

**UMA CONTRIBUIÇÃO À CONTABILIDADE NA GLOBALIZAÇÃO:
A ESTANDARDIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA PELO CIA
(CERTIFIED INTERNAL AUDITOR)**

**A CONTRIBUTION TO THE ACCOUNTING THE GLOBALIZATION:
A STANDARDISATION OF INTERNAL AUDIT BY THE CIA
(CERTIFIED INTERNAL AUDITOR)**

KATIUSCIA MORENO GALHERA ESPÓSITO ¹

RESUMO: Principalmente após escândalos financeiros como a Enron, muitas empresas procuraram mecanismos mais transparentes de demonstrações contábeis, bem como o gerenciamento da matriz sobre seus ativos, e internacionalização e padronização dos processos produtivos. Estas questões são processos resultantes da interdependência entre países e outros agentes, que exigem mecanismos mais confiáveis de controle sobre operações fora dos territórios nacionais. Neste sentido, as empresas passam por processos de auditorias internas ou externas e procuram (em parte) a melhora dos seus diversos processos como o atendimento a leis como *Sarbanes-Oaxley*, *legge 262* e princípios de controle interno ditados por organismos como o Comitê das Organizações Patrocinadoras de Controle (COSO), a Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos da América (SEC), e a Comissão de Valores Imobiliários (CVM) brasileira. Nesta pesquisa analisaremos o nível de contribuição que um certificado internacional de auditoria interna (*Certified Internal Auditor - CIA*) pode oferecer à estandardização da prática de auditoria interna, a exemplo da auditoria externa praticada por empresas como a *PricewaterhouseCoopers*, *KPMG* e *Deloitte*.

ABSTRACT: Especially after financial scandals such as Enron, many companies have sought more transparent mechanisms of financial statements and the management of the array on its assets, as well as internationalization and standardization of production processes. These issues are cases arising from the interdependence between countries and other agents that require more reliable mechanisms of control over operations outside the national territory. In this sense, companies go through processes of internal or external audits and looking (in part) the improvement of its various processes like attention to laws like *Sarbanes-Oaxley*, *legge 262* and internal control principles dictated by bodies such as the Committee of Organizations sponsoring Control (COSO), the Securities and Exchange Commission of the United States of America (ESA), and the *Comissão de Valores Imobiliários* (CVM) in Brazil. This research will analyze the level of contribution that an international certificate of Internal Audit (Certified Internal Audit - CIA) can offer the standardization of the practice of internal audit, external audit of the example practiced by companies such as *PricewaterhouseCoopers*, *KPMG* and *Deloitte*.

Key words: Internal audit, Certified Internal Auditor (CIA), Standardization.

Palavras-chave: Auditoria interna, *Certified Internal Auditor* (CIA), Estandardização.

Sumário: Introdução - 1 Auditoria interna: definições, características, evolução e tipologia - 2 Diferenças entre auditoria externa e interna - 3 O *certified internal auditor* (CIA) - 4 O código de ética - 5 Normas para o exercício profissional de auditoria interna - 6 Orientações para a prática (*practice advisories*) - Considerações finais – Referências.

¹Doutoranda em Ciência Política pela Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP) e mestre em Relações Internacionais (RI) pelo Programa San Tiago Dantas (UNICAMP, Universidade Estadual Paulista - UNESP e Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP). Possui especialização em Gestão Estratégica de Negócios e Controladoria pela PUC-SP e bacharelado em RI pelo Centro Universitário Fundação Santo André.

INTRODUÇÃO

O mundo às dinâmicas de relações entre os “atores internacionais”² (SEINTENFUS, 2004) altamente globalizadas. Os Estados nacionais são os atores mais tradicionais da comunidade mundial, mas não são os únicos. Além do Estado nacional, outros atores secundários influenciam a dinâmica mundial e podem até ameaçar a soberania de um país, por exemplo, as empresas multi ou transnacionais, que influenciam população e governos. De fato, o faturamento de algumas *worldwide companies* pode ser até maior que o PIB de alguns países.

Estas grandes empresas geralmente possuem o capital aberto, e têm suas ações cotadas em Bolsas de Valores. As empresas cotadas na bolsa de Nova York devem seguir os princípios da Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX); as empresas cotadas em bolsas italianas, a Lei 262. Essas leis defendem a transparência e fidedignidade das demonstrações financeiras/ contábeis.

Estas demonstrações passam por testes de auditorias externas, através de empresas como *PricewaterhouseCoopers*, KPMG e *Deloitte*, entre outras. São demonstrações financeiras/ contábeis padronizadas, consolidadas ao fim de cada ano. Além das auditorias externas, as grandes corporações mantêm em seu quadro de funcionários os auditores internos. A prática interna de auditoria, porém, é geralmente feita em conformidade às necessidades locais, sem padronização ou convergência que permita uma linguagem homogênea, a exemplo da auditoria externa. Essa questão já foi levantada em estudo realizado nos Estados Unidos:

While there is no worldwide generally accepted method of internal auditing, there is a growing body of knowledge about what internal auditing should encompass. The Institute of Internal Auditors (IIA) has made great progress in helping to develop a comprehensive body of knowledge about internal auditing (JONES, 2005, cap. 32, p. 1).

A aplicação de *standards* nas práticas de auditoria interna constitui o cerne; é o objeto do artigo proposto. Ao longo do trabalho procuraremos responder a algumas questões fundamentais: a adoção do Certificado de Auditores Internos (*Certified Internal Auditor* - CIA) permite que a prática tenha *standards*, a exemplo da auditoria externa? Como determinar que as normas previstas no certificado, as quais podem qualificar-se supranacionais³, não entram em conflito com as legislações e culturas nacionais? A auditoria interna (AI) é desenvolvida em diversos ambientes de negócios, organizacionais, de ramo e de setor. Como estabelecer normas que atendam a esses clientes que apresentam os mais diversos diferenciais? Além disso, esses clientes

²São todos os entes das relações internacionais. Além do Estado, também são atores (estes secundários) as organizações internacionais, as igrejas, as internacionais do crime organizado, a opinião pública, o indivíduo e os entes privados.

³Supranacionais: ente ou fenômeno que opere acima da esfera entre Estados (como o nome indica, “supranacionalmente”) como, por exemplo, o capital especulativo.

também variam em seus objetivos, na grandeza de suas operações e na forma de aplicá-las. É possível determinar regras que possam ser postas em prática na microempresa e indústria, de forma satisfatória? São questões que tentaremos responder ao longo do trabalho. Apontamos:

There are distinct differences in internal audit practices between countries as well as companies, so it is difficult to generalize about internal audit practices globally or even within the United States. This is largely due to the different national context within which internal auditing operates. (JONES, 2005, cap. 32, p. 3)

Este trabalho foi realizado a partir da coleta de material de campo, pelo método hipotético-dedutivo, em base a documentos oficiais de auditoria interna e externa.

No item um será abordada a natureza da auditoria interna, as nuances de sua definição, os fins para os quais ela se destina e as mudanças que têm sofrido historicamente. O item dois tratará das principais diferenças entre a auditoria interna e externa. A apresentação do que é o CIA será abordado no desenrolar do item três, e seu conteúdo será apresentado nos itens quatro (código ético), cinco (normas para o exercício profissional de auditoria interna), e seis (orientações para a prática). Estão todos, portanto, baseados no certificado mencionado.

Por fim, nas considerações finais serão abordados os resultados obtidos por meio das pesquisas realizadas e dos conceitos empregados.

1 AUDITORIA INTERNA: DEFINIÇÕES, CARACTERÍSTICAS, EVOLUÇÃO E TIPOLOGIA

A origem do termo auditor em português, muito embora perfeitamente representado pela origem latina (aquele que ouve, ouvinte), na realidade provém do verbo inglês *to audit* (examinar, ajustar, corrigir, certificar). Segundo se tem notícias, a atividade de auditoria é originária da Inglaterra que, como dominadora dos mares e do comércio em épocas passadas, teria iniciado a disseminação de investimentos em diversos locais e países e, por conseqüência, o exame dos investimentos mantidos naqueles locais. (UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS - UNICAMP, 2002, p. 3).

A auditoria interna é uma prática presente em grandes companhias que desejam transparência, a confiança de seus acionistas, o cálculo e previsão de riscos, a maximização da qualidade do gerenciamento interno, e a eficácia e eficiência das operações, dentre outros aspectos. É uma prática flexível, dinâmica e sistemática que permite uma visão abrangente das operações de uma empresa.

O objetivo da auditoria interna deve ser agregar valor às áreas auditadas, através do estudo, análise, e recomendações de suas mais diversas atividades. A fim de atingir este objetivo o auditor interno deve sistematizar e aprimorar o controle interno à companhia, bem como julgar o grau de atendimento, fidelidade e qualidade das operações de uma empresa.

