

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CONFIABILIDADE DO CONTROLE INTERNO: UMA PERCEPÇÃO DOS
AUDITORES INDEPENDENTES**

BRENO FRANCK SALGUEIRO

**JUIZ DE FORA
2018**

BRENO FRANCK SALGUEIRO

**CONFIABILIDADE DO CONTROLE INTERNO: UMA PERCEPÇÃO DOS
AUDITORES INDEPENDENTES**

Monografia apresentado pelo acadêmico Breno Franck Salgueiro ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Ma. Heloisa Baía da Costa

JUIZ DE FORA
FACC/UFJF
2018

AGRADECIMENTOS

A Deus e Nossa Senhora Aparecida (Padroeira do Brasil), pela graça concedida.

Aos meus pais, familiares, amigos que me apoiaram e contribuíram para alcançar este objetivo.

Faço menção a minha orientadora Heloisa Baia da Costa, por toda assistência no presente estudo. Não poderia deixar de indicar os professores da banca, Rodrigo Ferraz de Almeida e Júlio César Mendes pela disponibilidade em avaliar a atividade.

Por fim, todos os auditores que responderam a pesquisa tornando o trabalho acadêmico possível.

Dedico meu trabalho com todo carinho a minha mãe, Rosileia Peters Salgueiro, que contribuiu de modo todo especial para a realização deste trabalho.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS



Termo de Declaração de Autenticidade de Autoria

Declaro, sob as penas da lei e para os devidos fins, junto à Universidade Federal de Juiz de Fora, que meu trabalho de conclusão de curso é original, de minha única e exclusiva autoria e não se trata de cópia integral ou parcial de textos e trabalhos de autoria de outrem, seja em formato de papel, eletrônico, digital, audiovisual ou qualquer outro meio. Declaro ainda ter total conhecimento e compreensão do que é considerado plágio, não apenas a cópia integral do trabalho, mas também parte dele, inclusive de artigos e/ou parágrafos, sem citação do autor ou de sua fonte. Declaro por fim, ter total conhecimento e compreensão das punições decorrentes da prática de plágio, através das sanções civis previstas na lei do direito autoral¹ e criminais previstas no Código Penal², além das cominações administrativas e acadêmicas que poderão resultar em reprovação no Estágio Supervisionado.

Juiz de Fora, 25 de junho de 2018.

BRENO FRANCK SALGUEIRO

¹ LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

² Art. 184. Violar direitos de autor e os que lhe são conexos: Pena – detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano, ou multa.

Faculdade de Administração e Ciências Contábeis

Bacharelado em Ciências Contábeis

ATA DE APROVAÇÃO DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Aos 25 dias do mês de junho de 2018, nas dependências da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da UFJF, reuniu-se a banca examinadora formada pelos professores abaixo assinado, para examinar e avaliar o Trabalho de Conclusão de Curso de BRENO FRANCK SALGUEIRO, aluno regularmente matriculado no curso de Ciências Contábeis sob o número 201278003, modalidade presencial, desta universidade, intitulado CONFIABILIDADE DO CONTROLE INTERNO: UMA PERCEPÇÃO DOS AUDITORIES INDEPENDENTES. Após a apresentação e conseqüente deliberação, a banca examinadora se reuniu em sessão fechada, considerando o discente _____. Tal conceito deverá ser lançado em seu histórico escolar quando da entrega da versão final e definitiva impressa e em meio digital.

Juiz de Fora, 25 de junho de 2018

Prof. Orientadora Ma. Heloisa Baia da Costa

Prof. Me. Rodrigo Ferraz de Almeida

Prof. Me. Júlio César Mendes



1. Identificação da material bibliográfico: () Tese () Dissertação
(X) TCC graduação () TCC Especialização

2. Identificação da Tese ou Dissertação

Autor: Breno Franck Salgueiro

Matrícula: 201278003 CPF: 075.426.776-83 Telefone fixo 32 99905 1839

Telefone celular: 32 99943 8332 E-mail: brenofranck2014@hotmail.com

Nome do orientador: Heloisa Baia da Costa

Título do trabalho: Confiabilidade do controle interno: Uma percepção dos auditores independentes

Membros da Banca: Heloisa Baia da Costa; Rodrigo Ferraz de Almeida e Júlio César Mendes.

Graduação

Curso: Ciência Contábeis. Data da defesa: 25/06/2018

Área do Conhecimento: Contabilidade / Auditoria

Palavras-chave: Controle Interno. Auditoria. Confiabilidade.

3. Agência(s) de fomento (se houver):

4. Licença de uso

Na qualidade de titular dos direitos de autor do conteúdo supracitado, autorizo o Centro de Difusão do Conhecimento da Universidade Federal de Juiz de Fora a disponibilizar a obra no Repositório Institucional gratuitamente, de acordo com a licença pública *Creative Commons* Licença 4.0 Internacional por mim declarada sob as seguintes condições.

