



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR  
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MARISE NABUCO DA ENCARNAÇÃO**

**A IMPORTANCIA DA AUDITORIA INTERNA NA  
VERIFICAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DAS NORMAS DO  
CONTROLE INTERNO**

Salvador

2018

**MARISE NABUCO DA ENCARNAÇÃO**

**A IMPORTANCIA DA AUDITORIA INTERNA NA  
VERIFICAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DAS NORMAS DO  
CONTROLE INTERNO**

Monografia apresentada à Universidade Católica do Salvador, Faculdade de Ciências Contábeis, tendo como requisito a obtenção do grau de Bacharela em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Hoton José Almeida Santana Júnior

Salvador

2018

**MARISE NABUCO DA ENCARNAÇÃO**

**A IMPORTANCIA DA AUDITORIA INTERNA NA  
VERIFICAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DAS NORMAS DO  
CONTROLE INTERNO**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Católica do Salvador - UCSAL – Campus Pituaçu, Salvador-Bahia, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharela em Ciências Contábeis.

**BANCA EXAMINADORA / COMISSÃO AVALIADORA**

---

Prof. Esp. Hoton José Almeida Santana Júnior

UCSAL  
Orientador

---

Prof. Jair Sampaio Soares Júnior

UCSAL

---

Prof. Marcos Suel Lima Souza

UCSAL

Dedico esse trabalho a Deus, que foi o meu grande aliado na tomada de decisões.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos que contribuíram no decorrer desta jornada, especialmente a Deus a quem devo minha vida e a minha confiança.

A minha família que sempre me apoiou nos estudos e nas escolhas tomadas, em especialmente a minha mãe (in memoriam) que sempre confiou que um dia chegaria a tão sonhada graduação.

Ao orientador Hoton Junior pelo conhecimento, experiência, paciência e disponibilidade de ajuda para me orientar neste TCC.

Aos meus amigos pelo companheirismo e disponibilidade para me auxiliar em vários momentos.

A oportunidade da bolsa concedida pelo Governo Federal, o PROUNI, que é um programa dedicado a pessoas de baixa renda e estudantes de escola pública, oferecendo a oportunidade aos mais necessitados.

Ao professor de TCC Jair Júnior pela orientação, dedicação, recepção e paciência para passar todos os seus conhecimentos a nossa turma.

A Universidade que sempre esteve de portas abertas e acreditou no meu potencial.

A todos os professores que me ajudaram a abrir a porta do conhecimento em relação ao curso e em relação ao conhecimento do mundo.

Meus sinceros agradecimentos ao coordenador Franklin Regis, pelo companheirismo, dedicação e apoio a todos os meus colegas do curso.

Agradeço também a todos os funcionários que me acolheram desde minha entrada na Universidade.

Enfim, agradeço a todos que me ajudaram de forma tão grandiosa.

Quem acredita sempre alcança.

Renato Russo

ENCARNAÇÃO, Marise Nabuco da. **A Importância da Auditoria Interna na verificação da utilização das normas do Controle Interno**. 2018. 69. f. Trabalho de Conclusão de Curso. Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Católica do Salvador, Salvador 2018.

## **RESUMO**

O objetivo desse trabalho é de analisar a importância da auditoria interna na utilização das normas do controle interno. O processo da utilização das normas do controle interno é muito importante, pois a entidade irá prevenir e corrigir falhas e erros que podem futuramente causar prejuízos caso não façam um investimento. A metodologia utilizada foi a pesquisa exploratória, tendo como abordagem qualitativa com pesquisa documental e a observação não participante como instrumento de coleta de dados. Efetuada a pesquisa em duas empresas através dos papéis de trabalho utilizados pelos auditores internos, e verificou-se a aplicação das políticas de normas da entidade. O fechamento do trabalho de auditoria interna compreende a síntese das irregularidades e a consequente emissão do relatório inclusive quanto às recomendações dos controles internos.

**Palavras-chave:** Auditoria Interna. Normas. Controle interno.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Modelo Teórico.....	42
Quadro 2 Modelo de Análise.....	58



# SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>13</b>
2.1	AUDITORIA INTERNA .....	13
2.1.1	<b>Conceitos de Auditoria Interna .....</b>	<b>14</b>
2.1.2	<b>Normas de Auditoria Interna .....</b>	<b>14</b>
2.1.3	<b>A função estratégica da Auditoria Interna .....</b>	<b>15</b>
2.2	CONTROLE INTERNO .....	16
2.2.1	<b>Conceitos de controle interno .....</b>	<b>16</b>
2.2.2	<b>Abrangência.....</b>	<b>18</b>
2.2.3	<b>Classificação .....</b>	<b>18</b>
2.2.4	<b>Estrutura e componentes .....</b>	<b>19</b>
2.2.5	<b>Tipos de controle: contábeis e administrativos .....</b>	<b>20</b>
2.3	A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO .....	21
2.3.1	<b>Responsabilidade.....</b>	<b>21</b>
2.3.2	<b>Rotinas internas .....</b>	<b>23</b>
2.3.3	<b>Acesso aos ativos .....</b>	<b>24</b>
2.3.4	<b>Segregação de funções .....</b>	<b>25</b>
2.3.5	<b>Confronto dos ativos com os registros.....</b>	<b>26</b>
2.3.6	<b>Amarrações do sistema .....</b>	<b>26</b>
2.4	LIMITAÇÕES DO CONTROLE INTERNO .....	29
2.5	ERROS, FRAUDES E DESFALQUES NAS EMPRESAS .....	29
2.5.1	<b>Responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude .....</b>	<b>32</b>
2.5.2	<b>Responsabilidade do auditor .....</b>	<b>32</b>
2.6	AVALIAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO E DETERMINAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.....	33
2.6.1	<b>Realce do sistema .....</b>	<b>34</b>
2.6.2	<b>Avaliação.....</b>	<b>36</b>
2.6.3	<b>Testes de cumprimento de normas internas .....</b>	<b>37</b>
2.7	QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO .....	37
2.7.1	<b>Forma de aplicação .....</b>	<b>38</b>
2.7.2	<b>Levantamento e descrição da rotina .....</b>	<b>38</b>
2.7.3	<b>O que fazer?.....</b>	<b>39</b>
2.7.4	<b>Como fazer?.....</b>	<b>40</b>
2.7.5	<b>Descrição da rotina .....</b>	<b>41</b>
2.8	MODELO TEÓRICO.....	43
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA .....</b>	<b>45</b>
3.1	TIPOS DE PESQUISAS .....	45
3.1.1	<b>Quanto aos objetivos .....</b>	<b>45</b>
3.1.1.1	Pesquisa descritiva.....	45
3.1.1.2	Pesquisa exploratória .....	46
3.1.1.3	Pesquisa explicativa .....	46
3.1.2	<b>Quanto à abordagem.....</b>	<b>46</b>
3.1.2.1	Pesquisa quantitativa .....	46
3.1.2.2	Pesquisa qualitativa.....	47
3.1.3	<b>Quanto aos procedimentos .....</b>	<b>47</b>

3.1.3.1	Estudo de caso.....	48
3.1.3.2	Bibliográfica.....	49
3.1.3.3	Pesquisa documental.....	50
3.1.3.4	Levantamento.....	50
3.2	OBJETIVOS.....	50
<b>3.2.1</b>	<b>Objetivo geral.....</b>	<b>50</b>
<b>3.2.2</b>	<b>Objetivos específicos.....</b>	<b>51</b>
3.3	INSTRUMENTOS DE COLETA.....	51
<b>3.3.1</b>	<b>Questionário.....</b>	<b>51</b>
<b>3.3.2</b>	<b>Entrevista.....</b>	<b>53</b>
<b>3.3.3</b>	<b>Observação.....</b>	<b>54</b>
3.4	PROCEDIMENTOS DE COLETA.....	57
3.5	TÉCNICAS DE ANÁLISE.....	58
3.6	MODELO DE ANÁLISE.....	59
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DE RESULTADO.....</b>	<b>60</b>
4.1	VERIFICAÇÃO DAS NORMAS DAS ENTIDADES.....	60
4.2	AVALIAÇÃO DA NECESSIDADE DE NOVAS NORMAS OU NOTIFICAÇÃO DAS JÁ EXISTENTES.....	63
4.3	A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA NA UTILIZAÇÃO DAS NORMAS DO CONTROLE INTERNO.....	65
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>66</b>
5.1	LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	67
5.2	SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS.....	67
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>68</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A auditoria interna tem o papel fundamental de verificar a eficiência e eficácia do controle nas empresas, expressando uma opinião nas atividades examinadas em um relatório.

Com a evolução dos negócios, foco na otimização de resultados, diminuição de riscos, retorno dos seus investimentos e muita competitividade, os donos das empresas juntamente com os gestores, sentiram a necessidade de dar maior ênfase para a supervisão do seu patrimônio. A necessidade do controle mais específico da empresa, fez com que o proprietário implanta-se a auditoria interna.

As falhas na utilização do controle interno, como a falta de procedimentos internos, furtos e desvios por parte de funcionários da empresa, colaboradores sem o devido treinamento, poderão cometer falhas graves, comprometendo o controle interno, gerando prejuízos do patrimônio empresarial.

A segregação de funções dentro da entidade é um ato decisivo, pois é através dela que consiste a obrigação de diferentes colaboradores realizarem funções pertinentes em sua área e que nenhum outro funcionário tenha acesso a áreas restritas de outras operações.

Qual a importância da auditoria interna na verificação da utilização das normas do controle interno? A auditoria é uma atividade que atua na prevenção de fraudes e minimização de erros, com aplicação das normas do controle interno. O auditor tem um plano de organização com políticas de procedimentos para averiguar se as normas estão sendo aplicadas.

A administração tem a responsabilidade da manutenção e criação dos controles internos e o auditor interno tem a função de verificar se as normas estão sendo cumpridas efetuando entrevista com os colaboradores da entidade, buscar evidências em organogramas, fluxogramas, aplicar questionário, reparar as falhas e oferecer soluções para corrigi-las.

O objetivo geral foi de analisar a importância da auditoria interna na utilização das normas do controle interno e os objetivos específicos foram de verificar se as

normas estão sendo seguidas e avaliar a necessidade de novas normas ou notificar as existentes.

O presente trabalho abordará a auditoria interna como instrumento da contabilidade e de controle administrativo usando as normas com ponto de junção de todos os efeitos, fatos e conhecimentos dos diversos níveis de uma entidade.

Certificou-se a necessidade das empresas em proteger seus ativos através das normas que são implantadas, pois quanto maior a vulnerabilidade de acesso aos ativos, maior o risco de ocorrerem fraudes, e a empresa tem o importante papel de efetuar a prevenção.

Como já vimos a introdução, o presente trabalho segue com os seguintes capítulos:

No segundo capítulo, temos o referencial teórico que mostra à importância da auditoria interna com obediência as normas que foram estabelecidas, as fraudes e erros que são mais comuns nas empresas, a responsabilidade do auditor com independência limitada nas atividades que são auditadas, detecção e prevenção de fraudes e diminuição de erros, implantação de um controle interno eficiente, com relatório de resultados do seu trabalho e sugestões de melhorias.

No terceiro capítulo temos a metodologia utilizada, quanto aos objetivos, quanto à abordagem, quanto aos procedimentos, os objetivos, instrumentos realizados para a coleta, as técnicas e o modelo de análise.

No quarto capítulo Análise de Resultados realizada através da pesquisa documental onde foi mostrado o processo no qual a auditoria interna combate a fraude, detecta e corrige falhas.

