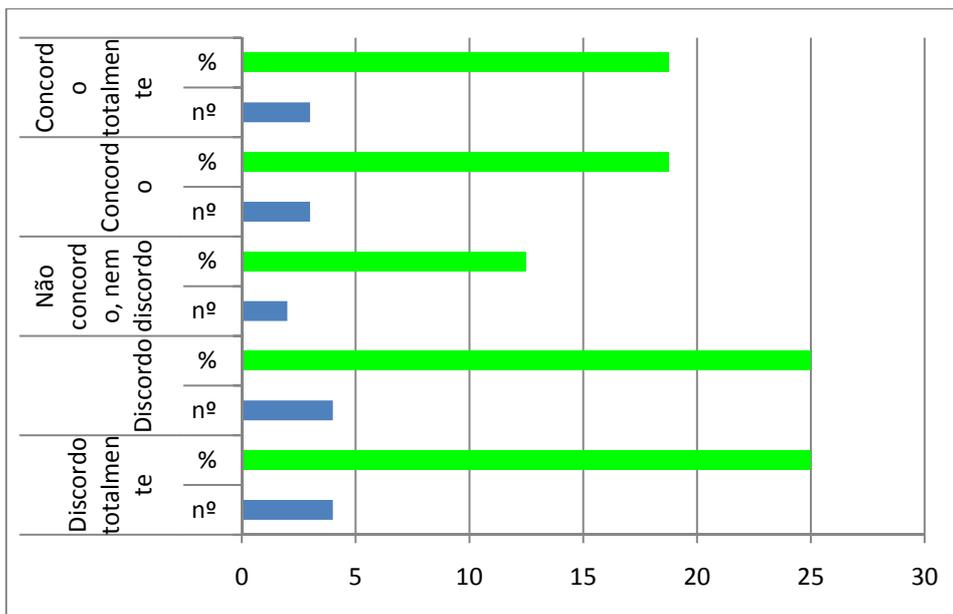
Fonte: Elaborado pelo autor

Quanto à agregação de valor a maioria se manifestou no sentido de que a Auditoria Interna acrescenta valor à empresa (n=15, 93,75%), consoante à Tabela 16 (QD14). Registra-se uma única manifestação para Processos críticos de alto risco (n=1, correspondente a 6,25%). Juntamente com a opção “À empresa no geral” um respondente mencionou “Áreas operacionais” e dois citaram “Processos”

**TABELA 17 – (QD15) Solicitação de pareceres à Auditoria Interna pela consultoria interna**

Solicitação de pareceres à Auditoria Interna pela consultoria interna	nº	%
Discordo totalmente	4	25,00
Discordo	4	25,00
Não concordo, nem discordo	2	12,50
Concordo	3	18,75
Concordo totalmente	3	18,75
Totais	16	100,00

Fonte: Do autor

**GRÁFICO 9 – Solicitação de pareceres à Auditoria Interna pela Consultoria Interna**

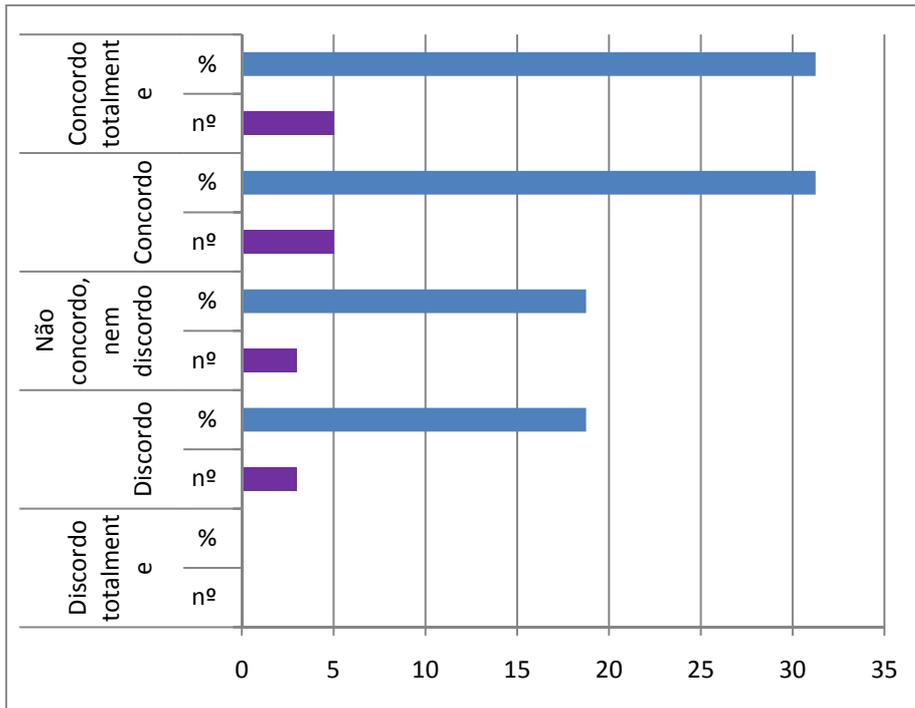
Fonte: Do autor

Analisando a Tabela 17 (QD15) e o Gráfico 9 tem-se que a maioria considera que não são solicitados pareceres à Auditoria Interna pela consultoria interna (n=8, 50%). Nota-se que 37,50% (n=6) admitiram que haja solicitações e 12,50% (n=2) permaneceram neutros.

**TABELA 18 – (QD16) Avaliação periódica da Auditoria Interna pelo órgão gestor**

Avaliação periódica da Auditoria Interna pelo órgão gestor	nº	%
Discordo totalmente	0	0,00
Discordo	3	18,75
Não concordo, nem discordo	3	18,75
Concordo	5	31,25
Concordo totalmente	5	31,25
Totais	16	100,00

Fonte: Do autor



**GRÁFICO 10 – Avaliação Periódica da Auditoria Interna pelo Órgão gestor**

Fonte: Do autor

Vê-se pela Tabela 18 (QD16) e gráfico 10 que 62,50% (n=10) atestaram que a Auditoria Interna é avaliada pelo órgão gestor, 18,75% (n= 3) disseram que não há avaliação e outros 18,75% (n=3) permaneceram na neutralidade.

#### 4.1.1.2 Questionário respondido pelo órgão gestor da Auditoria Interna (QG)<sup>(2)</sup>

Na aplicação dos questionários alguns quesitos não foram respondidos totalmente pelos pesquisados do Órgão Gestor da Auditoria Interna, motivo pelo qual há divergências entre as tabelas quanto ao número total de respostas.

Os dados obtidos através das respostas dadas pelos Órgãos Gestores da Auditoria Interna estão descritos nas tabelas e gráficos a seguir com os respectivos resultados estatísticos.

---

QG<sup>2</sup> – Questão Gestor da Auditoria Interna

**TABELA 19 (QG1) – Função exercida pelos respondentes responsáveis pelo órgão gestor**

Órgão onde exerce as atividades	nº	%
Conselho de Administração	0	0,00
Diretoria Executiva	3	37,50
Comitê de Auditoria	5	62,50
Totais	8	100,00

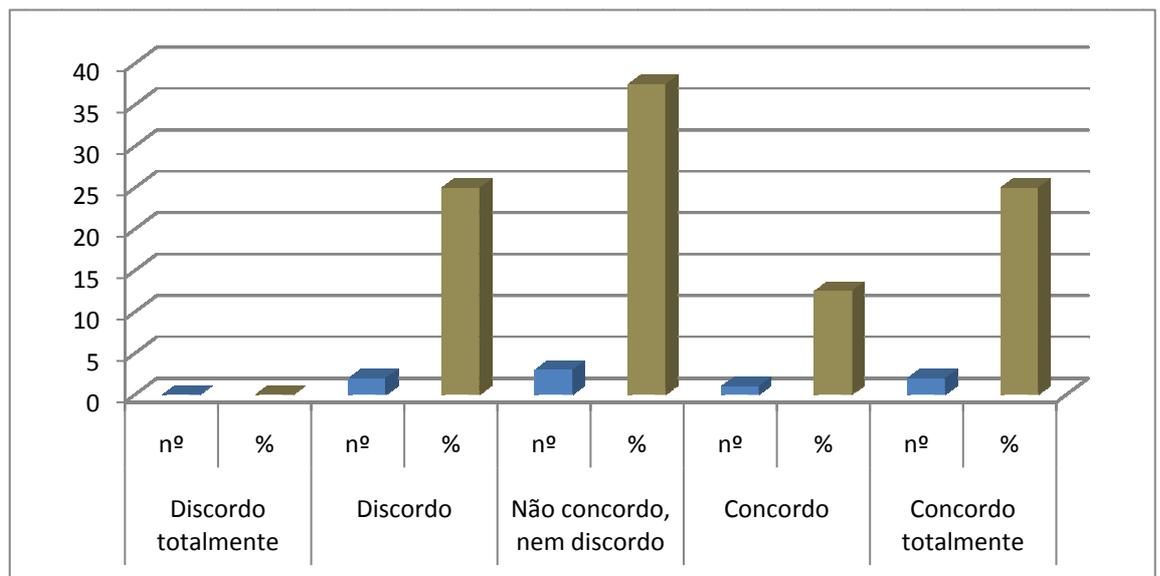
Fonte: Do autor

Pela Tabela 19 (QG1) nota-se que a função exercida pelos respondentes tem um percentual de 37,50% (n=3) de elementos pertencentes à diretoria executiva e 62,50% (n=5) desempenhando as suas funções no comitê de auditoria.

**TABELA 20 – (QG2) Aprovação, pelo Conselho de Administração, do planejamento anual da Auditoria Interna**

Aprovação do planejamento anual da Auditoria Interna pelo Conselho de Administração	nº	%
Discordo totalmente	0	0,00
Discordo	2	25,00
Não concordo, nem concordo	3	37,50
Concordo	1	12,50
Concordo totalmente	2	25,00
Totais	8	100,00

Fonte: Do autor



**GRÁFICO 11 – Aprovação, pelo Conselho de Administração, do planejamento anual da Auditoria Interna**

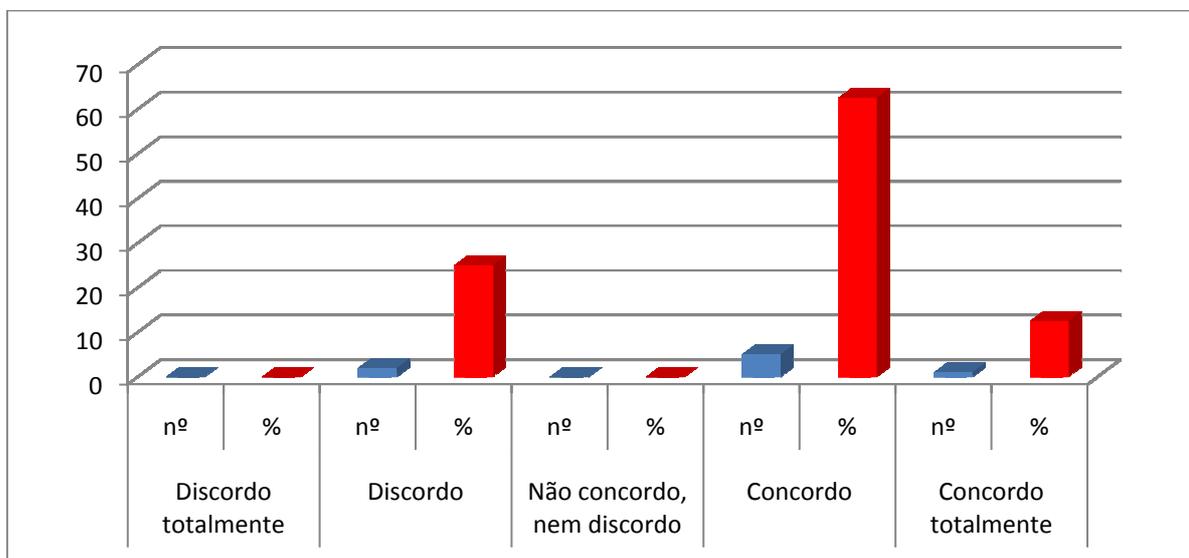
Fonte: Do autor

Analisando a Tabela 20 (QG2) e o Gráfico 11 nota-se que 25% (n=2), admitiram que o planejamento anual da auditoria não é aprovado pelo Conselho de Administração. Ressalte-se que 37,50% (n= 3) dos pesquisados permaneceram na neutralidade e 37,50% (n=3) admitiram que há aprovação pelo Conselho de Administração. A soma dos neutros (37,50%) com os que admitiram (37,50%) que o planejamento anual é aprovado pelo Conselho de Administração constituiu uma maioria. Em princípio, os resultados demonstraram, em parte, desconhecimento pelos gestores, das diretrizes da própria companhia.