Permite uso comercial de sua obra? () Sim (X) não

Permitir alterações em sua obra? () sim () sim, desde que outros compartilhem pela mesma licença (X) não

A obra continua protegida por Direitos Autorais e/ou por outras leis aplicáveis. Qualquer uso da obra que não o autorizado sob esta licença ou pela legislação autoral é proibido.

5. Informação de acesso ao documento:

Liberação para publicação: (X) Total () Parcial

A restrição (parcial ou total) poderá ser mantida por até um ano a partir da data de autorização da publicação. A extensão deste prazo suscita justificativa junto à PROPP ou PROGRAD. Em caso de publicação parcial, o embargo será de 12 meses. Especifique o (s) arquivo(s) capítulo(s) restritos:

Declaração de distribuição não-exclusiva

O referido autor:

a) Declara que o documento entregue é seu trabalho original e que detém o direito de conceder os direitos contidos nesta licença. Declara também que a entrega do documento não infringe, tanto quanto lhe é possível saber, os direitos de qualquer pessoa ou entidade.

b) Se o documento entregue contém material do qual não detém os direitos de autor, declara que obteve autorização do detentor dos direitos de autor para conceder à Universidade Federal de Juiz de Fora os direitos requeridos por esta licença e que esse material, cujos direitos são de terceiros, está claramente identificado e reconhecido no texto ou conteúdos do documento entregue.

c) Se o documento entregue é baseado em trabalho financiado ou apoiado por outra instituição que não a UFJF, declara que cumpriu quaisquer obrigações exigidas pelo contrato ou acordo.

Assinatura do autor:

Data: 25/06/2018

LISTA DE QUADRO

Quadro 1	Aspectos que favorecerem o crescimento da contabilidade norte americana.	16
Quadro 2	Principais pontos respondidos pelos auditores.	44

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1	Origem e história da contabilidade	14
2.1.1	Principais Escolas de Pensamento Contábil	16
2.2	Campo de Aplicação da Contabilidade	18
2.2.1	Auditoria	18
2.2.2	Auditoria interna	19
2.2.3	Auditoria externa ou independente	20
2.3	Controle Interno	21
2.3.1	Definição e conceito do controle interno	21
2.3.2	Componentes do controle interno	23
2.3.3	Ambiente de controle	24
2.3.4	Avaliação de risco	25
2.3.5	Atividades de controle	26
2.3.6	Informação e comunicação	27
2.3.7	Monitoramento	27
2.4	Técnicas de Observância aplicadas pela auditoria no controle interno	28
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	32
3.1	Questionário aplicado	32
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS	35
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
	REFERÊNCIAS	48

RESUMO

A auditoria é uma técnica contábil aplicada para garantir a veracidade das informações derivadas dos registros contábeis. O controle interno é uma ferramenta que busca resguardar o patrimônio da entidade e também pode ser utilizado pelo auditor para contribuir com a formação da sua opinião no relatório de auditoria. O presente estudo buscou verificar a percepção dos auditores em relação ao controle interno das empresas auditadas. Assim analisando a confiabilidade do controle interno e construindo uma discussão sobre as origens e desenvolvimento da auditoria nos cenários empresarial e acionário. Em segundo plano uma explanação sobre os pilares e diretrizes do controle interno dentro da entidade, além de uma abordagem sobre técnicas de avaliação dos auditores em consonância com as normas definidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e demais órgãos competentes. E por fim, verificou-se a interpretação dos auditores nos elementos para avaliação da confiabilidade do controle interno por meio de um questionário dirigido aos auditores independentes na cidade de Juiz de Fora – MG.

Palavras-chave: Controle Interno. Auditoria. Confiabilidade.

1 INTRODUÇÃO

A auditoria das demonstrações contábeis surgiu da necessidade de se garantir a veracidade das informações derivadas dos registros contábeis, e estudar a origem e a evolução da auditoria é estudar a origem e a evolução da própria contabilidade (RIBEIRO, COELHO; 2018).

Para atender o objetivo desse estudo apresenta-se a história e a evolução da contabilidade desde dos períodos primitivos com o surgimento do *Homo Sapiens* e a fantástica biblioteca de Alexandria que possuía diversos exemplares entre eles registros contábeis sobre pagamentos de tributos pelos os egípcios.

Em continuação na abordagem histórica, ressaltamos o processo de transformação da Europa marcado pela queda dos impérios, início da idade média e o renascimento. Além do intenso comércio entre o continente velho e o oriente médio, acompanhado das diversas mudanças nas transações comerciais sofridas no período. Com todas estas transformações o Frei Luca Pacioli publica o primeiro livro com os pensamentos contábeis, onde existe ensinamentos seguidos até os dias de hoje, como exemplo o método das partidas dobradas.