E no quinto capítulo as considerações finais.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Conforme Attie (2011, p.286), as normas de auditoria relativas ao âmbito do trabalho asseguram que a auditoria interna deve proceder ao exame e avaliação da adequação e eficácia do sistema de controle interno e da qualidade do desempenho na realização do trabalho.

A finalidade da revisão da adequação do sistema de controle interno é determinar se ele estabelece certeza razoável de que os objetivos da organização são cumpridos de maneira eficiente e econômica. A finalidade da revisão quanto à qualidade do desempenho é assegurar que os objetivos da organização foram atingidos.

Pelo exposto, vemos que, enquanto a auditoria independente se preocupa com o controle interno, quanto aos possíveis efeitos que ele pode acarretar às demonstrações contábeis, base para a emissão de seu parecer, o auditor interno tem sua ótica voltada para o que ele representa à organização, de forma a possibilitar o desenvolvimento harmônico, seguro e adequado de todas as ações e permitir o reflexo aos setores e pessoal interessado nas informações.

### 2.1 AUDITORIA INTERNA

De acordo com Franco e Marra (2009, p.219), a auditoria interna é aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente. Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional.

### **2.1.1 Conceitos de auditoria interna**

Assim conceitua-se a Auditoria Interna:

Segundo o Instituto de Auditores Internos de Nova York, Attie (2011), pode-se definir auditoria interna como:

Uma atividade de avaliação independente, dentro da organização, para a revisão da contabilidade, finanças e outras operações como base para servir à Administração. É um controle administrativo que mede e avalia a eficiência de outros controles.

Segundo Nieva, apud Guzmán(1991, p.37), a Auditoria Interna é, em nossa livre tradução, assim conceituada:

Atividade independente de avaliação de uma organização, mediante a revisão de sua contabilidade, finanças e outras operações que servem de base à administração da empresa. Também se pode dizer que é um controle gerencial que funciona, medindo e avaliando a eficácia de outros controles.

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 986/2003, apresenta o seguinte conceito:

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 à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

### **2.1.2 Normas de auditoria interna**

A criação de normas para auditoria operacional é uma tarefa complexa, em face da diversidade dos projetos desenvolvidos na área e das abordagens especialmente talhadas para cada trabalho especificamente. A tarefa torna-se ainda mais difícil devido à necessidade de criação de normas que se apliquem ao trabalho feito por pessoal que recebeu treinamento em diversas disciplinas. Os profissionais de engenharia, de transportes etc. que podem auxiliar na execução da auditoria operacional devem pautar seu desempenho pelas mesmas normas.

A norma brasileira de contabilidade relativa à auditoria interna (NBC T 12) estabelece que a atividade da Auditoria Interna deve estar estruturada em procedimentos técnicos, objetivos, sistemáticos e disciplinados, com a finalidade de 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. (CREPALDI, 2013)

### **2.1.3 A função estratégica da auditoria interna**

Conforme Attie (2011), a Auditoria Interna tem como funções estratégicas:

a) Manter um determinado grau de independência em relação aos auditados e à alta administração da empresa, gerando maior conforto e transparência na execução dos testes;

b) Cuidar do marketing pessoal vestindo-se de acordo com as normas da empresa, cuidando da higiene pessoal, da postura e do linguajar, evitando gírias e piadas excessivas;

c) Estar sempre atualizado em relação aos negócios da empresa e aos processos auditados, passando maior credibilidade aos envolvidos na auditoria.

d) Atualmente, a auditoria interna é uma atividade de grande importância dentro das organizações não só pelo fato de ser exigida por lei, mas também por:

Ser uma atividade de avaliação independente que assessora a alta gestão da empresa;

Visar a avaliação da eficácia dos sistemas de controle e procedimentos operacionais;

Verificar o devido cumprimento das normas internas e externas.

## 2.2 CONTROLE INTERNO

Segundo Franco e Marra(2009), o controle interno define-se em:

Todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio. Franco e Marra (2009, p.267)

São, portanto, meios de controle interno todos os registros, livros, fichas, mapas, boletins, papéis, formulários, pedidos, notas, faturas, documentos, guias, impressos, ordens internas, regulamentos e demais instrumentos de organização administrativa que formam o sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizado pelos administradores para exercer o controle sobre todos os fatos ocorridos na empresa e sobre todos os atos praticados por aqueles que exercem funções direta ou indiretamente relacionadas com a organização, o patrimônio e o funcionamento da empresa. Franco e Marra (2009)

### 2.2.1 Conceitos de controle interno

Segundo Almeida (2017), assim conceitua-se o controle interno:

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 na condução ordenada dos negócios da empresa.

Conforme Attie (2011), o Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados assim define o controle interno:

O Controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas 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.



Para Franco e Marra (2009) o Controle Interno:

São todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.

Segundo Crepaldi (2013, p.464), o Institut Français des Experts Comptables assim define o controle interno:

Controle Interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela Contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção.

Na prática, o que se quer conhecer é a eficiência da “vigilância” e da “proteção” aos bens, para se saber se o que se investe e o que se obtém de recursos efetivamente oferece lucratividade, economicidade ou adequada colimação dos fins procurados ou programados.

Para Crepaldi (2013), essa proteção inclui todos os meios de segurança, ou seja, aqueles que oferecem coberturas às ocorrências anteriores, atuais e posteriores de um fenômeno patrimonial.

Pode-se inferir que o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Por ser o conceito de controle interno muito amplo, para compreendê-lo melhor é preciso deter-se em seu real significado. Essa análise, fundamentada nos conceitos da administração, parece plenamente justificável, visto que o referido conceito engloba e enfatiza:

- a) O plano organizacional (estrutura organizacional);
- b) Os sistemas administrativos;
- c) Políticas administrativas;
- d) Eficiência do pessoal da empresa.

### **2.2.2 Abrangência**

Conforme Crepaldi (2013,p.465),controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- a) Salvarguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c) Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- d) Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e) Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- f) Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:

- a) A preservação do patrimônio público;
- b) O controle da execução das ações que integram os programas;
- c) A observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.

### **2.2.3 Classificação**

Segundo Crepaldi (2013), o controle interno é classificado nas seguintes categorias:

- a) Operacional — relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- b) Contábil — relacionado à veracidade e a fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- c) Normativo — relacionado à observância da regulamentação pertinente.

#### **2.2.4 Estrutura e componentes**

De acordo com Crepaldi (2013, p.466), estrutura de controle interno compreende ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

O ambiente de controle deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto.

Mapeamento de riscos é a identificação dos eventos ou das condições que podem afetar a qualidade da informação contábil.

Avaliação de riscos corresponde à análise da relevância dos riscos identificados, incluindo:

- a) A avaliação da probabilidade de sua ocorrência;
- b) A forma como serão gerenciados;
- c) A definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e
- d) A resposta ao risco, indicando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento.

Entende-se por riscos ocorrências, circunstâncias ou fatos imprevisíveis que podem afetar a qualidade da informação contábil.

Procedimentos de controle são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em:

- a) Procedimentos de prevenção — medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;
- b) Procedimentos de detecção — medidas que visem à identificação, concomitante ou a posteriori, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil.

Monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos.

### **2.2.5 Tipos de controle: Contábeis e administrativos**

Conforme Almeida (2013, p.472), o controle interno representa em uma organização os procedimentos, métodos ou rotinas cujos objetivos são proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar na condução ordenada dos negócios da empresa.

Os controles dos primeiros objetivos representam controles contábeis e os do último, controles administrativos.

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 o compõem. Compreendidos por:

- a) Segregação de funções: cria independência entre as funções de execução operacional, custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
- b) Sistema de autorização: controla as operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos;
- c) Sistema de registro: compreende a classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, existência de um Plano de Contas que facilita o registro e preparação das demonstrações contábeis, e a utilização de um manual descritivo para uso das contas.

Os controles administrativos compreendem o 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 a seus registros financeiros.

Compreendidos por:

- a) Normas salutaras, que observam práticas saudáveis aos interesses da empresa no cumprimento dos deveres e funções;
- b) Pessoal qualificado, que esteja apto a desenvolver suas atividades bem instruído e supervisionado por seus responsáveis.

## 2.3 A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO

A administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de seu cumprimento pelos funcionários e por sua modificação, visando adaptá-lo às novas circunstâncias.

Pode-se entender a importância do controle interno a partir do momento em que se verifica que é ele que pode garantir a continuidade do fluxo de operações com as quais convivem as empresas. Nesse contexto, a contabilidade dos resultados gerados por tal fluxo assume vital importância para os empresários que se utilizam dela para a tomada de suas decisões. Com isso, pode-se entender que toda empresa possui controles internos, sendo que em algumas eles são adequados e em outras não. A diferenciação entre uma e outra pode ser feita ao analisar-se a eficiência dos binômios operações/informações x custos/benefícios.

O controle interno gira em torno dos aspectos administrativos que têm influência direta sobre os aspectos contábeis. Por isso precisa-se considerá-los, também conjuntamente, para efeito de determinação de um aspecto adequado do sistema de controle interno. (CREPALDI, 2013)

A importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto.

A confiabilidade dos resultados gerados por esse fluxo que transforma simples dados em informações a partir das quais os empresários, utilizando-se de sua experiência administrativa, tomam decisões com vistas no objetivo comum da empresa, assume vital importância. (ATTIE, 2011)

### 2.3.1 Responsabilidade

Segundo Almeida (2017, p. 54), as atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos de organização.

As razões para se definirem as atribuições são:

a) assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados;

b) detectar erros e irregularidades;

c) apurar responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa.

Apresentaremos a seguir alguns exemplos de tarefas internas de controle, para as quais precisam ser definidos os empregados responsáveis:

a) aprovação de aquisição de bens e serviços;

b) execução do processo de aquisição (cotação de preços, seleção do fornecedor e formalização da compra);

c) certificação do recebimento de bens ou prestação de serviços;

d) habilitação do documento fiscal do fornecedor para pagamento (confronto da nota fiscal do fornecedor com contrato, ordem de compra, etc.);

e) programação financeira do pagamento;

f) guarda de talonários de cheques em branco;

g) preenchimento dos cheques para pagamento;

h) assinatura de cheques;

i) pagamento ao fornecedor;

j) aprovação de venda;

k) preparo da nota fiscal de venda, fatura e duplicata;

l) controle de cobrança de vendas a prazo;

m) programação financeira do recebimento;

n) recebimento de numerário;

o) preparo do recibo de depósito;

p) depósito do numerário em banco;

q) controle dos registros de empregados;

- s) determinação dos valores a pagar aos empregados;
- t) pagamentos aos empregados;
- u) controle físico sobre os ativos (dinheiro em caixa, cautelas de títulos, estoques etc.);
- v) registro contábil das operações da empresa.

### **2.3.2 Rotinas internas**

Conforme Almeida (2017, p.55) A empresa deve definir no Manual de Organização todas as suas rotinas internas. Essas rotinas compreendem:

Formulários internos e externos, como por exemplo:

- a) requisição de aquisição de material ou serviços;
- b) formulário de cotação de preços (para solicitar preços aos fornecedores);
- c) mapa de licitação ( para selecionar o fornecedor que ofereceu as melhores condições comerciais);
- d) ordem de compra (para formalizar a compra com o fornecedor);
- e) aviso de recebimento de material (evidência do recebimento de bens comprados);
- f) mapa de controle de programação financeira;
- g) fichas de lançamentos contábeis;
- h) boletim de fundo fixo (para fins de prestação de contas dos valores pagos por meio do caixa);
- i) carta de comunicação com os bancos;
- j) formulário de devolução de material;
- k) pedido de vendas;
- l) adiantamento para viagem;
- m) relatório de prestação de contas de adiantamento para viagem.