**TABELA 21 – (QG3) Participação efetiva do órgão gestor no planejamento dos trabalhos da Auditoria Interna.**

Participação efetiva do órgão gestor no planejamento dos trabalhos da Auditoria Interna	nº	%
Discordo totalmente	0	0,00
Discordo	2	25,00
Não concordo, nem discordo	0	0,00
Concordo	5	62,50
Concordo totalmente	1	12,50
Totais	8	100,00

Fonte: Do autor



**GRÁFICO 12 – Participação efetiva do órgão gestor no planejamento dos trabalhos da Auditoria Interna**

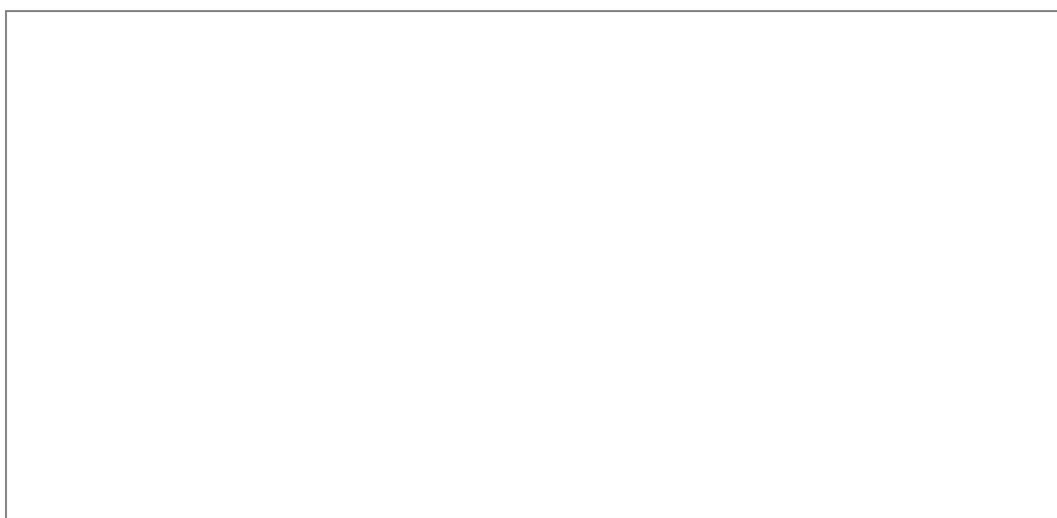
Fonte: Do autor

O planejamento dos trabalhos de Auditoria Interna tem a participação efetiva do órgão gestor para 75% (n=6). O percentual de 25% (n=2) dos indagados admitiram que não há participação efetiva do órgão gestor no planejamento dos trabalhos da Auditoria Interna, conforme a Tabela 21 (QG3) e Gráfico 12..

**TABELA 22 (QG4) – Garantia de avaliação, pela auditoria independente, das práticas da Auditoria Interna**

Órgão gestor garantiu a avaliação pela auditoria independente das práticas da Auditoria Interna	nº	%
Discordo totalmente	0	0,00
Discordo	2	25,00
Não concordo, nem discordo	2	25,00
Concordo	2	25,00
Concordo totalmente	2	25,00
Totais	8	100,00

Fonte: Do autor



**GRAFICO 13 -Garantia de avaliação, pela Auditoria Independente, das práticas da Auditoria Interna**

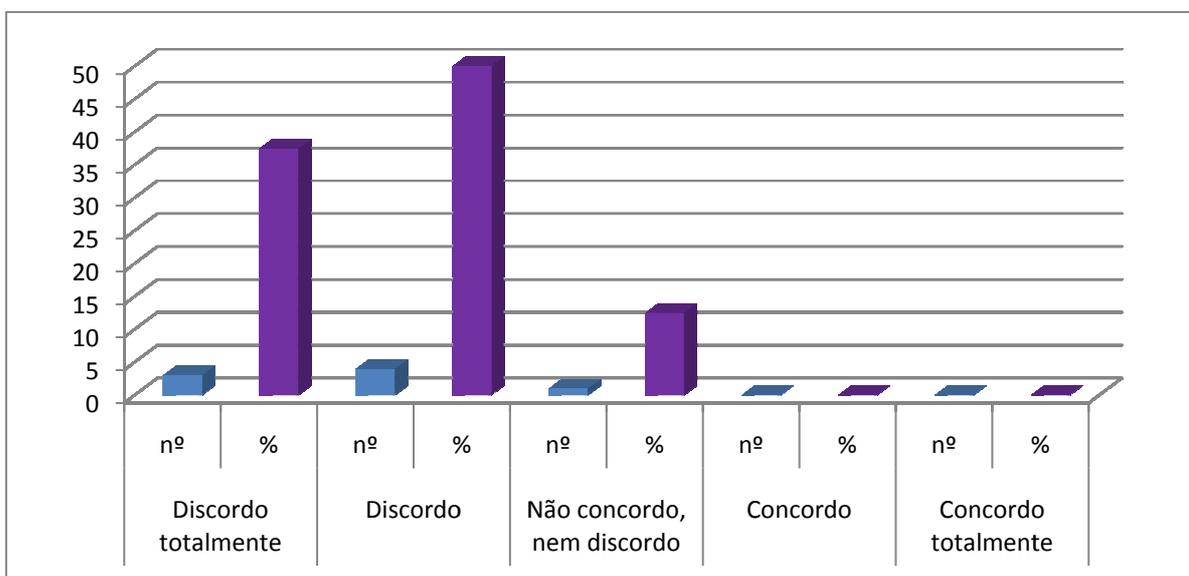
Fonte: Do autor

Tabela 22 (QG4) e o Gráfico 13 demonstram que 50% (n=4) dos respondentes admitiram que é garantida a avaliação pela Auditoria Independente das práticas da Auditoria Interna. Nota-se que 25% (n=2) não concordaram que é dada garantia à Auditoria Independente para a referida avaliação. Registra-se ainda que 25% (n=2) permaneceram neutros. A soma dos que permaneceram na neutralidade com os que admitiram que há a aludida avaliação constitui a maioria (n= 6, representando 75%).

**TABELA 23 – (QG5) Monitoramento da Auditoria Interna pelo Conselho Fiscal**

Conselho Fiscal monitora a Auditoria Interna através de canais de comunicação independente	nº	%
Discordo totalmente	3	37,50
Discordo	4	50,00
Não concordo, nem discordo	1	12,50
Concordo	0	0,00
Concordo totalmente	0	0,00
Totais	8	100,00

Fonte: Do autor

**GRÁFICO 14 – Monitoramento da Auditoria Interna pelo Conselho Fiscal**

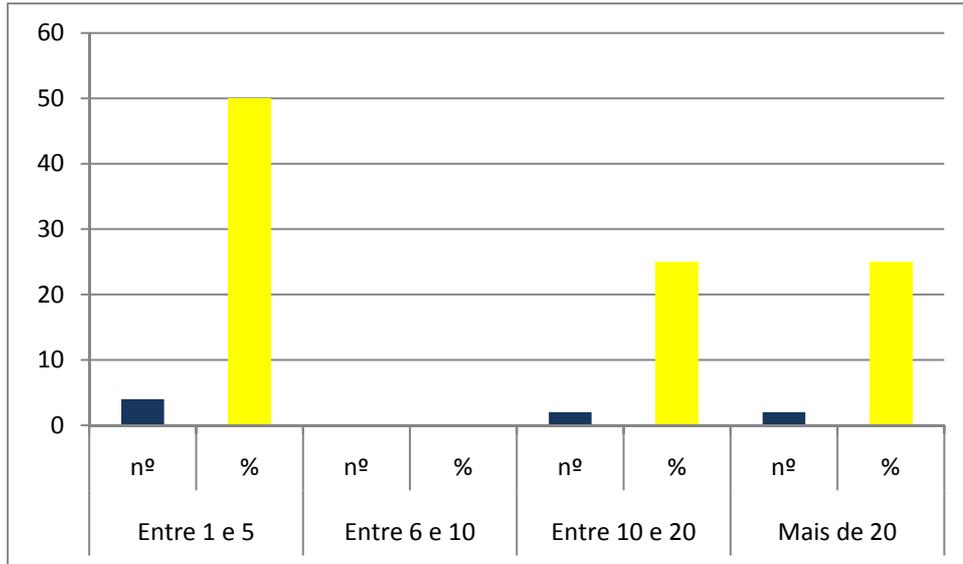
Fonte: Do autor

Pela análise da Tabela 23 (QG5) e gráfico 14 pode-se concluir que o Conselho Fiscal não monitora a Auditoria Interna, visto que 87,50% (n=7) dos manifestantes assim admitiram e 12,50% (n=1) ficaram na neutralidade.

**TABELA 24 – (QG6) Número de auditores que compõem a Auditoria Interna da empresa**

Quantidade de auditores	nº	%
Entre 1 e 5	4	50,00
Entre 6 e 10	0	0,00
Entre 10 e 20	2	25,00
Mais de 20	2	25,00
Totais	8	100,00

Fonte: Do autor



**GRÁFICO 15 - Número de auditores que compõem a Auditoria Interna da empresa**

Fonte: Do autor

A Tabela 24 (QG6) e o Gráfico 15 mostram que o número de auditores até 5 (n=4, 50%) equivale à soma das opções dos que escolheram mais de 5, uma vez que as opções entre 10 e 20 mais as escolhas acima de 20 resultam em 50% (n=4).

**TABELA 25 – (QG7) Suficiência do número de auditores**

Adequação do número de auditores para a execução dos trabalhos	nº	%
Sim	7	87,50
Não	1	12,50
Totais	8	100,00

Fonte: Do autor

Como se nota pela Tabela 25 (QG7), a maioria (n=7, 87,50%) da amostra do órgão a que se reporta a Auditoria Interna considera suficiente o número de auditores para o volume de trabalho. Apenas 12,50% (n=1) não acordaram

**TABELA 26 – (QG8) Execução dos trabalhos de Auditoria Interna**

Execução dos trabalhos de Auditoria Interna por	nº	%
Pessoal da própria empresa	4	50,00
Pessoal terceirizado	0	0,00
Pessoal da matriz	4	50,00
Totais	8	100,00

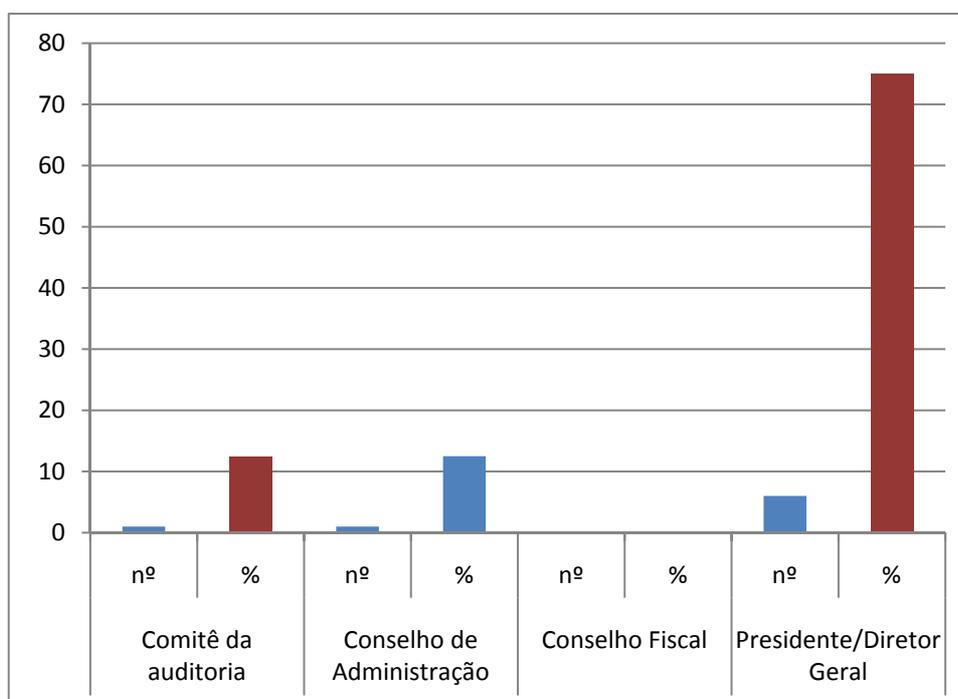
Fonte: Do autor

Na Tabela 26 (QG8) nota-se que há igualdade de opções entre o emprego de pessoal vinculado à própria dependência e o pessoal da matriz. Houve um respondente gestor que além de se manifestar com relação ao uso de pessoal da própria empresa citou a utilização de pessoal terceirizado quando necessário.

**TABELA 27 – (QG9) Subordinação da Auditoria Interna**

Subordinação da Auditoria Interna	nº	%
Comitê de Auditoria	1	12,50
Conselho de Administração	1	12,50
Conselho Fiscal	0	0,00
Presidente/Diretor	6	75,00
Totais	8	100,00

Fonte: Do autor



**GRÁFICO 16 - Subordinação da Auditoria Interna**

Fonte: Do autor

Quanto á subordinação da Auditoria Interna verifica-se, na Tabela 27 (QG9) e no Gráfico 16, que predomina o reporte ao presidente/diretor (n=6, 75%). Entretanto, a subordinação ao Comitê de Auditoria e ao Conselho de Administração apresenta o percentual de 12,50% (n=1) cada uma. Houve um manifestante que optou pelo “Comitê de Auditoria” além do “Presidente/Diretor”. Outro especificou o “Comitê de Auditoria” além do

“Presidente/Diretor“ somente em caso de se tratar de dotação do quadro de auditores. Tal situação contraria as recomendações da boa governança corporativa.

**TABELA 28 – (QG10) Participação do órgão gestor na implantação da Auditoria Interna**

Participação do órgão gestor na implantação da Auditoria Interna	nº	%
Sim	8	100,00
Não	0	0,00
Totais	8	100,00

Fonte: Do autor

A Tabela 28 (QG10) revela unanimidade em favor da participação do órgão gestor na implantação da Auditoria Interna.

**TABELA 29 – (QG11) Áreas de atuação da Auditoria Interna**

Área em que atua a Auditoria Interna	nº	%
Qualidade	4	50,00
Financeira	5	62,50
Contabilidade	4	50,00
Gestão de Risco	8	100,00
Controle interno	8	100,00
Outras: Sistemas,	1	12,50
Pessoal,	1	12,50
Suprimentos	1	12,50
Industrial.	1	12,50

Fonte: Do autor

Os percentuais apresentados pela Tabela 29 (QG11) se devem ao fato de o questionamento feito permitir respostas de multiescolha.

Os dados apurados mostram unanimidade no sentido de que a Auditoria Interna atua predominantemente nas áreas de Gestão de Risco e Controle Interno (n=8, 100%). Entretanto podemos constatar que o leque de áreas de atuação, com base nas manifestações dos questionados, é grande, visto que a área financeira apresenta percentual de 62,50% (n=5), as áreas de qualidade e contabilidade têm o percentual de 50% (n=4) cada uma, as áreas de sistemas, pessoal, suprimentos e industrial têm um percentual de 12,50% (n=1) cada uma.