Posteriormente ao surgimento da ciência contábil, escolas começaram a desenvolver pensamentos e aplicações sobre o assunto. Inicialmente as escolas italianas e alemãs se destacaram dentro da Europa, posteriormente pelo início das navegações e descobrimento de novas rotas comerciais com o oriente médio, as cidades italianas saíram do mapa do comércio europeu e além das mudanças comerciais, um segundo fator que contribuiu para a decadência das escolas europeias, foi o excesso de pesquisas e falta de aplicabilidade dos trabalhos desenvolvidos pelos pensadores da época. Com o enfraquecimento das escolas europeias, a escola norte americana se destaca no cenário mundial com uma contabilidade prática, um excelente mercado de capitais, economia em plena expansão recheada de corporações e uma renomada auditoria herdada dos seus colonizadores ingleses.

Após exibir os pontos históricos, passamos para os campos de aplicação da contabilidade, dentro deles se encontra a auditoria, destacando o seu surgimento com a busca de capital de terceiros por parte das empresas e a necessidade dos investidores em ter confiabilidade nos resultados apresentados pela entidade, assim nascendo a auditoria e o auditor. Posteriormente destaca-se dois tipos de auditoria, interna e externa a primeira tem como preceitos em avaliar processos internos da empresa e essa que busca assegurar a veracidade das informações, sobre um olhar externo e sem nenhum vínculo com a entidade auditada.

Auditando uma empresa os auditores independentes principalmente, avaliam a confiabilidade do controle interno da entidade, sendo considerado confiável e utilizado como base para definição e extensão de testes e a continuidade dos trabalhos de auditoria (RIBEIRO, COELHO; 2018). Para que se possa assegurar e avaliar a confiabilidade do controle interno, os auditores devem seguir componentes estruturais definidos pelo comitê chamado de COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), considerado como direcionador no tema, sendo assim se destaca cinco componentes para um bom funcionamento do controle interno, que são: Ambiente de controle, avaliação de risco, atividade de controle, informação e comunicação e por fim monitoramento.

Dentro de todo o processo de análise de auditoria é importante as técnicas, testes e procedimentos utilizadas pelos auditores, para uma correta avaliação do controle interno sendo passo inicial para o desenvolver dos trabalhos. Com isso dentro do processo de avaliação são apontados pontos chaves como levantamento de dados, avaliação dos procedimentos e eficácia do controle interno. Verificando pela perspectiva normativa das técnicas, são indicadas questões como: Indagação junto a pessoas diretamente ligadas a rotina da empresa, a aplicação de controle específicos e observância dos relatórios apresentados pela entidade. Por fim, são destacados dois pontos fundamentais para uma correta avaliação do controle que são considerados até mesmo como técnicas, primeiramente a experiência profissional e segundo o pensamento de nunca confiar plenamente no controle interno.

Com o objetivo de avaliar as perspectivas dos auditores sobre o controle interno abordamos todos os pontos envolvidos no processo de avaliação e importância dele para a auditoria, assim foi elaborado um questionário, para descobrirmos as principais perspectivas dos auditores dentro de análise da confiabilidade do controle interno, seguindo o intuito citado o levantamento explorou pontos estruturais, de tal forma: técnicas de avaliação por partes dos auditores, métodos interpretativos e questões normativas.

Dessa forma foi avaliado e comparada as respostas dos auditores, com o foco em observa as principais diferenças e semelhanças, dentro da perspectiva traçada. Além da confrontação dos dados, com questões teóricas e normativas abordadas no decorrer do presente trabalho, buscando analisar a consonância das respostas dos auditores. Por fim, chegando nas considerações finais com um resumo sobre os pontos chaves do trabalho, apresentação geral dos resultados e a conclusão sobre o tema proposto.

Este trabalho de conclusão do curso é composto desta Introdução, do referencial teórico, da metodologia de pesquisa, das análise e discussão dos dados, das considerações finais e referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O objetivo do presente tópico é demonstrar os principais pontos históricos que envolver a contabilidade, seu surgimento e desenvolvimento, a primeira publicação contábil e demais assuntos correlacionados.

2.1 Origem e história da contabilidade

O primeiro a apresentar o pensamento contábil ao mundo, foi Frei franciscano Luca Pacioli, em sua obra “*Summa de arithmetica, geometrica, proportioni et porportiolitá*”, ele introduziu pensamentos e conceitos que prevalecem até os dias atuais, sendo base para contabilidade, como exemplo, o método das partidas dobradas. Antes desta obra vamos apresentar alguns desdobramentos que mostram como a contabilidade nasceu e como foi se aperfeiçoando ao longo dos anos.

Alguns historiadores apontam que os primeiros sinais da existência da contabilidade são aproximadamente de 2.000 a.C. Para Iudícibus (2010, p. 15) traz que a contabilidade seja, talvez, tão antiga como o *Homo Sapiens*.

O homem primitivo inventariar diversos instrumentos de caça e pesca, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, é forma rudimentar de contabilidade. É possível localizar os primeiros exemplos completos de contabilização, seguramente no terceiro milênio antes de cristo, na civilização da Suméria e da Babilônia, no Egito e na China. Apesar das formas de rudimentares de contagem de bens te nascido bem antes disto, por volta do quarto milênio antes de Cristo, a contabilidade teve uma evolução lenta até o aparecimento da moeda. Pois em períodos anteriores existia apenas a troca de mercadorias.