Instruções para o preenchimento e destinações dos formulários internos e externos;

Evidências das execuções dos procedimentos internos do controle (assinaturas, carimbos etc.)

Procedimentos internos dos diversos setores da empresa, como por exemplo:

- a) compras no país e no exterior;
- b) contas a pagar;
- c) programação financeira;
- d) caixa;
- e) controle de faturamento;
- f) crédito e cobrança;
- g) vendas;
- h) fiscal;
- i) almoxarifado;
- j) controladoria.

### **2.3.3 Acesso aos ativos**

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

- a) manuseio de numerário recebido antes de ser depositado em conta corrente bancária;
- b) emissão de cheque sozinho (única assinatura);
- c) manuseio de assinados;
- d) manuseio de envelopes de dinheiro de salários;
- e) custódia de ativos (dinheiro em caixa, cautelas de títulos, estoques, imobilizado etc.)



São exemplos de controles físicos sobre ativos:

a) local fechado para o caixa;

b) guarda de títulos em cofre;

c) a fábrica estar totalmente cercada e revista na saída dos funcionários ou terceiros com embrulhos e carros (poderiam estar levando indevidamente bens da empresa).

Cabe destacar que o acesso aos ativos pode se dar de forma direta (fisicamente) ou de forma indireta, por meio da preparação de documentos que autorizam sua movimentação. (CREPALDI,2013)

#### **2.3.4 Segregação de funções**

A segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, em virtude de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno.

Os registros contábeis compreendem o razão geral, os registros inicial, intermediário e final. O acesso a esses registros representa às pessoas que os preparam ou manuseiam informações que servem de base para sua elaboração, em circunstâncias que lhes permitem modificar os dados desses registros. Por exemplo, caso o funcionário tenha acesso aos ativos e registros contábeis, poderia desviar fisicamente o ativo e baixá-lo contabilmente para despesa, o que ocultaria permanentemente essa transação. (ALMEIDA, 2017)

A segregação de funções é um elemento crítico do sistema de controle interno e em empresas pequenas é mais difícil consegui-la. À medida do possível, separação rotineira de deveres deve ocorrer, e exceções devem existir somente quando estabelecidas ou aprovadas pelos administradores, que devem revisá-las periodicamente.

A mais visível evidência do compromisso da administração para uma organização controlada são as políticas, práticas e procedimentos a serem seguidos. A documentação de políticas, práticas e procedimentos leva muito tempo para assegurar controles internos sadios, o que não deve reduzir o esforço de produzir manuais bem redigidos, consistentes e cuidadosamente revisados pelos

administradores. Somente a constante diligência dos executivos pode sustentar padrões éticos sadios. (ATTIE, 2011)

### **2.3.5 Confronto dos ativos com os registros**

Conforme Almeida (2017, p.57), a empresa deve estabelecer procedimentos de forma que os ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade. O objetivo desse procedimento é detectar desfalque de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos.

São exemplos desse confronto:

- a) contagem de caixa e comparação com o saldo do razão geral;
- b) contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta de investimentos do razão geral;
- c) conciliações bancárias (reconciliação, em determinada data-base, do saldo da conta corrente bancária segundo o razão da contabilidade, com saldo enviado pelo banco);
- d) inventário físico dos bens do estoque e do ativo imobilizado, confronto com os registros individuais e comparação do somatório dos saldos desses registros com o saldo da respectiva conta do razão geral.

### **2.3.6 Amarrações do sistema**

Segundo Crepaldi (2013, p.478), o sistema de controle interno deve ser conhecido, de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência. Esse fato exige uma série de providências, tais como:

conferência independente do registro das transações contábeis, como por exemplo:

- a) transporte dos valores dos documentos para os registros iniciais;
- b) transporte dos valores dos registros iniciais para os registros intermediários;
- c) transporte dos valores dos registros intermediários para os registros finais;

d) transporte dos valores dos registros finais para o razão geral;

conferência independente dos cálculos, como por exemplo:

a) cálculos da valorização das quantidades de estoques transferidas ou baixadas (matéria-prima transferida para produtos em processo, produtos em processos transferidos para produtos acabados e produtos acabados baixados para custo dos produtos vendidos);

b) cálculo das depreciações;

c) cálculos das correções monetária sobre o ativo permanente e o patrimônio líquido;

d) cálculo das provisões (imposto de renda, férias, 13º salário etc.);

e) cálculos de atualização de dívidas em moeda estrangeira;

f) cálculos de elaboração das notas fiscais de vendas.

conferência da classificação contábil de todos os registros finais (ficha de lançamento ou voucher) por um contador experiente;

estabelecimento de controles sequenciais sobre as compras e vendas, de forma a assegurar que essas transações sejam contabilizadas na época devida. Deve ser centralizado o recebimento e aposta uma numeração sequencial nas notas fiscais de aquisição dos fornecedores. A contabilidade deve exercer um controle sobre a numeração sequencial nas notas fiscais de compras e vendas, observando se elas estão sendo contabilizadas dentro do regime de competência;

as rotinas internas de controle devem ser determinadas de modo que uma área controle a outra. Por exemplo, em um sistema de compras e pagamentos, a empresa teria as seguintes áreas e rotinas envolvidas:

a) setor requisitante: informa ao setor de compras, por meio de um formulário de requisição, que necessita e determinado bem;

b) setor de compras: verifica se a requisição do setor requisitante foi aprovada segundo os limites de competência estabelecidos nas normas internas da empresa, seleciona os possíveis fornecedores com base em seu cadastro, faz cotação de preço com estes, seleciona o fornecedor com base em seu cadastro, faz cotação de

preço com estes, seleciona o fornecedor que ofereceu as melhores condições comerciais e efetua a compra;

c) setor de recepção: recebe os bens e a nota fiscal do fornecedor e dá o “certifico”, indicando as quantidades recebidas e o bom estado dos bens;

d) setor de contabilidade: recebe a nota fiscal do setor de recepção, faz o lançamento contábil (débito em estoque e crédito em fornecedores) e envia-o para processamento no setor de computador;

e) setor de computador: processa o lançamento contábil e remete os relatórios contábeis para o setor de contabilidade;

f) setor de compras a pagar: recebe do setor de contabilidade a nota fiscal, verifica foi devidamente certificada pelo setor de recepção, confronta-a com o instrumento formalizador da compra (ordem de compra ou contrato), enviado diretamente pelo setor de compras, e habilita-a para pagamento;

g) setor financeiro: recebe do setor de contas a pagar a nota fiscal, verifica se foi devidamente habilitada por esse setor e processa o pagamento;

h) setor de contabilidade: recebe o processo de pagamento do setor financeiro, verifica se todos os documentos estão em ordem, faz o lançamento contábil (débito em fornecedores e crédito em bancos) e envia para processamento no setor de computador.

Agora, vamos analisar a possibilidade de algum dos setores mencionados colocar um documento falso no sistema, visando beneficiar-se a posteriori do produto do pagamento.

a) Setor requisitante: é impossível a esse setor incluir em qualquer fase do sistema um documento falso, já que esse setor não tem acesso à nota fiscal do fornecedor no processo normal de compra e pagamento;

b) Setor de compras: a mesma situação do setor requisitante;

c) Setor de recepção: o setor de contas a pagar detectaria, devido ao fato de que existiria uma nota fiscal sem que o setor de compras tivesse enviado o instrumento formalizador da aquisição;

- d) Setor de contabilidade: o mesmo caso do setor de recepção;
- e) Setor de computador: a mesma situação do setor requisitante;
- f) Setor de contas a pagar: o documento falso poderia até ser pago, entretanto, o setor de contabilidade descobriria essa irregularidade por ocasião da análise da conta de fornecedores, já que não existiria o crédito (registrado pela contabilidade quando do recebimento do bem) para eliminar o débito pelo pagamento;
- g) Setor financeiro: a mesma situação do setor de contas a pagar.

#### 2.4 LIMITAÇÕES DO CONTROLE INTERNO

As limitações do controle interno são, principalmente, com relação a:

- a) Conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa;
- b) Instrução inadequada dos funcionários com relação às normas internas;
- c) Negligência dos funcionários na execução de suas tarefas diárias.

Em virtude dos pontos acima relatados, mesmo no caso de a empresa ter um excelente sistema de controle interno, o auditor deve executar procedimentos mínimos de auditoria. Crepaldi (2013, p.482)

#### 2.5 ERROS, FRAUDES E DESFALQUES NAS EMPRESAS

O termo erro refere-se a ato não intencional resultante de omissão, desatuação ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações que resulte em incorreções deles, já o termo fraude aplica-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulterações de documentos, registros e demonstrações contábeis. (CREPALDI, 2013)

Os resultados de pesquisas realizadas sobre as fraudes nas empresas apontam que esse é um problema comum e crescente a todas elas, decorrente do enfraquecimento dos valores éticos, morais sociais e, principalmente, da ineficácia dos sistemas de controles internos. Embora os fatores que motivam as pessoas a cometerem fraude possam ser classificados em três aspectos:

- a) Oportunidade para cometê-la e escondê-la

- b) Pressão por dificuldades financeiras; e
- c) Racionalização do entendimento sobre a falta cometida

A maioria dos entrevistados concorda que a melhor maneira para reduzir as fraude é sua prevenção. Além disso, reconhecem que nas fraudes há sinais de advertência que podem ser percebidos, permitindo evitá-las ou identifica-las.

Bons controles internos apenas previnem contra fraude e minimizam os riscos de erros e irregularidades, porque, por si só, não bastam para evitá-los. Assim, por exemplo, a segregação de uma operação em fases distintas, dirigidas a diversas pessoas, reduz a chance de ocorrerem irregularidades, porém, não pode impedir que elas ocorram, caso as diversas pessoas que intervêm no processo se puserem de acordo para cometer algum ato fraudulento. Apesar disso, os outros elementos do sistema podem, em alguns casos, atuar como controles independentes a ponto de revelarem a manobra.

A eficiência do sistema de controle interno em sua totalidade deve permitir detectar não somente irregularidades de atos intencionais, como também erros de atos não intencionais. Estes podem ser:

- a) Decorrentes da má aplicação de uma norma ou procedimento
- b) De omissão por não aplicar um procedimento prescrito nas normas em vigor;e
- c) De interpretação como, por exemplo, a aplicação errônea dos Princípios de Contabilidade na contabilização das operações.

Para um funcionário praticar um desfalque ele tem de ter acesso aos ativos da empresa. Os desfalques podem ser temporários ou permanentes. O desfalque temporário ocorre quando um funcionário apossa-se de um bem da empresa e não altera os registros da contabilidade (transferindo o ativo roubado para despesas).

São exemplos de desfalques temporários:

- a) Funcionário apodera-se do dinheiro recebido de clientes, proveniente de vendas a prazo, antes do registro contábil do recebimento. Como consequência, fica em aberto na conta Duplicatas a Receber um valor já pago pelo cliente. Esse fato seria

descoberto pelo confronto das duplicatas ainda não recebidas com a conta de duplicatas a receber da contabilidade ou pela confirmação de saldo com os clientes;

b) Funcionário assenhoreia-se do dinheiro recebido de clientes, após o registro contábil do recebimento. Conseqüentemente, foi dado um débito à conta de Bancos no razão geral; entretanto, o dinheiro não foi efetivamente depositado. Esse desfalque seria descoberto por meio da reconciliação bancária;

c) Funcionário apoderou-se de um ativo da empresa (dinheiro de caixa, cautelas de títulos, estoques, imobilizado etc.). Como resultado, o ativo continua registrado no razão geral; no entanto, o bem não mais existe fisicamente na empresa. Esse desfalque seria descoberto pelo confronto dos ativos existentes fisicamente com os registros contábeis.

