



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MARIANE NUNES GALVÃO

CONTROLE INTERNO: UM ESTUDO DOS PROCEDIMENTOS PARA
AUDITORIA INTERNA

CURITIBA

2019

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MARIANE NUNES GALVÃO

CONTROLE INTERNO: UM ESTUDO DOS PROCEDIMENTOS PARA
AUDITORIA INTERNA

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em MBA – Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Dr. Blenio Cezar Severo Peixe

CURITIBA

2019

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MARIANE NUNES GALVÃO

CONTROLE INTERNO: UM ESTUDO DOS PROCEDIMENTOS PARA AUDITORIA
INTERNA

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em MBA – Auditoria Integral, examinada pela seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Blenio Cezar Severo Peixe
Departamento de Ciências Contábeis - UFPR

Prof°
Departamento de Ciências Contábeis - UFPR

Prof°
Departamento de Ciências Contábeis - UFPR

Curitiba-Pr, 27 de junho de 2019

RESUMO

Os controles internos promovem a eficiência de organização e a aderência às políticas definidas na missão e visão da empresa para contribuir com os objetivos e princípios fundamentais das práticas da governança. A principal fonte dos controles internos, estão ligadas aos relatórios da empresa por departamento, com equipes responsáveis, para assegurar a segregação de funções e veracidade das informações. O objetivo geral foi identificar os procedimentos utilizados para validar o processo dos controles internos na auditoria interna. A classificação metodológica deste estudo apresenta-se como: descritiva, explicativa, bibliográfica, documental e quanto a abordagem do problema é uma pesquisa qualitativa. Os resultados desta pesquisa foram atingidos por meio de pesquisa nos livros de autores e normas que abordam os conceitos do controle interno, os procedimentos, programas de trabalho, gerenciamentos de riscos, fraudes elencadas por meio da Auditoria Interna, o que permite mencionar a importância da contribuição para ser validado pela Auditoria Externa. Ao finalizar esta pesquisa, conclui-se que o controle interno tem importância para verificar a conformidade das transações realizadas por meio do fluxo de informações da empresa. Trata-se de uma ferramenta de gestão empresarial, que auxilia os gestores no fornecimento de informações exatas, confiáveis e oportunas, que ajuda a prevenir erros, fraudes e atos ilícitos.

Palavras-chave: Controle Interno. Auditoria Interna. Processos.

ABSTRACT

Internal controls promote organizational efficiency and adherence to the policies defined in the mission and vision of the company to contribute to the fundamental objectives and principles of governance practices. The main source of internal controls is linked to company reports by department with responsible staff to ensure segregation of duties and veracity of information. The overall objective was to identify the procedures used to validate the process of internal controls in internal audit. The methodological classification of this study is described as descriptive, explanatory, bibliographical, documentary, and the approach to the problem is a qualitative research. The results of this research were reached through research in the authors' books and standards that deal with the concepts of internal control, procedures, work programs, risk management, and fraud scrutinized through Internal Audit. contribution to be valued by the External Audit. At the end of this research, it is concluded that internal control is important to verify the conformity of the transactions carried out through the information flow of the company. It is a business management tool that assists managers in providing accurate, reliable and timely information that helps prevent mistakes, fraud and illegal acts.

Key words: Internal Control. Internal Audit. Processes.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1: ENTIDADES PATROCINADAS DO COSO.....	21
QUADRO 2- A ESTUDOS ANTECEDENTES SOBRE CONTROLE INTERNA.....	41
QUADRO 3 - ESTUDOS ANTECEDENTES SOBRE AUDITORIA INTERNA.....	42

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	9
1.2	OBJETIVOS	10
1.2.1	Objetivo Geral	10
1.2.2	Objetivos Específicos:	10
1.3	JUSTIFICATIVAS.....	11
2	METODOLOGIA DE PESQUISA	12
2.1	TIPOLOGIA DE PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS	12
2.2	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO Á ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS.....	12
2.3	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA	13
3	DESENVOLVIMENTO DA MONOGRAFIA	14
3.1	CONTROLE INTERNO NAS ORGANIZAÇÕES	14
3.1.1	Controle Administrativo	15
3.1.2	Controle Contábil.....	15
3.1.3	Controle Gerencial	17
3.1.4	Aplicação dos procedimentos de auditoria interna para verificação dos controles internos.....	17
3.1.5	Controle interno como ferramenta de gestão de qualidade.....	20
3.2	COSO.....	21
3.3	ORIGEM DA AUDITORIA.....	23
3.3.1	Auditoria do Mundo.....	23
3.3.2	Auditoria no Brasil.....	22
3.4	CLASSIFICAÇÃO DA AUDITORIA EXTERNA E INTERNA.....	25

3.4.1 Tipos de Auditoria.....	27
3.4.2 Elaboração do Programas.....	29
3.4.3 Procedimentos de Auditoria.....	30
3.4.4 Papéis de Trabalho.....	32
3.4.5 Fraude e Erro de Auditoria.....	34
3.4.6 Pareces de Auditoria.....	33
3.5 GESTÃO DE RISCOS NA AUDITORIA INTERNA.....	36
3.5.1 Riscos na Auditoria Externa.....	37
3.6 RELATORIO DA AUDITORIA INTERNA.....	38
3.7 RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO.....	39
3.8 ESTUDOS ANTECEDENTES SOBRE CONTROLE INTERNO E AUDITORIA.....	40
3.8.1 Estudos Controles Internos.....	41
3.8.2 Estudos sobre Auditoria Interna.....	41
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	43
REFERÊNCIAS.....	44

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Os controles internos, definido para Chiavenato (2003, p.635), como “a função administrativa que consiste em medir o desempenho a fim de assegurar que os objetivos organizacionais e os planos estabelecidos sejam realizados”.

A principal fonte dos controles internos, está ligada aos sistemas que fornecem relatórios para a empresa nos departamentos setoriais, com equipes responsáveis, para assegurar a veracidade das informações. O papel do controle interno na auditoria prepara o processo sistemático e criterioso da preparação dos programas de trabalho aplicados nos procedimentos da auditoria.

A auditoria interna por meio dos papéis de trabalho captados, os objetivos, o escopo do trabalho, a equipe definida, o método e critério (testes) utilizados e implementados, fazem parte do desenvolvimento dos procedimentos de auditoria. Sendo assim, mostra a importância das organizações em trabalhar junto com os controles internos de cada setor da empresa, permitindo eficiência operacional.

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 a política traçada pela administração. ATTIE (2011, p.188).

Entende-se a finalidade da auditoria interna em avaliar os controles internos, aplicando os procedimentos da auditoria e por meio deste trabalho, inferir a sua importância, utilizando a pesquisa bibliográfica e evidenciando as principais abordagens.

Dessa forma, quais os procedimentos, utilizados pela auditoria interna, para identificar e dar conformidade aos controles internos?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar os procedimentos utilizados para validar o processo dos controles internos na auditoria interna.

1.1 2 Objetivos Específicos:

- (i) Apresentar os principais conceitos do controle interno nas organizações;
- (ii) Demonstrar quais principais controles utilizados na aplicação da auditoria interna, e
- (iii) Consolidar a aplicação dos procedimentos utilizados pela auditoria interna na verificação dos controles internos.

1.3 JUSTIFICATIVAS

A auditoria interna passou a exercer um papel importante na visão dos administradores, acompanhando as decisões e auxiliando a validação dos controles internos nas empresas e pelo auditor que se baseia em exames aplicados (testes), buscando reduzir a existência de possibilidades de erros e irregularidades na empresa.

Por meio, do planejamento do conjunto de políticas administrativas, normas contábeis, certificações, controles internos, empresas acabam se adaptando as novas exigências, aprimorando os seus processos de acompanhamento tanto para a auditoria interna e externa. Diante de um cenário, onde a maioria das empresas enfrentam problemas com os controles internos, em busca de obter a conformidade nas demonstrações contábeis e por ser um processo que demanda adequação da equipe da empresa, deve haver a implantação de sistemas que gerenciam e que requerem a separação da organização dos departamentos, de políticas administrativas e emissões dos relatórios com participação de todos os setores, a fim de validar os controles internos, para obter certificações de qualidade dos processos de auditoria.

A complexidade em aplicar os papéis de trabalho e os procedimentos de auditoria, deve ser realizada por meio de testes, que determinam a obtenção dos dados para a validar o controle interno de todos os departamentos. Tornando-se um desafio para empresa, porque deverá ter uma equipe qualificada por meio de cronogramas de trabalho, que conheça todos os processos dos mesmos, para a execução e confiabilidade dos trabalhos.

A escolha do tema abordado deu-se em função do papel da auditoria interna nas empresas, que avalia os processos e a importância da auditoria interna, o qual não impede de estudar também, sobre o papel da importância da auditoria externa. Justifica-se esse trabalho pela contribuição, em obter conhecimento sobre auditoria interna, bem como os seus procedimentos para execução e a sua importância na tomada de decisões e em virtude de se tratar de um assunto para a atuação e reconhecimento profissional.

2 METODOLOGIA DE PESQUISA

Nesta seção, apresenta-se a Metodologia utilizada no presente trabalho como sua tipologia de pesquisa e suas especificidades.

2.1 TIPOLOGIA DE PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

Segundo Silva & Menezes (2000, p.21), “a pesquisa descritiva visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática”.