Historiadores ressaltam a importância da cidade de Alexandria para a história da contabilidade, cidade que foi construída na antiguidade em 332 a.C, onde existe uma das bibliotecas mais extraordinárias do mundo. Neste período diversos registros contábeis foram encontrados, como exemplo, os agricultores egípcios nas margens do Rio Nilo pagando tributos com cereais e linhaça pelo uso de água de irrigação (HENDRIKSEN, VAN; 2012).

Abordando outra parte da história, não menos importante para contabilidade do que ás demais, o período da idade média e o renascimento, época marcada pela queda do império romano, cruzadas e as grandes navegações posteriormente. Com o início das cruzadas, houve um grande aumento do fluxo de pessoas e mercadorias, entre a Europa e oriente médio e o caminho para esta movimentação foi as cidades italianas Gênova, Pizza, Florença e Veneza.

Cidades que se tornam grandes centros de negócios e tendo um ambiente perfeito para o desenvolvimento do pensamento contábil (COELHO, LINS; 2010).

Assim com o grande fluxo de negócios e de pessoas nas cidades que ligavam o oriente médio a Europa, o Frei Luca Pacioli observando todas estas mudanças no mundo comercial da época e o surgimento da necessidade de informações e registros de transações, publicou sua obra introduzindo os primeiros métodos contábeis. Em seu trabalho Coppe (2017, p 9.) mostra detalhes da obra de Luca Pacioli.

Nesse cenário é que, no final do século XV, Frei Luca Pacioli publicou o livro: 'Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita' em 10 de novembro de 1494, essa obra, especificamente em seu capítulo 'Tractatus de Computis et Scripturis' deu origem à base de escrituração contábil como a conhecemos até hoje: por meio da introdução do método das partidas dobradas. Portanto, os italianos são considerados os "pais da contabilidade moderna". Apesar de indícios de que as partidas dobradas surgiram por volta de 1200, foi de Luca Pacioli a primeira exposição completa do método contábil por partidas dobradas a partir do inventário. Na época, os números negativos eram considerados absurdos e fictícios, daí a engenharia de controle considerando a subtração por oposição (COPPE, 2017, p. 9).

Ao passar dos anos mais precisamente no final do século XV, as cidades italianas começaram a decair tanto politicamente como comercialmente. Tendo como o principal motivo o descobrimento de novas rotas comerciais fazendo que os centros comerciais começam a mudar para Espanha e Portugal. (HENDRIKSEN, VAN; 2012).

Com o final do período das grandes navegações, nasce a revolução industrial, começando na segunda metade do século XVIII, representando a substituição de processos manuais de fabricação por máquinas de produção (COELHO, LINS; 2010).

Diante deste cenário industrial Hendriksen e Van (2012, p. 47) explicam diversos efeitos sobre a contabilidade e as novas necessidade exigidas pelos usuários da informação contábil.

Os efeitos sobre a contabilidade foram tanto diretos como indiretos. Por exemplo, o advento do sistema fabril e da produção em massa resultou na transformação de ativos fixos em custos significativos do processo de produção e distribuição, tornando o conceito de depreciação mais importante. À medida que aumentava a necessidade de informação gerencial sobre os custos de produção e os custos a serem atribuídos à avaliação de estoques, o mesmo acontecia com a necessidade de sistemas de contabilidade de custos. A exigências de grandes volumes de capital, demandado a separação entre investidor e administrador, significou que um dos principais objetivos da contabilidade passou a ser a elaboração de relatórios a proprietários ausentes. As informações financeiras, que tinham sido gerados principalmente para fins de gestão, passaram a ser demandadas cada vez mais por acionistas, investidores, credores e pelo governo. Portanto, o lucro como retorno para investidores precisava ser distinguindo de um retorno de capital aos proprietários. As grandes exigências de capital também conduziram à criação da sociedade por ações e, com tempo, a auditorias obrigatórias.

Com a revolução da indústria observamos diversas transformações na contabilidade, sendo demandadas por parte dos usuários. Com aumento da necessidade de informações

contábeis e com avanço ciência nasce o especialista em contabilidade. O caminho foi aberto em Edinburgo, em 1773 cujo registros do município apontava sete contadores registrados. No século XIX, havia menos de 50 contadores públicos registrados nas listas das principais cidades de Inglaterra e Escócia. Com aprovação da lei das companhias em 1844, que passou a exigir balanços aprovados por auditores, o número de profissionais contábeis não parava de crescer (HENDRIKSEN, VAN; 2012).

2.1.1 Principais Escolas de Pensamento Contábil

Após abordagem dos principais pontos que contribuíram para a evolução da contabilidade que conhecemos hoje. Várias escolas de pensamento contábil aparecerem ao passar dos anos, primeiramente surgiu a escola europeia e posteriormente a escola norte americana. Sendo que a europeia houve uma preponderância das ideias das escolas italiana e alemã dentro do continente.