Os aspectos gerais apresentados neste estudo refletem a auditoria interna em sua forma atual, praticada para atender as necessidades que surgiram dentro da organização. Mas nem sempre foi assim. A evolução desta atividade é exemplificada a seguir:

In the United States, the internal audit professional has grown from being a verifier of data and fraud identifier to being a member of the management process. Auditors are also becoming "management advisors charged with developing new process flows and controls in the redesigned operation as well as gathering and reporting key performance information an monitoring operations stability during the transition. (JONES, 2005, cap. 32, p. 2)

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), organismo internacional de gerenciamento de riscos corporativos, não chega a definir em sua obra o que é auditoria interna, mas nos fornece sua contribuição sobre a importância deste exercício:

Os auditores internos desempenham uma função essencial ao avaliar a eficácia do gerenciamento de riscos corporativos e ao recomendar melhorias. As normas estabelecidas pelo *Institute of Internal Auditors* no Brasil: estipulam que o alcance da auditoria interna deve incluir o gerenciamento de riscos e os sistemas de controle. Essa tarefa compreende a avaliação da confiabilidade das informações, a eficácia e a eficiência das operações e o cumprimento de leis e normas aplicáveis. Ao incumbir-se de suas responsabilidades, os auditores internos assistem a administração e o conselho de administração ou o comitê de auditoria no exame, na avaliação, na comunicação e na recomendação de melhorias para uma maior adequação e eficácia do gerenciamento de riscos corporativos da organização (2007, p. 102).

Finalmente, o IIA oficialmente nos informa sua definição de auditoria interna:

[...] é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor⁴ 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 gestão de riscos, de controle, e governança corporativa. (IIA, 2004, p. 21).

As auditorias internas mais comuns são: **financeira** (analisa e julga a fidedignidade de registros, informes e demonstrações contábeis); **fiscal** (previne multas e analisa a utilização das potencialidades de benefícios fiscais legais); **operacional** (avalia a eficácia dos controles e procedimentos internos); de **sistemas** (característico de auditorias contemporâneas, como tecnologia da informação); e **especial** (não previstas em cronograma, como exemplos podemos citar a contagem de caixa, inventários físicos, ou ainda a detecção de fraudes). Cabe ainda mencionar

⁴"Adiciona-se valor" através da melhoria de oportunidades para alcançar os objetivos da organização, da identificação de melhoria nas operações e/ou da redução da exposição a riscos através da prestação de serviços tanto de auditoria de avaliação como de consultoria.

auditorias que não são usuais, mas existentes, como qualidade e meio ambiente.

Também é responsabilidade dos auditores internos informar, assessorar, e coordenar o gerenciamento e as atividades de acordo com as políticas da empresa (por isso a AI é considerada sistemática). Por ser uma atividade que deve estar livre de interesses particulares ou externos para se realizar, a independência é item essencial para a auditoria interna.

2 DIFERENÇAS ENTRE AUDITORIA EXTERNA E INTERNA

2.1 AUDITORIA EXTERNA

A auditoria externa se volta a atender os interesses dos *stakeholders*⁵ da empresa, em especial acionistas. O auditor externo é alheio e independente à empresa objeto e, ao fim do trabalho, emite um parecer⁶ sobre as demonstrações financeiras/contábeis analisadas. As auditorias (interna e externa) coexistem porque se entende que o parecer independente do auditor externo assegura a fidedignidade e imparcialidade das informações. Além disso:

A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº. 6.404/76, art. 177) determinou que as demonstrações financeiras ou contábeis das companhias abertas (ações negociadas na Bolsa de Valores) serão auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários – CVM (CAVALCANTI, 1996, p. 46).

São motivos que levam uma empresa a contratar o auditor externo/independente principalmente:

- Obrigação legal;
- Imposição de bancos para ceder empréstimo;
- Imposição estatutária;
- Imposição dos acionistas minoritários;
- Para efeitos de fusão, incorporação, cisão ou consolidação (GREGÓRIO et al, 2007, p. 21).

Na tabela 1, podemos verificar uma proposta de serviços desta modalidade de auditoria. Lembramos que, por serem exemplos, os escopos são flexíveis, e devem variar de acordo com cada tema trabalho, e conforme seu desenvolvimento.

⁵O termo *stakeholder*” significa “parte interessada”, que são representados por grupo ou uma única pessoa. Empregados, acionistas, clientes, fornecedores, concorrentes, a própria comunidade e instituições governamentais são exemplos de *stakeholders*.

⁶É o objetivo principal do auditor externo. Exploraremos o que é um parecer ainda neste capítulo.

Tabela 1 – Escopos do auditor externo

Áreas
Planejamento
Demonstrações contábeis e relatório
Ajustes, eliminações e reclassificações
Supervisão
Eventos subsequentes
Advogados
Carta da gerência
Atas
Controle interno
Tese de transação
Controle de horas
Caixas e bancos
Contas a receber
Estoques
Despesas antecipadas
Investimentos
Imobilizado
Diferido
Fornecedores e outras obrigações
Empréstimos
Resultado de exercícios futuros
Patrimônio Líquido
Revisão analítica

Fonte: ALMEIDA (1996)

2.1.1 Tipos de parecer em auditoria externa

“Parecer”, em auditoria externa, é a declaração final sobre a saúde financeira e patrimonial da empresa objeto auditada. Os pareceres podem ser classificados com e sem ressalva(s), pelas opiniões que emitem.

De acordo com Almeida, sem ressalva(s) é o parecer do auditor independente quando as demonstrações apresentam fidedignamente a situação patrimonial e financeira, na data X, de acordo com princípios reconhecidos da contabilidade, aplicados uniformemente em relação ao exercício anterior.

Ainda conforme este autor, o parecer com ressalva(s) é aquele em que a opinião favorável é limitada mediante considerações ou exceções (desde que sua importância relativa não justifique a emissão de um parecer adverso ou de parecer negativa de opinião).

As ressalvas podem se referir:

- À limitação do escopo do trabalho. Neste caso as causas de limitação devem ser evidenciadas às partes interessadas;
- À falta de aplicação uniforme dos princípios contábeis (ou parecer adverso);
- Ao excesso de ressalvas indeterminadas (ou parecer com negativa de opinião) e;
- Ao parecer principal, limitado por causas determinadas (inconsistências contábeis) ou indeterminadas (incertezas que podem decorrer de falta de elementos suficientes para o parecer, ou impossibilidade de estimar possíveis conseqüências sobre o material colhido).

2.2 AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna consiste no exame de demonstrações, bem como de “análise de processos”, ou seja, de todo e qualquer tipo de operação que tenha relação com o andamento da empresa. Além disso, pode auxiliar o trabalho da auditoria externa. Os auditores externos geralmente reportam o resultado de seu trabalho diretamente à Presidência, podendo ser inclusive uma empresa com outra razão social, a fim de garantir sua autonomia e independência. Se em sua gênese sua função era destinada a descobrir fraudes, atualmente a:

Auditoria interna é uma atividade destinada a observar, indagar, questionar etc. Trata-se de um controle administrativo, cuja função é avaliar a eficiência e eficácia de outros controles.

A auditoria interna é de suma importância para as organizações, desempenhando papel de grande relevância, ajudando a eliminar desperdícios, simplificar tarefas, servir como ferramenta de apoio à gestão e transmitir informações aos administradores sobre o desenvolvimento das atividades executadas. (GREGÓRIO et al., 2007, p. 20).

Em suma, o principal objetivo da auditoria interna contemporânea é aquela que as empresas mais prezam: agregar valor. Através do Sistema de Controle Interno,

beneficia a empresa pelo controle e manutenção do seu patrimônio; ademais diminui a ineficiência operativa e negligência dos colaboradores.

A seguir estão detalhadas as principais diferenças que delimitam, definem e especificam os dois tipos de atividade de auditoria:

Tabela 2 – Diferenças entre o auditor interno e o auditor externo

Auditor Interno	Auditor Externo
É empregado da empresa	Não tem vínculo empregatício
Menor grau de independência	Maior grau de independência
Se volta para a área contábil e operacional	Se foca na área contábil
Executa maior volume de testes	Menor volume de testes
Remuneração: Salário	Remuneração: Honorários
Reporte: Presidência e diretores	Reporte: geralmente acionistas ou diretores
Principais Objetivos focalizam verificar:	Principal objetivo:
1) Obediência e adequação às normas;	Parecer sobre as demonstrações contábeis
2) Eficiência e eficácia das operações;	
3) O nível do Sistema de Controle Interno.	

Fonte: ALMEIDA (1996).

3 O CERTIFIED INTERNAL AUDITOR – CIA

A contabilidade como ciência é indissociável da prática. Sem ela, seria impossível, por exemplo, a volatilidade do capital transnacional e a convergência das demonstrações financeiras/ contábeis nas diferentes nações.