Segundo Vergara (2000, p.47), a pesquisa descritiva “expõe as características de determinada população ou fenômeno, estabelece correlações entre variáveis e define sua natureza. A autora coloca também que a pesquisa não tem o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação”.

A elaboração das questões de pesquisa exige um profundo conhecimento do problema a ser pesquisado. “O pesquisador precisa saber exatamente o que pretende com a pesquisa, ou seja, quem (ou o que) deseja medir, quando e onde o fará, como o fará e por que deverá fazê-lo”. (MATTAR, 2001, p. 23).

Para Gil (2007, p. 44) “os exemplos mais característicos desse tipo de pesquisa são sobre investigações sobre ideologias ou aquelas que se propõem à análise das diversas posições acerca de um problema”.

2.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS

A pesquisa da teoria em questão, foi elaborada por meio de bibliografias que inclui, livros, trabalhos científicos e internet para o desenvolvimento do trabalho.

Conforme esclarece:

A pesquisa bibliográfica busca a resolução de um problema (hipótese) por meio de referenciais teóricos publicados, analisando e discutindo as várias contribuições científicas. Esse tipo de pesquisa trará subsídios para o conhecimento sobre o que foi pesquisado, como e sob que enfoque e/ou perspectivas foi tratado o assunto apresentado na literatura científica. Para tanto, é de suma importância que o pesquisador realize um planejamento sistemático do processo de pesquisa, compreendendo desde a definição temática, passando pela construção lógica do trabalho até a decisão da sua forma de comunicação e divulgação. (BOCCATO, 2006, p. 266)

Köche (2009, p.122) diz que: “o objetivo da pesquisa bibliográfica, portanto é de conhecer e analisar as principais contribuições teóricas existentes sobre um tema determinado ou problema, tornando-se um instrumento indispensável para qualquer tipo de pesquisa”. Para Fonseca (2002, p. 32)

A pesquisa bibliográfica é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites. Qualquer trabalho científico inicia-se com uma pesquisa bibliográfica, que permite ao pesquisador conhecer o que já se estudou sobre o assunto. Existem, porém, pesquisas científicas que se baseiam unicamente na pesquisa bibliográfica, procurando referências teóricas publicadas com o objetivo de recolher informações ou conhecimentos prévios sobre o problema a respeito do qual se procura a resposta.

Os objetivos gerais e específicos deste trabalho foram atingidos pelos levantamentos de dados publicados por pesquisa bibliográfica que evidenciam as principais abordagens para explicar o assunto em estudo.

2.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA

A pesquisa abordagem qualitativa, procura estudar as fontes já existentes e teóricas do tema em estudo. Beuren (2003, p.92) identifica “a abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo qualitativo, haja vista a superficialidade deste último”.

Denzin e Lincoln (2000, p.1) apontam que a pesquisa qualitativa “envolve uma abordagem interpretativa e naturalista de seu objeto de estudo. Isso significa que pesquisadores qualitativos estudam coisas em seu cenário natural, buscando compreender e interpretar o fenômeno em termos de quais os significados que as pessoas atribuem a ele”. Segundo Silva & Menezes (2000, p. 20), “a pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números”. Deste modo “o método qualitativo é adequado aos estudos da história, das representações e crenças, das relações, das percepções e opiniões, ou seja, dos produtos das interpretações que os humanos fazem durante suas vidas, da forma como constroem seus artefatos materiais e a si mesmos, sentem e pensam”. (MINAYO, 2008, p.57).

3 DESENVOLVIMENTO DA MONOGRAFIA

Nesta seção, apresentam-se os aspectos dos controles internos nas organizações e os principais conceitos utilizados na aplicação da auditoria interna.

3.1 Controle interno nas organizações

O controle das organizações facilita o trabalho do auditor interno e externo, um processo desenvolvido que garante com precisão os objetivos e políticas administrativas da empresa. Um plano de organização nos controles internos, que em conjunto dos procedimentos de Auditoria, obtêm eficácia operacional.

O controle exerce uma função restritiva e coercitiva, no sentido de coibir ou restringir desvios indesejáveis. Chiavenato (2003, p.613) enfatiza que “um sistema automático de regulação no funcionamento de um sistema e, por fim, com função administrativa, através do planejamento, organização e a direção”.

De acordo com Cavalheiro e Flores, controle interno:

Consistem em sua essência, na fiscalização que realizam mutuamente as unidades administrativas, cujas funções se encontram organizadas de tal forma que um processo, decisão ou tarefa não possa ser tomado por um setor sem que outro o acompanhe e/ou revise, desde que sem entraves ao processo. (CAVALHEIRO E FLORES, 2007, p.28).

Com base no entendimento das funções básicas do controle interno, Nascimento (2013) conceitua o controle interno com as seguintes prerrogativas: organização, procedimentos e métodos, informações, recursos humanos e auto avaliação.

A função dos controles internos, está no comprometido direto com o cumprimento de metas e objetivos da administração nas organizações que permite o monitoramento das tarefas executadas e a avaliação das atividades executadas e dos resultados esperados e realizados, para a eficácia no planejamento organizacional.

3.1.1 Controle Administrativo

Controle interno administrativo visa direcionar o padrão dos regulamentos implementados pela governança, para fornecer segurança das metas operacionais na entidade.

As principais práticas de controle internas administrativas que podem dar suporte à salvaguarda dos interesses são as seguintes, conforme Attie (2000) Segregação de funções que estabelecem a independência para as funções de execução operacional, sistema de autorização e aprovação que compreende o controle das operações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos, determinação de funções e responsabilidades através de organogramas que determinam linhas de responsabilidades, rotação de funcionários que correspondem ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho, legislação que corresponde à atualização permanente sobre a legislação vigente, contagens físicas independentes que correspondem à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, visando maximizar o controle físico, maneiras possíveis de reduzir a ocorrência de fraudes e contribuir para o surgimento de novas ideias.

Crepaldi (2007, pág. 275), “Os controles administrativos compreendem um plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para proporcionar eficiência às operações, dar ênfase à política de negócios da empresa, bem como seus registros financeiros”.

Os controles internos, além de dar informações relevantes sobre os departamentos da empresa, influenciam nos dados que confrontam os dados projetados com os realizados, influenciando a alta administração para tomada de decisões.

3.1.2 Controle Contábil

No controle contábil, atividade que verifica lançamentos, demonstra as contas contábeis (Ativo, passivo, resultado) na empresa e dá diretrizes futuras para a gestão administrativa. Peleas (2003, p.8) define os controles contábeis como sendo “elementos do sistema de controle interno desenvolvidos pelos contadores, por determinação dos proprietários, controladores e administradores, que servirão de suporte ao planejamento,

à execução e ao controle das atividades empresariais”.

Crepaldi (2007, p. 275), “Os controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para salvaguardar o patrimônio e a propriedade dos itens que os compõem”.

Os controles internos, em conjunto com a Contabilidade:

[...] devem garantir que: - as operações sejam executadas de acordo com as autorizações gerais ou específicas da administração; - todas as operações sejam registradas oportunamente, pelo valor correto, nas contas adequadas e no período contábil certo, de forma que a preparação das demonstrações contábeis seja feita dentro de critérios estáveis e que possa haver um controle contábil dos ativos; - o acesso aos ativos seja feito apenas por pessoa autorizada pela administração, para minimização da ocorrência de fraudes, e no caso de existir alguma, haver a possibilidade de descobrimento rápido e determinação de sua extensão; - a comparação dos registros de controle dos ativos com os ativos existentes ocorra com intervalos razoáveis para que sejam tomadas medidas saneadoras no caso de constatação de diferenças; - a localização de erros e desperdícios seja possível, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção ao se registrarem as operações; a eficiência e a motivação do pessoal sejam estimuladas; e, - um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais e estratégicos do negócio possa ser obtido.(GALLORO, 2000, p. 61).

Os controles internos, em consonância com a Contabilidade executam processos de registros oportunos para verificar a mensuração dos Ativos, Passivos, Patrimônio Líquido, para minimizar possíveis ajustes e eficácia das Demonstrações Contábeis.

Para o controle contábil:

O auditor independente necessita planejar adequadamente seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno relacionado com a parte contábil e proceder à revisão analítica das contas do ativo, passivo, despesas e receitas, a fim de estabelecer a natureza, datas e extensão dos procedimentos de auditoria, colher as evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar essas evidências. (CREPALDI, 2009, p.286).

O gerenciamento do controle contábil, um processo conduzido por relatórios contábeis, que em conjunto com o conselho de administração, aplica estratégias, fazendo relatórios e identificando os eventos capazes de captar riscos, de modo que os mesmos sejam compatíveis com o cumprimento dos objetivos.

3.1.3 Controle Gerencial

Dentro de uma estrutura do controle gerencial, conhece as funções organizacionais de cada setor e orienta a execução dos procedimentos utilizados para o planejamento dos mesmos, avaliando as fontes internas e externas.

Segundo Crepaldi (2009, p.40) “(...) é preciso aumentar a eficácia gerencial por meio de recomendações compatíveis, aplicáveis e inovadoras, aumentar a eficácia e eficiência do processo auditorial e trazer benefícios efetivos para entidade auditada”.