O desfalque permanente ocorre quando um funcionário desvia um bem da empresa e modifica os registros contábeis, de forma que os ativos existentes concordem com os valores registrados na contabilidade. Para que suceda esse tipo de desfalque é necessário que o funcionário tenha acesso e aos registros contábeis. O funcionário poderia utilizar os seguintes artifícios para modificar os registros contábeis:

a) Debitar despesa ou receita e creditar a conta do Ativo correspondente;

b) Subavaliar os débitos ou superavaliar os créditos na conta do Ativo correspondente e subavaliar os débitos em conta de Despesa ou Provisão:

a) mediante erros de somas ou transporte de valores desde o documento-suporte da transação até o razão geral;

b) mediante erros de somas na apuração do saldo das contas do razão geral.

A seguir apresentaremos exemplos de desfalques permanentes:

c) Funcionário responsável pelos recebimentos de clientes e pelo preparo dos registros contábeis de vendas e recebimentos desvia um recebimento de vendas a prazo e baixa duplicata correspondente contra vendas (débito em Devolução de vendas e crédito em Duplicatas a Receber);

d) Funcionário responsável pelas matérias-primas e pela elaboração de lançamentos contábeis rouba uma matéria-prima e baixa o bem correspondente para despesa (débito em Despesa Diversas e crédito em Matéria prima). (CREPALDI, 2013)

### **2.5.1 Responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude**

Segundo Crepaldi (2013, p.484), a principal responsabilidade pela prevenção e detecção de fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração. É importante que a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, enfatize a prevenção da fraude, o que pode reduzir as oportunidades de sua ocorrência, e a dissuasão da fraude, o que pode persuadir os indivíduos a não perpetrar fraude por causa da probabilidade de detecção e punição. Isso envolve um compromisso de criar uma cultura de honestidade e comportamento ético, que pode ser reforçado por supervisão ativa dos responsáveis pela governança. A supervisão geral por parte dos responsáveis pela governança inclui a consideração do potencial de burlar controles ou de outra influência indevida sobre o processo de elaboração de informações contábeis, tais como tentativas da administração de gerenciar os resultados para que influenciem a percepção dos analistas quanto à rentabilidade e desempenho da entidade.

### **2.5.2 Responsabilidade do auditor**

Para Crepaldi (2013, p.485), o auditor que realiza auditoria de acordo com as normas de auditoria é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contém distorções relevantes, causadas por fraude ou erro. Conforme descrito na NBC TA 200, devido às limitações inerentes da auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis podem não ser detectadas, apesar de a auditoria ser devidamente planejada e realizada de acordo com as normas de auditoria.



## 2.6 AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E DETERMINAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Para Crepaldi (2013, p.486), uma abordagem conceituadamente lógica à avaliação do controle interno pelo auditor consiste em aplicar medidas significativas na consideração de transações relevantes e ativos correlatos envolvidos na auditoria, tendo como finalidade principal detectar erros e irregularidades materiais nas demonstrações financeiras.

Na sequência, citamos as medidas que devem ser observadas:

- a) considerar os tipos de erros e irregularidades que poderiam ocorrer;
- b) determinar os procedimentos de controle contábil que devam prevenir ou detectar esses erros e irregularidades;
- c) determinar se os procedimentos necessários são estabelecidos e estão sendo seguidos satisfatoriamente;
- c) avaliar quaisquer falhas, isto é, tipos de erros e irregularidades potenciais não cobertos pelo procedimento de controle existente para determinar seu efeito sobre a natureza, caráter oportuno ou extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados, e sugestões a serem feitas ao cliente.

O interesse do auditor no controle interno é analítico, objetivando determinar até onde seu programa de auditoria deve ser reduzido ou estendido, em virtude da eficiência dos controles usados pela empresa (extensão dos exames).

A avaliação dos controles internos tem como escopo principal determinar a natureza, a profundidade e a extensão dos exames finais de balanço e, como escopo secundário, sugerir aprimoramento em relatório específico.

A avaliação do sistema de controle interno compreende:

- a) Determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer;
- b) Verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;

- c) Analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades, a fim de determinar a natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- d) Emitir relatório — comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.

O processo de avaliação do controle interno consta de três etapas, a saber:

- a) O realce do sistema;
- b) A avaliação propriamente dita do sistema
- c) A realização de testes de cumprimento de normas internas.

### **2.6.1 Realce do sistema**

Efetua-se durante a etapa de planejamento do exame.

Seu objetivo é obter informação se supõe que o sistema funcione e pode-se alcançá-lo mediante discussão com as pessoas responsáveis pelo controle interno. Essas discussões, apenas com o pessoal de alto nível hierárquico da organização, em geral produzem evidência menos confiável que aquelas feitas com pessoas encarregadas dos procedimentos.

Depois de obter evidências mediante discussões diretas com os envolvidos, a qualidade dessa evidência pode ser melhorada se uma segunda pessoa, igualmente bem informada, corroborar o que a primeira disser.

As confirmações são em geral, melhores quando provêm de um nível de supervisão, geralmente do superior imediato do funcionário encarregado do procedimento de controle.

Uma significativa evidência persuasiva pode ser obtida mediante a própria documentação de controle interno da área, por exemplo, manuais, descrições de tarefas e fluxograma. Essa documentação oferece evidência de como as pessoas envolvidas encaram os procedimentos de controle.

Pode-se também obter evidência de controle visitando os locais de trabalho e observando o que fazem os empregados para controlar as operações. A qualidade

desse tipo de evidência melhora se não somente se observa, mas também se comenta com os empregados, suas tarefas.

Em uma primeira auditoria, por possuir-se pouco conhecimento do sistema, sua análise se fará mais profundamente. Já nos exames posteriores, a menos que tenha havido modificações importantes no sistema, normalmente limitar-se-á a confirmar o conhecimento obtido em exames anteriores.

Referir-se-á agora à situação mais comum, ou seja, à análise do sistema em uma auditoria recorrente. Nesse caso, o ponto de partida é o conhecimento obtido durante exame anterior. O primeiro passo é discutir com os funcionários a situação atual do sistema, as mudanças nele introduzidas, as melhorias e/ou problemas surgidos no decorrer do ano.

Há alguns aspectos a considerar, quando se entrevista o pessoal da área auditada:

- a) Deve-se entrevistar a pessoa indicada, pois qualquer outra, não suficientemente informada, pode fornecer dados errados ou incompletos;
- b) Não convém fazer a entrevista de forma rotineira, evitando perguntas diretas sobre determinado aspecto. Um “interrogatório” conduzido de forma inteligente pode trazer à luz informações que não seriam fornecidas, caso a entrevista fosse feita rotineiramente.

O passo seguinte na análise do sistema de controle interno é confirmar o conhecimento, executar procedimentos de reconstituição ou recapitulação dos controles de fluxo de documentação.

Exemplo: Suponha-se que se queira confirmar o conhecimento do sistema de controle interno no setor de contratos de financiamento. O que se faz é selecionar duas ou três transações, que se acompanha por meio do sistema. Começar-se-á com o pedido feito pelo cliente, passando-se à emissão da solicitação do gerente da agência, à atualização dos registros cadastrais, à aprovação do crédito e o lançamento na conta do cliente, até o fechamento do ciclo. Em cada etapa falar-se-á com os funcionários que se ocupam do processamento de transação, pedindo-lhes que informem como e o que fizeram, ou seja, como lidam com os documentos, executam os controles, atualizam os registros etc.

O número de transações selecionadas deve ser suficiente para que se tenha um atendimento perfeito de como elas são processadas e controladas. Normalmente, convém selecionar transações que estejam sendo processadas no momento ou que o tenham sido recentemente. É importante não confundir este procedimento com um teste de cumprimento de normas internas.

O terceiro passo que, na realidade, se cumpre simultaneamente com os dois já visto, é documentar a análise do controle interno nos papéis de trabalho. (CREPALDI, 2013)

### **2.6.2 Avaliação**

Tendo documentado o sistema de controle interno, deve-se proceder a sua avaliação crítica para determinar sua eficácia e os pontos passíveis de melhoria. Muitas vezes, nessa etapa, conclui-se que o sistema não é eficaz; sendo assim, não se executarão os testes de cumprimento, pois ainda que o resultado seja satisfatório, não se atingirão os objetivos.

Durante a fase de avaliação, um aspecto de grande importância é a identificação dos controles-chaves do sistema.

O controle-chave é aquele que:

- a) Assegura que um sistema administrativo produza informação fidedigna; e
- b) Serve de base para satisfação dos objetivos de auditoria.

Enquanto a administração está interessada em todos os aspectos do sistema de controle interno, o auditor volta-se para os controles relevantes à consecução de seus objetivos, (controles-chaves). Os controles-chaves de um sistema variam em função dos objetivos de auditoria, assim como os objetivos de auditoria variam de acordo com as necessidades da administração.

Não se devem confundir objetivos de controle interno com objetivos de auditoria. Os objetivos de controle de administração são, em geral, mais amplos que os de auditoria. A administração certamente terá muitos objetivos de controle relacionados com a maneira correta de dirigir os negócios, os quais, não obstante, podem em alguns casos não ter a importância para o objetivo do trabalho de auditoria que está sendo realizado. (CREPALDI, 2013)

### 2.6.3 Testes de cumprimento de normas internas

De acordo com Crepaldi (2013, p.489), a terceira etapa do processo de revisão e avaliação do sistema de controle interno é a realização dos testes de cumprimento. Não basta forma-se uma opinião sobre a eficácia do sistema, baseando-se em representações verbais ou escritas, feitas por funcionários. Cumpre constatar que o sistema funciona realmente como foi descrito, pois, a bem da verdade, pode haver diferenças substanciais entre o que foi relatado e o que foi fielmente aplicado. Um teste de cumprimento realiza-se em diversas etapas:

- a) Determinar os objetivos do teste. Em termos gerais, procura-se confirmar que os controles previamente identificados como “controles-chaves” funcionaram durante todo o período submetido a exame;
- b) Definir o universo. O universo é o conjunto de transações homogêneas submetidas ao sistema de controle e registro que se testa. Por exemplo, se estiver realizando um teste de desembolso poder-se-ia definir o universo como “todos os desembolsos feitos, exceto salários”.

### 2.7 QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Segundo Crepaldi (2013, p.489), estes questionários têm como finalidade auxiliar a avaliação eficiência ou adequação dos controles internos (operacionais e contábeis) do cliente, ou seja:

- a) Se os controles contábeis internos asseguram o correto registro das transações financeiras;
- b) Se os controles internos administrativos proporcionam eficiência operacional e observância da política da empresa e da legislação em vigor;
- c) Se as verificações internas protegem adequadamente os ativos do cliente contra fraudes e outras irregularidades.

Como decorrência da avaliação da eficiência dos controles internos, o auditor deverá:

- a) Selecionar os procedimentos de auditoria e determinar a extensão de sua aplicação (reduzir ou ampliar o tempo a ser aplicado nos futuros testes de auditoria, em função da maior ou menor eficiência dos controles internos);
- b) Propor ao cliente sugestões úteis para a melhoria dos controles.