Esclarece-se que o universo de comparação para cada área é a totalidade de respostas, isto é, 8, representando o percentual de 100%.

**TABELA 30 –(QG12) Conhecimento dos objetivos da Auditoria Interna pelas empresas**

Conhecimento dos objetivos da Auditoria Interna	nº	%
Sim	8	100,00
Não	0	0,00
Totais	8	100,00

Fonte: Do autor

Com relação ao conhecimento dos objetivos há unanimidade atestando que há esse conhecimento, conforme está expresso na Tabela 30 (QG12).

**TABELA 31 – (QG13) Aprovação e acompanhamento do plano anual da Auditoria Interna pelo órgão gestor**

Participação do órgão gestor na aprovação e acompanhamento do plano anual da Auditoria Interna	nº	%
Sim	7	100,00
Não	0	0,00
Totais	7	100,00

Fonte: Do autor

Há unanimidade quanto à aprovação e ao acompanhamento do plano anual da Auditoria Interna pelo órgão gestor, conforme demonstra a Tabela 31 (QG13). Um questionado não se manifestou com relação a um quesito, portanto a tabela fica representada por 7 elementos.

**TABELA 32 –(QG14) Manual de Normas e Procedimentos da Auditoria Interna**

Existência do Manual de Normas e Procedimentos da Auditoria Interna	nº	%
Sim	6	75,00
Não	2	25,00
Totais	8	100,00

Fonte: Do autor

Quanto à existência do Manual de Normas e Procedimentos da Auditoria Interna 75% (n=6) admitiram a existência, enquanto 25% (n=2) atestaram a sua inexistência, conforme se nota pela Tabela 32 (QG14).

**TABELA 33 –(QG15) Grau de liberdade e independência de ação da Auditoria Interna**

Grau de liberdade e independência de ação da Auditoria Interna	n°	%
Alto	7	87,50
Médio	1	12,50
Baixo	0	0,00
Totais	8	100,00

Fonte: Do autor

Conforme a Tabela 33 (QG15) os manifestantes consideraram Alto o grau de liberdade e independência de ação da Auditoria Interna em percentual de 87,50% (n=7) e Médio com o percentual de 12,50% (n=1). Ressalte-se que nenhum dos respondentes considerou como Baixo o grau de liberdade e independência de ação da Auditoria Interna.

**TABELA 34 –(QG16) Importância da Auditoria Interna na supervisão dos sistemas de controle, bem como do cumprimento de normas e procedimentos**

Importância da Auditoria Interna na supervisão dos sistemas de controle, bem como do cumprimento de normas e de procedimentos	n°	%
Alta	6	75,00
Média	2	25,00
Baixa	0	0,00
Totais	8	100,00

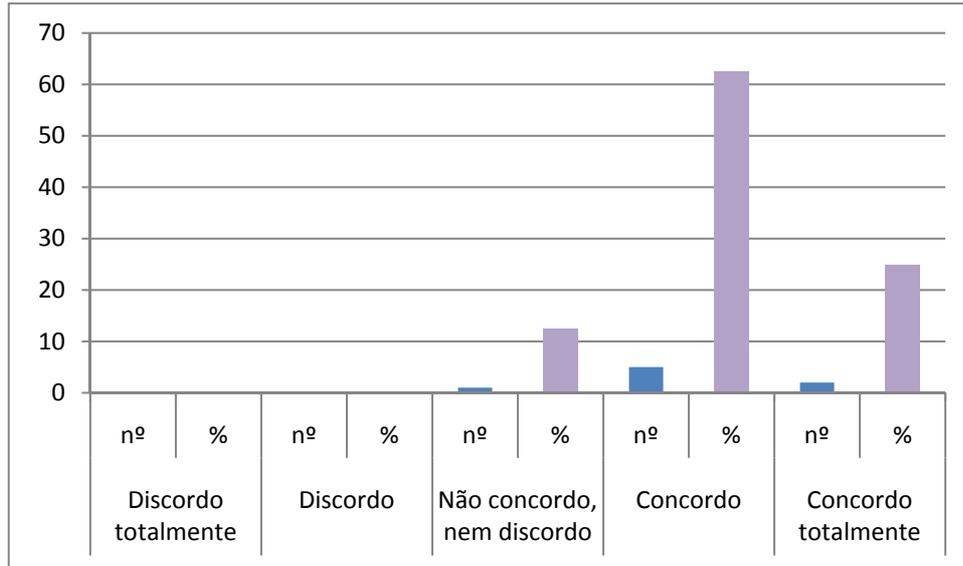
Fonte: Do autor

A importância da Auditoria Interna na supervisão dos sistemas de controle, bem como no cumprimento de normas e de procedimentos, apresenta percentual de 75% (n=6) como Alta e percentual de 25% (n= 2) como Média. Registre-se que nenhum manifestante considerou Baixa a importância da Auditoria Interna para o mister, conforme consta da Tabela 34 (QG16).

**TABELA 35 - (QG17) Influência das informações dadas pela Auditoria Interna na tomada de decisão**

Influência das informações dadas pela Auditoria Interna na tomada de decisão	n°	%
Discordo totalmente	0	0,00
Discordo	0	0,00
Não concordo, nem discordo	1	12,50
Concordo	5	62,50
Concordo totalmente	2	25,00
Totais	8	100,00

Fonte: Do autor



**GRÁFICO 17 - Influência das informações dadas pela Auditoria Interna na tomada de decisão**

Fonte: Do autor

Com relação à influência das informações da Auditoria Interna na tomada de decisão a Tabela 35 (QG17) e o Gráfico 17 mostram que 87,50% (n=7) manifestaram-se favoravelmente, confirmando que esta influência existe, enquanto 12,50% (n=1) ficaram neutros.

**TABELA 36 – (QG18) Apontamento, pela Auditoria Interna, dos pontos fortes e pontos fracos da empresa.**

Apontamentos de pontos fortes e de pontos fracos pela Auditoria Interna	nº	%
Sim	7	87,50
Não	1	12,50
Totais	8	100,00

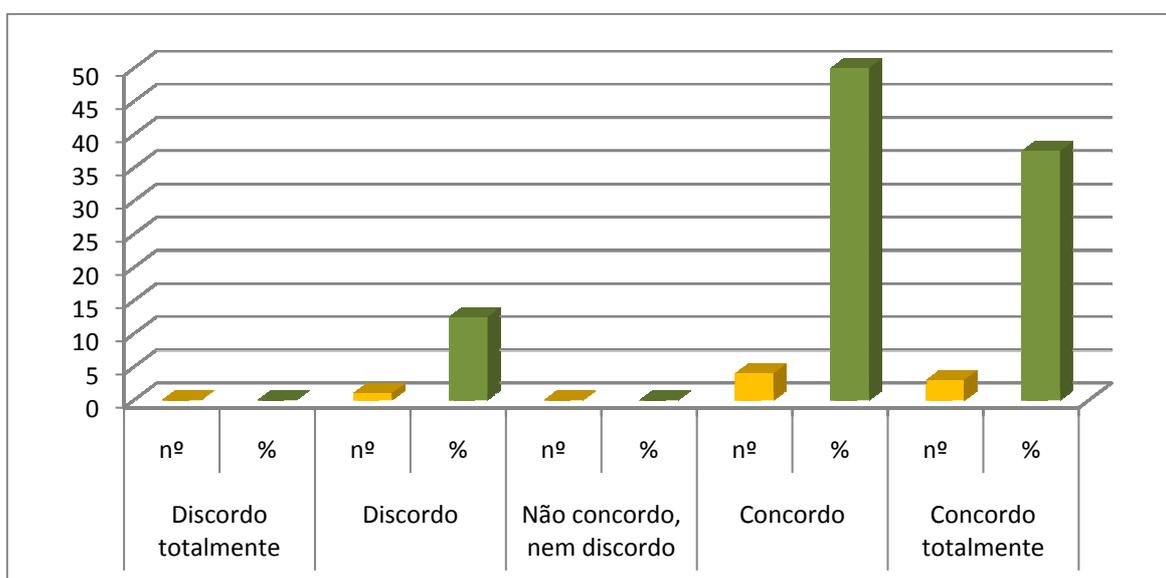
Fonte: Do autor

A análise dos dados constantes da Tabela 36 (QG18) demonstra que a maioria, num percentual, de 87,50% (n=7), atestou que a Auditoria Interna demonstra tanto os pontos fortes quanto os pontos fracos da empresa. Apenas 12,50% (n=1) informaram que a Auditoria Interna não aborda igualmente pontos fortes e fracos.

**TABELA 37- (QG19) Contribuição da Auditoria Interna para o aumento da responsabilidade social**

Contribuição da Auditoria Interna para o aumento da responsabilidade social	nº	%
Discordo totalmente	0	0,00
Discordo	1	12,50
Não concordo, nem discordo	0	0,00
Concordo	4	50,00
Concordo totalmente	3	37,50
Totais	8	100,00

Fonte: Do autor



**GRÁFICO 18 – Contribuição da Auditoria Interna para o aumento da responsabilidade social**

Fonte: Do autor

A Tabela 37 (QG19) e o gráfico 18 relativos à contribuição para o aumento da responsabilidade social por parte da Auditoria Interna mostram que a maioria dos questionados, num percentual de 87,50% (n=7), atestou que a contribuição ocorre e apenas 12,50% (n=1) mostraram que não há contribuição.

**TABELA 38 – (QG20) Minimização dos riscos da empresa pela Auditoria Interna**

Minimização dos riscos da empresa pela Auditoria Interna	nº	%
Discordo totalmente	0	0,00
Discordo	0	0,00
Não concordo, nem discordo	0	0,00
Concordo	4	50,00
Concordo totalmente	4	50,00
Totais	8	100,00

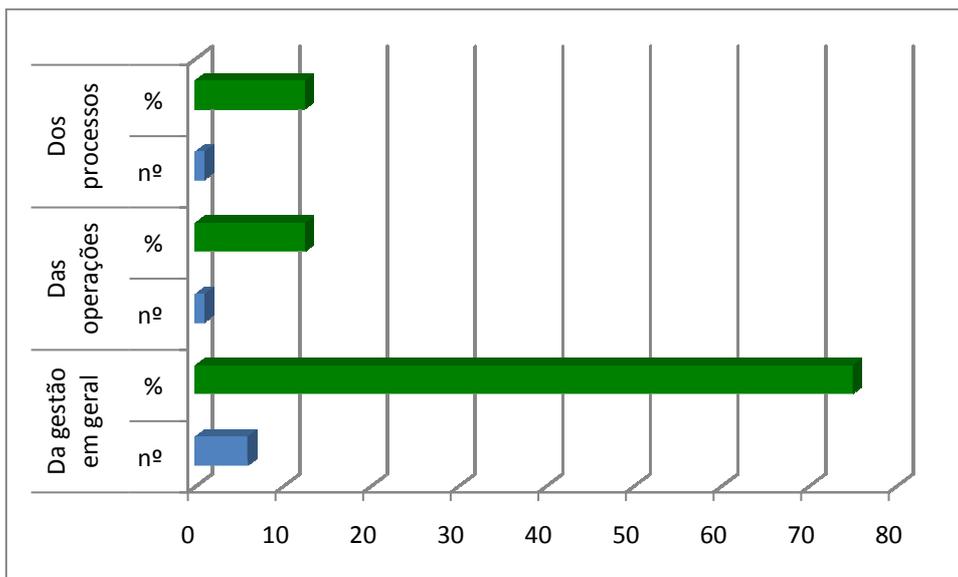
Fonte: Do autor

Quanto à minimização dos riscos da empresa, a unanimidade dos questionados atestou que há minimização dos riscos (n=8, 100%), conforme nota-se pelas respostas catalogadas na Tabela 38 (QG20).

**TABELA 39 – (QG21) Contribuição para a eficiência, a eficácia, e a economia por parte da Auditoria Interna**

Contribuição da Auditoria Interna para a eficiência, eficácia e economicidade	nº	%
Da gestão em geral	6	75,00
Das operações	1	12,50
Dos Processos	1	12,50
Outra	0	0,00
Totais	8	100,00

Fonte: Do autor



**GRÁFICO 19 – Contribuição para a eficiência, a eficácia e a economia por parte da Auditoria Interna**

Fonte: Do autor

Nota-se pela Tabela 39 (QG21) e Gráfico 19 que a contribuição para a eficiência, eficácia e economia da empresa se dá em 75% (n=6) para gestão em geral, 12,50% (n=1), para operações e 12,50% (n=1) para processos. Ressalte-se, que paralelamente às opções descritas na referida Tabela, houve 2 apontamentos para “das operações” e 4 consignando “dos processos”.