Neste sentido opera o CIA: padronizando processos e operações, convergindo as demonstrações contábeis, tornando inteligíveis operações nas subsidiárias das empresas com unidades em mais de um país, dentre outros feitos.

O CIA é um certificado que atesta conhecimento qualificado ao profissional que o obtém, independente das qualificações anteriores deste. Como declarado pela instituição emissora:

O IIA publica este material para fins educacionais e de informação e tem como objetivo fornecer orientação não se propondo ser uma determinação de ordem legal ou contábil. O IIA não provê tais materiais e não garante qualquer suporte legal ou contábil oriundo da publicação deste documento. (IIA, 2004, p. 2).

O IIA é uma entidade reconhecida mundialmente, dedicada ao desenvolvimento profissional contínuo do auditor interno e da profissão, presente em mais de 100 países. Localiza-se em Altamonte Springs, na Flórida. No Brasil, é representada pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil – Audibra.

Este instituto guia os *standards* da profissão através da “estrutura de práticas para o exercício profissional da auditoria interna”. Para tanto, o IIA conta com um comitê

encarregado em examinar a adequação das normas e orientações para a prática da auditoria interna. O resultado do trabalho inclui:

- O Código de Ética;
- As Normas Internacionais para a Prática da Auditoria Interna;
- As Orientações Para a Prática.

Como mencionado na introdução, ao contrário da auditoria externa, que tem padrões pré-determinados em suas demonstrações, a prática de auditoria interna não os aplica com frequência. Este fato foi inclusive relatado pelo próprio Instituto:

A Equipe de Trabalho concluiu que existia uma defasagem significativa entre as normas disponíveis e as práticas correntes e que uma nova estrutura seria necessária para levar a profissão ao Século 21. Para atingir este objetivo, o Instituto elaborou as *"Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna – Estrutura Geral"*. (IIA, 2004, p. 21).

A função ao qual se destina o IIA é, pois, organizar as normas já existentes para a profissão. Isso pode ser realizado pela "Estrutura Geral das Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna" (*The Professional Practices Framework – PPF*), que foi elaborada pela Equipe de Trabalho para Orientação do Conselho de Diretores do IIA.

Como pode ser encontrado nas apostilas pesquisadas:

A Estrutura Geral das Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna (*The professional Practices Framework – PPF*) foi elaborada pela Equipe de Trabalho para Orientação do Conselho de Diretores do IIA, no sentido de organizar adequadamente uma série de normas já existentes para a profissão. Baseado na definição de auditoria interna, a *PPF* abrange as *Normas Internacionais (Standards, o Código de Ética e as Orientações para as Práticas)* e assim construir o caminho para uma auditoria interna de classe internacional. (IIA, 2004, p. 2).

4 O CÓDIGO DE ÉTICA

"Ética" traz em seu bojo dois componentes essenciais: o certo e o errado. Com eles também o juízo de valor, inserido em certo contexto e grupo social, e é delimitado pelos valores que aquele grupo compartilha.

Uma ética específica que proponha atitudes e condutas amplas, como integridade, objetividade e confidencialidade, no nível da empresa, pode ser aplicada em nível internacional. Porque apesar de subjetivas, tais condutas se limitam a um grupo específico, que compartilham ideias e valores comuns em um contexto social delimitado, por exemplo, os auditores internos que adotam o CIA como guia para a aplicação de seus trabalhos.

Analisaremos neste estudo a ética a partir de um prisma do IIA. Além do código, os auditores internos devem possuir postura, princípios, e regras de conduta condizentes à profissão. Na prática, esses princípios são de difícil mensuração, e não são prescritos nas Normas que o IIA prega porque mais abstratos. Mas pressupostos. O Código de Ética do IIA adiciona dois componentes importantes ao exercício: (i) Princípios relevantes para a profissão e a prática da auditoria interna; (ii) Regras de Conduta que descrevem normas de comportamento esperado dos auditores internos.

Os auditores certificados pelo CIA devem seguir à risca o Código Ético, e condutas outras que não estejam escritas no código, mas fogem ao bom-senso, não são aceitáveis.

4.1 PRINCÍPIOS

São quatro os princípios que devem reger a prática de auditoria interna, segundo o IIA: integridade, objetividade, confidencialidade e competência. São linhas gerais que determinam tanto o trabalho em si como a postura/ conduta que o auditor interno deve seguir. Analisaremos cada um, a seguir:

4.1.1 Integridade

A voz e juízo de fato do auditor partem do pressuposto da legitimidade de seus atos e de seu trabalho. Raramente existe a auditoria da auditoria. Por esse motivo, relações de confiança derivam de postura específica, que deve ser condizente à prática, ainda que o auditor seja constantemente avaliado, e seu trabalho, verificado pelas partes auditadas. É pressuposto da integridade o trabalho honesto, diligente e responsável, de acordo à lei posta e à ética organizacional.

4.1.2 Objetividade

Um juízo de fato independe de interesses particulares do auditor ou da área solicitante de auditoria: deve refletir a realidade tal como ela é. Escrever muito em relatórios, e não escrever substancialmente, de forma a agregar valor ao objeto, também são atos que a objetividade discrimina. Portanto, a coleta, avaliação e conclusão da situação do objeto devem ser realizadas de forma equilibrada e imparcial.

O auditor objetivo adota como postura não se aproximar dos conflitos de interesses⁷, do que poderia prejudicar o seu julgamento imparcial, e divulga todos os dados pertinentes à fidedignidade das conclusões.

⁷Qualquer relacionamento que seja contrário ao melhor interesse da organização.

4.1.3 Confidencialidade

Às conclusões que chega um auditor interno, interessam apenas a alguns setores específicos e estratégicos de uma organização: presidência, acionistas, departamento auditado e setores relacionados à auditoria em questão. Os auditores internos têm acesso a informações confidenciais, e devem prudência ao uso, e proteção das informações obtidas, sem benefício ou vantagem pessoal.

4.1.4 Competência

A atividade de auditoria interna deve ter uma visão geral da companhia a que se presta, e caminha entre os diversos departamentos desta. Assim, auditores internos competentes são aqueles com conhecimento, habilidades e experiência sobre o trabalho. Esses itens são conseguidos ao longo do tempo nesta prática extremamente dinâmica. Neste sentido, o CIA contribui com o *know-how* do auditor, pois possui normas internacionais para a prática da profissão.

5 NORMAS PARA O EXERCÍCIO PROFISSIONAL DE AUDITORIA INTERNA

Mencionamos na introdução que a auditoria externa, ao consolidar o balanço patrimonial de uma empresa, se utiliza de um demonstrativo financeiro/ contábil determinado, o que permite aos acionistas de determinada organização entenderem perfeitamente um trabalho realizado no Brasil ou na Inglaterra. Em outras palavras, parte da linguagem contábil é a mesma.

Ao contrário da auditoria externa, a auditoria interna – apesar da existência do IIA – não possui critérios específicos e bem definidos praticados em todas as empresas ao redor do mundo. É certo que a matriz se comunica e entende, sem nenhuma dificuldade, salvo a língua, um relatório emitido com as constatações feitas em suas unidades. Afinal, preceitos são determinados pelas primeiras, e seguidos pelas segundas. A ausência de uma praxe internacional contábil, excetuando a que está sendo analisada (CIA), dificulta o intercâmbio e a melhora da prática de auditoria interna. De fato, como nos informa a AUDIBRA:

Em junho de 1999 o Conselho de Administração do *The Institute of Internal Auditors* - IIA votou e aprovou uma nova definição para auditoria interna e uma nova *Professional Practices Framework* – PPF, traduzida como "Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna - Estrutura Geral". [...] A Equipe de Trabalho concluiu que existia uma defasagem significativa entre as normas disponíveis e as práticas correntes e que uma nova estrutura seria necessária para levar a profissão ao Século 21. (IIA, 2004, p. 2)

Desde então, o CIA é considerado um certificado reconhecido mundialmente.

Através de suas normas para o exercício da auditoria interna, o auditor qualificado possui o conhecimento de *standards* que auxiliam no desempenho e na prática adequados para a profissão. A finalidade e criação do IIA são confirmadas em outros artigos, o que destaca a importância do instituto na área:

The IIA is committed to:

- Providing, on an international scale, comprehensive professional development activities, standards for the practice of internal auditing, and certification;
- Researching, disseminating, and promoting to its members and to the public throughout the world, knowledge and information concerning internal auditing, including internal control and related subjects;
- Establishing meetings worldwide in order to educate members and others as to the practice of internal auditing as it exists in various countries throughout the world;
- Bring together internal auditing and promoting education in the field of internal auditing (JONES, 2005, cap. 32, p. 7).