Os questionários são divididos em seções, em função da natureza de cada atividade ou operação. Além das questões, a maior parte das seções contém uma lista dos controles internos que deverão ser confrontados com as respostas dadas às questões durante os trabalhos de avaliação dos controles.

Em relação às atividades e operações abordadas em cada seção, deverão ser registrados os sistemas adotados pelo cliente usando a técnica de fluxogramas. O fluxograma não substitui o questionário simplificado para avaliar os controles internos e, portanto, é obrigatório. O fluxograma deve ser feito sempre que houver alterações significativas, enquanto que, no caso de pequenas modificações, elas deverão ser anotadas à margem.

### **2.7.1 Forma de aplicação**

As questões devem ser formuladas de modo que uma resposta afirmativa implique numa condição satisfatória. Uma resposta negativa indica um ponto fraco com relação àquele item em particular.

Em cada seção do Questionário de Avaliação do Controle Interno deverá existir sempre um espaço para o auditor indicar procedimentos de controles alternativos usados pelos clientes, mas não abrangidos pelo questionário. O efeito de respostas negativas pode eventualmente ser compensado pelo procedimento de controles alternativos. (CREPALDI, 2013)

### **2.7.2 Levantamento e descrição da rotina**

Os auditores devem levantar e descrever rotinas objetivando:

- a) Identificar pontos críticos que facilitem a definição da extensão dos exames finais;

b) Fornecer dados para simplificar os trabalhos de auditoria e/ou possíveis consultorias futuras.

Os levantamentos devem ser feitos de forma simples, clara, lógica, concisa e padronizada, garantindo que os objetivos descritos possam ser atingidos. (CREPALDI, 2013)

### **2.7.3 O que fazer?**

O escopo, a extensão e a profundidade dos levantamentos devem ser claramente definidos pelo supervisor do trabalho. Assim sendo, tanto o encarregado como o executor do levantamento devem estar conscientes de:

- a) O que fazer?
- b) Por quê?
- c) Qual a extensão do levantamento?
- d) Qual a profundidade do levantamento?
- e) Qual (is) técnica(s) deve(m) ser utilizada(s) para a descrição da rotina?
- f) Qual o tempo para o levantamento?

O auditor, antes de iniciar seus trabalhos, precisa saber o que está procurando, e porque. É fundamental que ele tenha uma ideia concreta de como deve ser a rotina ideal. Como pode um auditor analisar a rotina real sem compará-la com a rotina ideal?

O auditor não pode sair a campo sem clara noção da rotina ideal. Assim sendo, cabe ao supervisor/encarregado dar todas as instruções necessárias antes do início dos trabalhos. Cabe ao auditor a obrigação de fazer todas as perguntas necessárias para formar uma visão bem clara da rotina ideal.

Sem um parâmetro claramente definido, fica difícil detectar as possíveis falhas, pois o auditor dirige seu trabalho à procura de pontos críticos, sem saber o que são pontos críticos e onde encontra-los.

Evidentemente, um bom entendimento quanto a o que fazer depende de:

- a) Uma instrução objetiva por parte do supervisor/encarregado;
- b) Interesse e vontade de compreender, por parte do auditor. (CREPALDI, 2013)

#### **2.7.4 Como fazer?**

O ato de entrevistar é essencialmente um processo formal em que um indivíduo (o entrevistador) visa obter informações ou dados de outra pessoa integrante da estrutura (o entrevistado). O entrevistador faz perguntas, para colher as informações que necessita por meio de respostas. Ao receber uma resposta, o entrevistador deve interpretá-la de várias maneiras, ou seja:

- a) A pergunta foi entendida pelo entrevistado?
- b) O entrevistado está respondendo aquilo que lhe foi perguntado?
- c) O que significa a resposta?

A seguir, relatamos alguns pontos básicos para orientar o auditor na forma de conduzir a conversa, seja:

- a) Verificar se a empresa tem um departamento de Organização e Métodos e, em caso afirmativo, procurar obter a descrição da rotina que se pretende levantar, transformando o trabalho de levantamento em uma simples atualização e conferência de rotina;

Antes do início da entrevista, definir com o entrevistado:

- a) qual é o objeto da entrevista;
- b) o que o auditor deseja saber;
- c) qual o tempo que ambos dispõem
- d) quaisquer outras informações pertinentes.

De forma a se evitar antecipadamente interpretações duvidosas que normalmente dificultam e prolongam o tempo de conversa, o auditor deverá atentar aos seguintes aspectos:

- a) Entrevistar a pessoa certa;



- b) Não intimidar o entrevistado;
- c) Conduzir a entrevista não permitindo que o entrevistado direcione para fatos irrelevantes;
- d) Levantar exclusivamente aquilo que lhe foi pedido;
- e) Sempre apurar fatos e não opiniões;
- f) Testar a veracidade das informações obtidas;
- g) Esclarecer dúvidas sempre que necessário. (CREPALDI, 2013)

### **2.7.5 Descrição da rotina**

De acordo com Crepaldi (2013, p. 492), a rotina pode ser descrita por meio de uma narrativa, ou então pela elaboração de um fluxograma.

#### **Narrativa**

A narrativa inclui uma descrição da rotina passo a passo de maneira lógica, clara e concisa, evidenciando o fluxo de documentos de um ou mais departamentos desde sua origem até sua disposição final.

Embora esse tipo de descrição não permita uma visualização global da rotina, é muito usado, pois sua compreensão é bastante simples.

#### **Exemplo:**

- a) Arquivar a 3ª via da Nota Fiscal até o pagamento da última parcela.
- b) Após a quitação total, remeter a 3ª via da nota fiscal à contabilidade.
- c) Contabilidade confere e arquiva os documentos recebidos.

#### **Fluxogramas**

O fluxograma constitui uma técnica analítica, que utiliza símbolos para descrever uma rotina passo a passo em um ou mais departamentos, evidenciando o movimento de documentos desde sua origem até sua disposição final.

O fluxograma apresenta inúmeras vantagens em relação à narrativa, tais como:

- a) fácil visualização de todo o sistema;
- b) facilidade de atualização
- c) facilidade de ser integrado a outro fluxograma.

Contudo, como o fluxograma exige conhecimento de símbolos e descreve passos de uma forma abreviada, pode proporcionar dificuldades de interpretação especialmente se esta for feita em datas futuras; objetivando minimizar este efeito devido a isto, é melhor para os serviços de auditoria a combinação de uma descrição narrativa e um fluxograma.

## 2.8 MODELO TEÓRICO

Quadro 1- Modelo teórico

Conceito	Definição	Autor
Auditoria Interna	Constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.	CREPALDI, Silvio Aparecido. (2013,p. 65)
	A auditoria interna é a função independente de avaliação, criada dentro da empresa para examinar e avaliar suas atividades, como um serviço a essa mesma organização.	ATTIE, William. (1992,p.28)
	Atividade independente de avaliação de uma organização, mediante a revisão de sua contabilidade, finanças e outras operações que servem de base à administração da empresa. Também se pode dizer que é um controle gerencial que funciona medindo a eficácia de outros controles.	GUZMÁN, Nieva apud. et al(1991, p.37)
Controles Contábeis	Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para salvaguardar o patrimônio e a propriedade dos itens que o compõem.	CREPALDI, Silvio Aparecido. (2013,p. 472)
Controles Administrativos	Compreendem o 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 a seus registros financeiros.	CREPALDI, Silvio Aparecido. (2013,p. 473)

Conceito	Definição	Autor
Controle Interno	O comitê de pronunciamentos de Auditoria do Instituto americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA, Estados Unidos, afirma: O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotadas pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.	ATTIE, William. (2011,p.188)
	O Institut Français des Experts Comptables assim define: Controle Interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela Contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção.	CREPALDI, Silvio Aparecido. (2013 p. 464)
Normas do controle interno	O conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.	ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. (2009 p.63)
Fraude	O termo fraude aplica-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis.	CREPALDI, Silvio Aparecido. (2013 p. 286)
Erro	O termo erro refere-se a ato não intencional resultante de omissão, desatuação ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações que resulte em incorreções deles.	CREPALDI, Silvio Aparecido. (2013 p. 286)

Fonte: elaboração própria

### **3 METODOLOGIA**

A Metodologia é a aplicação de procedimentos e técnicas que devem ser observados para construção do conhecimento, com o propósito de comprovar sua validade e utilidade nos diversos âmbitos da sociedade. PRODANOV (2013, p.14)

#### **3.1 TIPOS DE PESQUISAS**

Neste tópico, apresentaremos as pesquisas quanto aos objetivos, quanto à abordagem e quanto aos procedimentos.

##### **3.1.1 Quanto aos objetivos**

Quanto aos objetivos, as pesquisas são classificadas em descritiva, exploratória e explicativa.

###### **3.1.1.1 Pesquisa descritiva**

Segundo Köche (2012, p.124)

a pesquisa descritiva estuda as relações entre duas ou mais variáveis de um dado fenômeno sem manipulá-las. A pesquisa experimental cria e produz uma situação em condições específicas, geralmente com aleatoriedade da amostra e com elevado poder de manipulação das variáveis independentes e controle das estranhas, para analisar a relação entre variáveis; a descritiva constata e avalia essas relações à medida que essas variáveis se manifestam espontaneamente em fatos, situações e nas condições que já existem. Na pesquisa descritiva não há a manipulação a priori das variáveis. É feita a constatação de sua manifestação a posteriori.

A decisão de se utilizar a pesquisa experimental ou não experimental na investigação de um problema vai depender de diversos fatores: natureza do problema e de suas variáveis, fontes de informação, recursos humanos, instrumentais e financeiros disponíveis, capacidade do investigador, consequências éticas e outros.

### 3.1.1.2 Pesquisa exploratória

Segundo Lakatos (2016.p.170):

Exploratórios são investigações de pesquisa empírica cujo objetivo é a formulação de questões ou de um problema, com tripla finalidade: desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa, ou modificar e clarificar conceitos.

Empregam-se geralmente procedimentos sistemáticos ou para a obtenção de observações empíricas ou para as análises de dados (ou ambas, simultaneamente). Obtêm-se frequentemente descrições tanto quantitativas quanto qualitativas do objeto de estudo, e o investigador deve conceituar as inter-relações entre as propriedades do fenômeno, fato ou ambiente observado.

Uma variedade de procedimentos de coleta de dados pode ser utilizada, como entrevista, observação participante, análise de conteúdo etc., para o estudo relativamente intensivo de um pequeno número de unidades, mas geralmente sem o emprego de técnicas probabilísticas de amostragem. Muitas vezes ocorre a manipulação de uma variável independente com a finalidade de descobrir seus efeitos potenciais.

### 3.1.1.3 Pesquisa explicativa

Segundo NASCIMENTO (2017, p.75):

essas têm uso mais restrito. Empregam o método experimental de pesquisa e são dotadas de complexidade, servindo para identificar atributos ou fatores que determinam a ocorrência de fenômenos. São encontradas, geralmente, em pesquisas tipificadas como experimental ou ex-post facto quanto ao procedimento.

## 3.1.2 Quanto à abordagem

Quanto ao método de abordagens metodológicas, a pesquisa pode ser dividida em dois métodos, ou à conjugação de ambos:

- a) método quantitativo ou abordagem quantitativa
- b) método qualitativo ou abordagem qualitativa

### 3.1.2.1 Pesquisa Quantitativa

Para NASCIMENTO (2017, p.74), é mais utilizado em pesquisas das ciências naturais.