**TABELA 40 – (QG22) A agregação de valor pela Auditoria Interna**

Auditoria Interna agrega valor	nº	%
À empresa em geral	8	100,00
Às áreas operacionais	0	0,00
Aos processos	0	0,00
Outra	0	0,00
Totais	8	100,00

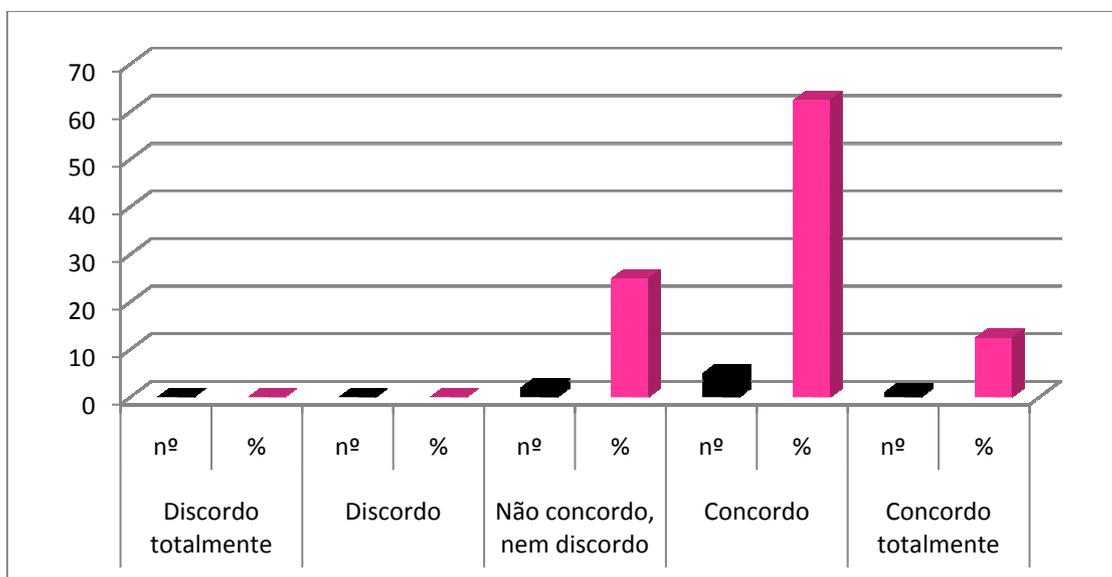
Fonte: Do autor

Observa-se pela Tabela 40 (QG22) que 100% (n=8) dos respondentes atestaram que a agregação de valor pela Auditoria Interna se realiza em na empresa em geral.

**TABELA 41 - (QG23) Avaliação periódica da Auditoria Interna pelo órgão gestor**

Existência de avaliação periódica da Auditoria Interna pelo órgão gestor	nº	%
Discordo totalmente	0	0,00
Discordo	0	0,00
Não concordo, nem discordo	2	25,00
Concordo	5	62,50
Concordo totalmente	1	12,50
Totais	8	100,00

Fonte: Do autor

**GRÁFICO 20 – Avaliação periódica da Auditoria Interna pelo órgão gestor**

Fonte: Do autor

A avaliação periódica da Auditoria Interna pelo Órgão subordinante é atestada pela maioria, com um percentual de 75% (n=6), sendo que 25% (n=2) dos respondentes ficaram na neutralidade, conforme demonstrado pela Tabela 41 (QG23).e Gráfico 20.

**TABELA 42 – (QG24) Satisfação da organização quanto aos resultados finais apresentados pela Auditoria Interna**

Satisfação da organização quanto aos resultados finais dos trabalhos apresentados pela Auditoria Interna	nº	%
Discordo totalmente	0	0,00
Discordo	0	0,00
Não concordo, nem discordo	0	0,00
Concordo	5	62,50
Concordo totalmente	3	37,50
Totais	8	100,00

Fonte: Do autor

A análise da Tabela 42 (QG24) mostra que há concordância, de modo geral, de que os resultados finais da Auditoria Interna satisfazem as expectativas das organizações.

#### 4.1.2 Estatística inferencial

A estatística inferencial é aquela que busca conclusões a partir de informações incompletas. Para Martins e Theóphilo (2009, p. 117) “o processo de inferência estatística busca obter informações sobre a população a partir dos elementos amostrais”.

Utilizou-se a estatística inferencial com o intuito principal de comparar respostas comuns aos questionários aplicados tanto a diretores/chefes de Auditoria Interna, quanto a gestores do órgão ao qual a Auditoria Interna se reporta.

Os cruzamentos se destinaram a pesquisar a existência ou não de diferenças estatisticamente significativas, seja na comparação do nível mediano de concordância para diretores/chefes de Auditoria Interna e os gestores do Órgão subordinante da Auditoria Interna, em perguntas nas quais há ordenação de respostas, seja na comparação da proporção de respostas a uma dada categoria também para diretores/chefes de Auditoria Interna e para os gestores do órgão a que se reporta a Auditoria Interna quando não há ordenação de respostas.

Conforme já foi dito todas as comparações também foram feitas com respostas a uma mesma pergunta para diretores/chefes de auditoria e gestores de Auditoria Interna. Dois tipos de análise foram feitas de acordo com o tipo de pergunta, conforme se constata a seguir. As decisões foram tomadas sempre ao nível usual de 5% de significância.

As perguntas cujas respostas têm uma escala de concordância, isto é, perguntas com opções “discordo totalmente” a “concordo totalmente”, são caracterizadas como perguntas com respostas ordenáveis e recodificadas para escala Likert de 5 pontos conforme o grau de

concordância com a resposta: discordo totalmente (1), discordo (2), não concordo/nem discordo (3), concordo (4) e concordo totalmente (5).

O objetivo, neste caso, é comparar os níveis medianos de concordância nos quesitos, apurados em questionário respondido por diretores/chefes de auditoria e gestores de Auditoria Interna, através do teste não paramétrico de Mann-Whitney Wilcoxon no software R-Project usando o comando “wilcox.test”. Este teste foi mais adequado para o presente caso devido ao pequeno tamanho de amostra.

Quanto às perguntas com respostas não ordenadas comparou-se as proporções de respostas na categoria de interesse para ambos os grupos usando o Teste “Qui-quadrado” de Comparação de Duas Proporções também no software R-Project com o comando “prop.test”.

Para leitura dos dados no R-Project, copiou-se a tabela com os dados no Excel através do comando “juarez=read.table” (“clipboard”, header=T, dec=",", sep="\t") e, em seguida, os comandos descritos nos resultados dos testes inferenciais foram utilizados.

#### 4.1.2.1 Resultados dos testes inferenciais

Conforme mencionado anteriormente, foram feitos cruzamentos de respostas dadas pelos Diretores/Chefes da Auditoria Interna, com as respostas obtidas dos Órgãos Gestores da referida auditoria, para as perguntas comuns aos questionários aplicados, a fim de se verificar a existência de visões diferentes, cujos resultados estão apresentados nos quadros a seguir.

##### Test and CI for Two Proportions

% QD1=SIM x % QG10=SIM

> prop.test(c(13,6),c(16,6),correct=F)

2-sample test for equality of proportions without continuity correction

data: c(13, 6) out of c(16, 6)

X-squared=1.3026, df=1, p-value=0.2537

alternative hypothesis: two.sided

95 percent confidence interval:

-0.378749549 0.003749549

sample estimates:

prop 1 prop 2

0.8125 1.0000

### QUADRO 3 - Participação do órgão a que se reporta a Auditoria Interna em sua Implantação

Fonte: Do autor

**Mann-Whitney Test****Mediana QD2 Diretor x Mediana QG2 Gestor****> wilcox.test(juarez\$p2d,juarez\$p2g)**

Wilcoxon rank sum test with continuity correction

data: juarez\$p2d and juarez\$p2g

W=76, p-value=**0.0335****QUADRO 4 - Aprovação do planejamento anual da Auditoria Interna pelo Conselho de Administração**

Fonte: Do autor

**Mann-Whitney Test****Mediana QD3 x Mediana QG3****> wilcox.test(juarez\$p3d,juarez\$p3g)**

Wilcoxon rank sum test with continuity correction

data: juarez\$p3d and juarez\$p3g

W=53.5, p-value=**0.6664****QUADRO 5 - Participação efetiva do órgão a que se reporta a Auditoria Interna no planejamento do trabalho da referida auditoria.**

Fonte: Do autor

**Mann-Whitney Test****Mediana QD4 x Mediana QG4****> wilcox.test(juarez\$p4d,juarez\$p4g)**

Wilcoxon rank sum test with continuity correction

data: juarez\$p4d and juarez\$p4g

W=49.5, p-value=**0.7446****QUADRO 6 - Órgão a que se reporta a Auditoria Interna garantiu aos auditores independentes a avaliação, por meio de sua própria revisão, das práticas da Auditoria Interna.**

Fonte: Do autor

**Mann-Whitney Test****Mediana QD5 x Mediana QG5****> wilcox.test(juarez\$p5d,juarez\$p5g)**

Wilcoxon rank sum test with continuity correction

data: juarez\$p5d and juarez\$p5g

W=61.5, p-value=**0.1061****QUADRO 7 - Conselho Fiscal monitora a Auditoria Interna através de canais de comunicação independente**

Fonte: Do autor

**Mann-Whitney Test**

Mediana QD6 x Mediana QG6

> wilcox.test(juarez\$p6d,juarez\$p6g)

Wilcoxon rank sum test with continuity correction

data: juarez\$p6d and juarez\$p6g

W=51.5, p-value=0.6115

**QUADRO 8 - Número de auditores que compõem a Auditoria Interna na empresa.**

Fonte: Do autor

**Test and CI for Two Proportions**

% QD11=ALTA x % QG15=ALTA

> prop.test(c(12,5),c(16,6),correct=F)

2-sample test for equality of proportions without continuity correction

data: c(12, 5) out of c(16, 6)

X-squared=0.1725, df=1, p-value=0.6779

alternative hypothesis: two.sided

95 percent confidence interval:

-0.4493111 0.2826445

sample estimates:

prop 1 prop 2

0.7500000 0.8333333

**QUADRO 9 – Grau de liberdade e independência de ação concedido à Auditoria Interna para o desempenho pleno de suas funções.**

Fonte: Do autor

**Test and CI for Two Proportions**

% QD12=ALTA x % QG16=ALTA

> prop.test(c(12,4),c(16,6),correct=F)

2-sample test for equality of proportions without continuity correction

data: c(12, 4) out of c(16, 6)

X-squared=0.1528, df=1, p-value=0.6959

alternative hypothesis: two.sided

95 percent confidence interval:

-0.3494407 0.5161073

sample estimates:

prop 1 prop 2

0.7500000 0.6666667

**QUADRO 10 - Importância dada à Auditoria Interna como supervisora dos sistemas de Controle Interno e de cumprimento de normas e procedimentos.**

Fonte: Do autor

**Mann-Whitney Test****Mediana QD13 x Mediana QG17****> wilcox.test(juarez\$13d,juarez\$17g)**

Wilcoxon rank sum test with continuity correction

data: juarez\$13d and juarez\$17g

W=58, p-value=**0.4101****QUADRO 11 - Informações veiculadas pela Auditoria Interna têm influência no processo de tomada de decisão.**

Fonte: Do autor

**Test and CI for Two Proportions****% QD14=EMPRESAS EM GERAL x % QG22=EMPRESAS EM GERAL****> prop.test(c(15,6),c(16,6),correct=F)**

2-sample test for equality of proportions without continuity correction

data: c(15, 6) out of c(16, 6)

X-squared=0.3929, df=1, p-value=**0.5308**

alternative hypothesis: two.sided

95 percent confidence interval:

-0.18110794 0.05610794

sample estimates:

prop 1 prop 2

0.9375 1.0000

**QUADRO 12 - Agregação de valor pela Auditoria Interna.**

Fonte: Do autor

**Mann-Whitney Test****Mediana QD16 x Mediana QG23****> wilcox.test(juarez\$16d,juarez\$23g)**

Wilcoxon signed rank test with continuity correction

data: juarez\$16d

V=48, p-value  $\cong$  **1****QUADRO 13 - Avaliação periódica da Auditoria Interna pelo órgão a que ela se reporta.**

Fonte: Do autor

Os resultados dos testes, com seus respectivos níveis descritivos, estão resumidos a seguir:

Teste de Mann-Whitney	p-valor	Teste de Comparação de Proporções	p-valor
Mediana QD2 x Mediana QG2	<b>0,0335</b>	% QD1=SIM x % QG10=SIM	0,2537
Mediana QD3 x Mediana QG3	0,6664	% QD11=ALTA x % QG15=ALTA	0,6779
Mediana QD4 x Mediana QG4	0,7446	% QD12=EMPRESAS EM GERAL x % QG16 EMPRESAS EM GERAL	0,6959
Mediana QD5 x Mediana QG5	0,1061	% QD14 EMPRESAS EM GERAL x % QG22 EMPRESAS EM GERAL	0,5308
Mediana QD6 x Mediana QG6	0,6115		
Mediana QD13 x Mediana QG17	0,4101		
Mediana QD16 x Mediana QG23	>0,9999		

#### **QUADRO 14 - Níveis descritivos dos testes inferenciais – Resumo**

Fonte: Do autor

Assim, nota-se que somente o teste de Mann-Whitney para QD2 x QG2 apresentou significância estatística, indicando diferenças entre as medianas para Diretores/Chefes de Auditoria Interna e Gestores dos órgãos aos quais se reporta a Auditoria Interna quanto à aprovação do planejamento anual da Auditoria Interna pelo Conselho de Administração

#### **4.2 Análise e interpretação dos dados**

Com a utilização da estatística descritiva e da inferencial chegou-se aos resultados mencionados anteriormente dos quais se destacam informações relevantes para o presente estudo.

Muito embora os órgãos aos quais se subordina a Auditoria Interna (TABELA 28 - QG10) tenham se manifestado de forma unânime quanto à sua participação em sua implantação, este placar não se deu com relação aos informes obtidos dos Diretores/Chefes de Auditoria (TABELA 3 - QD1) que mostram percentuais de 81,25% (n=13) de concordância e 18,75% (n=3) de discordância. Mesmo assim é relevante o resultado, pois demonstra que a maioria, em grande percentual, destacou a participação do órgão gestor na implantação da Auditoria Interna.

A análise dos resultados obtidos dos órgãos aos quais se subordina a Auditoria Interna (TABELA 20 - QG2) mostra que a soma das discordâncias (n=2, 25%) com as neutralidades (n=3, 37,50%) constituem a maioria quanto a não aprovação, pelo Conselho de Administração, do planejamento anual da Auditoria Interna. Entretanto, 37,50% (n=3)

manifestaram-se de acordo com a referida aprovação. Estes dados contrariam o que é recomendado para uma boa governança corporativa.