Assim com o desenvolvimento dos pensamentos contábeis de Luca Pacioli desenvolveram várias teorias sobre a ciência, segundo Coelho e Lins (2010, p.129).

A parti do momento em que houve a disseminação dos conhecimentos contábeis e das formas de controle das operações comerciais para o âmbito dos estudiosos e pesquisadores, principalmente pela disseminação em larga escala do livro de Luca Pacioli, começou, então, a ser criado um arcabouço teórico capaz de oferecer fundamentação à ciência contábil tal que se concebe hoje.

Logo após a disseminar os conceitos contábeis pela escola italiana em toda Europa, houve um processo que surge no século XIX, denominados por científico, também conhecido como “Romântico”; período que buscou a teoria com relação as necessidades e às reais complexidades da sociedade, ideologia que durou por volta de vinte anos do século XX (IUDÍCIBUS, 2010).

Logo após o período romântico a escola italiana começou perde espaço dentro da Europa, Iudícibus (2010, p.17), evidencia alguns fatos que contribuíram para decadência:

A escola italiana, vinculada a um excessivo culto de personalidade, não amparada, usualmente, por uma pesquisa indutiva de vulto baseada em concepções generalizantes de algumas mentes privilegiadas, produziu trabalhos repetitivos, excessivamente teóricos, apenas pelo gosto de ser teóricos, e não se nota muita aderência dos autores aso princípios de pesquisa, mas apenas uma livre difusão de ideias.

As escolas Italianos e alemães tinha preponderância dentro da Europa e ambas tinham como principal aspecto buscar apresentar a contabilidade como algo belo, considerado

sinônimo de beleza. Fato que não era mais compatível com a realidade vivida pelo continente velho e nem pelo mundo. Além deste pensamento romântico sobre a ciência, são apontadas algumas outras particularidades para queda da escola Europeia.

(1) Falta de pesquisa indutiva; (2) Em preocupar demasiadamente com demonstrar a contabilidade como ciência, sendo que o mais importante é conhecer a bem as necessidades informativas dos vários usuários da informação contábil e assim construir um modelo adequado de informações contábeis; (3) Excessiva ênfase na teoria das contas, exagerado uso de partidas dobradas inviabilizando a flexibilização, necessária, principalmente da contabilidade gerencial; (4) Falta de aplicação das teorias expostas; (5) Queda do nível das principais faculdades com superpovoamento de alunos, com professores mal remunerados, dando expansão a mais imaginação do que à pesquisa séria de campo (IUDÍCIBUS, 2010, p. 18).

Durante e depois da decadência da escola Europeia, a escola norte americana começou sua invasão teórica e prática contábil. Tendo um campo fértil grandes corporações, um formidável mercado de capitais e um extraordinário desenvolvimento econômico que o país presenciava. Além disso são ressaltados a grande herança de seus colonizadores ingleses com uma excelência no campo da auditoria (IUDÍCIBUS, 2010).

Além do mercado e da herança dos colonizadores são indicados outros pontos por Iudícibus (2010, p. 19), que contribuíram para o crescimento e desenvolvimento da contabilidade norte americana.

1. O grande avanço e o refinamento das instituições econômicas e sociais;
2. O investidor médio deseja estar permanentemente bem informado, colocando pressões não percebidas no curtíssimo prazo, mas frutíferas nos médio e longo prazos, sobre os elaboradores de demonstrativos financeiros, no sentido de que sejam evidenciados de tendências;
3. O governo, as universidades e os institutos de contadores empregaram grandes quantias sobre princípios contábeis;
4. Instituições dos Contadores Públicos Americanos é um órgão atuante matéria de pesquisa contábil, ao contrário do que ocorre em outros países;
5. Criação da Financial Accounting Standards Board (Fasb), propiciado grandes avanços na pesquisa sobre procedimentos contábeis.

Fazendo um paralelo entre a escola europeia e norte americana, são levantadas as principais diferenças, por Coelho e Lins (2010, p.134).

Quadro 1 - Aspectos que favorecerem o crescimento da contabilidade norte americana.

Questões	Estados Unidos	Europa
Territoriais	País com dimensões continentais	Países reduzido tamanho
Sociais	País novo, recém descoberto, como muito por fazer e construir	Países antigos com estruturas econômicas já formadas
Políticas	Não enfrentou grandes destruições em seu território contexto político	Passou por duas grandes guerras (Foi destruída e reconstruído por duas vezes)

	favoreceu o crescimento da indústria	
Educacionais	Ênfase na resolução de problemas das empresas e necessidades informacionais dos investidores	Ênfase no culto de grandes pensadores e nas questões teóricas que evidenciam a contabilidade com ciência
Econômicas	Constituição de grandes empresa e mercado de valores estruturado grandes investimentos externos	Por conta das guerras, houve uma interrupção de seu crescimento

Fonte: Coelho, Lins; 2010, p 134.