É uma abordagem ou método que emprega medidas padronizadas e sistemáticas as quais reúnem respostas pré-determinadas, facilitando a comparação e a análise de medidas estatísticas de dados.

É facilmente apresentada em pouco tempo de aplicação, recomendável nos seguintes casos:

- a) categorias de análise não pré-determinadas;
- b) estudo das questões com profundidade
- c) avaliação de informações sobre menor número de fenômenos em estudo;
- d) descrição detalhada sobre os fenômenos observados.

### 3.1.2.2 Pesquisa Qualitativa

Segundo NASCIMENTO (2017, p.74) É mais apropriado a pesquisas da área das ciências sociais.

É baseado na interpretação dos fenômenos observados e no significado que carregam, ou no significado atribuído pelo pesquisador, dada a realidade em que os fenômenos estão inseridos.

Considera a realidade e a particularidade de cada sujeito objeto da pesquisa.

O processo é descritivo, indutivo e de observação que considera a singularidade do sujeito e a subjetividade do fenômeno, sem levar em conta princípios já estabelecidos. Permite generalizações de forma moderada, tendo em vista que parte de casos particulares.

### 3.1.3 Quanto aos procedimentos

Quanto aos procedimentos técnicos, ou seja, a maneira pela qual obtemos os dados necessários para a elaboração da pesquisa, torna-se necessário traçar um modelo conceitual e operativo dessa, denominado de design, que pode ser traduzido como delineamento, uma vez que expressa as ideias de modelo, sinopse e plano. PRODANOV (2013, p.54)

### 3.1.3.1 Estudo de caso

Segundo Fachin (2002, p.42):

É caracterizado por ser um estudo intensivo. É levada em consideração, principalmente, a compreensão, como um todo, do assunto investigado. Todos os aspectos do caso são investigados. Quando o estudo é intensivo podem até aparecer relações que de outra forma não seriam descobertas.

O direcionamento deste método é dado na obtenção de uma descrição e compreensão completas das relações dos fatores em cada caso, sem contar o número de casos envolvidos. Conforme o objetivo da investigação, o número de casos pode ser reduzido a um elemento caso ou abranger inúmeros elementos como grupos, subgrupos, empresas, comunidades, instituições e outros. Às vezes, uma análise detalhada desses casos selecionados pode contribuir na obtenção de ideias sobre possíveis relações.

Para melhor entendimento, convém mencionar que a literatura metodológica diz que quando são investigados um ou mais casos, cada caso isolado é geralmente denominado de caso e o procedimento da apreciação sem levar em consideração o número de casos, é denominado de método do caso.

Além de ser importante para detectar novas relações, alguns estudos podem ser auxiliados pela formulação de hipóteses e com o apoio da estatística e, ainda como auxiliares, podem ser usados o formulário ou a entrevista e, em casos excepcionais, o questionário como instrumento de pesquisa.

Sua principal função é a explicação sistemática das coisas (fatos) que ocorrem no contexto social e geralmente se relacionam com uma multiplicidade de variáveis. Quando assim ocorre, os dados devem ser representados sob a forma de tabelas, quadros, gráficos estatísticos e por meio de uma análise descritiva que os caracterizam.

Neste método de estudo de caso, não se pode prescindir da analogia e do procedimento analítico.



As principais características auxiliares desse método para o levantamento de dados são:

- a) Características que são comuns a todos os casos no grupo como um todo;
- b) Características que não são comuns a todos os casos, porém não são comuns em certos subgrupos; e
- c) Características que são únicas de determinado caso.

Daí pode-se chegar a uma correlação entre semelhanças e diferenças.

### 3.1.3.2 Bibliográfica

Para Köche (2012,p.122), a pesquisa bibliográfica é a que se desenvolve tentando explicar um problema, utilizando o conhecimento disponível a partir das teorias publicadas em livros ou obras congêneres.

Na pesquisa bibliográfica o investigador irá levantar o conhecimento disponível na área, identificando as teorias produzidas, analisando-as e avaliando sua contribuição para auxiliar a compreender ou explicar o problema objeto da investigação. O objetivo da pesquisa bibliográfica, portanto, é o de conhecer e analisar as principais contribuições teóricas existentes sobre um determinado tema ou problema, tornando-se um instrumento indispensável para qualquer tipo de pesquisa.

Pode-se utilizar a pesquisa bibliográfica com diferentes fins:

- a) Para ampliar o grau de conhecimentos em uma determinada área, capacitando o investigador a compreender ou delimitar melhor um problema de pesquisa;
- b) Para dominar o conhecimento disponível e utilizá-lo como base ou fundamentação na construção de um modelo teórico explicativo de um problema, isto é, como instrumento auxiliar para a construção e fundamentação das hipóteses;
- c) Para descrever ou sistematizar o estado da arte, daquele momento, pertinente a um determinado tema ou problema.

### 3.1.3.3 Pesquisa documental

Para Fachin (2002, p.152), assim conceitua-se a pesquisa documental:

a pesquisa documental é toda informação de forma oral, escrita ou visualizada. A pesquisa documental consiste na coleta, classificação, seleção difusa e na utilização de toda espécie de informações, compreendendo também as técnicas e métodos que facilitam a sua busca e a sua identificação.

Para a pesquisa documental, considera-se documento qualquer informação sob a forma de textos, imagens, sons, sinais em papel/madeira/pedra, gravações, pintura, incrustações e outros. Ainda são considerados os documentos oficiais, como editoriais, leis, atas, relatórios, ofícios, ordem régia etc., e os documentos jurídicos oriundos de cartório, registros gerais de falência, inventários, testamentos, escrituras de compra e venda, hipoteca, atestados de nascimentos, casamentos, óbitos, entre outros.

### 3.1.3.4 Levantamento

Para Nascimento (2017, p.76):

Levantamento é a pesquisa realizada para conhecimento e descrição de comportamentos e de características de indivíduos por meio de perguntas diretamente aos participantes. É caracterizada pelo questionamento direto às pessoas, cujo comportamento ou opinião se deseja conhecer.

Geralmente, não se entrevistam todos os participantes, apenas uma amostra significativa. O que determina o tamanho da amostra é o tratamento estatístico que será aplicado.

Em relação aos procedimentos, foi utilizada a pesquisa documental, pois foi a melhor forma de efetuar a análise da aplicação das normas no controle interno.

## 3.2 OBJETIVOS

Neste tópico, apresentaremos o objetivo geral e os objetivos específicos.

### 3.2.1 Objetivo geral

Analisar a importância da auditoria interna na utilização das normas do controle interno.

### **3.2.2 Objetivos específicos**

Verificar se as normas estão sendo seguidas;

Avaliar a necessidade de novas normas ou de notificação das já existentes.

### **3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA**

Os instrumentos de coleta são o questionário, a entrevista e a observação.

#### **3.3.1 Questionário**

De acordo com Fachin (2002, p.146), no questionário, a informação coletada pelo estudioso limita-se tão somente às respostas escritas e preenchidas pelo próprio pesquisado.

É um instrumento de pesquisa muito popular, utilizado para diversos fins.

Segundo o dicionário de Sociologia, de Theodorson & Theodorson, questionário é “um modelo ou documento em que há uma série de questões cujas respostas devem ser preenchidas pessoalmente pelos informantes”.

Por sua vez, questionário pode ser conceituado como uma série de perguntas organizadas com o fim de levantar dados para uma pesquisa, com respostas fornecidas pelos informantes, sem assistência direta ou orientação do investigador.

O questionário consiste num elenco de questões que são apreciadas e submetidas a certo número de pessoas com o intuito de obter respostas para a coleta de informações. E, para que a coleta de informações seja significativa, é importante verificar os meios de como, quando e onde obter as informações.

Ao se elaborar um questionário, devemos levar em consideração o fim e o propósito dele. Embora, às vezes, persista o desejo de inserir perguntas que pareçam interessantes, elas devem ser omitidas se nada representarem para aquilo que se quer pesquisar.

A elaboração do questionário é uma das partes mais delicadas e somente produzirá resultado satisfatório se o pesquisador atender a duas condições indispensáveis: dominar o assunto e possuir conhecimentos necessários de metodologia da pesquisa.

Como já foi dito, deve-se reduzir ao mínimo o número de questões, a serem limitadas aos reconhecimentos essenciais. É comum receber questionários abarrotados de questões supérfluas, que aumentam o custo econômico da pesquisa, dificultam a coleta, ampliam a importunação ao pesquisado e, finalmente, não são apuradas. É difícil estabelecer regras ideais para a elaboração do questionário. Seguem, contudo, alguns lembretes:

- a) Incluir apenas questões comprovadamente essenciais, que devem ser ordenadas de forma a conduzir as respostas das mais simples às mais complexas;
- b) Evitar sistematicamente questões que não servem para a identificação do pesquisado, nem para o esclarecimento de qualquer pormenor fundamental, nem à apuração;
- c) Não incluir perguntas cujas respostas possam propiciar inevitáveis inexatidões, principalmente pela comprovada falta de elementos que possibilitem ao pesquisado responder com segurança. As questões devem ser elaboradas de tal modo que não despertem dúvidas, antagonismos, ressentimentos; elas devem ser bem estruturadas;
- d) Não incluir questões cujas respostas possam ser obtidas por outra pessoa que não seja o pesquisado;
- e) As questões devem ser neutras, isto é, não sugerir respostas;
- f) Não incluir questões que obriguem o pesquisado a responder por suposições, indícios ou palpites; devem-se evitar considerações ou avaliações subjetivas, como no caso do emprego de alguns termos, como bom, perfeito, ruim, inteligente etc.;
- g) Usar palavras e expressões familiares são pesquisado, evitando o emprego de expressões compreensíveis somente por determinado grupo cultural;
- h) Formular questões de modo que elas produzam, efetivamente, a informação desejada. O vocabulário empregado nas questões tem grande influência sobre o conteúdo das respostas. Em geral, os pesquisados não são capazes de compreender frases complicadas ou palavras pouco correntes;
- i) Incluir questões de controle a fim de possibilitar a comprovação e a veracidade das informações. Antes de sua aplicação, o questionário deve ser submetido a provas quanto a sua fidelidade e validade; e

j) Ao elaborar as questões, considerar o nível intelectual da população a ser pesquisada, fazendo com que o questionário se torne compreensível; utilizar, se possível, expressões do meio ou da vida profissional dos pesquisados.

### **3.3.2 Entrevista**

De acordo com CERVO (2007,p. 51), a entrevista não é uma simples conversa. É uma conversa orientada para um objetivo definido: recolher, por meio do interrogatório do informante, dados para a pesquisa.

A entrevista tornou-se, nos últimos anos, um instrumento do qual se servem constantemente os pesquisadores em ciências sociais e psicológicas. Eles recorrem à entrevista sempre que têm necessidade de obter dados que não podem ser encontrados em registros e fontes documentais e que podem ser fornecidos por certas pessoas. Esses dados serão utilizados tanto para estudo de fatos como de casos ou de opiniões. Devem-se adotar os seguintes critérios para o preparo e a realização da entrevista:

- a) planejar a entrevista, delineando cuidadosamente o objetivo a ser alcançado;
- b) obter, sempre que possível, algum conhecimento prévio acerca do entrevistado;
- c) marcar com antecedência o local e o horário da entrevista; qualquer transtorno poderá comprometer os resultados da pesquisa;
- d) criar condições, isto é, uma situação discreta para a entrevista, pois será mais fácil obter informações espontâneas e confidenciais de uma pessoa isolada do que de uma pessoa acompanhada ou em grupo;
- e) escolher o entrevistado de acordo com a sua familiaridade ou autoridade em relação ao assunto escolhido;
- f) fazer uma lista das questões, destacando as mais importantes;
- g) assegurar um número suficiente de entrevistados, o que dependerá da viabilidade da informação a ser obtida.