Anthony e Govindarajan (2002, p.34) definem controle gerencial como “o processo pelo qual os executivos influenciam os outros membros da organização para que obedeçam às estratégias adotadas”, os gestores ou os executivos precisam liderar os outros membros que compõem o quadro da empresa, pois todos devem saber dos objetivos a serem alcançados.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2004, p. 234) “O controle gerencial é uma atividade subordinada que diz respeito ao uso eficiente dos recursos comprometidos com a realização dos objetivos organizacionais”. O controle gerencial é:

O ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial. (CREPALDI, 1998, p.18).

Os objetivos dentro de uma organização empresarial, juntamente com o controle interno gerencial e departamentos setoriais, por funções (coordenadores), que agregam o desenvolvimento gerencial, para atingir resultados, avaliadas pela administração.

3.1.4 Aplicação dos procedimentos de auditoria interna para verificação dos controles internos.

A implantação do controle interno por meio da intermediação de uma estrutura organizacional que gerencia e segrega as funções de cada departamento, dando ênfase

aos procedimentos da Auditoria Interna a serem elaborados, com rotinas dos atos da estrutura organizacional que orienta e executa, obedecendo aos prazos, com os instrumentos dos seus planejamentos. Deste modo, identificaremos os procedimentos utilizados para consolidar o processo na auditoria interna na verificação dos controles internos.

Conforme Almeida (2003, p.63) “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração(...)”

Segundo Chiavenato (2003, p.613):

O controle exerce uma função restritiva e coercitiva, no sentido de coibir ou restringir desvios indesejáveis, pode ser, também, um sistema automático de regulação no funcionamento de um sistema e, por fim, com função administrativa, através do planejamento, organização e a direção”. A função administrativa é a mais importante, por ser através dela que há o monitoramento das tarefas executadas e a avaliação das atividades e resultados esperados, no intuito de fazer com que a empresa tenha êxito no que foi elaborado através do planejamento.

Para implementar o controle interno, o entendimento para Crepaldi (2013, p. 472) pode ser definido como: “o sistema de uma empresa, que compreende o plano de organização, os deveres e responsabilidades e todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas”.

Nas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2012) e a Orientação de Implantação da Auditoria Interna 2100 – Natureza do Trabalho, os auditores internos precisam entender os principais riscos e a capacidade da organização em alcançar os objetivos, metas por meio dos controles internos implantados realizados com os efetuados e os planos de ação para mitigar os riscos a níveis aceitáveis. A alta administração supervisiona o estabelecimento, o gerenciamento e a avaliação do sistema de controle, sendo responsável pela avaliação dos controles nas suas respectivas áreas e departamentos.

Toda a atividade de auditoria interna de acordo com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2012) demonstra seu entendimento dos

processos de controle da organização, assim como alertar a administração sobre novas questões em relação aos controles e oferecer recomendações e planos de ação para ações corretivas para o monitoramento.

Desta forma, para avaliar a eficiência dos controles, as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2012) acrescentam que diversos auditores internos adotam um mapa de risco e controle, o qual compara a significância do risco em contraposição à eficácia do controle e para promover a melhoria contínua na manutenção de controles eficazes e a atividade de auditoria interna informa a alta administração, auxiliando a eficiência e eficácia do controle.

Qualquer decisão tomada pelo planejamento da administração deve-se a execução dos trabalhos, por relatórios que evidenciam os objetivos que foram atendidos, mitigando os riscos para não afetar os objetivos, para a confiabilidade dos controles internos na auditoria interna.

3.1.5 Controle interno como ferramenta de gestão de qualidade.

O controle interno e a estrutura organizacional como ferramenta de gestão, serve para os usuários, que necessitam de informações tenham de maneira fiel e imediata a tomada de decisões adequadas para o planejamento, execução e controle.

Para Attie (2000, p.114) “Um sistema de controle interno bem desenvolvido pode incluir o controle orçamentário, custos-padrão, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento de pessoal e, inclusive, auditoria interna. Pode também, por conveniência, abranger atividades em outros campos, como, por exemplo, estudo de tempos e movimentos, e controle de qualidade”.

Segundo D’Avila e Oliveira (2002), o planejamento tem variáveis como Controles Administrativos: planejamento organizacional, procedimentos e registros que se referem aos processos de decisão ligados à autorização de transações pela administração, função gerencial associada à responsabilidade de atingir objetivos da organização. Controles Contábeis: compostos pelo plano organizacional, procedimentos e registros dos ativos, passivos e à veracidade das informações contábeis. O sistema de controle interno pode ser de natureza preventiva, detectiva e corretiva; Preventiva: prevenir a

ocorrência dos problemas, exercendo o papel para a execução do processo nas atribuições e responsabilidades inerentes. Detectiva: detecta algum problema no processo, permitindo medidas de correção. Corretiva: serve de base para detectar erros, desperdícios ou irregularidades, assegurando o bom desenvolvimento dos negócios e a qualidade. (D'AVILA E OLIVEIRA, 2002).

A gestão administrativa, acompanhando a implementação dos controles internos, evita os riscos por ausência ou ineficiência da qualidade dos sistemas que fornecem as informações internas.

3.2 COSO

COSO (2013) uma organização sem fins lucrativos que visa à melhoria dos relatórios financeiros. É patrocinada pelas cinco principais entidades relacionadas à área financeira e contábil nos Estados Unidos:

QUADRO 1: ENTIDADES PATROCINADORAS DO COSO

ENTIDADE:	OBJETIVO:
AICPA <i>American Institute of Certified Public Accountants</i>	é a associação profissional nacional dos CPAs(Certified Public Accountants - Contadores Públicos Certificados), incluindo CPAs com atuação em negócios, indústria, governo e educação, estudantes e associados estrangeiros.
AAA <i>American Accounting Association</i>	A Associação é um grupo voluntário de pessoas interessadas em educação e pesquisa em contabilidade. Além de trabalhar na academia, a AAA também se ramifica em: sistemas de informação , inteligência artificial / sistemas especialistas , interesse público, auditoria , tributação contabilidade internacional e ensino e currículo .
Associação Americana de Contadores FEI <i>Financial Executives International</i>	Uma organização orientada a membros e serviços em Nova Jersey , para executivos financeiros de nível sênior em empresas de diversos portes, públicos e privados, e em todos os setores.
Executivos Financeiros Internacional IIA <i>The Institute of Internal Auditors</i> Instituto de Auditores Internos	Uma atividade independente e objetiva de garantia e consultoria, concebida para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela ajuda uma organização a atingir seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a efetividade dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.
IMA <i>Institute of Management Accountants</i> Instituto dos Contadores Gerenciais	O IMA concede a certificação Certified Management Accountant (CMA). As habilidades incluídas no currículo da CMA incluem gerenciamento estratégico, relatórios e controle, tecnologia e análise, liderança, visão e operações de negócios e valores e ética profissionais

FONTE: Autora (2019)

A metodologia COSO é dividida em cinco componentes que se inter-relacionam os quais abrangem as áreas de controle que o gestor necessita para bem tomar as decisões: ambiente de controle; avaliação de risco; atividade de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

A metodologia COSO (2013) além de definir controle interno, descreve seus componentes e dá os critérios para avaliação dos mesmos. COSO enfatiza que o controle interno de uma empresa é ferramenta da administração e deve ser desenvolvido dentro das atividades operacionais, além de destacar a realização da avaliação de sua eficácia em um ponto no tempo. A estrutura dividida em três dimensões: a primeira dimensão aponta os cinco componentes da estrutura de controle interno proposta pelo COSO: ambiente de controle; avaliação de risco; atividade de controle; informação e comunicação; e monitoramento; a segunda dimensão retoma os três principais objetivos da organização: a eficácia e eficiência das operações; a qualidade dos relatórios financeiros; e por fim, a conformidade com as exigências legais; A terceira dimensão expressa o quão necessário é para a organização a aplicação da estrutura de controle, considerando os cinco elementos, em cada unidade operacional e em cada atividade relacionada, contemplando todos os níveis hierárquicos dispostos no organograma da organização.

Portanto, os cinco pilares, componentes dessa estrutura de controle interno proposta pelo COSO, parte fundamental nos objetivos da entidade, cada um em sua área específica contribui para o alcance das metas e objetivos.

3.3 ORIGEM DA AUDITORIA

O presente tópico apresenta a origem da auditoria, evidenciando as primeiras abordagens da atividade no mundo e início do exercício da profissão no Brasil.

3.3.1 Auditoria no Mundo

A evolução da auditoria apresentou-se desde as primeiras atividades no mundo, com ênfase na Inglaterra e nos Estados Unidos, ligada ao crescimento das empresas, juntamente com a bolsa de valores, para validar a exatidão dos valores.

Os primeiros vestígios de atividades relacionadas à auditoria, segundo Sá (2010, p. 21), “surgiram na antiga Suméria, comprovados por meio de provas arqueológicas de inspeções e verificações de registros a mais de 4.500 anos antes de Cristo. Posteriormente, outros relatos aconteceram em Roma, em Londres, em Paris, em Veneza, em Milão e em Bolonha”.

A profissão da auditoria contábil remete “ao século XIX na Inglaterra, com uma forte influência da revolução industrial e com a expansão de negócios para os Estados Unidos”. (HOOG e CARLIN, 2009, p.51).