O propósito das normas, segundo essas instituições é:

1. Estabelecer princípios básicos que representem a prática da auditoria interna na forma em que esta deveria ser realizada;
2. Fornecer um modelo para a execução e promoção de um amplo leque de atividades de auditoria interna que representem valor agregado;
3. Servir de base para a avaliação da auditoria interna;
4. Incentivar a melhoria dos processos e operações da organização (IIA, 2004, p. 33).

A tipologia é se dá de acordo com as normas de: *atributo* (referem-se às características das organizações e indivíduos que realizam atividades de auditoria); *desempenho* (descrevem a natureza das atividades de auditoria interna e apresentam critérios de qualidade para avaliação); e *implantação* (são aplicadas apenas para as práticas de avaliação (*assurance*) e consultoria).

Existe um conjunto para as normas de atributos e outro para as normas de desempenho. Contudo, existem várias normas de implantação de natureza dinâmica. São aplicadas diferentemente nas áreas auditadas (como por exemplo, nos planos de ações) e, por isso, não serão abordadas de forma direta neste trabalho.

Acrescentam-se às normas o Código de Ética, apresentado em capítulo precedente, as Orientações para a Prática da Auditoria Interna, que serão discutidas e apresentadas no próximo item.

Questionamos na introdução como as normas e o código podem ser aplicados de forma independente, sem entrar em conflito com a realidade local. De acordo com o manual do certificado, essas orientações são de natureza genérica.

Em todo mundo, a auditoria interna é desenvolvida em diversos ambientes organizacionais, os quais variam quanto a objetivos, tamanho e estrutura. Por outro lado, a legislação e costumes nos diversos países variam e estas diferenças podem afetar a prática da auditoria interna em cada ambiente. A implantação do

PPF, entretanto, será dirigida ao ambiente no qual a atividade da auditoria interna desenvolve as responsabilidades que lhes são atribuídas. Nenhuma informação contida no *PPF* pode ser interpretada de maneira que venha a causar conflitos com leis e regulamentos. Nos casos em que isso ocorra, os auditores internos são encarregados em contatar o IIA ou o Departamento Jurídico para obter orientações adicionais (IIA, 2004, p. 21).

Analisaremos todas essas considerações a partir de uma leitura acurada das normas, relacionadas a seguir:

5.1 NORMAS DE ATRIBUTOS

As normas de atributos conferem autoridade e responsabilidade a cada envolvido no processo de auditoria. Devem ser definidas formalmente em regulamento ou estatuto⁸, e aprovadas pelo Conselho de Administração⁹.

Dada sua natureza, os serviços de avaliação e consultoria prestados devem estar definidos no regulamento ou estatuto, inclusive se estendidos a terceiros.

A consultoria se apresenta: é prestada às áreas pelo auditor ou solicitada por este como assistência ou ajuda externa de *know-how*, para o pleno desenvolvimento do relatório.

O zelo, a proficiência e a independência devem ser constantes nas atividades de auditoria interna ou externa (este fato é endossado exhaustivamente ao longo do manual).

Para se tornarem efetivamente independentes, os auditores devem ser objetivos (isso quer dizer que devem evitar – quando não for possível eliminar – qualquer tipo de influência ou interferência externa, direta ou indireta, objetiva ou subjetiva ao trabalho). Estas eliminações prévias incluem os conflitos de interesse e os riscos significativos que poderiam afetar os objetivos do trabalho inicialmente previsto. Prejuízos à independência ou objetividade devem ser informados às partes interessadas.

As atividades e o diretor executivo da área, para serem independentes dentro da organização, devem estar subordinados a um nível que os permita cumprir apropriadamente suas funções. Por exemplo, a auditoria não deve ser subordinada à área que audita. Por isso, muitas vezes existe uma empresa paralela à empresa a fim de garantir essa independência.

⁸Conforme nos indica o IIA, o regulamento ou estatuto da atividade de auditoria interna é um documento formal e escrito que define o propósito, autoridade e responsabilidade da auditoria interna. O regulamento deve: (a) definir a posição da atividade de auditoria interna dentro da organização; (b) autorizar acesso a registros, pessoas e propriedades físicas relevantes ao desempenho dos trabalhos de auditoria; e (c) definir o escopo das atividades da auditoria interna.

⁹Conselho de administração, a partir da mesma fonte, representa o corpo regulador da organização, tais como o conselho de administração, o conselho de supervisão, o responsável por uma agência ou corpo legislativo, o conselho de diretores ou tutores de uma organização sem fins lucrativos, ou qualquer outro órgão da organização, incluindo o comitê de auditoria, a quem pode estar funcionalmente subordinado o diretor executivo de auditoria.

Auditores internos não devem avaliar áreas em que tenham sido responsáveis; em áreas que estejam ligadas ao diretor executivo que seja auditor, deve haver supervisão externa.

5.2 NORMAS DE DESEMPENHO

Mais uma vez, como o nome sugere, estas normas visam determinar critérios de qualidade. A gestão da atividade de auditoria interna ambiciona, acima de tudo, agregar valor para a organização. Além disso, deve ambicionar melhorar a gestão de riscos, controle e governança corporativa, e melhorar as operações sob o prisma de um paradigma sistemático e disciplinado. Para que isso efetivamente aconteça, os planejamentos previstos devem ser feitos em conformidade com as necessidades da empresa, baseados na avaliação de risco,¹⁰ feita ao menos uma vez ao ano. A alta gerência e o conselho de administração devem estar incluídos neste processo, como revisores e aprovadores.

O Sistema de Controle Interno deve ser constantemente avaliado pelos auditores internos. Os temas relativos ao gerenciamento de riscos que devem constar neste são: a confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais (já previsto, por exemplo, na Lei *Sarbanes-Oxley*); eficácia e eficiência das operações; proteção do patrimônio da empresa e conformidade com leis, regulamentações e contratos.

A comunicação interna e externa com todos os prestadores deve ser eficiente para garantir a apropriada cobertura dos dados. O diretor executivo de auditoria se reporta diretamente ao Conselho e à alta administração através dos relatórios emitidos, que devem conter dados relevantes sobre a exposição a riscos significativos e matérias sobre controle, governança corporativa, e outros. Os acessos aos registros são confidenciais e controlados.

As comunicações devem incluir os objetivos, as conclusões, as recomendações e o plano de ação à área; o reconhecimento de desempenhos satisfatórios deve ser incentivado. A divulgação de resultados deve ser reportada aos entes apropriados. Quanto à divulgação externa, a organização deve ser mais limitada e criteriosa.

O diretor executivo de auditoria interna é responsável pelo fechamento de cada trabalho. Este deve avaliar os riscos levantados, consultar a alta gerência, o departamento jurídico, ou o Conselho, se necessário, e controlar sua divulgação.

O escopo do trabalho consultoria deve ser suficiente para atender aos clientes internos. Quando o objeto da auditoria é um ente externo à organização, um acordo

¹⁰ A avaliação de risco é uma parte do processo de gestão de risco. Se o último conta com processos como identificação, avaliação, gerenciamento e controle de eventos potenciais de risco, a primeira mensura a dimensão do risco.

escrito sobre objetivos, escopo e registro deve ser celebrado. Auditores e auditados devem entender-se no decorrer do trabalho em espírito de cooperação a fim de alcançar um objetivo maior, que é agregar valor à área.

Um processo de acompanhamento, que pode ser configurado como *follow up* ou *compliance*¹¹ deve ser realizado para assegurar a implantação das questões levantadas.

Por fim, o manual indica que no momento de fechamento do relatório, caso o diretor executivo de auditoria julgue que ainda exista risco residual nos assuntos pertinentes ao trabalho, o assunto deve ser discutido com a alta administração/gerência da área auditada. Caso a auditoria não seja ouvida, o fato deve ser levado diretamente ao Conselho de Administração.

Podemos verificar que essas normas não afetam, *a priori*, cultura, religião, dados pessoais, sistema político ou outro valor de uma sociedade. Pelo contrário, reafirmam somente as tendências atuais das companhias, quais sejam: agregar valor, melhorar a eficácia e eficiência das operações, o SCI e outras questões.

6 ORIENTAÇÕES PARA A PRÁTICA (*PRACTICE ADVISORIES*)

Na introdução deste trabalho mencionamos que o CIA contribuiria para práticas standardizadas de auditoria interna. Essas práticas podem ser aplicadas a qualquer ramo de negócio, setor, empresa ou país, como poderá ser verificado através da análise das normas e orientações para a prática (*practice advisories* – PPF).

Essas orientações, segundo a AUDIBRA, são recomendadas e endossadas pelo *Institute of Internal Auditors* como sendo as melhores práticas a serem seguidas para a implantação das normas internacionais de auditoria interna. São opcionais e se aplicam quando da definição do regulamento ou estatuto que guiará as atividades de auditoria interna. Não pretendem, contudo, esgotar o leque de possibilidades da aplicação no trabalho de consultoria.