O entrevistado deve ser sempre previamente informado do motivo da entrevista e de sua escolha. O entrevistador deve obter e manter confiança do entrevistado, evitando ser inoportuno, não interrompendo outras atividades de seu interesse nem o entrevistando quando estiver irritado, fatigado ou impaciente. Convém dispor-se a

ouvir mais do que falar. O que interessa é o que o informante tem a dizer. Deve-se dar o tempo necessário para que o entrevistado discorra satisfatoriamente sobre o assunto.

O entrevistador deve controlar a entrevista, reconduzindo, se necessário, o entrevistado ao objeto da entrevista. Deve-se evitar perguntas diretas que precipitariam as informações, deixando-as incompletas. É conveniente apresentar primeiramente as perguntas que tenham menores probabilidades de provocar recusa ou produzir qualquer forma de negativismo, uma após outra, a fim de não confundir o entrevistado. Sempre que possível, conferir as respostas, mantendo-se alerta a eventuais contradições.

Finalmente, o entrevistador não deve confiar demasiadamente em sua memória. Deve anotar, cuidadosamente, os dados, registrando-os sumariamente durante a entrevista e completando suas anotações logo em seguida ou o mais breve possível. Deve registrar também aqueles dados fornecidos após a entrevista, quando considerados de importância.

### **3.3.3 Observação**

Para Marconi e Lakatos(2016), a observação é uma técnica de coleta de dados para conseguir informações e utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Não consiste apenas em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar.

É um elemento básico de investigação científica, utilizado na pesquisa de campo e se constitui na técnica fundamental da antropologia.

A observação ajuda o pesquisador a identificar e a obter provas a respeito de objetivos sobre os quais os indivíduos não têm consciência, mas que orientam seu comportamento. Desempenha papel importante nos processos observacionais, no contexto da descoberta e, obriga o investigador a um contato mais direto com a realidade. É o ponto de partida da investigação social.

Na investigação científica são empregadas várias modalidades de observação, que variam de acordo com as circunstâncias. Ander-Egg (1978:96) apresenta quatro tipos:

#### a) Observação assistemática

A técnica da observação não estruturada ou assistemática, também denominada espontânea, informal, ordinária, simples, livre, ocasional e acidental, consiste em recolher e registrar os fatos da realidade sem que o pesquisador utilize meios técnicos especiais ou precise fazer perguntas diretas. É mais empregada em estudos exploratórios e não tem planejamento e controle previamente elaborados.

O que caracteriza a observação assistemática “é o fato de o conhecimento ser obtido através de uma experiência casual, sem que se tenha determinado de antemão quais os aspectos relevantes a serem observados e que meios utilizar para observá-los”(Rudio, 1979:35)

#### b) Observação sistemática

A observação sistemática também recebe várias designações: estruturada, planejada, controlada. Utiliza instrumentos para coleta dos dados ou fenômenos observados.

Realiza-se em condições controladas, para responder a propósitos preestabelecidos. Todavia, as normas não devem ser padronizadas nem rígidas demais, pois tanto as situações quanto os objetos e objetivos da investigação podem ser muito diferentes. Deve ser planejada com cuidado e sistematizada.

Na observação sistemática, o observador sabe o que procura e o que carece de importância em determinada situação; deve ser objetivo, reconhecer possíveis erros e eliminar sua influência sobre o que vê ou recolhe.

Vários instrumentos podem ser utilizados na observação sistemática: quadros, anotações, escalas, dispositivos mecânicos etc.

#### c) Observação não participante

Na observação não participante, o pesquisador toma contato com a comunidade, grupo ou realidade estudada, mas sem integrar-se a ela: permanece de fora.

Presencia o fato, mas não participa dele; não se deixa envolver pelas situações ; faz mais o papel de espectador. Isso, porém, não quer dizer que a observação não seja

consciente, dirigida, ordenada para um fim determinado. O procedimento tem caráter sistemático.

Alguns autores dão a designação de observação passiva, sendo o pesquisador apenas um elemento a mais.

#### d) Observação participante

Consiste na participação real do pesquisador na comunidade ou grupo. Ele se incorpora ao grupo, confunde-se com ele. Fica tão próximo quanto um membro do grupo que está estudando e participa das atividades normais deste.

#### e) Observação individual

Como o próprio nome indica, é técnica de observação realizada por um pesquisador. Nesse caso, a personalidade dele se projeta sobre o observado, fazendo algumas inferências ou distorções, pela limitada possibilidade de controles. Por outro lado, pode intensificar a objetividade de suas informações, indicando, ao anotar os dados, quais são os eventos reais e quais são as interpretações. É uma tarefa difícil, mas não impossível. Em alguns aspectos, a observação só pode ser feita individualmente.

#### f) Observação em equipe

A observação em equipe é mais aconselhável do que a individual, pois o grupo pode observar a ocorrência por vários ângulos.

Quando uma equipe está vigilante, registrando o problema na mesma área, surge a oportunidade de confrontar seus dados posteriormente, para verificar as predisposições.

A observação em equipe, segundo Ander-Egg (1978:100), pode realizar-se de diferentes formas:

- a) todos observam o mesmo, com o qual se procura corrigir as distorções que podem advir de cada investigador em particular;
- b) cada um observa um aspecto diferente;



c) a equipe recorre à observação, mas alguns membros empregam outros procedimentos;

d) constitui-se uma rede de observadores, distribuídos em uma cidade, região ou país; trata-se da técnica denominada de observação maciça ou observação em massa.

e) observação na vida real

Normalmente, as observações são feitas no ambiente real, registrando-se os dados à medida que forem ocorrendo, espontaneamente, sem a devida preparação.

A melhor ocasião para o registro é o local onde o evento ocorre. Isto reduz as tendências seletivas e a deturpação na reevocação.

f) observação em laboratório

A observação em laboratório é aquela que tenta descobrir a ação e a conduta, que teve lugar em condições cuidadosamente dispostas e controladas. Entretanto, muitos aspectos importantes da vida humana não podem ser observados sob condições idealizadas no laboratório.

A observação em laboratório tem, até certo ponto, um caráter artificial, mas é importante estabelecer condições o mais próximo do natural, que não sofram influências indevidas, pela presença do observador ou por seus aparelhos de medição e registro.

O uso de instrumentos adequados possibilita a realização de observações mais refinadas do que aquelas proporcionadas apenas pelos sentidos.

### 3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA

A pesquisa foi realizada através da técnica da observação de documentos de duas empresas disponibilizadas através da internet, onde pude verificar os papéis de trabalho do auditor interno, onde constam algumas falhas do sistema de controle interno e a opinião para a melhoria das mesmas.

### 3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE

De acordo com Prodanov (2013):

É a fase da pesquisa analítica e descritiva, prevê a interpretação e a análise dos dados tabulados, os quais foram organizados na etapa anterior. A análise deve ser feita a fim de atender aos objetivos da pesquisa e para comparar e confrontar dados e provas com o objetivo de confirmar ou rejeitar as hipóteses ou os pressupostos da pesquisa.

A análise e a interpretação desenvolvem-se a partir das evidências observadas, de acordo com a metodologia, com relações feitas através do referencial teórico e complementadas com o posicionamento do pesquisador.

Após a etapa de coleta de dados, o pesquisador dispõe de todas as informações necessárias à conclusão de seu trabalho. Isso significa que, nessa etapa, as hipóteses já terão sido verificadas e a resposta ao Problema de Pesquisa foi obtida. Essa é a etapa da análise dos dados da pesquisa, que antecede à fase final, a de apresentação das conclusões.

Entretanto, antes da conclusão, propriamente dita, é necessário agrupar os dados, sintetizando-os, para que sejam ordenados de forma lógica e possam dar as respostas desejadas de forma clara e objetiva. Para cada técnica de coleta de dados utilizada, deve corresponder um tratamento adequado à sua natureza. Diante das possibilidades analíticas dos dados da pesquisa, entendemos que é importante destacar que muitos estudos de campo possibilitam a análise estatística de dados, sobretudo, quando se valem de questionários ou formulários para coleta de dados. No entanto, diferentemente dos levantamentos, os estudos de campo tendem a utilizar variadas técnicas de coleta de dados. Daí por que, nesse tipo de pesquisa, os procedimentos de análise costumam ser predominantemente qualitativos.

A análise qualitativa é menos formal do que a quantitativa, pois, nesta última, seus passos podem ser definidos de maneira relativamente simples. A análise qualitativa depende de muitos fatores, como a natureza dos dados coletados, a extensão da amostra, os instrumentos de pesquisa e os pressupostos teóricos que nortearam a investigação. Podemos, entretanto, definir esse processo como uma sequência de atividades, que envolve a redução dos dados, a sua categorização, sua interpretação e a redação do relatório.(PRODANOV, 2013)

### 3.6 MODELO DE ANÁLISE

Quadro 2

Objetivos	Dimensão Teórica	Variáveis	Itens
Verificar se as normas estão sendo seguidas	Auditoria Interna	Controle eficiente Acesso aos ativos Segregação de funções	Q1 Q2 Q3
Avaliar a necessidade de novas normas ou notificar as já existentes	Controle Interno	Política Revisão Controles de acesso	Q4 Q5 Q6

Fonte: Elaboração própria

## 4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Este tópico apresentará a pesquisa documental tendo como o instrumento de coleta, roteiro de observação não estruturada, com o principal objetivo de verificar se as empresas estão adotando as normas do controle interno e a notificação para as que estão defasadas.

### 4.1 VERIFICAÇÃO DAS NORMAS DAS ENTIDADES

A auditoria interna tem um papel importante de verificar se as normas da entidade estão sendo seguidas. Segue abaixo alguns relatórios dos auditores internos:

#### Sistema de controle interno eficiente

OBSERVAÇÃO	POSSÍVEL IMPACTO	RECOMENDAÇÃO
Realizado trabalho de auditoria de avaliação do Programa Integridade e constatou-se que o programa foi bem desenvolvido mesmo na fase de construção.	_____	_____

Fonte: elaboração própria

O investimento da empresa em controle interno eficiente trará benefícios satisfatórios, pois o foco principal da empresa é a proteção dos ativos e um bom sistema irá reduzir o risco de falha em uma organização.

O quadro acima mostra o desempenho do controle interno adotado pela empresa pesquisada, mesmo na fase de construção a entidade se preocupou em fazer um investimento, visando a prevenção de problemas futuros.

Segundo Crepaldi (2013), embora um plano de organização apropriado varie com o tipo de empresa, geralmente um plano satisfatório deve ser simples e flexível, devendo prestar-se ao estabelecimento de linhas claras de autoridade e responsabilidade. Um elemento importante em qualquer plano de organização é a independência estrutural das funções de operação, custódia, contabilidade e auditoria interna.

## Acesso aos ativos

OBSERVAÇÃO	POSSÍVEL IMPACTO	RECOMENDAÇÃO
Identificado que colaboradores desligados permaneciam com o acesso aos ativos da empresa.	Colaboradores desligados com acesso aos ativos tem grande risco de cometerem fraude e erro.	Recomendado uma análise periódica do acesso aos sistemas, bem como dos gestores e dos usuários evitando o acesso indevidos de pessoas não autorizadas.