Franco e Marra falam que a atividade da auditoria foi:

(...)a grandeza econômica e comercial da Inglaterra e da Holanda, em fins do século passado, bem como dos Estados Unidos, onde hoje a profissão é mais desenvolvida, determinou a evolução da auditoria, como consequência do crescimento das empresas, do aumento de sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos. (FRANCO e MARRA, 2010, p.39).

Entretanto, nota-se que há um vasto caminho no que diz respeito ao crescimento da auditoria, porque cada continente tem sua metodologia para se atingir as conformidades nos relatórios contábeis.

3.3.2 Auditoria no Brasil

A contabilidade surgiu como uma parte do conhecimento e empreendimento humano, para se adequar na contagem e verificação do seu patrimônio, como maneira de ter a sua receita, despesa e o seu ganho a fim de equilibrar as suas contas.

Os investidores precisavam obter informativos sobre a situação financeira e patrimonial, solvência e a gestão dos recursos da empresa para avaliar a segurança e o

grau de liquidez e a rentabilidade, uma vez, que os investimentos internacionais foram no Brasil implantados.

No Brasil, o desenvolvimento da auditoria teve influência de: filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras; financiamento de empresas brasileiras mediante entidades internacionais; crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas; diversificação de suas atividades econômicas; evolução do mercado de capitais; das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas em 1976. (CREPALDI, 2007, p. 137).

Assim, as demonstrações contábeis tornam-se, informativos importantes para maior segurança dos investidores, devido a exigência das demonstrações contábeis para serem examinadas por profissionais independentes e de capacidade técnica reconhecida, a exemplo do que já era realizado em outros países desenvolvidos.

Dessa forma, o surgimento da Auditoria teve:

As principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil foram: filiais, e subsidiárias de firmas estrangeiras; financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais; crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas; evolução do mercado de capitais; criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e criação da comissão de valores mobiliários e da lei das sociedades por ações em 1976. (ATTIE, 2011, p. 7).

Devido ao desenvolvimento e crescimento mundial das instituições mercantis, das movimentações financeiras e da expansão dos negócios, surge a auditoria, uma especialidade da Contabilidade que controla, verifica, planeja os registros contábeis.

3.4 CLASSIFICAÇÃO DA AUDITORIA EXTERNA E INTERNA

A auditoria que avalia cuidadosamente as atividades praticadas pela organização, dando conformidade as demonstrações contábeis, previamente por meio da auditoria interna e auditoria externa.

A aplicação da 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 as não-conformidades apontadas nos relatórios. (NBC TI, 2003, p. 2).

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar operações, como um serviço prestado à administração. Constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles. É executada por um profissional ligado à empresa, ou por uma seção própria para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial. (CREPALDI, 2013, p. 65).

A auditoria interna é importante para a entidade principalmente no que tange: à aplicabilidade e adequação de controles internos, financeiros e operacionais; revisando e avaliando a correção, adequando e aplicando os controles contábeis, financeiros e outros de natureza operacional, propiciando controles eficazes a um custo razoável; à extensão do cumprimento das diretrizes, planos e procedimentos; determinando o grau de atendimento; à salvaguarda dos ativos quanto à estruturação, guarda e perdas de todas as espécies; determinando o grau de controle dos ativos da empresa quanto à proteção contra perdas de qualquer tipo; à avaliação da qualidade e desempenho na execução das responsabilidades delegadas determinando a fidelidade dos dados administrativos originados na empresa; à recomendação de melhorias operacionais. (CREPALDI, 2013, p. 66).

As informações que a Auditoria fornece, cumprirá objetivos para a gestão, para trazer informações para usuários internos e externos, assim a:

Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. (NBC TI 01,2003, p. 2).

A Auditoria interna, constituída para aprimorar as operações organizacionais e eficácia dos Controles Internos, com finalidade de favorecer a organização com medidas preventivas.

O Auditor interno:

Deve obter, analisar, interpretar e documentar as informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais para dar suporte aos resultados de seu trabalho: a) a obtenção de informações sobre todos os assuntos relacionados com os objetivos e o alcance da auditoria interna. As informações devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis no fornecimento de evidências às conclusões e recomendações da auditoria interna: 1. a informação suficiente é factual e convincente, de tal forma que uma pessoa prudente e informada possa entendê-

la da mesma forma que o auditor interno; 2. a informação adequada é aquela que, sendo confiável, propicia a melhor evidência alcançável através do uso apropriado das técnicas de auditoria interna; 3. a informação relevante é a que dá suporte às conclusões e recomendações da auditoria interna; 4. a informação útil é a que auxilia a entidade a atingir suas metas: b) a aplicação dos procedimentos de auditoria interna, incluindo os testes e as técnicas de amostragem, onde praticável, deve ser definida antecipadamente e ampliada ou alterada se as circunstâncias assim o exigirem. O processo deve ser supervisionado para alcançar razoável segurança de que o objetivo do trabalho da auditoria interna está sendo atingido. (NBC TI 01, 2003, p. 4).

O Auditor Interno ao obter informações sobre os seus objetivos traçados no relatório de Auditoria Interna, auxilia a entidade ao cumprimento de metas nos departamentos setoriais da organização. A auditoria externa:

Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam à posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade. (CREPALDI, 2004, p.48).

A Auditoria Externa, seu objetivo está em verificar a exatidão das demonstrações contábeis, bem como os seus registros efetuados, com finalidade do auditor emitir o seu parecer da conformidade dos demonstrativos.

O autor ainda afirma que:

Auditoria externa é o processo pelo qual o auditor se certifica de que as demonstrações financeiras representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa. Assim, o principal objetivo é emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis de uma entidade, quanto à sua adequação consoante os princípios de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade. (CREPALDI, 2013, p.74).

O trabalho na auditoria interna e auditoria externa está ligado na estrutura dos controles internos da empresa e a diferença entre elas, esta que a auditoria externa verifica a conformidade das demonstrações contábeis e a interna procura nos controles internos a veracidade das informações dos departamentos da empresa, para a alta administração.

3.4.1 Tipos de Auditoria

Sabe-se que a auditoria, uma ferramenta essencial para a boa gestão de qualquer empresa. Para realizar essa importante missão, o gestor dispõe de diferentes tipos de auditoria, que, apesar de guardarem muitas semelhanças entre si, acabam se complementando. A auditoria, realizado por diferentes tipos de auditoria (fiscal, contábil, sistemas, ambiental), tem o papel de avaliar as atividades praticadas pela organização. Dentre os tipos de auditoria: a Auditoria Operacional compreende todas as atividades da empresa, por fazer parte do desempenho dos processos operacionais, mediante os controles internos existentes e normas reguladoras.

Auditoria Operacional - atua nas áreas inter-relacionadas do órgão/entidade, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Sua filosofia de abordagem dos fatos é de apoio, pela avaliação do atendimento as diretrizes e normas, bem como pela apresentação de sugestões para seu aprimoramento. (FRANCO, 2000, p. 118).

Auditoria Operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. Este tipo de procedimento auditorial, consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados. (INSTRUÇÃO NORMATIVA SFC nº 01/2001 Auditoria, p.33, 2001).

A Auditoria Contábil entende a exatidão dos registros e lançamentos contábeis e monitoramento do Patrimônio Líquido, refletidas nas demonstrações contábeis

Auditoria contábil – é a técnica que, utiliza no exame dos registros e documentos, e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de um órgão ou entidade, objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações dele originárias refletem, adequadamente, a situação econômico- financeira do patrimônio, os resultados do período

administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. (FRANCO, 2000, p. 118)

Auditoria Contábil: compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. Tem por objeto, também, verificar a efetividade e a aplicação de recursos externos, oriundos de agentes financeiros e organismos internacionais, por unidades ou entidades públicas executoras de projetos celebrados com aqueles organismos com vistas a emitir opinião sobre a adequação e fidedignidade das demonstrações financeiras. (INSTRUÇÃO NORMATIVA SFC nº 01/2001 Auditoria, p.33, 2001).

A Auditoria do Sistema visa garantir segurança aos gestores sobre informações fornecidas aos registros eletrônicos produzidos pela empresa.

De acordo com Franco (2000, p.118) “Auditoria do Sistema – objetiva assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos do processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação específica. A auditoria de Acompanhamento de Gestão proporciona os acompanhamentos das metas e objetivos da gestão, prevenindo e aplicando medidas tempestivas.

Auditoria de Acompanhamento da Gestão: realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional. (INSTRUÇÃO NORMATIVA SFC nº 01/2001, p.33, Auditoria, 2001).

A Auditoria Especial compreende situações incomuns dentro de uma organização que devem tomar medidas rápidas e aplicáveis.

Auditoria Especial: objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classifica-se nesse tipo os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades. (INSTRUÇÃO NORMATIVA SFC nº 01/2001 Auditoria, P.33, 2001).

Desta maneira, os tipos de Auditoria Interna têm como objetivo desenvolver um trabalho, que juntamente com os controles internos, auxilie a organização a alcançar suas

metas, adotando uma abordagem sistêmica e disciplinada, melhorando a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos.

3.4.2 Elaboração do Programas

Após as fases de planejamento LELIS (2013), o autor mostra que o auditor elabora o programa de trabalho, onde define seu escopo e sua extensão dos testes, o processo de coleta, as técnicas de amostragem. Também analisa e interpreta a documentação de auditoria.