Quando os dados são aqueles advindos dos Diretores/Chefes de Auditoria (TABELA 4 - QD2) com relação à aprovação, pelo Conselho de Administração, do planejamento anual da Auditoria Interna, a maioria se posiciona a favor (n=12, 75%), e o restante permanece na neutralidade (n=4, 25%). As posições controversas entre Diretores/Chefes de Auditoria e Órgãos Subordinantes da referida Auditoria Interna mostram, no entender do autor, falta de entendimento entre as partes e desconhecimento da estrutura da empresa, o que não é aconselhável.

Os dados apurados com relação à participação efetiva do órgão a que se reporta a Auditoria Interna no planejamento de seus trabalhos, segundo a percepção dos Diretores/Chefes de Auditoria (TABELA 5 - QD3), é de aprovação, já que a maioria, 87,50% (n=14), manifestou-se a favor e apenas 6,25% (n=1) não concordaram. Registrou-se, ainda, 6,25% (n=1) que permaneceram na neutralidade.

Os dados relacionados anteriormente, ao se relacionarem com a percepção dos órgãos aos quais se reporta a Auditoria Interna (TABELA 21 - QG3), guardadas as devidas proporções, se identificam, uma vez que o nível de aprovação é de 75% (n=6) e de desaprovação é de 25% (n=2). Denota-se, assim, que, neste ponto, há preocupação dos órgãos gestores com relação aos trabalhos da Auditoria Interna.

Quanto à garantia de avaliação pela Auditoria Independente das práticas da Auditoria Interna pelos Órgãos aos quais se reporta Auditoria Interna, os Diretores/Chefes de Auditoria Interna (TABELA 6 - QD4) se posicionaram em níveis de concordância a 73,34% (n=11), em níveis de discordância a 13,33% (n=2) e em níveis de neutralidade a 13,33% (n=2).

Quando os respondentes são os Órgãos Subordinantes da Auditoria Interna (TABELA 22 - QG4), a respeito do assunto tratado anteriormente, o quadro que se apresenta é: 50% (n=4) de concordância; 25% (n=2) de discordância e 25% (n=2) de neutralidade.

Confrontando os dados pode-se deduzir que, em parte, é garantida a avaliação pela Auditoria Independente das práticas da Auditoria Interna, uma vez que 73,34% (n=11) das respostas dadas pelos Diretores/Chefes de Auditoria Interna e a soma das manifestações de concordância dos órgãos aos quais se reporta a Auditoria Interna (n=4, 50%), com as opções de neutralidade (n=2, 25%), constituem a maioria levando-se a concluir que existe a aludida

avaliação. A avaliação em questão é um instrumento válido para uma boa gestão corporativa, pois mostra a preocupação da empresa com a Auditoria Interna.

Quanto ao monitoramento da Auditoria Interna pelo Conselho Fiscal fica explícito que a percepção dos Órgãos Subordinantes da Auditoria Interna (TABELA 23 - QG5) e Diretores/Chefes de Auditoria Interna (TABELA 7 - QD5) estão coerentes entre si. Os Diretores/Chefes de Auditoria (QD5) em um percentual de 50,01% (n=7) discordaram que haja monitoramento, 14,28% (n=2) ficaram neutros e 35,71% (n=5) concordaram que há o monitoramento. Quando os respondentes são os Órgãos Subordinantes da Auditoria Interna (QG5) tem-se que 87,50% (n=7) não concordaram que haja o referido monitoramento e 12,50% (n=1) permaneceram na neutralidade. Também, neste ponto, o que é recomendável para uma boa governança corporativa não é observado.

Com relação ao número de auditores os dados demonstraram que 50% (n=4) das respostas fornecidas pelos Órgãos gestores (TABELA 24 - QG6) apontaram para a existência de até 5 auditores em suas empresas.. Registra-se ainda que há indicação entre 10 e 20 (n=2, 25%) e mais de 20 (n=2, 25%).

Quando se trata dos dados fornecidos pela Diretoria/Chefe da Auditoria Interna (TABELA 8 - QD6) o número de auditores existentes nas empresas entre 1 e 5 apresenta um percentual de 46,67% (n=7). Entretanto, no cômputo geral dos dados, fica demonstrado que a maioria das empresas possui mais de 5 auditores internos(n=8, 53,33%).

A maioria dos respondentes (n=11, 68,75%), tanto dos Diretores/Chefes de Auditoria (TABELA 9 - QD7), quanto dos Órgãos aos quais se reporta a auditoria (TABELA 25 - QG7), manifestou-se informando que o número de auditores disponibilizados para o volume trabalho é suficiente (n=7, 87,50%). Registra-se que, na percepção da maioria dos Diretores/Chefes de Auditoria (TABELA 10 - QD8), os recursos destinados ao desenvolvimento dos trabalhos da Auditoria Interna também são suficientes (n=14, 87,50%),

Os dados apurados através das manifestações dos Diretores/Chefes de Auditoria Interna (TABELA 11 - QD9) mostraram que a maioria (n=11, 68,75%) atestou que há cooperação, por parte do órgão gestor da Auditoria Interna, no processamento dos trabalhos da referida Auditoria Interna, mas um percentual de 25% (n=4) discorda de que haja a aludida cooperação, além de um percentual de 6,25% (n=1) ter optado pela neutralidade. O resultado, apesar das discordâncias, demonstra um bom apoio dado pelos Órgãos Subordinantes.

Com alusão ao cerceamento por parte do Órgão subordinante da Auditoria Interna com relação ao alcance das atividades de sua subordinada, os Diretores/Chefes de Auditoria Interna (TABELA 12 - QD10), na sua maioria (n=11, 68,75%), atestam que não há cerceamento. Houve 4 (25%) manifestações em contrário e uma (6,25%) opção pela neutralidade. O cerceamento em muitos casos prejudica o desenvolvimento da execução dos trabalhos.

Referindo-se ao grau liberdade e independência de ação, concedido à Auditoria Interna no âmbito dos Diretores/Chefes de Auditoria (TABELA 13 - QD11), e dos Órgãos Subordinantes (TABELA 33 - QG15), há consonância de entendimento, haja vista que a maioria apontou como Alto e Médio o referido grau, não se registrando nenhuma opção pelo nível Baixo.

Ao tratar-se da importância da Auditoria Interna como supervisora dos sistemas de Controle interno e do cumprimento de normas e de procedimentos, os Diretores/Chefes de Auditoria Interna (TABELA 14 - QD12), na maioria das respostas, apontaram o nível Alto com um percentual de 75% (n=12), sendo que o nível Médio apresentou um percentual de 25% (n=4). Quando se trata das respostas dos órgãos aos quais se subordina a Auditoria Interna (TABELA 34 - QG16), também, a maioria das opções recaiu no nível Alto (n=6, 75%), sendo o nível Médio contemplado com um percentual de 25% (n=2). Registre-se que também não houve opção pelo nível Baixo nas manifestações nem dos Diretores/Chefes de Auditoria, nem dos Órgãos Subordinantes, o que demonstra conformidade de entendimento. O reconhecimento da importância da Auditoria Interna, no presente caso, confirma a sua condição de parceira fundamental da gestão.

Também há consonância em relação à percepção dos indagados quanto à influência das informações dadas pela Auditoria Interna no processo de tomada de decisão, vez que o nível de concordância dos Diretores/Chefes de Auditoria Interna (TABELA 15 - QD13) é de 93,75% (n=15), e dos Órgãos Subordinantes (TABELA 35 - QG17) é de 87,50% (n=7). Não houve discordância dos pesquisados com referência ao assunto. Registre-se que apenas um elemento em cada área questionada permaneceu na neutralidade. Este resultado demonstra que a Auditoria Interna desempenha o seu papel auxiliando o gestor na tomada de decisão.

Os órgãos aos quais se subordina a Auditoria Interna (TABELA 40 - QG22) são unânimes em declarar que esta atividade agrega valor à empresa em geral (n=8, 100%). Quando se trata de respostas dadas pelos Diretores/Chefes de Auditoria (TABELA 16 - QD14), a maioria optou pela agregação de valor à empresa em geral (n=15, 93,75%),

entretanto, um respondente indicou que há agregação de valor aos processos críticos de alto risco (n=1, 6,25%). Os resultados apurados demonstram que a Auditoria Interna é uma parceira de grande valia para a gestão com o objetivo de acrescentar valor à organização.

Quanto à solicitação de pareceres à Auditoria Interna (TABELA 17 - QD15), pela consultoria interna os Diretores/Chefes de Auditoria, na maioria, informam que não há solicitação (n=8, 50%), enquanto 37,50% (n=6) admitiram que há solicitação, e 12,50% (n=2) ficaram na neutralidade. Este resultado deixa transparecer que, em princípio, a Auditoria Interna é pouco acionada pelas demais consultorias.

Com alusão à avaliação periódica da Auditoria Interna, pelo órgão ao qual ela se subordina (TABELA 41 - QG23), os representantes deste órgão se manifestaram informando que há avaliação (n=6, 75%), entretanto um percentual de 25% (n=2) preferiu ficar na neutralidade. Quando se trata de respostas dos Diretores/Chefes da Auditoria (TABELA 18 - QD16), a maioria atesta que há avaliação da Auditoria Interna pelo órgão ao qual esta se subordina (n=10, 62,50%), entretanto, 3 respondentes (18,75%) discordaram em relação a aludida avaliação e 3 (18,75%) permaneceram neutros. Percebe-se que os gestores estão atentos ao que se produz na área de Auditoria Interna.

Os dados apurados pelas respostas originadas do órgão gestor da Auditoria Interna (TABELA 19 - QG1) mostram que a função exercida pelos respondentes, num percentual de 37,50% (n=3), está ligada à Diretoria executiva e, num percentual de 62,50% (n=5), ao Comitê de Auditoria. Este resultado demonstra, em parte, que a Auditoria Interna não está subordinada ao nível superior da administração conforme preconiza a literatura vigente.

Quando as informações se referem ao emprego da mão de obra na execução dos trabalhos da Auditoria Interna os órgãos aos quais esta se subordina (TABELA 26 - QG8), em um percentual de 50% (n=4), opinaram informando que em suas empresas os trabalhos são executados por auditores internos pertencentes aos quadros da dependência.

Outros 50% (n=4) informaram que os trabalhos são feitos por auditores internos vindos de sua matriz. Registre-se que um respondente além de registrar pessoal da própria empresa deixou consignado que há utilização de pessoal terceirizado.

Os Órgãos aos quais se reporta a Auditoria Interna (TABELA 27 - QG9) informam que esta se subordina em sua maioria ao Presidente/Diretor (n=6, 75%), sendo que um dos respondentes optou pelo Comitê de Auditoria (n =1, 12,50%) e outro pelo Conselho de Administração (n=1, 12,50%). Registre-se que houve um respondente que optou pelo Comitê

de Auditoria além do Presidente/Diretor. Outro especificou, além do Presidente/Diretor, o Comitê de Auditoria somente quando se tratou de dotação do quadro de auditores.

Hierarquicamente os informes mencionados obtidos dos órgãos gestores contrariam a boa governança corporativa que traça orientação no sentido de que a Auditoria Interna deve estar subordinada ao Conselho de Administração.

Pelo apurado, nas respostas dadas pelos órgãos gestores da Auditoria Interna (TABELA 29 - QG11), há concordância de que a mesma atua predominantemente nas áreas de Controle Interno (n=8, 100%) e de Gestão de Risco (n=8, 100%), o que demonstra conformidade com o que preconiza IIA em sua definição de Auditoria Interna. Além disso, mostra que as empresas estão preocupadas com a melhoria da gestão.

Apontam, ainda, esses órgãos gestores que a Auditoria Interna atua nas áreas: financeira (n=5, 62,50%); de qualidade (n=4, 50%); de contabilidade (n=4, 50%). As áreas: sistemas, pessoal, suprimentos e industrial tiveram uma indicação cada (n=1, 12,50%). Destaca-se, assim, no entender do autor, que a atuação da Auditoria Interna busca nada mais do que a melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle e governança corporativa.

Os órgãos gestores aos quais se reporta a Auditoria Interna (TABELA 31 - QG13) concordaram, em unanimidade, que aprovam e acompanham o plano anual da atividade de Auditoria Interna (n=8, 100%). Quanto ao conhecimento dos objetivos da referida atividade (TABELA 30 – QG12) atestam, na sua totalidade, a existência do aludido conhecimento. (n=8, 100%).

A maioria dos Órgãos aos quais se reporta a Auditoria Interna (TABELA 32 - QG14) atesta que há o manual de normas e procedimentos de auditoria (n=6,75%). Entretanto, um percentual de 25% (n=2) informa a sua inexistência. Analisando os dados entende-se que há uma visão distorcida a respeito da Auditoria Interna em relação ao gerenciamento desta atividade.

Os Órgãos Subordinantes da Auditoria Interna (TABELA 36 - QG18), em sua maioria, atestam que essa atividade destaca os pontos fortes e fracos da empresa (n=7, 87,50%). Apenas um respondente não concorda que a Auditoria Interna assim procede (n=1, 12,50%). Ao apontar os pontos fortes e fracos da organização a Auditoria Interna permite ao gestor fazer uma análise crítica dos processos produtivos e econômicos da empresa tornando-se, assim, em um fundamental instrumento para subsidiar a tomada de decisão.

A maioria das respostas dadas pelos Órgãos aos quais se reporta a Auditoria Interna (TABELA 37 - QG19), mostrou a contribuição para o aumento da responsabilidade social por parte da Auditoria Interna, foi positiva (n=7, 87,50%). Entretanto, um respondente optou pela discordância (n=1, 12,50%). Ao contribuir para o aumento da responsabilidade social a Auditoria Interna está desempenhando o seu papel de agregação de valor à organização.