A contabilidade americana tinha como objetivo apresentar a informação contábil os usuários, importância que não era atendida pela escola europeia que enfatizava a teoria da contabilidade e com pouco aplicabilidade, o que acabava se tornando uma discussão de ideais. Porém o que a escola europeia pecava por excesso, a escola americana pecava por falta, como a importância dos planos de contas, apresentação de tópicos dos livros não ordenados, pouco consideração na edição de normas contábeis e etc (IUDÍCIBUS, 2010).

2.2 Campo de Aplicação da Contabilidade

Dentro da seção indicaremos um importante campo de aplicação da contabilidade que é a auditoria, nesta construção indicaremos sua divisão em auditoria interna e externa, destacando as principais diferenças e semelhanças entre os dois tipos de auditoria.

2.2.1 Auditoria

Analisando o contexto evolutivo, autores afirmam que o sistema de auditar as demonstrações contábeis, nasceu da necessidade do capitalismo em ter uma informação com confiabilidade. No trabalho de Barreto e Graeff (2013, p. 23), são apresentadas particularidades para o surgimento da auditoria. “Inicialmente as empresas eram familiares e fechadas a recursos de terceiros, e com o passar dos tempos e com a crescente demanda por capital, estes recursos passaram a ser captados de fontes externas como bancos, credores e investidores.”

Já os investidores necessitavam conhecer a real situação financeira da empresa.

Analisando a perspectiva dos investidores, era necessário conhecer a posição patrimonial e financeira da empresa na qual iria investir, conhecer a dinâmica do negócio e posteriormente aplica os recursos. Essas informações eram essenciais para avaliar a segurança, a liquidez e a rentabilidade do seu investimento (BARRETO, GRAEFF, 2013, p.23).

A princípio as empresas passaram a publicar suas demonstrações contábeis, com intuito de fornecer informações aos seus usuários sobre sua situação econômica e financeira. Acentuando a magnitude que as demonstrações contábeis e os profissionais da área passaram a ter para os investidores.

Como consequência, as demonstrações contábeis passaram a ter importância muito grande para os futuros aplicadores de recursos, tanto na forma de instrumento de dívida quando na forma de capital. Como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica (ALMEIDA, 2017, p.2).

Posteriormente nasce a questão de como garantir a integridade da informação? E no momento seguinte nasce a necessidade técnicas e independência das informações financeiras, que possibilite avaliar com segurança, a real situação da empresa, assim nasce a auditoria (BARRETO, GRAEFF; 2013).

Com essa série de demandas por parte dos usuários da contabilidade e com o conceito de auditoria inserida na relação entre investidor e empresário. Podemos nos pergunta o que é auditoria?

Auditoria é uma técnica contábil que consiste em um processo sistemática de obtenção e avaliação de evidências sobre as informações contidas nas demonstrações contábeis para emissão de uma opinião de quão adequadas ou razoáveis estão essas demonstrações de acordo com as normas e princípios contábeis vigentes (BARRETO, GRAEFF, 2013, p. 24).

Na necessidade dos investidores em ter confiabilidade nas demonstrações contábeis apresentadas pelos empresários, a auditoria assume um papel de extrema importância nesta relação de confiabilidade entre as partes envolvidas, sendo alvo de constantemente transformações para manter a integridade e a qualidade da informação para o usuário.

2.2.2 Auditoria Interna

Em sua essência a auditoria interna tende a acompanhar e avaliar os procedimentos internos adotados pela empresa, procedimentos que tem como intuito proteger o patrimônio da empresa, promover a confiabilidade das informações e tempestividade de seus registros (BARRETO, GRAEFF; 2013).

Afirmando a essência da auditoria interna que é avaliar os procedimentos da empresa e assegurar seu patrimônio o conselho federal de contabilidade, expõe na NBC TI 01 que auditoria interna consistem em pontos de verificações dos processos.

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos (CFC, 2013).

O trabalho realizado pela auditoria interna tem suma importância para todos os usuários da informação, assim esmiuçando melhor a relevância do assunto, Barreto e Graeff (2013, p. 23), indica o objetivo da auditoria interna: “Auxiliar a administração de suas funções e responsabilidade, fornecendo-lhes análises, avaliações, apreciações e recomendações”.

Reiterando o que foi apresentado anteriormente e indicando novos pontos o conselho federal de contabilidade, indica na NBC TI 01 (CFC, 2013) que o enfoque da auditoria interna:

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

Tendo em vista os procedimentos internos das entidades, a auditoria interna consiste em assegurar que os processos internos de informação estão adequados as respectivas funções e riscos, além de salvaguarda todo o patrimônio da empresa.

2.2.3 Auditoria Externa ou Independente

A auditoria externa tem como foco analisar as demonstrações contábeis de determinada entidade, e tem como principal diferença da auditoria interna a não subordinação ou não vínculo do auditor com a empresa auditada, com o objetivo em trazer uma opinião independente. (BARRETO, GRAEFF; 2013).