A maior parte das orientações pode ser aplicada em qualquer ambiente; outras são aplicáveis a um tipo específico de trabalho, como aqueles ligados aos setores industrial e ambiental, relativos a área geográfica ou a trabalhos especiais. Consideramos para análise as orientações que têm relação com o problema desta monografia: os *standards* que permitem maior homogeneidade à prática de auditoria interna, de forma a configurar o trabalho com o conteúdo de fato necessário.

Todas as orientações passam por um processo rigoroso de desenvolvimento e revisão formal do “Comitê de Assuntos Profissionais do Instituto”, ligado ao IIA, e

¹¹No *follow up*, o próprio departamento de auditoria interna realiza uma revisão periódica da área auditada, com emissão de um novo relatório, e evolução dos pontos. *Compliance* consiste em cobranças e monitoria da área, e pode ser um departamento paralelo ao de auditoria.

contam, quando necessário, com outro grupo técnico que auxilie no desenvolvimento das orientações, designado pelo Comitê de Planejamento de Orientação desta organização.

O instituto possui diversos materiais já desenvolvidos e formalizados, como estudos, pesquisas, livros, seminários, conferências e outros que auxiliam o desenvolvimento contínuo do profissional.

6.1 REGULAMENTO OU ESTATUTO (CHARTER), CONSULTORIA, ASSESSORIA, E LINHAS DE SUBORDINAÇÃO DO DIRETOR EXECUTIVO DE AUDITORIA (DEA)

A auditoria interna é um dos departamentos de uma empresa. Contudo, como mencionamos, deve ser constituída por um corpo de profissionais autônomos. A responsabilidade, a finalidade dos trabalhos e o grau de autonomia dessa área devem seguir o determinado pelas normas internacionais estabelecidas pelo IIA (naturalmente quando seguir as regras do CIA) e passar pela aprovação do Conselho de Administração, quando estiverem formalmente definidos no documento mencionado.

Ademais, deve ser estabelecida a hierarquia da auditoria interna, a autorização de acessos para a execução dos trabalhos, e a definição do escopo das atividades. Estes devem ser formalmente documentados e passar por avaliação periódica do diretor executivo, a fim de testar o seu grau de adequação à realidade presente.

Os serviços de consultoria ou assessoria devem constar no regulamento, independentemente de sua forma, seguindo os pressupostos básicos da atividade de auditoria interna: o acompanhamento da governança corporativa, o gerenciamento de riscos e outros. A avaliação de um *cut-off*¹² da área, em conjunto com o trabalho de consultoria e assessoria são atividades mútuas que agregam valor à empresa.

Apesar da relevância dos trabalhos de consultoria, os trabalhos de avaliação têm prioridade na pasta dos auditores internos. Estes devem levar em consideração as necessidades dos gestores, suas motivações e razões, a extensão, habilidades e recursos necessários, efeitos, impactos e benefícios. O auditor interno deve conduzir reuniões, alinhar a consultoria aos escopos pré-determinados, à política da empresa, à gestão de riscos e à governança corporativa. O trabalho deve ser monitorado e documentado, inclusive em suas evidências.

O DEA não deve ser subordinado ao diretor ou gerente de alguma das áreas da empresa, a fim de possibilitar liberdade e autonomia aos seus auditores. A supervisão do primeiro deve avaliar e aprovar o regulamento/ estatuto de auditoria interna, o orçamento e a contabilidade gerencial¹³, a administração de recursos

¹²*Cut-off* é um termo em inglês que, em tradução livre e contextualizada, seria o mesmo que "fotografia". Consiste em um corte demonstrativo da área (por exemplo, analisar algumas faturas de fornecedores). Deve ser suficiente, confiável, relevante e útil.

humanos, as comunicações internas, o fluxo de informações, a administração das políticas e os procedimentos da organização, os relatórios emitidos e aprovar a remuneração, a nomeação ou a demissão do DEA.

Os auditores internos devem ser qualificados em contabilidade, auditoria, economia, finanças, estatística, tecnologia da informação, engenharia, tributação, direito, e assuntos ambientais.

O papel da auditoria interna a uma organização é avaliar o grau de adequação das áreas ao SCI, como mencionado. Não cabe, portanto, ao profissional de auditoria trabalhar diretamente nos pontos avaliados como falhas, ou forçar a aceitação incondicional da área às melhorias propostas.

A partir dos erros observados pelos auditores, a administração da área é responsável por determinar um plano de ações aos pontos levantados e aplicá-lo. O diretor executivo de auditoria interna deve avaliar tais ações e realizar o acompanhamento contínuo, de acordo com critérios da organização (*compliance* ou *follow up*; vide capítulo 5).

A administração pode optar por não implantar as sugestões apresentadas pela auditoria por razões várias, como prioridades administrativas, governança corporativa, limite de orçamento, escopos de plano de gestão, investimento muito elevado etc. Quando os riscos forem demasiado elevados a partir do julgamento do DEA, devem ser levados ao conhecimento da alta gerência, para validação. Se tais riscos forem considerados baixos, acata-se a decisão da área, sem prejuízo para a companhia.

6.2 AVALIAÇÃO DA ADEQUAÇÃO DA GESTÃO DE RISCOS

A gestão de riscos é responsabilidade chave da administração e um dos principais objetos de avaliação da auditoria interna. O auditor deve, pois, entender perfeitamente qual a metodologia utilizada pela organização na gestão de riscos e quais os níveis de risco aceitáveis pela organização. O COSO contribui com esta premissa acrescentando:

O gerenciamento de riscos da organização fornece o rigor para identificar e escolher respostas alternativas aos riscos – prevenção, redução, compartilhamento e aceitação de riscos. Por exemplo, a administração de uma companhia, que opera uma frota particular, reconhece os riscos inerentes ao processo de entrega, incluindo custos de danos aos veículos e pessoais. As opções disponíveis contemplam reduzir os riscos por meio de um programa eficaz de recrutamento e treinamento de motoristas, rejeitar os riscos terceirizando a entrega, compartilhar o risco por meio de seguro ou, simplesmente, aceitar o risco. O gerenciamento de riscos corporativos oferece metodologias e técnicas para a tomada dessas decisões. (COSO, 2007, p. 20).

¹³Contabilidade Gerencial é o ramo da contabilidade que utiliza tanto dados históricos como estimativas para fornecer informações para uso da administração na condução das operações do dia-a-dia, no planejamento de futuras operações e no desenvolvimento das estratégias gerais de negócios.

A gestão de risco acontece das formas as mais distintas, e muitas vezes pode até envolver todos os processos conjuntamente: pode ser formal ou informal, quantitativa ou subjetiva, integrada às unidades de negócio ou centralizada no nível corporativo.

Neste ponto, a pergunta levantada no problema do artigo, na introdução pode ser respondida; independentemente de como se dê a gestão administrativa ou a gestão de riscos. Itens de caráter universal devem ser preenchidos, tais como:

- As metodologias aplicadas devem ser as melhores para aquele ramo/ setor;
- A gestão deve ser constantemente atualizada;
- A governança corporativa deve estar alinhada com a filosofia e política da empresa;
- Devem existir diretrizes para o entendimento das atividades de risco;
- O grau de adequação da gestão de risco deve ser alto e adequado;
- Possíveis fragilidades no gerenciamento devem ser apontadas pelo auditor.

Para que o gerenciamento de riscos seja realizado de forma eficaz pela auditoria interna, o DEA deve ser a ponte direta com as altas administrações, de modo a apontar os riscos para a organização de forma rápida.

São essenciais para um bom sistema de controle interno aspectos como: confiabilidade e integridade das informações operacionais e financeiras, salvaguarda do patrimônio, conformidade às leis, regulamentos e contratos.

No mínimo anualmente, o diretor executivo de auditoria interna deve desenvolver uma apresentação do nível de adequação e eficácia dos processos de controle. O plano de auditoria anual, pois, deve cobrir todas as áreas necessárias e possíveis, para possibilitar uma avaliação adequada e segura. O manual para o CIA aponta:

Três considerações chaves na busca da totalidade da eficácia dos processos de controle da organização, dentro da avaliação, são:

- As discrepâncias ou fragilidades descobertas a partir do trabalho de auditoria executado ou a partir de outras informações reunidas são significativas?
- Se a resposta for positiva, as correções ou melhorias foram feitas?
- As descobertas e suas conseqüências levam à conclusão de que existe uma condição perversa, resultando em um nível inaceitável de risco para o negócio? (IIA, 2004, p. 204)

Os principais clientes do relatório anual são os executivos da empresa e os membros dos comitês de auditoria. Sendo assim, o diretor executivo de auditoria interna deve ser claro, conciso e informativo, para ser plenamente entendido.