O Programa de Auditoria é dividido em três partes:

Listagens dos procedimentos de auditoria; espaço para o auditor assinar ou rubricar, a fim de evidenciar que o serviço foi feito e quem o fez; espaço para comentários, observações, referências etc. Os principais objetivos dos programas de auditoria são: estabelecer por escrito a política da firma de auditoria; padronizar os procedimentos de auditoria dos profissionais de uma mesma organização; evitar que sejam omitidos procedimentos importantes de auditoria; melhorar a qualidade dos serviços de auditoria. (ALMEIDA, 2012, p.83).

Para Attie (2007) os programas de Auditoria executam a eficiência no trabalho a um objetivo específico. Organizar, planejar a realização do serviço a fim de produzir um registro detalhado sob todos os procedimentos a serem utilizados para alcançar o objetivo da auditoria. Este autor, destaca que o programa deverá conter: familiarização: abordagem geral da empresa, o auditor busca conhecer os controles internos, revisão de relatórios e demonstrativos anteriores; seleção de testes: definido a extensão dos testes a serem efetuados; formalização dos itens selecionados: os itens selecionados devem ser colocados nos papéis de trabalho; estabelecimento de testes e procedimentos específicos: devem ser anotados os procedimentos específicos para executar; conclusão: finalização do programa de auditoria, com recomendações, e evidenciação da revisão e abordagem geral: deve conter a estimativa de horas por procedimento, de quem irá executá-lo e o tempo para cada tarefa. (ATTIE, 2007).

Para implantar o programa de Auditoria interna de acordo com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2012), os auditores internos entendem claro e minucioso dos objetivos e do escopo do trabalho de auditoria.

Os auditores internos consideram a natureza, a extensão e o momento dos testes de auditoria (técnicas de amostragem) necessários para alcançar os objetivos finais do trabalho de auditoria. É importante que os auditores internos determinem quais testes ou passos de auditoria são necessários para avaliar os controles existentes.

Nos Programas de trabalho para as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2012), para elaborar um programa de Auditoria, precisa determinar os programas que irão estruturar os procedimentos de auditoria para cada área, por isso a importância dos controles internos. Além disso, os programas determinam a averiguação do planejamento e a extensão dos testes que organizam os papéis de trabalho.

3.4.3 Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos da auditoria: um estudo interno na empresa e juntamente com os departamentos interligados entre si são verificados os testes a serem realizados e com ajuda do auditor interno, visualizam maneiras de avaliar a qualidade do controle interno, traçando as metas e objetivos a serem alcançados, para obter a conformidade nos relatórios contábeis fornecidos para os usuários.

Crepaldi (2000, p. 319) “Procedimentos ou técnicas de auditoria são as investigações técnicas, que tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras ou sobre o trabalho realizado”.

Os procedimentos de auditoria comumente utilizados são: exame e contagem física; confirmação externa (circularização); exame dos documentos originais e comparação com os registros; conferência e cálculos; exame de escrituração; exame dos registros auxiliares; obtenção de informações de várias fontes; estabelecimento de correlação entre as informações obtidas; estudos dos métodos operacionais; observação. (CREPALDI, 2000, p. 320).

Para Attie (2011, p.209) “Procedimentos de auditoria são as investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis ou sobre o trabalho realizado”.

Quando, se conclui, um procedimento de auditoria, haverá sua conclusão, através dos papéis de trabalho, que são determinadas através do:

(...)Teste de auditoria ou um método de seleção de itens a serem testados, podem ser empregadas técnicas de amostragem; ao usar método de amostragem, estatística ou não, deve ser projetada e selecionada uma amostra que possa proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada. (NBC TI 01, 2003, p.7).

Quando, se conclui, um procedimento de auditoria, haverá sua conclusão, através dos papéis de trabalho, determinado o:

(...)Teste de auditoria ou um método de seleção de itens a serem testados, podem ser empregadas técnicas de amostragem; ao usar método de amostragem, estatística ou não, deve ser projetada e selecionada uma amostra que possa proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada. (NBC TI 01, 2003, p.7).

A aplicação dos procedimentos de auditoria a ser realizada, em razão da complexidade, caberá o auditor determinar a amplitude do escopo do trabalho para obter elementos de convicção válidos para a aplicação dos testes: observância e substantivos.

Os procedimentos de auditoria interna:

São os exames, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter provas suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações. As informações que fundamentam os resultados da auditoria interna são denominadas de "evidências", que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecerem base sólida para as conclusões e as recomendações. Os testes de observância visam a obtenção de uma razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários da entidade. Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da entidade. (NBC TI 01, 2003, p.7).

Para Crepaldi (2000, p. 156) "Os testes de observância são os procedimentos empregados pelo auditor, a fim de determinar se cumprem corretamente certos procedimentos de controle interno, estabelecidos pelo sistema da empresa".

Os testes de observância visam a obtenção razoável de segurança para que os procedimentos do controle interno estejam em efetivo funcionamento e cumprimento, os testes substantivos visam a obtenção quanto a suficiência e exatidão da validade dos dados produzidos pelo sistema contábil.

E os testes substantivos Crepaldi (2000, p. 158) “são aqueles empregados pelo auditor, com a finalidade de obter provas suficientes e convincentes sobre as transações, saldo e divulgações nas demonstrações financeiras, que lhe proporcionem fundamentação razoável para a emissão do relatório”.

Os procedimentos de auditoria, por intermediário de testes e informações, fornecidas por meio de documentos comprobatórios, analisam os riscos e tendências atípicas, tais medidas dariam ênfase para o relatório a ser elaborado pela auditoria.

3.4.4 Papeis de Trabalho

Papeis de Trabalho, são uma conjuntura de documentos com informações e provas coletadas pelo auditor, de forma manual que constituem evidencia do trabalho executado, devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática, para que o auditor possa analisar.

A Auditoria Interna deve ser documentada por meio de papéis de trabalho, elaborados em meio físico ou eletrônico, que devem ser organizados e arquivados de forma sistemática e racional. Os papéis de trabalho constituem documentos e registros dos fatos, informações e provas, obtido no curso da auditoria, a fim de evidenciar os exames realizados e dar suporte à sua opinião, críticas, sugestões e recomendações. Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciarem a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e da extensão dos procedimentos de Auditoria Interna aplicados, bem como do julgamento exercido e do suporte das conclusões alcançadas. Análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos devem ter sua integridade verificada sempre que forem anexados aos papéis de trabalho. (NBC TI 01, 2003, p. 2).

Os trabalhos realizados pela Auditoria proporcionam uma abrangência e grau de detalhe suficiente para propiciar o entendimento, por meio do suporte adquirido nos papeis de trabalhos, executam e compreendem a documentação do planejamento, a natureza, o julgamento e suas conclusões alcançadas.

Almeida (2009, p. 88) define que os papéis de trabalho têm a “finalidade de atender a essa norma, os auditores elaboram papéis de trabalho, que representem o registro de todas as evidências (por meio da observação, inspeção, indagação, investigação etc. obtidas ao longo da execução do serviço de auditoria”.

Almeida ainda cita que existem os (2009, p. 90) “outros papéis de trabalho compreendem o grupo de cartas de confirmação de terceiros e cópias de documentos importantes”.

A maioria dos papéis de trabalho enquadra-se em um desses tipos, embora deva ser reconhecido que as necessidades específicas de cada caso determinam os tipos e as quantidades de papéis de trabalho exigidos em determinada situação. O auditor constantemente enfrenta novos problemas, que exigem a elaboração de outros modelos de papéis de trabalho, ou a ampliação dos antigos. Uma das características de um bom auditor é a sua capacidade de idealizar formulários de papéis de trabalho de acordo com as necessidades. (SCHMIDT E GOMES, 2006, p. 117).

O auditor deve documentar os papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados e que evidenciam a auditoria executada de acordo com as normas aplicáveis.

3.4.5 Fraude e Erro de Auditoria

A administração da empresa, por meio dos controles internos, tem a responsabilidade da detecção dos riscos, de erros e fraudes. Em consonância com os procedimentos de auditoria, os erros são identificáveis por meio da análise de risco e:

Quanto à aplicação de procedimentos de auditoria, planejados com base na avaliação de risco, indicar a provável existência de fraude ou erro, o auditor deve considerar o efeito potencial sobre as demonstrações contábeis [...] a extensão desses procedimentos adicionais ou modificados depende do julgamento do auditor quanto: aos possíveis tipos de fraude/erro, probabilidade de quem um tipo particular de fraude e/ou erro possa resultar em distorções relevantes nas

Para identificar possíveis fraudes e erros em um processo operacional, há verificação dos controles internos por meio dos procedimentos de Auditoria, a fim que o Auditor faça a avaliação e mensuração dos riscos relativos à sua detecção. O autor ainda esclarece que:

O auditor deverá avaliar criticamente o sistema contábil, incluindo o controle interno, tanto em termos de concepção quanto de funcionamento efetivo, concedendo especial atenção as condições ou eventos que representam aumento de risco de fraude ou erro, que incluem: estrutura ou atuação inadequada da administração da entidade auditada ou de algum dos seus membros, pressões internas e externas, transações que pareçam anormais, problemas internos no cumprimento dos trabalhos de auditoria, fatores específicos no ambiente de sistemas de informação computadorizados. (FRANCO, 2000 p. 77).