Os órgãos gestores da Auditoria Interna (TABELA 38 - QG20) concordaram, na totalidade, que a Auditoria Interna minimiza os riscos da empresa (n =7, 100%). É um atestado de que a atividade em estudo está em conformidade com seus objetivos, isto é, agregar valor às organizações, uma vez que minimizando riscos evita prejuízos;

A contribuição da Auditoria Interna para a eficiência, a eficácia e a economia da empresa, na percepção da maioria dos órgãos gestores (TABELA 39 - QG21) se dá para a “gestão em geral” (n=6, 75%). Houve opção em favor “das operações” (n=1, 14,29%) e em favor “dos Processos” (n=1, 14,29%).

A avaliação anterior, no geral, demonstra que a Auditoria Interna ao desempenhar a sua missão básica de assessorar a Administração no desempenho de suas funções e responsabilidades, através dos exames, contribui para a eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e de utilização de recursos, ajudando os gestores a atingirem os objetivos da empresa.

Observou-se que a maioria dos órgãos aos quais se subordina a Auditoria Interna (TABELA 42 – QG24) concordaram que os resultados finais apresentados pela atividade em estudo satisfazem, sendo que 62,50% (n=5) simplesmente concordaram e 37,50% (n=3) concordaram totalmente.

Os resultados apurados nos testes inferenciais mostram uma única diferença estatisticamente significativa quando do cruzamento das respostas dadas pelos Diretores/Chefes de Auditoria e pelos Órgãos aos quais se reporta a Auditoria Interna envolvendo a aprovação do planejamento anual da Auditoria Interna pelo Conselho de Administração o que significa uma visão diferente dos dois segmentos neste quesito. Este resultado também foi evidenciado pelos resultados da estatística descritiva.

Os resultados apurados nos testes inferenciais mostram evidências estatísticas significativas somente na comparação do grau mediano de concordância das respostas entre os Diretores/Chefes de Auditoria Interna e os Gestores dos Órgãos aos quais a referida Auditoria se reporta envolvendo a concordância a aprovação do planejamento anual da

Auditoria Interna pelo Conselho de Administração (p-valor=0,0335, no quadro 4). Portanto, evidencia-se uma visão diferente dos dois segmentos somente neste quesito.

Nas demais comparações, apresentadas nos quadros 3 e 5 a 13, não foram detectadas diferenças significativas (p-valor > 0,05).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observou-se nesta pesquisa que a Auditoria Interna evoluiu de simples verificadora de atos e fatos administrativos, como era sua atribuição inicial, para outras funções mais abrangentes na esfera organizacional das empresas, incluindo-se aí o planejamento estratégico das organizações. Neste caminho a Auditoria Interna está se consolidando como um dos pilares da governança corporativa.

O processo de transformação evoluiu sobremaneira nos últimos anos em função dos escândalos financeiros, anteriormente mencionados, que, de certa forma, trouxeram ameaças ao cumprimento dos objetivos das organizações.

O alargamento de sua inserção no ambiente de gestão com a adoção de uma abordagem sistemática e disciplinada na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle e governança corporativa tem surtido efeito no sentido de reconhecer a Auditoria interna como atividade importante na parceria com a gestão quando se trata da agregação de valor à sociedade.

Para que a Auditoria Interna possa desenvolver o seu trabalho e contribuir de forma efetiva para o cumprimento dos objetivos da organização é primordial que a atividade seja exercida com independência. A pesquisa confirma esse princípio, visto que há consonância de respostas entre os órgãos que se pronunciaram, atestando que o grau de liberdade e independência de ação da atividade situa-se em estágios que variam entre Alto e Médio, não se registrando nenhuma opção pelo nível Baixo.

Apurou-se inclusive que há distorções no entendimento das recomendações do IBGC quanto à aprovação do planejamento anual da Auditoria Interna pelo Conselho de Administração, pois visto os segmentos analisados - Diretores/Chefes de Auditoria e Órgãos gestores da atividade - têm visões diferentes sobre o assunto conforme ficou demonstrado pela estatística inferencial. A visão diferente mostra desconhecimento, de parte dos respondentes, da estrutura da empresa o que não é recomendável.

Com relação às demais observações das recomendações prescritas pelo IBGC para uma boa governança, com relação à Auditoria Interna, os quesitos investigados mostram, ainda, as discrepâncias relatadas a seguir.

O monitoramento da Auditoria Interna pelo Conselho Fiscal de acordo com os dados apurados, tanto os originados pelos Diretores/Chefes de Auditoria quanto os advindos dos Órgãos Subordinantes da atividade, não é exercido muito embora essa função seja

recomendada pelo Instituto de Governança a fim de que o órgão possa analisar e opinar sobre as recomendações da Auditoria Interna e Externa em paralelo ao Comitê de Auditoria.

Também ficou evidenciado pela maioria das respostas obtidas que a Auditoria Interna se subordina ao Presidente/Diretor o que contraria a boa governança corporativa, pois há orientação no sentido de que a atividade deva ser subordinada a um órgão do Conselho de Administração. O objetivo desta vinculação é dotar a Auditoria Interna de independência de ação para que exerça as suas atividades sem cerceamento. Esta anomalia, entretanto, não repercutiu, de maneira acentuada, nas respostas dadas pelos inquiridos quando da avaliação do grau de liberdade e independência de ação, concedidos à Auditoria Interna, nem quando se tratou do cerceamento, por parte do órgão gestor, do alcance dos trabalhos.

Em consonância com as resposta aferidas vê-se que a Auditoria Interna está preocupada com a melhoria da gestão, uma vez que nas áreas de sua atuação predominam a avaliação da gestão de riscos e controles internos com unanimidade de respostas.

Evidenciou-se que há apoio aos trabalhos de auditoria quando se trata de disponibilização do número de auditores, bem como de recursos para a execução dos trabalhos. Além disso, a pesquisa mostrou, através da maioria das respostas obtidas, que há cooperação por parte do órgão gestor no processamento dos trabalhos e que há manual de normas e procedimentos de auditoria nas empresas pesquisadas.

Os respondentes dos questionários ao situarem a importância da Auditoria Interna como supervisora dos sistemas de Controle Interno e do cumprimento de normas e de procedimentos a níveis que variam entre Alto e Médio – não se registrando nenhuma resposta apontando o nível Baixo – demonstram o reconhecimento dos trabalhos da Auditoria Interna. Este reconhecimento é estendido quando a maioria dos inquiridos opta por concordar que a auditoria aponta os pontos fracos e os pontos fortes da empresa, constituindo-se, assim, uma quebra de paradigma visto que, anteriormente, tinha-se como ênfase principal o apontamento de somente pontos fracos. O mais importante destes reconhecimentos é o que consideram os resultados finais apresentados pela Auditoria Interna como satisfatórios.

Identificou-se, pela pesquisa, que a Auditoria Interna contribui:

- 1 - Para a melhoria da gestão das sociedades ao fornecer informações úteis para a tomada de decisões, destacando-se dentre estas informações que dizem respeito ao apontamento de pontos fortes e de pontos fracos das empresas, que permite aos gestores fazer uma análise crítica dos processos produtivos e econômicos a fim de embasarem suas decisões;

2 – Para o aumento da responsabilidade social das companhias, o que de certa forma agrega valor à organização no aspecto humano;

3 – Para minimizar os riscos da empresa, agregando, assim, valor a organização, uma vez que minimizando riscos, evita prejuízos;

4 – Para a eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização de recursos ajudando os gestores a atingirem os objetivos da empresa.

Ressalte-se que o estudo baseou-se em 57 elementos da amostra, representando 61 empresas selecionadas dentre as 683 sociedades listadas na BM&FBOVESPA, conforme constou do site desta entidade, em 05 de julho de 2011, com a denominação: Classificação Setorial das Empresas e Fundos Negociados na BOVESPA, o que está demonstrado na FIGURA 2

A pesquisa mostrou que a Auditoria Interna, na percepção dos gestores das organizações, é uma ferramenta de apoio à gestão, ajudando as empresas, por meio das informações fornecidas, a atingirem seus objetivos, contribuindo, com a avaliação e mitigação de riscos estratégicos e fortalecimento dos sistemas de Controle interno, para as tomadas de decisão tempestivas, ficando, portanto, respondida a questão da pesquisa: **qual a percepção dos gestores sobre o papel que a auditoria interna exerce nas práticas de gestão e tomadas de decisões no âmbito das entidades/sociedades?**

Considerando ser irrealizável o esgotamento do assunto pesquisado e levando-se em conta as limitações do trabalho, entende-se que novas pesquisas possam aprofundar o tema inclusive utilizando desdobramentos dos resultados do presente estudo, bem como estendendo o número de empresas selecionadas para a pesquisa.

## REFERÊNCIAS

AICPA – Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto de Contadores Públicos Certificados. **Normas e procedimentos**. 1971.

ALMEIDA, B. J. M. de. Auditoria e Sociedade: o diálogo necessário. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 15, n. 34, p. 89-96, jan./abr. 2004.

ALMEIDA, J. J. M. A auditoria legal da União Europeia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras. **Revista de Contabilidade e Finanças**. São Paulo, v.13, n. 28, p. 29-38, jan./abr. 2002.

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

ANTUNES, J. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. 1998. 218 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

\_\_\_\_\_. Lógica nebulosa para avaliar riscos na auditoria. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 17, n. especial, edição comemorativa, p. 800-91, ago. 2006.

ARAÚJO, F. J. A investigação sobre convergências e divergências entre auditoria interna e controle interno nas entidades privadas. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Pernambuco, v. 27, n. 114, nov./dez. 1998.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **procedimentos de auditoria interna**: organização básica da auditoria interna. São Paulo: Audibra, 1991.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Práticas para o exercício profissional da auditoria interna**: estrutura geral. São Paulo: Audibra, 2006.

AVALOS, J. M. A. **Auditoria e gestão de risco**. São Paulo: Saraiva, 2009

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução nº 220, de 10 de maio de 1972**. Trata de normas contábeis.

\_\_\_\_\_. **Circulares nº 178 e nº 179**, de 11 de maio de 1972. Tratam de registro de auditores independentes e normas gerais de auditoria e princípios e normas de contabilidade.

BARBOSA, J.S. et. al. A Influência da auditoria nas práticas de governança corporativa. In: SEMEAD: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO.12., 2009, São Paulo, **Anais...** São Paulo: USP, 2009. p. 1-17.

BARROS, J. S. **Auditoria interna no contexto da governança corporativa: estudo de empresas listadas nos mercados diferenciados da bovespa**. 2007. 233 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007.

BOYNTON, W.C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Auditoria e controle**. [2000] Disponível em:  
<<http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/controlle.pdf>>. Acesso em 05 ago..2011.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.728**, de 14 de julho de 1965. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.385**, de 07 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispões sobre as sociedades por ações.

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei nº 1.598**, de 25 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto de renda para adaptá-la às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976).

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa nº 16**, de 20 de dezembro de 1991 (MEFP/DTN/COAUDI). Define conceitos, diretrizes gerais e estabelece normas e procedimentos essenciais de auditoria.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976 e da Lei 6385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11941**, de 27 de dezembro de 2009. Altera a Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e o Decreto Lei 1598 de 26 de dezembro de 1977.

\_\_\_\_\_. Secretaria Federal de Controle interno. **Instrução Normativa nº 1**, de 6 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para atuação do Sistema de Controle interno do Poder Executivo Federal.

CARDOSO , R .L et al. Pesquisa científica em contabilidade entre 1990 e 2003. **ERA-Revista Administração de Empresa**. São Paulo, v. 45, n. 2, p. 34-45, abr./jun. 2005.

CARVALHO, L.N; PINHO, R. C. de S. Auditoria: independência, estratégias mercadológicas e satisfação do cliente – um estudo exploratório sobre a região nordeste. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 15, n. 34, p. 23-33, jan./abr. 2004.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; DA SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson, 2007.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

CONGRESSO LATINO AMERICANO DE AUDITORIA INTERNA, 15.,2010, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: AUDIBRA, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 820/97**, de 17 nov. 1997. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, com alterações.

\_\_\_\_\_.**Resolução CFC nº 780/95**, de 01 de janeiro de 1997. Aprova NBC T 12 – Da Auditoria Interna

\_\_\_\_\_.**Resolução CFC nº 781/95**, de 24 de março de 1995. Aprova NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno.

\_\_\_\_\_.**Resolução CFC nº 1103/07**, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê de Convergência.

\_\_\_\_\_.**Resolução CFC nº 1105/07**, de 18 de outubro de 2007. Revoga o § 5º da Resolução CFC nº 1103/07.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC 1203/09**, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em conformidade com Normas de Auditoria.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1329/11**, de 18 de março de 2011. Altera as numerações: NBC T 12 para NBC TI 01 e NBC P 3 para NBC PI 01.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC 1231/09**, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1274/10**, de 22 de janeiro de 2010. Aprova a NBC TR 2410 – Revisão de Informações Intermediárias Executada pelo Auditor da Entidade.

\_\_\_\_\_. **CNAI: Cadastro Nacional de Auditores Independentes** [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por <[pinto.juarez@gmail.com](mailto:pinto.juarez@gmail.com)> em 31 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1275/10**, de 22 de janeiro de 2010. Aprova de NBC TR 2400 – Trabalhos de Revisão de Demonstrações Contábeis.

CORREA, A. C.; SANTOS, R. **O que é controle interno**. Disponível em [http://www.unb.br/administração/auditoria-interna/artigos/o\\_que\\_é\\_controle\\_interno](http://www.unb.br/administração/auditoria-interna/artigos/o_que_é_controle_interno) Acesso em: 21 jul. 2011

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CRUZ, F. **Auditoria governamental**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CUNHA, P. R.; SILVEIRA, E. D.; DORROW, A. Relevância em auditoria. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. Rio de Janeiro, v. 13, n. 1, p.1-9, jan./abr. 2008.