É evidenciado por Barreto e Graeff (2013, p. 24) que os trabalhos de auditoria externa são mais constantes e abrange outras áreas não relacionadas com a contabilidade:

O auditor externo dedica seus esforços nas demonstrações contábeis por um curto período de tempo, faz -se necessário um trabalho de maior constância, de maior grau de profundidade, capaz de alcançar áreas não relacionados com a contabilidade – controle de qualidade, lucratividade, eficiência, operacional e de administração de pessoal e etc.

Pode se considerar que a auditoria independente é o usuário externo da informação contábil analisando sua integridade e confiabilidade, de uma forma como todo. O Conselho Federal de Contabilidade, determina o objetivo da auditoria por meio da NBC TA 200 (R1):

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro (CFC, 2016).

Ressaltando o trabalho da auditoria externa, Barreto e Graeff (2013), traz que o principal foco dos auditores independentes é usuário externo, como governo, acionista, bancos e investidores. Ao expor sua opinião sobre as demonstrações contábeis da entidade, o auditor aumenta o grau de confiança por parte dos usuários.

2.3 Controle Interno

Assim nos próximos parágrafos terá uma abordagem sobre envolvendo os aspectos do controle interno, primeiramente com seus conceitos e posteriormente com pontos essenciais para seu funcionamento dentro das entidades.

2.3.1 Definição e conceito do Controle Interno

Ao estabelecer um conceito para controle interno, podemos analisar por duas vertentes pela administrativa, onde tem como foco metas, processos e parametrização. E a vertente contábil que busca um controle interno para evitar fraudes, erros e maior confiabilidade da informação apresentada pela entidade (BARRETO, GRAEFF; 2013).

O controle interno da perspectiva administrativa tem como primordial garantir que os diferentes processos e atividades operacionais da entidade, siga de acordo com planejado e que sempre necessário possa ser feita correções (BARRETO, GRAEFF; 2013).

Expondo uma forma mais objetiva do controle interno Castro (2011, p. 291), traz que as organizações detêm um plano de métodos e controles para a eficiência de suas atividades.

Compreende o plano organização e todos os métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas, que normalmente, se relacionam apenas de forma indireta com os registros contábeis. Incluem – se controles como verificação física, controles de contratos, convênios e ações desenvolvidas.

Sobre o controle administrativo Barreto, Graeff, (2013, p. 28), indica o mesmo pensamento descrito anteriormente e apresenta a importância dos sistemas informatizados para prevenção de erros:

Assim, pode – se afirmar que o controle interno são ações tomadas pela administração para aumentar a probabilidade de que as metas e os objetivos serão atingidos. Dessa forma, um funcionário conferindo notas fiscais de mercadorias que entram e saem do almoxarifado, um sistema informatizado que previne erros nas contabilizações de dados, um sistema de controle de qualidade de produção que minimize desperdícios são exemplos de controle interno.

O controle administrativo, além de verificar o intuito de um maior controle das atividades e operações organizacionais, também apresenta a finalidade de garantir a eficácia empresarial, verificando se os recursos investidos pelo empresário estão sendo utilizados de forma vista e estão atingindo os resultados esperados. É para ser verificado este objetivo os procedimentos de controle interno devem abranger todas as atividades operacionais da empresa (NASCIMENTO, REGINATO; 2013).

Outro aspecto do controle interno, indicado nos parágrafos anteriores que é o alvo do respectivo trabalho, o controle interno contábil segundo Castro (2011, p. 291), deve compreender:

O plano organização e todos os procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis. Compreende controles que sustentam os números apresentados pelas demonstrações elaborados pela área contábil, com sistemas que dão suporte aos atos praticados.

Como citado anteriormente o controle contábil, como podemos assim dizer, afirma uma diretriz em apresentar com fidedignidade as informações das entidades, algo que não é indicado no controle administrativo que visa traçar metas e diretrizes para a organização. Fato descrito segundo as normas brasileiras de contabilidade NBC TA 315 (R1), controle interno contábil pode ser conceituado da seguinte forma:

Controle interno é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis pela governança, administração e outros empregados para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controles” refere-se a quaisquer aspectos de um ou mais dos componentes do controle interno (CFC, 2016).

Conforme informado pelo CFC (2016), a *American Institute of Certified Public Accountants* AICPA (Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados), o controle interno consiste em aspectos contábeis:

O plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, aplicados a uma empresa, a fim de proteger seus bens, conferir a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, promover a eficiência e estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecida (CFC, 2016)

Já o COSO, comitê que estimula diretrizes e padrões para controle das entidades, cita os principais pontos para que todos os objetivos abordados sejam alcançados, tanto nos aspectos administrativos como contábil.

Controle interno é um processo, a cargo dos diretores, gestores e outras pessoas, com o objetivo de fornecer uma razoável segurança a respeito do alcance dos objetivos em relação as seguintes categorias:

- Eficiência e eficácia das operações;
- Confiabilidade dos relatórios financeiros;
- Compliance (conformidade) às leis e regulamentos aplicáveis;
- Salvaguarda dos ativos organizacionais.