A Auditoria Interna deve assessorar a administração da entidade no trabalho de prevenção de fraudes e erros, obrigando-se a informá-la, sempre por escrito, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de irregularidades detectadas no decorrer de seu trabalho”. (NBC TI 01, 2003, p. 4).

Quando o Auditor encontra alguma possível dúvida no controle interno, deve-se investigar se há erro ou fraude, cumprindo trabalhos de Auditoria com objetivos específicos com auxílio dos sistemas de informação.

O termo fraude:

Refere-se ao ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis... Diferindo da fraude, o termo erro refere-se ao ato não intencional na elaboração de registro e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, como os erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis, a aplicação incorreta das normas contábeis, ou mesmo a interpretação errada das variações patrimoniais. A diferença fundamental está na intenção. (CORDEIRO, 2013, p. 118).

Kury e Rosa (2001, p. 362) definem fraude como: “(...) engano, burla, logro, má-fé; contrabando; adulteração, falsificação”.

O autor ainda salienta que o erro Kury e Rosa (2001, p. 300) como: “(...) ato ou efeito de errar; juízo faltoso, engano; incorreção; desvio do bom caminho, do caminho reto; falta, culpa; desregramento no proceder”.

A diferença entre fraude e erro, está no fato de existir ou não a intenção quando da ação ou omissão. Uma mesma ação ou omissão pode se caracterizar como fraude ou erro, dependendo de existir ou não a intenção do agente.

3.4.6 Pareceres de Auditoria

O Parecer de auditoria independente tem como finalidade expor de forma resumida, clara e completa a opinião do Auditor Independente acerca das demonstrações financeiras por ele examinadas.

Conforme Almeida (2003, p.71), “os bancos necessitam das demonstrações financeiras auditadas, a fim de se precaverem de possíveis perdas de investimentos, bem

como para se certificarem de que a empresa tomadora do empréstimo demonstra sua situação patrimonial e financeira de forma fidedigna”.

O parecer dos “Auditores Independentes”, ou “Parecer do Auditor Independente”, é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas; o parecer deve identificar as demonstrações contábeis, sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicado outrossim, o nome da entidade, as datas e período a que correspondem; a data do parecer deve corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade; o parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todo os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não, consoantes as disposições; o parecer classifica-se, segundo a natureza da opinião que contem, em : parecer sem ressalva, parecer com ressalva, parecer adverso, parecer com abstenção de opinião. (FRANCO, 2000, p. 71).

Os pareceres de auditoria independentes, fazem parte de opiniões dos Auditores com as demonstrações contábeis dentre elas existem:

“O parecer sem ressalva implica afirmação de que, em tendo havido alterações em procedimentos contábeis, os efeitos delas foram adequadamente determinados e revelados nas demonstrações contábeis”. (NBC T11 2009 p. 2)

“O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, modificado no parágrafo de opinião, com a utilização das expressões "exceto por", "exceto quanto" ou "com exceção de", referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva”. (NBC T11, 2009, p.2)

“Quando o auditor verificar a existência de efeitos que, isolada ou conjugadamente, forem de tal relevância que comprometam o conjunto das demonstrações contábeis, deve emitir parecer adverso”. (NBC T11, 2009, p.2)

A NBC T11 (2009, p. 3) complementa que

O parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão é emitido quando houver limitação significativa na extensão do exame que impossibilite o auditor de formar opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la, ou pela existência de múltiplas e complexas incertezas que afetem um número significativo de rubricas das demonstrações contábeis.

Para que atinja sua finalidade, a redação do Parecer, padronizada por meio de normas, contudo tal padronização deve-se restringir a forma de apresentação e

elaboração do Parecer, visto que a opinião deve refletir a situação de cada entidade auditada. O parecer de auditoria independente virou um precioso meio pelos quais as empresas possam demonstrar, de forma clara, a situação real da empresa, para transparecer no mundo dos negócios: confiança e credibilidade. Deste modo, os auditores determinam a conclusão da Auditoria por meio dos pareceres, com ênfase na conformidade nas Demonstrações Contábeis.

3.5 GESTÃO DE RISCOS NA AUDITORIA INTERNA

De acordo com a ISO 31000 (2009) No mapeamento do processo de gestão de riscos, contém a cultura, processos, estrutura e estratégia da organização. O critério da gestão de riscos da organização, considera os objetivos da organização como um todo, como atingir seus objetivos estratégicos, de projeto ou de negócios, o que afeta o comprometimento, a credibilidade, a confiança e o valor organizacional. É necessário compreender o contexto interno: governança, estrutura organizacional, funções e responsabilidades; políticas, objetivos e estratégias implementadas para atingi-los; capacidades, entendidas em termos de recursos e conhecimento; sistemas de informação, fluxos de informação e processos de tomada de decisão; relações com as partes interessadas internas, e suas percepções e valores; cultura da organização; normas, diretrizes e modelos adotados pela organização, forma e extensão das relações contratuais.

O processo de gestão de riscos da ISO 31000 (2009) determina as necessidades de uma organização para a definição das metas e objetivos das atividades para atingir a gestão de risco, que são captados através da definição do escopo, metodologias, bem como da profundidade e a amplitude das atividades, identificando e especificando o risco para tomadas de decisões ou elaboração dos estudos necessários. Os critérios para definir os riscos a serem considerados são: a natureza e os tipos de causas e de consequências que podem ocorrer, a probabilidade e consequência do risco, nível do risco determinado, o nível em que o risco se torna aceitável ou tolerável. Esses fatores

pertinentes ajudam a assegurar que a abordagem da gestão de riscos seja apropriada às circunstâncias, à organização e aos riscos que afetam a realização de seus objetivos.

Conforme a NBC TI 01 (2003, p. 8):

A análise dos riscos da Auditoria Interna deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos; estão relacionados à possibilidade de não se atingir, de forma satisfatória, o objetivo dos trabalhos. Nesse sentido, devem ser considerados, principalmente, os seguintes aspectos: a) a verificação e a comunicação de eventuais limitações ao alcance dos procedimentos da Auditoria Interna, a serem aplicados, considerando o volume ou a complexidade das transações e das operações; b) a extensão da responsabilidade do auditor interno no uso dos trabalhos de especialistas.(NBC TI 01, 2003, p. 8).

Uma matriz de risco e controle de acordo com as Normas Internacionais e Prática Profissional de Auditoria Interna (2012) pode ajudar o auditor interno ao facilitar essas avaliações por meio da atividade de auditoria interna: identificando os objetivos em que os riscos impedem a realização das atividades, determinando a significância dos riscos, considerando seu impacto e probabilidade, identificando os controles-chave para a administração gerenciar os riscos, desta forma avaliando a adequação dos controles para à sua eficácia.

O auditor expressa sua opinião sobre as demonstrações contábeis e verifica as distorções dos riscos, descobertas por meio de erros ou fraudes relevantes e as distorções incluem a divulgação do julgamento do auditor.

3.5.1 RISCOS NA AUDITORIA EXTERNA

Os relatórios de auditoria externa, realizados de acordo com as demonstrações contábeis, demonstra o risco que o auditor não consiga ter detectado, dentre eles: inerente, detecção e controle.

Segundo Lins (2011, p. 209) o risco inerente é: “conhecimento dos negócios e das peculiaridades da empresa como um todo; provisões e estimativas; investimentos de grande vulto em andamento ou participações em outras empresas, notadamente fora da atividade-fim principal; saúde financeira dos clientes mais representativos; perspectivas da economia em relação ao segmento da empresa etc”.

De acordo com Longo (2011) quando há um risco de detecção encontrado, é necessária a supervisão adequada, com revisão dos trabalhos, para detectar dos erros a fim de ser aceitável, a um nível baixo aceitável.

Conforme Longo (2011, p. 56) “os riscos de controle podem ser reduzidos, mas não totalmente eliminados, pois existem limitações inerentes ao funcionamento dos controles internos, por melhor que eles sejam, eles estão sujeitos ao erro humano, ao conduto e podem ser burlados, portanto, algum risco sempre existe”.

Na conclusão dos relatórios de auditoria externa, evidenciados as demonstrações contábeis, que dão-se a ênfase na conformidade dos relatórios contábeis para usuários internos e externos.

3.6 RELATORIO DE AUDITORIA INTERNA

A finalidade do relatório da Auditoria Interna ISO 31000 (2009) é a avaliação e auxílio na tomada de decisões com base nos resultados da análise de riscos, sobre quais riscos necessitam de prioridade para a implementar o seu monitoramento. A avaliação de riscos envolve comparar o nível de risco encontrado durante o processo de análise com os critérios de risco estabelecidos anteriormente. Nesta comparação, surgirá o mapeamento do risco considerado e as decisões para se tomar no relatório de Auditoria. Uma vez implementado captado o risco, deverá ter o seu tratamento e novos controles ou modifica os existentes e avaliação da eficácia desse tratamento, que ocorre nos controles internos.

As decisões podem incluir os seguintes aspectos na Auditoria Interna ISO 31000 (2009), incluem: ação de evitar o risco ao se decidir não iniciar ou descontinuar a atividade que dá origem ao risco, tomada ou aumento do risco na tentativa de tirar proveito de uma oportunidade, remoção da fonte de risco, alteração da probabilidade, alteração das consequências, compartilhamento do risco com outra parte ou partes incluindo contratos e financiamento do risco e retenção do risco por uma decisão consciente.