CVM – COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Cartilha (Prodon): recomendações da cvm sobre a governança corporativa**. Rio de Janeiro: CVM, 2002.

D'AVILA, M. Z.; OLIVEIRA, M. A. **Conceito e técnicas de controles internos de organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

DE LUCCA, M. M. M. et al . Os mecanismos de auditoria interna evidenciados pelas empresas listadas nos níveis diferenciados da governança corporativa e no novo mercado da bovespa. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 21, n. 1, p. 101-130, jan./mar. 2010.

FERREIRA, L. E. A, et al. **A Auditoria interna segundo o COSO**. Disponível em:< [http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilidade\\_internacional-coso](http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilidade_internacional-coso)>. Acesso em: 12 ago. 2011.

BM&FBOVESPA prevê aumentar em 50% número de empresas listadas em 5 anos. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 14 jun. 2010. Disponível em: <<http://www.folha.uol.com.br/mercado/750669~bmfbovespa-preve-aumentar-em-50-numero-de-empresas-listadas-em-5-anos.shtml>>. Acesso em: 24 jan. 2012.

FRANCO, A. A. D .; REIS, J. A. G. O papel da auditoria interna nas empresas. In: ENCONTRO LATINO AMERICANO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA E I ENCONTRO LATINO AMERICANO DE PÓS-GRADUAÇÃO-UNIVERSIDADE DO VALE DO PARAÍBA. 8., 2004, São José dos Campos. **Anais...** São José dos Campos: UniVale, 2004. 968-971. Disponível em: < [http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC\\_2004/trabalhos/inic/pdf/IC6-106.pdf](http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2004/trabalhos/inic/pdf/IC6-106.pdf)>. Acesso em: 14 set. 2010.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GRAMLING, A. A.; RITTENBERG, L. E.; JOHNSTONE, k. M. **Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012

HILL, M. M.; HILL, A. **investigação por questionário**. 2. ed. Lisboa: Silabo, 2009.

IBGC – INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código de melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. São Paulo: IBGC, 2010

IIA – INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**. Disponível em: < <https://na.theiia.org/standards-guidance/pages/standards-and-guidance-ippf.aspx> >. Acesso em: 30 nov. 2011.

IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. **BASE: Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, v.2, n.1, p. 37-46, jan./abr. 2005

JUND, S. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. 9. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **Técnica de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011

MARTINS, M. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MENDES, J. B. A importância da auditoria interna nas organizações. **Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 7, n.1, p. 9-11, jun. 1996.

MIGLIAVACCA, P. N. **Controles internos nas organizações**. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

MORAIS, M. G. C. T. A importância da auditoria interna para a gestão: caso das empresas portuguesas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE 18., 2008, Gramado. **Anais...** Gramado: CFC, 2008. p.1-15. Disponível em: <[http://www.congressocfc.org.br/trabalhos\\_1/570.pdf](http://www.congressocfc.org.br/trabalhos_1/570.pdf)>. Acesso em: 03 jul. 2010

MOREIRA, H.; CALEFFE, L. G. **Metodologia da pesquisa para professor pesquisador**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lamparina, 2008.

MOTTA, J. M. **Auditoria: princípios e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1988.

MURCIA, F. D.; BORBA, J. A. Possibilidade de inserção a pesquisa contábil brasileira no cenário internacional: uma proposta de avaliação dos periódicos científicos de contabilidade e auditoria publicados em língua inglesa e disponibilizados no porto da capes. **Revista Contabilidade e Finanças**. São Paulo, v. 19, n. 46, p. 30-43, jan./abr. 2008.

NASCIMENTO, A. A Auditoria interna e externa: uma abordagem metodológica. **Contabilidade Vista e Revista**. Belo Horizonte, v. 8, n. 1, p. 17-25, jun. 1997.

NIERO, N. Auditoria adapta-se ao mundo pós-Enron. **Valor Econômico**, São Paulo, 18 fev. 2002. Disponível em:

<<http://infoener.iee.usp.br/infoener/hemeroteca/imagens/59035.htm>>. Acesso em 06 ago. 2012.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade internacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, L. M. de et al. **Curso básico de auditoria**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PAMPONET, A. V. **Auditoria interna de processo**. Jul. 2009. Disponível em: <<http://www.portaldeauditoria.com.br/artigos/auditoriainternadeprocessos.pdf>>. Acesso em: 14 set. 2010.

PEREIRA, A. C.; NASCIMENTO, W. S. Um estudo sobre a atuação da auditoria interna na detecção de fraudes nas empresas do setor privado no Estado de São Paulo. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 7, n. 19, p. 46-56, set./dez. 2005.

PEREIRA, J. M. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PINHO, R. C. S. **Auditoria**: a manutenção da independência em face das estratégias mercadológicas de satisfação do cliente – um estudo exploratório sobre a região nordeste. 2001. 191 f. Dissertação (Mestrado Contabilidade) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

\_\_\_\_\_. **Fundamentos de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2007.

REZENDE, S. M.; FAVERO, H. L. A importância do controle interno dentro das organizações. **Revista de Administração Nobel**, n. 3, p. 33-44, jan./jun. 2004

RIBEIRO NETO, R. M.; FAMÁ, R. Uma Alternativa de Crescimento para o Mercado de Capitais Brasileiro – O Novo Mercado. In: SEMEAD: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO.5., 2001, São Paulo, **Anais...** São Paulo: USP, 2001. p. 1-11.

RICARDINO, A.; CARVALHO, L. N. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 15, n. 35, p. 22- 34, maio/ago. 2004.

ROSSETTI, J. P.; ANDRADE, A. **Governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011

SÁ, A. L. **Curso de auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, M. I. C. **Auditoria interna como formadora da eficiência e eficácia dos resultados organizacionais**. Nov. 2007. Disponível em: < <http://www.classecontabil.com.br/artigos/ver/1337> >. Acesso em: 05 ago. 2011.

SIFFERT FILHO, N. Governança corporativa: padrões internacionais e evidências empíricas no Brasil nos anos 90. Revista BNDES, Rio de Janeiro, n. 9, p. 1-22, jun.1998.

SLOMSKI, V. et al. **Governança corporativa e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, E. E. **Governança corporativa nas empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVEIRA, A. D. M, Fracassos Corporativos Associados a Problemas de Governança Corporativa: o Caso Enron. In: CENTRO DE ESTUDOS EM GOVERNANÇA CORPORATIVA-FIPECAFI-USP, 2008, São Paulo, **Anais...** São Paulo: FIPECAFI-USP, 2008, p.1-24. Disponível em: < [http://www.ceg.org.br/arquivos/Arquivo\\_1a.pdf](http://www.ceg.org.br/arquivos/Arquivo_1a.pdf) >. Acesso em: 31 nov. 2011.

TEIXEIRA, M. F. **O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) - Universidade Aberta, Coimbra, 2006.

VASCONCELOS, Y. L.; PEREIRA, A. C. A importância da auditoria interna no processo decisório nas empresas. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 33, n. 149, p. 65-77, set./out.2004.

VERGARA, S. C.; **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

## APÊNDICE 1 – CARTA DE APRESENTAÇÃO

Prezados Senhores.

Sou aluno do programa de **Mestrado em Ciências Contábeis da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**, e estou elaborando uma dissertação de mestrado sobre o tema: Auditoria Interna como instrumento de gestão nas organizações: um estudo nas empresas do Estado de São Paulo listadas na BM&FBOVESPA, sob a orientação do Prof. Dr. Anisio Candido Pereira.

A pesquisa visa analisar e avaliar a percepção dos gestores de empresas do Estado de São Paulo, listadas na BM&FBOVESPA, na utilização da Auditoria Interna a fim de evidenciar o papel por ela exercido nas práticas de gestão e tomadas de decisões.

Para alcançar o objetivo da pesquisa tomo a liberdade de solicitar-lhes o preenchimento do questionário abaixo cujos dados terão como única finalidade aspectos acadêmicos.

É importante salientar que o nome da empresa não será mencionado na dissertação para manter o sigilo dos dados.

Desde já agradeço a gentileza de sua colaboração, informando-lhes que, se for de seu interesse, uma cópia da dissertação poderá ser remetida à empresa.

Atenciosamente,

Juarez Pinto

Prof. Dr. Anisio Candido Pereira

Mestrando

Professor-Orientador

Av. da Liberdade, 532, São Paulo – SP – CEP 01502-001

## APÊNDICE 2 – QUESTIONÁRIOS

### Apêndice 2.1 – QD<sup>(1)</sup> – Diretor/Chefe da Auditoria Interna

(Assinale as respostas com x)

O presente questionário é integrante de um trabalho relativo à **Auditoria Interna como instrumento de gestão nas organizações: um estudo nas empresas do Estado de São Paulo listadas na BM&FBOVESPA**, tendo por finalidade a elaboração de dissertação no programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP. As suas respostas são essenciais para o estudo. Não há necessidade de sua identificação pessoal.

1 - (QD1) - Houve participação do órgão a que se reporta a Auditoria Interna na implantação da mesma?

Sim  Não

2 - (QD2) - O Conselho de Administração da Empresa aprovou o planejamento anual da Auditoria Interna?

Discordo totalmente

Discordo

Não concordo, nem discordo

Concordo

Concordo totalmente

3 – (QD3) - Há participação efetiva do órgão a que se reporta a Auditoria Interna no planejamento dos trabalhos da Auditoria Interna:

Discordo Totalmente

Discordo

Não concordo, nem discordo

Concordo

Concordo totalmente

4 - (QD4) - O órgão a que se reporta a Auditoria Interna garantiu aos auditores independentes a avaliação, por meio de sua própria revisão, das práticas da Auditoria Interna?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

5 - (QD5) - O Conselho Fiscal monitora a Auditoria Interna através de canais de comunicação independente?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

6 - (QD6) - Qual o número de auditores que compõem a Auditoria Interna da sua empresa?

- Entre 1 e 5
- Entre 6 e 10
- Entre 10 e 20
- Mais de 20

7 - (QD7) - O número de auditores internos é adequado à sua empresa?

- Sim  Não

8 - (QD8) - São suficientes os recursos disponibilidades para a Auditoria Interna desenvolver as suas atividades?

- Sim  Não

9 - (QD9) - Há cooperação por parte do órgão a que se reporta a Auditoria Interna no processamento dos trabalhos da mesma?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não discordo, nem concordo
- Concordo
- Concordo totalmente

10 - (QD10) - Houve, de alguma forma, cerceamento, por parte do órgão a que se reporta a Auditoria Interna, com relação ao alcance da mesma?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não discordo, nem concordo
- Concordo
- Concordo totalmente

11 - (QD11) - A liberdade e a independência de ação, concedidas à Auditoria Interna, para o desempenho pleno de suas funções nas diversas áreas da empresa é:

- Alta
- Média
- Baixa

12 - (QD12) - A importância dada à Auditoria Interna como supervisora dos sistemas de Controle interno e de cumprimento de normas e procedimentos é:

- Alta
- Média
- Baixa

13 - (QD13) - As informações veiculadas pela Auditoria Interna têm influência no processo de tomada de decisão?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo

Concordo

Concordo totalmente

14 - (QD14) - Considera que a existência da Auditoria Interna agregou valor:

À empresa no geral

Áreas operacionais

Processos

Outra. Qual? \_\_\_\_\_

15 - (QD15) - A área de consultoria interna solicita pareceres à Auditoria Interna?

Discordo totalmente

Discordo

Não concordo, nem discordo

Concordo

Concordo totalmente

16 – (QD16) - A Auditoria Interna é sujeita à avaliação periódica pelo órgão a que se reporta?

Discordo totalmente

Discordo

Não concordo, nem discordo

Concordo

Concordo totalmente

**Apêndice 2.2 – QG<sup>(2)</sup> – Órgão gestor da Auditoria Interna**

(assinale as respostas com x)

O presente questionário é integrante de um trabalho relativo à **Auditoria Interna como instrumento de gestão nas organizações: um estudo nas empresas do Estado de São Paulo listadas na BM&FBOVESPA**, tendo por finalidade a elaboração de dissertação do programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP. As suas respostas são essenciais para o estudo. Não há necessidade de sua identificação pessoal.

1 - (QG1) - Função exercida?

Conselho de Administração

Diretoria Executiva

Comitê de Auditoria

Outra.Qual?

2 - (QG2) - O Conselho de Administração da Empresa aprovou o planejamento anual da Auditoria Interna?

Discordo totalmente

Discordo

Não concordo, nem discordo

Concordo

Concordo totalmente

3 - (QG3) - Há participação efetiva do órgão a que se reporta a Auditoria Interna no planejamento dos trabalhos desta atividade?

Discordo Totalmente

Discordo

Não concordo, nem discordo

Concordo

Concordo totalmente

4 - (QG4) - O órgão a que se reporta a Auditoria Interna garantiu aos auditores independentes a avaliação, por meio de sua própria revisão, das práticas da Auditoria Interna?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

5 - (QG5) - O Conselho Fiscal monitora a Auditoria Interna através de canais de comunicação independente?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

6 - (QG6) - Qual o número de auditores que compõem a Auditoria Interna da sua empresa?

- Entre 1 e 5
- Entre 6 e 10
- Entre 10 e 20
- Mais de 20

7 - (QG7) - O número de auditores internos é adequado à sua empresa?

- Sim  Não

8 - (QG8) - O trabalho de Auditoria Interna é realizado por:

- Pessoal da própria empresa
- Pessoal terceirizado
- Pessoal da matriz da empresa

9 - (QG9) - A Auditoria Interna está subordinada à(ao):

Comitê de auditoria

Conselho de Administração

Conselho Fiscal

Presidente/Diretor Geral

Outra. Qual? \_\_\_\_\_

10 - (QG10) - Houve participação do órgão gestor na implantação da Auditoria Interna?