6.3 INDEPENDÊNCIA E OBJETIVIDADE

Estes dois itens são pressupostos básicos da atividade de auditoria interna e devem ser constantes em qualquer modalidade de trabalho, e em qualquer circunstância. A importância deste tema é tal que pode ser encontrado em qualquer documento que trate da área. Por exemplo:

Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management¹⁴, control, and governance processes. (JONES apud IIA, 2005, cap. 32, p. 10)

A independência permite aos auditores internos emitir julgamentos imparciais e isentos, além de evitar conflitos de interesses (ver capítulo 4, código de ética), essenciais à adequada condução do trabalho; a objetividade deriva destes juízos.

Organizacionalmente, para assegurar independência, o DEA deve possuir nível hierárquico que ofereça suficiente liberdade e autonomia aos trabalhos. Os auditores internos devem ter o apoio da alta administração e do Conselho, de modo a obter a cooperação dos auditados, assegurando ampla cobertura e boa comunicação entre os entes internos.

O diretor executivo de auditoria interna deve encontrar-se privadamente com o Conselho, comitê de auditoria ou outra autoridade de governança apropriada, pelo menos anualmente, a fim de proporcionar visão geral da área. É a figura que identifica ser apropriado ou não repassar os informes às hierarquias superiores.

6.4 IDENTIFICAÇÃO DE FRAUDES

Se antes a identificação de fraude era a principal atividade da auditoria, hoje ela dá espaço a outras atividades e objetos de investigação:

Differences of opinion notwithstanding, the question of fraud became significant in the 1980s. [...] Accordingly, auditors have adjusted their view on fraud. However, if they focus totally on fraud, auditors will lose their value and credibility. (JONES apud IIA, 2005, cap. 32, p. 10)

De qualquer forma, faz parte da pauta do auditor interno a identificação, inibição e mitigação de fraudes. São itens que inibem fraudes: o bom controle, políticas escritas, de autorização, práticas, procedimentos, relatórios, canais de comunicação, recomendações para o estabelecimento ou melhoria de controles, além das metas e objetivos alcançados dentro do ambiente organizacional.

¹⁴Segundo o IIA, a Gestão Integral de Riscos na Empresa – *enterprise risk management* - representa um processo contínuo que estabelece objetivos para a gestão de riscos e desenvolve tolerâncias e limites para todos os riscos significativos da empresa.

Concluída a investigação de fraude, os fatos devem ser avaliados para determinar que controles devam ser implantados ou reforçados.

6.5 AVALIAÇÕES INTERNAS E EXTERNAS SOBRE O TRABALHO

O DEA deve desenvolver e manter um Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria (chamado pelo IIA de PQA&M), que envolva todos os trabalhos de auditoria e consultoria.

As avaliações internas são chamadas de “Revisões Internas Contínuas” e são realizações como supervisão de trabalho, pontos de verificação, *feedback*, alinhamento dos gastos aos orçamentos, e desempenho. Além destas, a periodicidade das avaliações internas prevê se os procedimentos estão conformes ao regulamento/ estatuto, as Normas e o Código de Ética (CIA), o atendimento aos clientes internos e aos cargos hierárquicos mais altos.

Estas prestações devem estar conformes às Normas do IIA e podem incluir o nível de contribuição para a melhoria dos processos, cumprimento de metas e objetivos-chave, o estágio de progresso, melhoria da produtividade, bom planejamento e supervisão. Podem ser avaliados, por exemplo, o desempenho, a satisfação dos clientes internos, o processo de auditoria, a avaliação de risco/planejamento, a execução do trabalho, a comunicação e emissão de relatórios, a capacidade de inovar, os treinamentos do corpo de auditores, a tecnologia utilizada, o conhecimento dos auditores quanto à área objeto e o alinhamento com a estratégia corporativa.

As avaliações externas devem ser realizadas no mínimo uma vez a cada cinco anos, conforme as Normas do IIA/ CIA. Os resultados devem ser comunicados primeiramente ao DEA, e incluir opinião sobre a conformidade da atividade de auditoria interna com as Normas do IIA, sugestões de melhora e respostas do DEA. Este comunica à alta gerência e às partes apropriadas o resultado em questão.

6.6 ESPECIFICIDADES: TÉCNICAS DE AUDITORIA AUXILIADAS POR COMPUTADOR (TAACS)¹⁵, E O PAPEL DO AUDITOR INTERNO NA IDENTIFICAÇÃO E COMUNICAÇÃO DE RISCOS AMBIENTAIS

As TAACS incluem *softwares* do tipo genérico, utilitário, sistemas inteligentes de auditoria, aplicativo de rastreamento e mapeamento, aplicadas, naturalmente, à auditoria interna.

No desenvolvimento do trabalho de auditoria devem ser combinadas técnicas manuais e auxílio das TAACS. São obrigações do auditor: conciliar os totais de controle, controlar relatórios, arquivos e outros; possuir conhecimento do ambiente de controle,

¹⁵Esta orientação foi auxiliada pela *Information Systems Audit and Control Association* (ISACA).

controle de dados, raciocínio lógico, atualizações e novas formas de fraudes em pauta; políticas da empresa, governança corporativa e sistema interno (neste são incluídos *hardware*¹⁶ e controle físico de processos e pessoas). O trabalho deve ser documentado de forma adequada.

Quanto aos riscos ambientais, o DEA deve acompanhar de perto questões delicadas como saúde e segurança (AS&S), estruturas de subordinação organizacional destas, e probabilidade da ocorrência de dano ambiental, multas e penalidades.

Em caso de auditoria externa, o diretor executivo deve avaliar as implicações desta sobre as operações, e articular com outras áreas ligadas ao tema. Portanto, deve relacionar-se com o executivo responsável pela área ambiental.

Além disso, deve avaliar a posição organizacional e a independência da função de auditoria ambiental para assegurar que matérias importantes relacionadas a riscos sérios que afetam a empresa sejam informadas à cadeia de autoridade e ao comitê de auditoria, facilitando a comunicação de questões significativas de risco e controle AS&S ao comitê de auditoria ou outro.

6.7 EXIGÊNCIA DE EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

A orientação que guia as evidências no trabalho de auditoria tem como fonte a *Information Systems Audit and Control Association* (ISACA), uma associação internacional do mesmo nível do IIA, especializada em tecnologia da informação.

A evidência derivada da auditoria realizada dá sustentação às conclusões do auditor e deve ser suficiente, confiável, relevante e útil. A dimensão de importância (e de falhas) das evidências pode ser encontrada na página do SEC (*Securities and Exchange Comision*):

Se supone que uno de los principales pilares fuertes del proceso de cumplimiento es la generación de documentación que sustente y dé prueba fehaciente sobre el funcionamiento de las actividades de control vigentes. Sin embargo, al momento de hacer sus pruebas, numerosas compañías han detectado que mucha de la documentación que generan como parte de su ciclo normal de negocio, no es "evidencia" tal y como pensaron definirla. (SEC, 2007).

A coleta de evidência se dá pelos mais diversos tipos de análise da área, como "indagação, observação, inspeção, confirmação, re-execução, e monitoração". Os tipos de evidências, segundo a ISACA, incluem:

- Observação de processos e existência de itens físicos;
- Evidência documental de auditoria;
- Declarações (de pessoas);
- Análise. (IIA, 2004, p. 193)

¹⁶A parte física de um computador ou nova tecnologia, como *chips*, monitores (telas), teclado, etc..

6.8 PAPEL DO AUDITOR INTERNO NO PROCESSO DE CONTINUIDADE DOS NEGÓCIOS

O papel do auditor dentro da interrupção e continuidade de qualquer tipo de negócio é avaliar o grau de preparação da empresa para tal acontecimento, a partir da análise de risco, avaliação da extensão do trabalho proposto e avaliações periódicas.

Influenciam a interrupção e continuidade do *business* fatores internos ou externos à empresa. Itens que devem ser avaliados internamente pela auditoria nestes processos são: a frequência de mudança da gerência ou da forma de gerenciamento, nos controles ou em programas relevantes para o negócio.

Podemos reafirmar a possibilidade de padronização dos processos segundo as normas determinadas pelo CIA, pois sem limitar as atividades de auditoria, o IIA prevê avaliações externas à empresa, como mudanças nas legislações nacionais, no ambiente competitivo (entre empresas) ou econômico (nacionais ou internacionais). Os auditores podem se focar na recuperação do negócio (fim) ou nas criticidades e riscos relacionados a qualquer transação (meios).

São guias para o exercício de auditoria neste tipo de trabalho preencher questões como:

- A atualização, o grau de cobertura/ documentação, o alinhamento com as políticas da empresa e as responsabilidades atribuídas em tais planos;
- Se os planos têm em seu conteúdo as possíveis consequências de interrupções;
- Se a organização está capacitada e preparada para implantá-los, e;
- Os planos são testados e revisados.