O processo e a estrutura de governança de acordo com a ISO 31000 (2009) são baseados na gestão de riscos e considerada por gestores como sendo essencial para a

realização dos objetivos da organização. Esse atributo normalmente também aparece refletido nas declarações de política da organização, em especial as relativas à gestão de riscos. O processo de tomada de decisão dentro da organização, seja qual for o nível de sua importância e significância, envolve explicitamente a consideração dos riscos a um grau apropriado. Além disso, convém que seja possível ver que todos os componentes da gestão de riscos estão representados dentro dos processos-chave para a tomada de decisão na organização. Por estas razões, uma base sólida de gestão de riscos é vista dentro da organização como fornecendo a base para a governança eficaz.

Conforme a NBC TI 01 (2003, p. 9):

O relatório é o documento pelo qual a Auditoria Interna apresenta o resultado dos seus trabalhos, devendo ser redigido com objetividade e imparcialidade, de forma a expressar, claramente, suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pela administração da entidade. O relatório da Auditoria Interna deve abordar, no mínimo, os seguintes aspectos: a) o objetivo e a extensão dos trabalhos; b) a metodologia adotada; c) os principais procedimentos de auditoria aplicados e sua extensão; d) eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de auditoria; e) a descrição dos fatos constatados e as evidências encontradas; f) os riscos associados aos fatos constatados; e g) as conclusões e as recomendações resultantes dos fatos constatados. O relatório da Auditoria Interna deve ser apresentado a quem tenha solicitado o trabalho ou a quem este autorizar, devendo ser preservada a confidencialidade do seu conteúdo. A Auditoria Interna deve avaliar a necessidade de emissão de relatório parcial, na hipótese de constatar impropriedades/irregularidades/ ilegalidades que necessitem providências imediatas da administração da entidade, e que não possam aguardar o final dos exames, considerando o disposto. (NBC TI 01, 2003, p. 9).

Na conclusão dos relatórios de auditoria interna, evidenciados os controles internos, sua intermediação, que dão- se a ênfase para a gestão de riscos e melhoraria continua dos processos na organização.

3.7 RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

A responsabilidade de administração visa mostrar para gestores, administradores, investidores o nível estratégico da visão, missão e metas organizacionais, objetivos atingidos por toda estrutura de controles internos e da auditoria. Franco (2000, p.77) orienta que “o auditor deve obter carta que evidencie a responsabilidade da administração quanto as informações e dados e a preparação e apresentação das demonstrações contábeis submetidas aos exames de auditoria.

Para que a função da auditoria interna encontre consonância na empresa, é necessário que além de contar com o apoio total da diretoria, também apresente a execução de um trabalho imaginativo, capaz de fornecer subsídios valiosos à administração. Esses aspectos se aplicam tanto para o auditor que tem o dever de fornecer benefícios à sua empresa, como parte para a empresa, que tem o dever de ordenar a execução de tudo aquilo traçado pela auditoria. (ATTIE 2010, p. 28)

Controle financeiro para administração, segundo Ramos (2010) uma observação das informações sobre as receitas e as despesas de uma organização, durante um tempo determinado, com o objetivo de auxiliar ao gestor nas tomadas de decisões referentes às atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

A responsabilidade da alta administração e os relatórios da auditoria interna e externa, tem a responsabilidade de dar ênfase aos controles internos adotados para a verificação dos resultados atingidos e apresentar o relatório final para os investidores.

3.8 ESTUDOS ANTECEDENTES SOBRE CONTROLE INTERNO E AUDITORIA

3.8.1 Estudos sobre Controle Interno

De acordo com o nosso tema de estudo e objetivo geral, abordaremos alguns trabalhos antecedentes sobre o Controle Interno e a Auditoria Interna e a ligação dos mesmos:

QUADRO 2: ESTUDOS ANTECEDENTES SOBRE CONTROLE INTERNO

AUTOR	TÍTULO	OBJETIVO	RESULTADO	CONCLUSÕES
Moreira; Barbosa (2016);	O Controle Interno e a Auditoria como ferramentas eficazes de gestão.	A utilização do Controle Interno e a Auditoria como ferramenta eficaz de gestão.	Controle Interno como instrumento para prevenção de erros e fraudes permite identificar, detectar e corrigir irregularidades	A importância da Auditoria e aplicação dos controles internos, junto a gestão empresarial.
Goncalves; da Silva (2014)	O Controle Interno aliado a Auditoria Interna para prevenir as fraudes e irregularidades nas empresas.	Conceituar o Controle Interno e seus objetivos na empresa, prevenindo irregularidades e a relação à Auditoria Interna.	Um controle interno eficaz inibe a prática de atos fraudulentos contra a organização e facilita o trabalho do auditor interno, que identifica os problemas existentes na organização.	O trabalho da Auditoria Interna tem mais eficiência quando está em conta com o Controle Interno que busca fiscalizar os fatos e com os auditores evitar irregularidades.
Lorenzoni; Vasques (2016)	O Controle Interno e a Auditoria como Ferramenta de desenvolvimento nas Micro e Pequenas Empresas.	Apresentar o Controle e a Auditoria Interna como ferramenta de desenvolvimento as pequenas e medias empresas, mostrando a utilização da Auditoria e Controle Interno.	A contabilidade gera dados de forma ordenada, cria rotinas e garante o registro de toda a movimentação do patrimônio da empresa. Esse ambiente de informação cria oportunidades únicas para o planejamento de um sistema de controle interno.	O conhecimento da Auditoria Interna e do Controle Interno, o qual pode influenciar no sucesso organizacional, através das informações contábeis e processos de tomada de decisões.

FONTE: Autora (2019)

Conforme os quadros de estudos anteriores sobre o Controle Interno, os autores determinam a sua importância em desenvolvimento nas empresas para prevenção de irregularidades e prevenção dos riscos.

3.8.2 Estudos sobre Auditoria Interna

De acordo com o nosso tema de estudo e objetivo geral, abordaremos alguns trabalhos antecedentes sobre a Auditoria Interna.

QUADRO 3: ESTUDOS ANTECEDENTES SOBRE AUDITORIA INTERNA:

Autor	Título	Objetivos:	Resultados:	Conclusões:
Machado; Caetano ; Moraes (2013)	A Auditoria interna e os Controles Internos e a confiabilidade dos dados da empresa.	Estudar teoricamente o tema da Auditoria Interna e os Controles Internos, analisando a sua aplicabilidade e os resultados na qualidade econômica e financeira.	É uma ferramenta fundamental para confirmação dos valores retratados no patrimônio da empresa, todo processo de auditoria interna segue os princípios de independência, integridade, eficiência e confidencialidade.	. A auditoria interna se vale dos controles internos que são métodos e processos adotados como plano de desempenho criado para prevenir erros que possa afetar diretamente ou indiretamente a organização.
Vieira; Teixeira (2018)	Auditoria Interna: ferramenta de controle interno para as instituições financeiras.	Verificar a importância da auditoria interna para as instituições financeiras, pois a auditoria interna pode ser utilizada como ferramenta de gestão que possui importante papel para os administradores.	A auditoria interna visa aumentar a credibilidade de uma instituição perante os controles internos. Além disso, a credibilidade proporcionada pela independência do auditor.	No contexto atual, as instituições financeiras estão em constante desenvolvimento e as operações realizadas tornam-se cada vez mais complexas, então é de extrema necessidade a auditoria interna nas atividades da organização.
Alves;Pereira;Borges;Santos; Carvalho (2017)	Auditoria Interna: um estudo de caso na percepção dos auditores e auditados quanto às práticas de auditoria interna	Avaliar a percepção dos auditores e auditados em relação às práticas de auditoria interna numa empresa Atacadista distribuidora da cidade de Uberlândia.	Os gestores buscam melhores práticas de mercado, melhoria contínua de seus processos e proteção de seus ativos, optando assim, por constituir um departamento de auditoria interna, um comitê de auditoria e riscos e o conselho de administração.	Analisando os dados coletados mediante questionamentos apresentados, foi possível concluir, que de forma geral, a percepção dos auditores e auditados em relação às práticas de auditoria interna da empresa estudada é avaliada positivamente pôr a ocorrência de consideráveis índices negativos.

FONTE: Autora (2019)

Conforme o quadro de estudos anteriores sobre a Auditoria Interna, os autores compreendem a sua importância em consonância com o Controle Interno para a gestão administrativa no processo de tomada de decisões.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para responder o problema e atingir o objetivo geral desta monografia, foi realizada pesquisa bibliográfica dando ênfase nas Normas de Auditoria Interna que tiveram papel fundamental para o estudo.

Em relação aos objetivos específicos que nortearam o estudo, inicialmente foi estudado a inferência da aplicação na Auditoria Interna com o Controle Interno. O tema aborda a aplicabilidade em identificar os controles internos que validam os procedimentos de Auditoria.

Os sistemas norteados pelos controles internos utilizados, agregam confiabilidade aos resultados das operações para que os planos traçados pelo administrador sejam alcançados. Este trabalho foi desenvolvido com o intuito de saber quais as contribuições que o controle interno pode oferecer para a Auditoria Interna e para a gestão empresarial, pois quando uma empresa aplica os procedimentos de controle interno nos seus departamentos e faz um monitoramento contínuo, evitando a ocorrência de problemas como: fraudes, erros, riscos.