Sim  Não

11 - (QG11) - A Auditoria Interna atua na(s) área(s):

Qualidade

Financeira

Contábil

Gestão de Risco

Controle interno

Outra. Qual? \_\_\_\_\_

12 - (QG12) - Os objetivos da Auditoria Interna são do conhecimento da empresa?

Sim  Não

13 - (QG13) - Houve participação do órgão a que se reporta a Auditoria Interna na aprovação e acompanhamento de seu plano anual?

Sim  Não

14 - (QG14) - Há manual contendo as normas e os procedimentos a serem observados pela Auditoria Interna?

Sim  Não

15 - (QG15) - A liberdade e independência de ação, concedidas à Auditoria Interna, para analisar e avaliar todos os aspectos operacionais e administrativos nas áreas da empresa é:

- Alta
- Média
- Baixa

16 - (QG16) - A importância dada à Auditoria Interna como supervisora dos sistemas de controle, bem como do cumprimento de normas e de procedimentos é:

- Alta
- Média
- Baixa

17 – (QG17) - As informações veiculadas pela Auditoria Interna têm influência no processo de tomada de decisão?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

18 – (QG18) - A Auditoria Interna aponta os pontos fortes e fracos observados nas diversas áreas em que atua na empresa?

- Sim  Não

19 – (QG19) - A Auditoria Interna contribui para aumentar a responsabilidade social da entidade?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

20 – (QG20) - A atuação da Auditoria Interna minimiza os riscos da empresa?

- ( ) Discordo totalmente
- ( ) Discordo
- ( ) Não concordo, nem discordo
- ( ) Concordo
- ( ) Concordo totalmente

21 –(QG21) - A Auditoria Interna contribui para a eficiência, eficácia e economia:

- ( ) Da gestão em geral
- ( ) Das operações
- ( ) Dos processos
- ( ) Outra. Qual? \_\_\_\_\_

22 – (QG22) - A Auditoria Interna agrega valor a nível:

- ( ) Da empresa em geral
- ( ) Das áreas operacionais
- ( ) Dos processos
- ( ) Outra. Qual? \_\_\_\_\_

23 - (QG23) - A Auditoria Interna é avaliada periodicamente pelo órgão a que se reporta?

- ( ) Discordo totalmente
- ( ) Discordo
- ( ) Não concordo, nem discordo
- ( ) Concordo
- ( ) Concordo totalmente

24 – (QG24) - Os resultados finais dos trabalhos apresentados pela Auditoria Interna satisfazem à organização?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo,nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

## APÊNDICE 3 – TABULAÇÃO DE DADOS APURADOS NA PESQUISA

### 3.1 – QD<sup>(1)</sup> – Questionário Diretor/Chefe da Auditoria Interna

Questionário  
Respondido pelo Diretor / Chefe da Auditoria

1- Houve participação do órgão a que se reporta a auditoria interna na implantação da mesma?	Sim		Não		Totais							
	nº	%	nº	%	nº	%						
	13	81,25	3	18,75	16	100						
2- O Conselho de Administração da Empresa aprovou o planejamento anual da auditoria interna?	Discordo totalmente		Discordo		Não concordo, nem discordo		Concordo		Concordo totalmente		Totais	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
	0	0	0	0	4	25	8	50	4	25	16	100
3- Há participação efetiva do órgão a que se reporta a auditoria interna no planejamento dos trabalhos da auditoria interna:	Discordo totalmente		Discordo		Não concordo, nem discordo		Concordo		Concordo totalmente		Totais	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
	0	0	1	6,25	1	6,25	10	62,5	4	25	16	100
4- O órgão a que se reporta a auditoria interna garantiu aos auditores independentes a avaliação, por meio de sua revisão, das práticas da auditoria interna	Discordo totalmente		Discordo		Não concordo, nem discordo		Concordo		Concordo totalmente		Totais	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
	0	0	2	13,333333	2	13,333333	7	46,666667	4	26,666667	15	100
5- O Conselho Fiscal monitora a auditoria interna através de canais de comunicação independente?	Discordo totalmente		Discordo		Não concordo, nem discordo		Concordo		Concordo totalmente		Totais	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
	3	21,428571	4	28,571429	2	14,285714	3	21,428571	2	14,285714	14	100
6- Qual o número de auditores que compõe a auditoria interna da sua empresa?	Entre 1 e 5		Entre 6 e 10		Entre 10 e 20		Mais de 20		Totais			
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%		
	7	46,666667	3	20	2	13,333333	3	20	15	100		
7- O número de auditores internos é adequado à sua empresa?	Sim		Não		Totais							
	nº	%	nº	%	nº	%						
	11	68,75	5	31,25	16	100						
8- São suficientes os recursos disponibilizados para a auditoria interna desenvolver as suas atividades?	Sim		Não		Totais							
	nº	%	nº	%	nº	%						
	14	87,5	2	12,5	16	100						
9- Há cooperação por parte do órgão a que se reporta a auditoria interna no processamento dos trabalhos da mesma?	Discordo totalmente		Discordo		Não concordo, nem discordo		Concordo		Concordo totalmente		Totais	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
	1	6,25	3	18,75	1	6,25	8	50	3	18,75	16	100
10- Houve, de alguma forma, cercamento, por parte do órgão a que se reporta a auditoria interna, com relação ao alcance da mesma?	Discordo totalmente		Discordo		Não concordo, nem discordo		Concordo		Concordo totalmente		Totais	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
	7	43,75	4	25	1	6,25	3	18,75	1	6,25	16	100
11- A liberdade e a independência de ação concedidas à auditoria interna para o desempenho pleno de suas funções nas diversas áreas da empresa é	Alta		Média		Baixa		Totais					
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%				
	12	75	4	25	0	0	16	100				
12- A importância dada à auditoria interna como supervisora dos sistemas de controle interno e de cumprimento de normas e procedimento é:	Alta		Média		Baixa		Totais					
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%				
	12	75	4	25	0	0	16	100				

13- As informações veiculadas pela auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão?	Discordo totalmente		Discordo		Não concordo, nem discordo		Concordo		Concordo totalmente		Totais	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
	0	0	0	0	1	6,25	10	62,5	5	31,25	16	100

14- Considera que a existência da auditoria interna agregou valor:	À empresa no geral		Áreas operacionais		Processos		Outra Qual ? Processo Crítico		Totais	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
	15	93,75	0	0	0	0	1	6,25	16	100

15- A área de consultoria interna solicita pareceres à auditoria interna?	Discordo totalmente		Discordo		Não concordo, nem discordo		Concordo		Concordo totalmente		Totais	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
	4	25	4	25	2	12,5	3	18,75	3	18,75	16	100

16- A auditoria interna é sujeita à avaliação periódica pelo órgão a que se reporta?	Discordo totalmente		Discordo		Não concordo, nem discordo		Concordo		Concordo totalmente		Totais	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
	0	0	3	18,75	3	18,75	5	31,25	5	31,25	16	100



13- Houve participação do órgão a que se reporta a auditoria interna na aprovação e acompanhamento de seu	Sim		Não		Totais							
	nº	%	nº	%	nº	%						
	6	75	2	25	8	100						
14- Há manual contendo as normas e os procedimentos a serem observados pela auditoria interna?	Sim		Não		Totais							
	nº	%	nº	%	nº	%						
	6	75	2	25	8	100						
15- A liberdade e independência de ação concedidas à auditoria interna para analisar e avaliar todos os aspectos operacionais e administrativos nas áreas da empresa é:	Alta		Média		Baixa		Totais					
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%				
	7	87,5	1	12,5	0	0	8	100				
16- A importância dada à auditoria interna como supervisora dos sistemas de controle, bem como do cumprimento de normas e de procedimentos é:	Alta		Média		Baixa		Totais					
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%				
	6	75	2	25	0	0	8	100				
17- As informações veiculadas pela auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão?	Discordo totalmente		Discordo		Não concordo, nem discordo		Concordo		Concordo totalmente		Totais	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
	0	0	0	0	1	12,5	5	62,5	2	25	8	100
18- A auditoria interna aponta os pontos fortes e fracos observados nas diversas áreas em que a atua na empresa?	Sim		Não		Totais							
	nº	%	nº	%	nº	%						
	7	87,5	1	12,5	8	100						
19- A auditoria contribui para aumentar a responsabilidade social da entidade?	Discordo totalmente		Discordo		Não concordo, nem discordo		Concordo		Concordo totalmente		Totais	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
	0	0	1	12,5	0	0	4	50	3	37,5	8	100
20- A atuação da auditoria interna minimiza os riscos da empresa?	Discordo totalmente		Discordo		Não concordo, nem discordo		Concordo		Concordo totalmente		Totais	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
	0	0	0	0	0	0	4	50	4	50	8	100
21- A auditoria interna contribui para a eficiência, eficácia e economia por parte da auditoria interna:	Da gestão em geral		Das operações		Dos processos		Outra. Qual		Totais			
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%		
	6	75	1	12,5	1	12,5	0	0	8	100		
22- A auditoria interna agrega valor a nível:	Da empresa em geral		Das áreas operacionais		Dos processos		Outra. Qual		Totais			
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%		
	8	100	0	0	0	0	0	0	8	100		
23- A auditoria interna é avaliada periodicamente pelo órgão a que se reporta?	Discordo totalmente		Discordo		Não concordo, nem discordo		Concordo		Concordo totalmente		Totais	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
	0	0	0	0	2	25	5	62,5	1	12,5	8	100
24- Os resultados finais dos trabalhos apresentados pela auditoria satisfazem à organização?	Discordo totalmente		Discordo		Não concordo, nem discordo		Concordo		Concordo totalmente		Totais	
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%
	0	0	0	0	0	0	5	62,5	3	37,5	8	100

**APÊNDICE 4 – LISTA DAS EMPRESAS SELECIONADAS PARA A PESQUISA**

EMPRESAS		SEGMENTOS
1	Anhanguera Educacional S.A/São Paulo Alpargatas S.A	Educacional
2	Autoban – Concessionária do Sistema Anhanguera Bandeirantes	Exploração de Rodovias
3	Azevedo e Travassos S.A	Construção Pesada
4	Brasmotor S.A	Eletrodomésticos
5	Brasil Foods S.A	Carnes e Derivados
6	Camargo Correa Desenvolvimento Imobiliário S.A	Construção Civil
7	CCR S.A	Exploração de Rodovias
8	Concessionária da Rodovia Presidente Dutra S.A	Exploração de Rodovias
9	Concessionária Rodovias do Oeste SP. Via Oeste S.A	Exploração de Rodovias
10	Cerâmica Chiarell S.A	Materiais de Construção
11	Clarion S.A Agroindustrial	Grãos e Derivados
12	Construtora Lix da Cunha S.A	Construção Pesada
13	Construtora Beter S.A	Construção Pesada
14	CSU Cardsyst S.A	Serviços Diversos
15	Cyrela Brazil Realty S.A	Construção Civil
16	Dasa – Diagnóstico da América S.A	Análise e Diagnósticos
17	Drogasil S.A	Medicamentos
18	Duratex S.A	Madeira
19	Ecorodovias Infraestrutura e Serviços S.A	Exploração de Serviços
20	Ecorodovias Infraestrutura e Logística S.A	Exploração de Rodovias
21	Concessionária Ecovias Caminho do Mar S.A	Exploração de Rodovias
22	Embraer – Empresa Brasileira de Aeronáutica S.A	Material Aeronáutico
23	Eternit S.A – Cimento - Artefatos	Materiais de Construção
24	Eucatex S.A Ind, e Com.	Madeira
25	Fibria Celulose S.A	Papel e Celulose
26	Gafisa S.A	Construção Civil
27	Gol Linhas Aéreas Inteligentes S.A/Ponto Frio Globex	Transporte Aéreo ésticos
28	Hypermarcas S.A	Produtos Diversos
29	Indústrias Romi S.A	Maquinas, Equipamentos Industriais
30	Intercement Brasil S.A	Materiais de Construção
31	Iochoy-Maxion S.A Indústria	Material Rodoviário
32	Itautec S.A	Computadores e Equipamentos

33	JBS S.A	Carnes e Derivados
34	Klabin S.A	Papel e Celulose
35	Lojas Marisa S.A	Vestuário de Calçados
36	LPS Brasil – Consultoria de Imóveis S.A	Intermediação Imobiliária
37	Magazine Luiza S.A	Eletrodomésticos
38	Mahle-Metal Leve S.A	Material Rodoviários
39	Minerva S.A	Carnes e Derivados
40	Monticiano Participações S.A	Laticínios
41	Natura Cosméticos S.A	Produtos de Uso Pessoal
42	Nutriplant Ind. Com. S.A	Fertilizantes e Defensivos
43	OHL Brasil S.A	Exploração de Rodovias
44	Pão de Açúcar- Cia. Brasileira de Distribuição	Alimentos
45	Plascar Participações Industriais S.A	Material Rodoviário
46	Ponto Frio Globex Utilidades S.A	Eletrodomésticos
47	Rodobens Negócios Imobiliários S.A	Construção Civil
48	Raia S.A Droga Raia	Medicamentos
49	Rossi Residência S.A	Construção Civil
50	Santher Fábrica de Papel Santa Terezinha S.A	Papel e Celulose
51	São Paulo Alpargatas S.A	Calçados
52	Saraiva S.A Livreiros Editores	Jornais, Livros e Revistas
53	T4F Entretenimento S.A	Eventos e Shows
54	TAM S.A	Transporte Aéreo
55	Tecnisa S.A	Construção Civil
56	Totvs S.A	Programas e Serviços
57	Triunfo Participações e Investimentos S.A	Exploração de Rodovias
58	Tupy S.A	Material Rodoviário
59	Unidas S.A	Aluguel de Carros
60	Uol S.A	Programas e Serviços
61	Whirlpool S.A	Eletrodomésticos