A gerência executiva tem o papel de gerenciar o ambiente emissor das informações financeiras.

A auditoria externa emite o “carimbo de qualidade” da Organização, assegurando que sua saúde financeira é boa e que as operações estão de acordo com os princípios contábeis aceitos.

6.9 PAPEL DA AUDITORIA NA EMISSÃO DE RELATÓRIOS FINANCEIROS TRIMESTRAIS, NOTAS EXPLICATIVAS E CERTIFICAÇÕES GERENCIAIS

O organismo internacional regulador, referência mundial em emissão de relatórios financeiros para empresas cotadas em Bolsa é o *Securities and Exchange Commission* (SEC). Atualmente, a fim de passar credibilidade e confiança aos clientes e parceiros, as empresas não cotadas também têm seguido os padrões dos demonstrativos estabelecidos pelo SEC. Segundo este organismo internacional:

Desde la entrada en vigencia de la Sarbanes-Oxley Act las compañías listadas en la SEC están obligadas a emitir un informe de control interno. Éstos tienen por finalidad brindar información financiera confiable a los stakeholders [...] estos poseen particular interés en conocer estos reportes, dado que una compañía con marcadas deficiencias podría no resultar atractiva desde el punto de vista de la información; pues, por un lado podría existir el riesgo de estar tomando decisiones sobre datos que no garantizan un mínimo de seguridad razonable; y por el otro, un peligro aún mayor: los ejecutivos podrían estar falseando la información financiera a sabiendas.

En este sentido, se están haciendo públicos los informes que las compañías han emitido hacia finales del 2006. (SEC, 2007).

Portanto, são pressupostos internacionais para a emissão dos relatórios a integridade e confiabilidade das informações, a eficácia e eficiência das operações, a salvaguarda dos ativos e conformidade com leis, regulamentos e contratos.

O mercado financeiro, de caráter altamente instável, depende da confiança do investidor onde deposita o seu dinheiro. Escândalos mundiais como o caso *Enron* nos Estados Unidos e o caso *Parmalat* na Itália, levantaram ameaças à relação de confiança neste mercado. Em resposta a ameaça, o Congresso estadunidense e outros órgãos de outros países aprovaram leis que regulam a emissão de relatórios financeiros. Concretamente, foi decretada a Lei *Sarbanes-Oxley* americana, que responsabiliza a alta gerência de uma companhia certificar seus acionistas a fidedignidade dos demonstrativo. Estes devem ser revistos e assinados, assinaladas as falhas de gestão do SCI.

O papel dos auditores internos neste processo também envolve *standards* estabelecidos pela SEC e SOX, e destina-se avaliar de forma independente o processo, de acordo com as normas estabelecidas pelo IIA, assegurar que a organização tenha uma política formal e procedimentos documentados, estimular o desenvolvimento de um “comitê de publicação” para coordenar o processo, revisar e avaliar a emissão e publicação dos relatórios, recomendar melhorias nas políticas, procedimentos e processos destes e assegurar que estejam alinhados com as seções que tratam da emissão e divulgação trimestral de relatórios financeiros. Por exemplo, para ações cotadas em bolsa americana, a seção indicada é a 302 da Lei *Sarbanes-Oxley*. Em suma, devem garantir a alta administração e a auditoria externa que o sistema de controle interno é eficaz.

6.10 ANÁLISE, AVALIAÇÃO, COMUNICAÇÃO E DISSEMINAÇÃO DE RESULTADOS E PROCESSOS DE CONTROLE

Os escândalos envolvendo empresas de grande prestígio no mercado financeiro evidenciam o quão importante é para uma empresa possuir transparência e consolidação em seus exercícios produtivos e financeiros, itens essenciais na pauta de

trabalho dos auditores. A Lei 262 (correspondente italiano à *Sarbanes-Oxley*), por exemplo, deixa claro em seu conteúdo que é de responsabilidade da administração a emissão de dados confiáveis e íntegros na emissão de relatórios financeiros. As auditorias (interna e externa) são co-responsáveis pela fidedignidade das informações contidas em tais relatórios.

Sendo co-responsáveis, o corpo de auditoria deve levantar os pontos críticos de gestão de riscos da organização, a fim de eliminá-los. São criticidades fusões e aquisições, *joint-ventures*, parcerias, *softwares* e produtos novos, estruturas, mudanças de razão social, legislação, adequação ao plano de gestão e meio ambiente.

Os itens que agregam valor ao SCI devem estar na pauta de uma Companhia, como: ambiente e cultura ética, alta integridade do *management*, metas de desempenho com incentivos condizentes à realidade, canais de comunicação abertos e abrangentes, gestão de riscos, sistema de controle eficaz, responsabilidade sobre o controle, pessoal qualificado, rápida resolução de problemas, monitoramento, isenção de conflitos de interesses, controle sobre terceirizados e, finalmente, parceria entre auditoria interna e externa junto à alta administração.

Os relatórios financeiros devem conter todas as informações necessárias e pertinentes a auditores independentes quanto ao SCI e a conduta ética da Companhia, de forma que estes compartilhem os resultados obtidos. Devem participar da elaboração dos relatórios auditores internos, externos e a alta administração.

O controle corporativo deve revisar a confiabilidade e integridade das informações operacionais e financeiras, analisar os controles, avaliar e assegurar as informações dos relatórios operacionais, financeiros e contábeis.

Os alvos operacionais devem ser validados segundo normas operacionais e juízo de fato do auditor.

A análise e avaliação do trabalho de auditoria devem contar com ferramentas que permitam identificar conformidades ou não-conformidades da área, em comparação com o quadro esperado, erros, irregularidades, ilegalidades e outros eventos que fogem à regra.

Essas ferramentas, se usadas adequadamente, devem permitir ao auditor comparar o quadro atual com períodos anteriores, próximos, ideais e esperados; realizar paralelos entre acontecimentos que influam uns nos outros, adequar as informações de uma unidade com outras parecidas, e destas com outras unidades concorrentes do mesmo ramo (*benchmarking*).

Outros dados, que não dizem respeito às ferramentas utilizadas, mas à área analisada, também devem ser atendidos. São aspectos: a adequação ao sistema de controle interno, a veracidade e precisão das informações fornecidas, a comparação destas com concorrentes e a extensão do trabalho.

O desenrolar do trabalho não pode fazer surgir no auditor dúvidas. Caso isso aconteça, devem estas ser reportadas às partes envolvidas e à gerência da área.

No que concerne a divulgação de resultados, podemos justificar em parte o problema da monografia, pois como estas instituições nos informam, ainda que haja diversidade em todas as corporações, esses guias mínimos são obrigatórios.

Os resultados finais devem conter informações de fundo (relatam quais foram as unidades auditadas e o quadro geral das áreas revistas), e sumários (o conteúdo médio dos trabalhos realizados). O trabalho deve deixar claro quais objetivos espera alcançar e a finalidade do trabalho. Também devem ser reportadas as atividades de auditoria com a natureza e extensão dos trabalhos realizados.

O resultado deve conter uma visão geral do trabalho, recomendações pertinentes, pontos falhos com juízo de fato e plano de ação; áreas com quadro geral bom ou ótimo também devem ser reconhecidos e reportados. O relatório final de auditoria deve ser escrito de forma sucinta, clara e objetiva, e pode conter comentários do(s) auditado(s).

Observações e recomendações devem ser baseadas em critérios estabelecidos com antecedência (por exemplo, normas, objetivos e metas da corporação), situação da condição real da área, a causa da discrepância entre o esperado e o encontrado, e os possíveis efeitos derivados da situação encontrada.

O trabalho final deve ser emitido de forma a não haver desentendimento ou interpretação errada do objeto. Para que isso aconteça, uma reunião prévia deve ser realizada com os funcionários técnicos da área, após aprovação do relatório pelo diretor executivo de auditoria interna.

As comunicações finais devem ser divulgadas àqueles habilitados a levar a cabo as sugestões de melhora, à gerência, às partes afetadas e ao Conselho de Administração. Para este último, é mais indicado um sumário ou resumo das conclusões.

A auditoria interna trabalha para clientes internos (as áreas auditadas) e, também, para clientes externos, como exemplo, acionistas.

As comunicações externas devem estar previstas no estatuto ou regulamento da auditoria interna, contendo autorizações para divulgação fora da organização, as informações permitidas e os agentes passíveis de divulgação, regulamentos de privacidade, garantias, assessoria, recomendações, opiniões, orientação e outras informações.