A presente pesquisa demonstrou que o controle interno serve como instrumento para a administração das empresas e que deve ser aplicada por meio de métodos eficientes e que apresentem resultados aos gestores auxiliando-os em suas funções administrativas e gerenciais.

Assim, conclui-se a pesquisa, mostrando a contribuição do controle interno, juntamente com a Auditoria Interna como ferramenta de gestão empresarial, auxiliando os gestores por meio de informações exatas, confiáveis e oportunas, que ajudam a prevenir erros, fraudes e atos ilícitos

Por fim, recomenda-se a realização de novos trabalhos acadêmicos que promovam esta pesquisa com o intuito de fortalecer a gestão empresarial, destacando os pontos de maior relevância para um bom controle interno.

REFERÊNCIAS

- ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas. **Normas Brasileiras ISO 31000: Sistemas de Gestão de Riscos- Requisitos**. Rio de Janeiro (2009). <<https://gestravp.files.wordpress.com/2013/06/iso31000-gestc3a3o-de-riscos.pdf>>
Acessado em: 25.05.2019
- ALMEIDA, M. **Auditoria: um curso moderno e completo**. São Paulo: Atlas, 2003.
- ALMEIDA, M. **Auditoria um curso moderno e completo**. 6 Ed. São Paulo: Atlas, p.90, 2009.
- ALMEIDA, M. **Auditoria: um curso moderno e completo: textos, exemplos e exercícios resolvidos**. 8º edição, São Paulo, p.83, 2012.
- ALVES. A; PEREIRA.C; BORGES. WEMERSON; SANTOS. G; CARVALHO. L. **AUDITORIA INTERNA EM UMA EMPRESA ATACADISTA: um estudo de caso na percepção dos auditores e auditados quanto às práticas de auditoria interna**. Disponível:<<http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/viewFile/922/671>>
<Acesso em: 23.06.2019
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistema de controle gerencial**. 12. ed. São Paulo: Mc Graw-Hill, p. 34, 2008.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 4.ed. São Paulo: Atlas, p. 114,2000.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5.ed. São Paulo: Atlas, p. 28,2010
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6.ed. São Paulo: Atlas, p.7- p.209, 2011.
- ATTIE, W. **Auditoria Interna**. 2º ed. São Paulo: Atlas S.a., 2007.
- BRASIL. COSO. **The Committee of Sponsoring Organizations. Gerenciamento de Riscos Corporativos**. Disponível em: <<http://www.coso.org>> Acesso em: 28 de maio 2019.
- BEUREN, I.M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. Teoria e prática. São Paulo: Atlas, p.92, 2003.
- BOCCATO, V. R. C. **Metodologia da pesquisa bibliográfica na área odontológica e o artigo científico como forma de comunicação**. Rev. Odontol. Univ. Cidade São Paulo, São Paulo, v. 18, n. 3, p. 265-274, 2006.
- CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: p.28, 2007

CREPALDI, S. **Contabilidade Gerencial: Teórica e Prática**. São Paulo: Atlas, 1998.

CREPALDI, S. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 3ªed. São Paulo: Atlas, 2000.

CREPALDI, S. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, p.48, 2004.

CREPALDI, S. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, p.275, 2007.

CREPALDI, S. **Contabilidade gerencial: Teoria e Prática**. 9 ed. São Paulo: Atlas, p.40 - p.472, 2013.

CREPALDI, S. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 5ªed. São Paulo: Atlas, p.40, p.286, 2009.

CHIAVENATO, I. **Administração nos novos tempos**. 2. ed. Rio de Janeiro, Campos, p.613 - 635, 2003.

CORDEIRO, C. **Auditoria interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas**. São Paulo: Atlas, p.118, 2013.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Interpretação técnica NBC T 11 – it – 03 fraude e erro. **Dispõem sobre o item 11.1.5 da NBC T 11** - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, (2009).< <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1105.htm>> Acessado em :23.06.2019.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TI - Normas Brasileiras de Auditoria Interna**. Brasília, (2003). < <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ti-de-auditoria-interna/>> Acessado em: 23.05.2019.

D'AVILA, M.; OLIVEIRA, M. **Conceitos e técnicas de Controles Internos de Organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.

DENZIN, N. K. e LINCOLN, Y. S. **Introdução: a disciplina e a prática da pesquisa qualitativa**. São Paulo: Atlas, 2000.

DOS SANTOS, J.; SCHIMDT, P.; GOMES, J. **Fundamentos de auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2006.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, p.32, 2002.

FRANCO, H. **Contabilidade Geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, p. 71- p.80, 2000

FRANCO, H. MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria**. 4.ed. atual. São Paulo: Atlas, p.39, 2010.

FIGUEIREDO, S. CAGGIANO, P. **Controladoria: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, p.234, 2004.

GALLORO & ASSOCIADOS AUDITORES. **Controle interno e Contabilidade como elemento de controle**. In Coleção Seminários CRC-SP / IBRACON: Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria. São Paulo: Atlas, p.61, 2000.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IN - Instrução Normativa SFC nº 01/2001. **Auditoria**. Brasília, p.33, 2001. <<https://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>> Acessado em: 06.06.2019

IAIB - Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. São Paulo (2012). Disponível:< <https://iabrasil.org.br//ippf/orientações-de-implantação>>. Acessado em: 23.05.2019

JUSTINO. S; SILVA. A. **O controle interno aliado à Auditoria Interna para prevenir as fraudes e irregularidades nas empresas**. Disponível em: <https://academico.univicoso.com.br/revista/index.php/RevistaSimpac/article/viewFile/409/629>. Acesso em: 21/06/2019.

HOOG, W; Everson L. **Manual de Auditoria Contábil**. 3ª ed. Curitiba: Juruá, p.51, 2009.

KÖCHE, J. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. 26 ed. Petrópolis, RJ: Vozes, p.122, 2009.

KURY, Adriano da Gama; ROSA, Ubiratan. **Minidicionário Gama Cury da Língua portuguesa**. São Paulo: p. 362, 2001.

LÉLIS, D.; PINHEIRO, L.; **Percepção de Auditores e Auditados sobre as Práticas de Auditoria**. São Paulo: R. Cont. Fin. – Usp, 2012. 23 v. Disponível em: Acesso em: 08 ago. 2013

LINS, L. **Auditoria: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa**. São Paulo: Atlas, p, 209, 2011

LONGO, C. **Manual de Auditoria e revisão das demonstrações financeiras**. São Paulo, Atlas, p.56, 2011.

LORENZINI, R. VASQUES. E. **O Controle Interno e a Auditoria como Ferramenta de desenvolvimento nas Micro e Pequenas Empresas**. Disponível em: < <file:///C:/Users/marim/Downloads/287-2146-1-PB.pdf>>. Acessado em: 21/06/2019.

MACHADO, A; PAULO.E; MORAIS, G; FALEIROS. J. **A Auditoria Interna e os Controles Internos e a Confiabilidade dos dados da empresa**. Disponível em: < <file:///C:/Users/marim/Downloads/1206-3322-1-PB.pdf>> Acessado em: 21/06/2019.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MOURA, R; BARBOSA, M. **O Controle Interno e a Auditoria como ferramentas eficazes de gestão**. Disponível em: http://www.inovarse.org/sites/default/files/T16_308.pdf. Acessado em: 21/06/2019.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O desafio do conhecimento**. 11 ed. São Paulo: Hucitec, p.57 2008.

NASCIMENTO, E. **Gestão Pública**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PELEAS, I. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2003.

RAMOS, M. **Estudo do controle interno na área financeira de um posto de combustíveis**. Florianópolis-SC: UFSC, 2010. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis283646.pdf>>. Acesso em: 18 de março de 2019

SILVA, E. L., MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, p.10, 2000.

VERGARA, S. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3.ed. Rio de Janeiro: Atlas, p.47, 2000.

VIERIA; K; TEIXEIRA, R. **Auditoria Interna: Ferramenta de Controle para as Instituições Financeiras**. Disponível em: <<https://facsao paulo.edu.br/wp-content/uploads/sites/16/2018/05/ed1/4.pdf>>. Acesso em :23.06.2019

WIKIPÉDIA. Desenvolvido pela Wikipedia Foundation. **Apresenta conteúdo enciclopédico**. Disponível em: < https://en.wikipedia.org/wiki/American_Accounting_Association> Acesso em: 23.06.2019

WIKIPÉDIA. Desenvolvido pela Wikipedia Foundation. **Apresenta conteúdo enciclopédico**. Disponível em: < https://pt.wikipedia.org/wiki/Auditoria_interna > Acesso em: 23.06.2019

WIKIPÉDIA. Desenvolvido pela Wikipedia Foundation. **Apresenta conteúdo enciclopédico**. Disponível em: https://en.wikipedia.org/wiki/Financial_Executives_International> Acesso em: 23.06.2019

WIKIPÉDIA. Desenvolvido pela Wikipedia Foundation. **Apresenta conteúdo enciclopédico**. Disponível em: < https://pt.wikipedia.org/wiki/Instituto_Americano_de_Contadores_P%C3%BAblicos_Certificados > Acesso em: 23.06.2019

WIKIPÉDIA. Desenvolvido pela Wikipedia Foundation. **Apresenta conteúdo enciclopédico**. Disponível em: < https://en.wikipedia.org/wiki/Institute_of_Management_Accountants> Acesso em: 23.06.2019.