Fonte: elaboração própria

O principal foco de monitoração das empresas são os ativos. Um bom controle interno irá prevenir o acesso de pessoas indevidas.

No quadro acima, foi identificado que colaboradores mesmo desligados estavam frequentando os ativos da empresa.

A entidade tem por precaução, limitar o acesso de pessoas não autorizadas aos ativos da empresa, pois com essa facilidade, os riscos de ocorrerem fraudes são muitos grandes.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), controles físicos preocupam-se com a limitação dos dois tipos de acesso a ativos e registros importantes: (1) acesso físico direto e (2) acesso indireto por meio de preparação ou processamento de documentos como pedidos de fornecimento e vouchers, que autorizam a utilização ou disposição de ativos. Assim, referem-se principalmente a equipamentos e medidas de segurança para a salvaguarda de ativos, documentos, registros e programas ou arquivos de computador: cofre à prova de fogo e almoxarifados fechados (nas próprias instalações), cofres em bancos e armazéns públicos certificados (fora das instalações), limitação de acesso às áreas de armazenagem somente a pessoas autorizadas etc. Tais controles reduzem o risco de roubo e, portanto, são relevantes para a avaliação do risco de controle referente a afirmações de existência ou ocorrência.

Para Crepaldi (2013), cabe destacar que o acesso aos ativos pode se dar de forma direta (fisicamente) ou de forma indireta, por meio da preparação de documentos que autorizam sua movimentação.

## Segregação de funções

OBSERVAÇÃO	POSSÍVEL IMPACTO	RECOMENDAÇÃO
Identificado colaboradores com funções incompatíveis de cadastro de fornecedores e emissão de faturas, sem análise de acesso aos sistemas, pondo em risco acessos indevidos.	Com a ausência da política de segregação de funções, o risco de fraude aumentará devido a burla dos dados sistêmicos.	Recomendado uma análise periódica do acesso aos sistemas, bem como dos gestores e dos usuários, identificando eventuais conflitos de segregação de funções.

Fonte: elaboração própria

O objetivo da segregação de funções é colocar cada colaborador em seu devido lugar de trabalho, evitando o acesso aos locais que não fazem parte de sua função.

O quadro acima mostra a deficiência do sistema, identificando colaboradores com funções incompatíveis de cadastro de fornecedores e emissão de faturas, pondo em risco os acessos indevidos como exemplo a burla dos dados sistêmicos.

O auditor interno propõe como recomendação, uma análise de acesso aos sistemas e a segregação de funções.

De acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002), a segregação de funções envolve fazer com que indivíduos não realizem funções incompatíveis. Do ponto de vista de controle, funções são consideradas incompatíveis quando é possível que um indivíduo cometa um erro ou fraude e esteja em posição que lhe permita esconder o erro ou a fraude no curso normal de suas atribuições.

Os registros contábeis compreendem o razão geral, os registros inicial, intermediário e final. O acesso a esses registros representa às pessoas que os preparam ou manuseiam informações que servem de base para sua elaboração, em circunstâncias que lhes permitem modificar os dados desses registros. Por exemplo, caso o funcionário tenha acesso aos ativos e registros contábeis, poderia desviar fisicamente o ativo e baixá-lo contabilmente para despesa, o que ocultaria permanentemente essa transação. (ALMEIDA, 2017)

## 4.2 AVALIAÇÃO DA NECESSIDADE DE NOVAS NORMAS OU NOTIFICAÇÃO DAS JÁ EXISTENTES

Através da opinião dos auditores, verificou-se a importância da implantação de novas normas devido as deficiências controles internos existentes.

### Política de controle interno

OBSERVAÇÃO	POSSÍVEL IMPACTO	RECOMENDAÇÃO
Funcionários do setor de contabilidade fazem lançamento manual no sistema, sem qualquer norma ou autorização do administrador, com o sistema aberto, facilitando a realização de fraudes.	Distorção nos saldos contábeis por lançamentos manuais incorretos, dará maior vulnerabilidades à fraudes	Recomendado que a companhia aplique uma política para lançamentos manuais com acessos diferenciados ao setor de contabilidade, bloqueio do sistema para que somente o gestor possa autorizar o lançamento e formalizar por escrito o motivo do lançamento.

Fonte: elaboração própria

O quadro acima mostra a preocupação do auditor em implantar uma política de controle interno para lançamentos manuais sem qualquer norma ou autorização. Devido a esse problema, o sistema ficará vulnerável para alguns colaboradores mal intencionados realizarem fraudes.

A política de controle interno tem um papel importante de implementar normas em uma entidade, visando regras que devem ser obedecidas, evitando desfalques na empresa.

Segundo Franco e Marra (2009), o sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade; porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.

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

## Revisão do controle interno

OBSERVAÇÃO	POSSÍVEL IMPACTO	RECOMENDAÇÃO
Identificadas falhas no procedimento de acompanhamento dos gastos do ativo imobilizado	A falta de acompanhamento dos gastos do ativo imobilizado irá causar prejuízos para a empresa, pois os funcionários mal intencionados se aproveitarão da vulnerabilidade para causar seus delitos.	Recomendado a revisão dos gastos do ativo imobilizado.

Fonte: elaboração própria

A falta de acompanhamento dos gastos do ativo imobilizado irá causar prejuízos para a empresa, pois os funcionários mal intencionados se aproveitarão da vulnerabilidade para causar seus delitos.

Neste caso, a revisão do controle interno é necessária, pois consta a defasagem do sistema, e caso a entidade não se preocupar em efetuar uma revisão, futuramente, passará por problemas.

Conforme Crepaldi (2013), o auditor, portanto deverá analisar as respectivas contas, fazendo suas verificações sobre os débitos lançados no exercício, recorrendo, posteriormente, ao exame da documentação de suporte aos lançamentos. Facilitará o trabalho elaborar um quadro demonstrativo em que se evidencie a movimentação das contas no exercício.

A verificação dos débitos e da respectiva documentação objetiva assegurar que os lançamentos correspondam realmente a acréscimo do imobilizado, apropriados corretamente.

Nessa verificação, o auditor atentará para a possibilidade da existência de lançamentos indevidos, carregando no ativo imobilizado o que deveria ser lançado a despesas ou vice versa.



## Controles de acesso

OBSERVAÇÃO	POSSÍVEL IMPACTO	RECOMENDAÇÃO
Identificados usuários cadastrados como administradores de rede para os quais não há monitoramento das atividades realizadas na rede corporativa.	A ausência de monitoria aumentará o risco de fraudes referente a algum dado da empresa	Efetuar a implementação de monitoramento das atividades desempenhadas pelos administradores de rede

Fonte: elaboração própria

O quadro acima mostra que os usuários cadastrados como administradores de rede tem livre acesso sem algum monitoramento à rede corporativa, e isso mostra que, com essa vulnerabilidade o risco de ocorrer fraude é muito grande.

A recomendação da monitoria pelo auditor é um fator decisivo, pois ela identificará possíveis fraudadores que estão se beneficiando com algum dado da empresa.

Isso mostra o quão é importante avaliar a necessidade de novas normas para a política de segurança das empresas, evitando irregularidades e problemas futuros.

Percebe-se que esse assunto é pouco explorado na literatura.

### 4.3 A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA NA UTILIZAÇÃO DAS NORMAS DO CONTROLE INTERNO

Foi realizada a pesquisa nos documentos dos auditores internos de duas entidades, mostrando a preocupação de sugerir a correção para prevenir a fraude e correção dos erros.

O objetivo da pesquisa foi de analisar como a auditoria interna atua verificando se as normas atendiam as empresas pesquisadas. Através da análise de documentos nas empresas, ficou constatado que quanto mais a empresa fizer investimento em controle interno eficiente, pouco ficará vulnerável a irregularidades.

Nesta pesquisa foram identificados os principais pontos citados neste trabalho com averiguação das normas referente à utilização do controle interno, opinião dos auditores referente as deficiências e sugestões para melhorias.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho foi verificar a importância da auditoria interna na verificação da utilização das normas do controle interno nas entidades. Este trabalho teve um papel fundamental para averiguar como as empresas estavam aplicando as normas, identificando as irregularidades e contribuindo com as melhorias.

Foram realizadas pesquisas documentais em duas empresas onde foram detectadas as utilizações dos papéis de trabalho pelo auditor interno, e constataram-se a preocupação dos responsáveis pela governança em realizar reparações que foram notificadas através do relatório.

A falta de acompanhamento e a falta de revisão causarão futuramente, danos as empresas que não se preocuparem em efetuar um investimento no controle interno. Foi constatado nas empresas pesquisadas a ausência de segregação de funções, deixando a empresa vulnerável a colaboradores não autorizados em áreas restritas, acesso aos ativos por funcionários desligados abrindo portas para a ocorrência de fraudes, falta de política de lançamentos manuais e orientação para a revisão do controle interno.

Constatou-se a importância da utilização das normas do controle interno, pois a principal área de maior atenção das empresas são os ativos, devido a maior incidência de fraudes e os responsáveis pela governança sentem a necessidade de impor normas para que a empresa não sofra penalidades.

Isto mostra como a auditoria interna tem um papel fundamental em verificar as normas do controle interno, com avaliação, qualidade e aderência às normas da empresa no que se refere aos procedimentos operacionais exercidos pela entidade.

Como contribuições essa pesquisa foi necessária, pois se a empresa não se preocupar o quanto antes em manter a qualidade e a revisão do controle interno, posteriormente passará por grandes problemas.

Isso mostra o quão é importante verificar se as normas estão sendo seguidas evitando irregularidades devido ao descuido em não implantar ou não rever o controle interno.

### 5.1 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Foi feita a análise da observação não participante de algumas empresas na internet, no qual foram verificadas as informações para a pesquisa. Nem todas as empresas disponibilizaram documentações por terem acessos restritos devido à segurança da informação.

### 5.2 SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Conforme as rotinas do sistema de controle interno foram averiguadas, será de uma grande importância aprofundar nas causas das suas deficiências que facilitaram as suas irregularidades e falhas.

## REFERÊNCIAS

- ATTIE, William. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 6.ed. São Paulo. ATLAS, 2011
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**. Um Curso Moderno e Completo. 6.ed. São Paulo: ATLAS, 2009
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos, ARRUDA, Daniel Gomes, BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria Contábil: Enfoque teórico, normativo e prático**. 1.ed. SARAIVA, 2008
- BOYNTON, William C;JOHNSON, Raymond N;KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: ATLAS, 2002
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica**. 6.ed. São Paulo: Pearson, 2010.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil Teoria e Prática**. 9.ed: São Paulo: ATLAS, 2013
- FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**.3.ed. São Paulo: SARAIVA, 2002
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4.ed. São Paulo: ATLAS, 2009
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: ATLAS, 1999
- GUZMÁN, Genaro Soriano. **La auditoria interna en el proceso administrativo**. República Dominicana: CENAPEC, 1991.
- KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de Metodologia Científica: Teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. 31. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2012
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: ATLAS, 2016
- NASCIMENTO, Francisco Paulo do; SOUSA, Flávio Luís Leite. **Metodologia da Pesquisa Científica**. 2.ed. Fortaleza: Edições INESP, 2017
- Disponível em:<<http://www2.anhemi.br/html/ead01/metodologia-pesquisa-cientifica-sequencial/lu03/lo2/index.htm>>.Acesso em: 13/06/2017
- Disponível em: <https://portaldeauditoria.com.br/procedimentos-de-auditoria-auditoria-interna/>. Acesso em 12/10/2018

Disponível em: <https://conceitos.com/entrevista/>. Acesso em 13/06/2017