Tais resultantes podem ser obtidas a partir de relatório recente emitido pelo auditor, ou a partir de relatórios anteriores, sempre com o zelo profissional devido, sendo sempre verídicas e imparciais. Devem ser escritos: emissores e receptores, objetivos, escopo e procedimentos a serem realizados e direitos autorais devem ser bem delineados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A globalização é um fenômeno abrangente e pode ser observado em todas as instituições universais: política, religiosa, educacional, familiar e econômica. Se nas sociedades marginais este acontecimento é latente, nas grandes metrópoles, pelo contrário, tal fato pode ser observado sem grande esforço ou dificuldade: é patente.

Tomemos como exemplo a palavra *standard*. Tal substantivo foi incorporado pelo *business* brasileiro a partir de sua origem na língua inglesa e significa, literalmente, “padrão”. Em inglês, pode ser utilizado desde processos produtivos até demonstrações financeiras/ contábeis. O termo “padrão”, por sua vez, não é aplicado na contabilidade enquanto demonstrativo, sendo substituído por “convergência”.

Além de suas aplicabilidades semânticas, o termo *standard* é carregado de outros significados implícitos. “Estandarizar” pode hoje ser encontrado nos dicionários de língua portuguesa; foi abrigado. Esse termo desajeitado é resultado da incorporação de uma palavra estrangeira dentro do território nacional; assim como o é a tendência de padronização dos processos e procedimentos dentro de uma empresa: ambos são partes de um mesmo acontecimento, a já citada globalização.

A standardização da auditoria interna através do CIA engloba todos estes casos. O quadro dos procedimentos adotados pelos auditores internos nos diferentes países ainda não segue padrões rígidos, como nos apontou Seymour Jones e o Instituto de Auditoria Interna do Brasil ao longo do trabalho. Podemos afirmar que existe clara tendência à homogeneização dos processos e procedimentos da auditoria interna, assim como todos os aspectos inseridos na globalização.

Uma prova dessa tendência é a oferta de organismos e organizações internacionais que trabalham visando tal finalidade. Para citar alguns, podemos citar escopos emitidos pela AUDIBRA, através do CIA, e também contamos com o COSO, ISACA, CobiT (Objetivos de controle para sistemas de Informação e tecnologias relacionadas) etc.. Outra tendência é a emissão de relatórios financeiros seguindo padrões. Os mais comuns são IASB (Convergências Internacionais de Contabilidade) e IFRS (Normas de Convergência Contábil Internacionais).

Questão que evidencia a tendência observada é a prática de auditoria externa pelas empresas de grande porte com base em mais de um país. Tomemos a *PricewaterhouseCoopers*, que não por acaso contribuiu para a elaboração do COSO. Esta, por possuir unidades nos mais diversos países, consegue atender empresas que tenham o mesmo perfil. São relações de multis com multis, ou de multis com transnacionais. Uma companhia de auditoria externa brasileira com sede somente no Brasil, por exemplo, pode realizar seu trabalho somente nas empresas brasileiras sem unidades no exterior.

Essas medidas, como dissemos, são resultados de um fenômeno global e estão ligados ao mercado financeiro internacional, ao aumento do número das partes interessadas nas empresas e à necessidade de tutela e segurança, cada vez maior, do

mercado e das pessoas. A importância do entrecruzamento de todos esses fatores pode ser atribuída a um fenômeno que a corrente liberal das Relações Internacionais chama de interdependência¹⁷ (KEOHANE; NYE, 1971).

Por conseguinte, se o mercado imobiliário norte-americano de *sub-prime* dá sinais de crise, os governos estadunidense e europeu injetam bilhões de dólares, afetam as Bolsas de Valores e os investidores. Somos, portanto, uma pequena parte de um todo engendrado e participamos dessa complexa rede que é a globalização. Ora, demonstrações transparentes e confiáveis devem agir como preventivo de escândalos como o caso *Enron*, e contribuem para a estabilidade econômica mundial. Para isso trabalham as auditorias interna e externa.

A prática é específica e geograficamente localizada. Uma análise mais acurada do tema e a leitura do trabalho proposto, porém, demonstram o leque que esta atividade pode proporcionar: possibilita que todas as unidades da mesma empresa falem a mesma língua independente do país emissor das constatações, realiza reporto entre a matriz e suas subsidiárias, dialoga entre tecnologias novas e obsoletas.

O conteúdo previsto no certificado, dentro do alcance previsto neste trabalho, não entra em conflito com as legislações e culturas nacionais (principalmente porque é aplicado dentro das empresas); pode ser aplicado em diversos ambientes de negócios, organizacionais, de ramo e de setor; atende a clientes que apresentam os mais diversos diferenciais e objetivos, da microempresa até a indústria. São, na realidade, *guidelines*, guias que atestam a tendência mundial supramencionada.

A auditoria interna em contexto internacional é, pois, uma prova do enredamento – e da globalização – dos quais participamos. Não obstante, não pretendemos esgotar o assunto.

Considerando que estes acontecimentos são dinâmicos e concomitantes à expansão do capitalismo, sugerimos estudos futuros. Existem temas interessantes nos negócios que poderiam ser abordados pela Academia: a homogeneização das áreas e departamentos das empresas, o intercâmbio crescente entre companhias (*networking*), os organismos internacionais de solução de controvérsias e desenvolvimento, como a Organização Mundial do Comércio (OMC) e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), as políticas unilaterais de comércio internacional por parte das empresas (*off take*)¹⁸ e países (*dumping*)¹⁹ para ganhar mercado, a tendência – outra – observada na interdependência, de mecanismos para isenção ou diminuição da carga de impostos que dependem, em sua maioria, de tratados ou acordos internacionais: importação por *drawback*, países *off shore*, acordos de bi tributação, *transfer pricing*, entre outros.²⁰

¹⁷O conceito, comum no estudo das Relações Internacionais, preconiza que estamos ligados em processos de redes, onde cada acontecimento tem sua contrapartida inevitável. Segundo os autores Keohane e Nye (1971), "na política mundial, a interdependência refere-se a situações caracterizadas por efeitos recíprocos entre países ou entre atores em diferentes países".

¹⁸A prática de *off take* consiste na compra de produtos com qualidade inferior ao da marca em questão (por exemplo, manufaturados da China), e sua venda em mercados estratégicos não exigentes.

¹⁹O *dumping* visa diminuir ou eliminar a concorrência local pela venda de produtos com preços extraordinariamente baixos, com o intuito de conquistar mercado.

REFERÊNCIAS

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

CHOI, Frederick D.S.; FROST, Carol Ann; MEEK, Gary K. **International accounting**. 5. ed., New Jersey: Prentice Hall, 2005.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Gerenciamento de riscos corporativos**: estrutura integrada. São Paulo, SP: 2007, 141 p.

GREGÓRIO, José Roberto et al. **Auditoria no Brasil com foco na Lei Sarbanes Oxley**. Monografia (pós-graduação em Gestão de Impostos e Contabilidade Tributária). Faculdade de Economia e Ciências Contábeis, Universidade Metodista de São Paulo, São Paulo, 2007.

FUKUYAMA, F. **The end of the history and the last man**. 1. ed. 2006. Nova Iorque: Free Press, 1992.

KEOHANE, R. O.; NYE, Joseph. **Power and interdependence**: world politics in transition. Boston: Little, Brown and Company, 1977.

NOGUEIRA, João Pontes; MESSARI, Nizar. **Teoria das relações internacionais**: correntes e debates. Rio de Janeiro, RJ: Elsevier, 2005.

ONE HUNDRED SEVENTH CONGRESS OF THE UNITED STATES OF AMERICA. **Sarbanes-Oxley Act of 2002**. Washington D.C., 2002.

PIRELLI & C. SpA. **Manuale Direzione Revisioni**. São Paulo, SP: 2005, 70 p.

RENOUVIN, Pierre. DUROSELLE, Jean-Baptiste. **Introdução à história das relações internacionais**. São Paulo, SP: Difusão Européia do Livro, 1967.

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION. **¿Qué están reportando las compañías?** Disponível em: <<http://www.sec.gov>>. Acesso em: 18 jul. 2007.

SEINTENFUS, Ricardo Antônio Silva. **Relações internacionais**. 1. ed. Barueri, SP: Manole, 2004.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **CIA – Certified Internal Auditor**. Altamonte Springs, Flórida: 2004.

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS. **Curso Básico de Auditoria interna**. Campinas, SP, 2002.

²⁰ *Drawback* é um regime especial de importação, onde há isenção de tributos federais sempre e ICMS em alguns casos. Os produtos fabricados neste regime devem ser exportados, portanto o *drawback* age como fomentador de exportações.

Offshore é qualquer conta ou empresa aberta em outro país visando diminuir o pagamento de impostos.

"Acordos de bi tributação" são resultados de negociações realizadas entre empresas e governos, e diminuem efetivamente o impacto dos impostos sobre os produtos importados.

Transfer pricings são preços de transferência quando da importação ou exportação de um produto *intercompany* (entre companhias de um mesmo Grupo), e encarecem o produto final.