Assim pode se assegurar que os controles internos contábeis, abordam métodos e procedimentos que são utilizados para assegurar a fidedignidade da informação contábil, salvaguardar o patrimônio e propriedades da entidade. Assim contribuindo para aumento da confiabilidade das demonstrações contábeis e relatórios financeiros por parte dos usuários (BARRETO, GRAEFF; 2013).

2.3.2 Componentes do controle interno

Para que possa haver um controle eficiente e eficaz é necessário ter componentes inter-relacionados, para alcançar o êxito, segundo o COSO o controle deve ter as seguintes componentes:

1. Ambiente de Controle;
2. Avaliação de Risco;
3. Atividades de Controle;
4. Informação e Comunicação;
5. Monitoramento.

Assim contendo estes elementos dentro das entidades é possível ter um controle interno funcionando em sua totalidade e aferindo seus objetivos.

Juntos estes componentes formam uma estrutura e, assim, o sistema de controle interno por ser apresentado na forma de uma casa. A função é um ambiente de controle, e o monitoramento é seu telhado, cujo objetivo é assegurar que a análise de risco, as atividades de controle, informação e comunicação estejam funcionando e assim e mantenham conforme pretendido (MEUWISSEN, SCHELLEMAN, VAASSEN; 2013).

Portanto, pode-se afirmar que os elementos anteriormente destacados são essências para bom funcionamento do controle interno dentro da entidade, sem estes componentes o controle interno pode até funcionar, mas poderá apresentar falhas e assim não atender os objetivos da empresa.

2.3.3 Ambiente de Controle

Como orientado anteriormente o controle interno deve conter elementos correlacionados para que ele possa alcançar seu objetivo dentro da empresa, assim seguindo estes elementos o

COSO, cita que a entidade deve ter um ambiente de controle, o que seria um ambiente de controle? Em seu trabalho, Meuwissen, Schelleman, Vaassen, (2013, p.33), define ambiente de controle e com o seguinte conceito:

A cultura organizacional pertinente à importância do controle interno, para a qual ela forma a base. O ambiente de controle relaciona-se a uma grande variedade de características organizacionais, mas, em sua essência, um bom ambiente de controle é aquele em que as pessoas da organização estão conscientes da sua importância e agem de forma coerente a essa consciência. Portanto, o ambiente de controle consiste em:

- Integridade e valores éticos;
- Compromisso com competência, refletido na presença de descrições de cargos e análises dos conhecimentos e habilidades requeridos por eles;
- Interpretação das tarefas da diretoria, do comitê de auditoria e de outras áreas da organização que supervisionem o controle a gestão da organização;
- Filosofia e estilo de operações dos gestores, incluindo apetite de risco;
- A atitude dos gestores e outras pessoas em relação à tecnologia da informação e disponibilização da informação;
- As linhas de comunicação verticais e horizontais conforme definidas na estrutura organizacional, que devem ser seguidas pelos empregados para assegurar que a organização, pelo menos do ponto de vista formal, funcione conforme o planejado.

Pode-se acrescentar ainda que em sua essência um ambiente de controle determina o tom da organização a influência e a consciência de controle das suas pessoas. Servindo como base para os demais conceitos de controle interno e provendo a disciplina da organização. (ARAÚJO,1998).

O conceito de ambiente de controle, D’Villa (2005, p. 66) segue perspectivas de valores éticos da entidade e as competências dentro da organização:

O ambiente de controle é a base para os demais componentes do método de controles, fornecendo – lhes disciplinas e estrutura. Os fatores que compõem o ambiente de controles são integridade, valores éticos, competência das pessoas da organização, filosofia gerencial e estilo de negociação, a maneira pela qual a diretoria delega autoridade e responsabilidade, organiza e desenvolve seu pessoal, e a atenção e direcionamento fornecido pelo conselho de administração.

Portado o ambiente de controle está diretamente ligado aos valores éticos, disciplinares e estruturais da empresa. Além disso realçar a importância do quesito citado ambiente de controle para os demais componentes do controle interno.

2.3.4 Avaliação de Risco.

O conceito de risco no controle interno pode ser definido como algo que possa afetar os objetivos traçados pela entidade, cada instituição enfrenta inúmeros risco tendo como fonte externas e internas (BARRETO, GRAEFF; 2013).

A lógica sobre avaliação de riscos se relaciona ao método de controles, pressuposto do retorno do investimento dos sócios, ou seja, qual o retorno sobre o investimento, assim fazendo

um paralelo com controle interno quando maior o retorno sobre o investimento maior o controle, assim controlar a organização para os objetivos serem alcançados (D’VILLA, 2005).

Além de todos os pontos discutidos e levantado outro fato por Barreto e Graeff, (2013, p. 106), que existe algumas pré-condições para avaliação dos riscos e que elas devem ser especificadas detalhadamente, seguindo os diferentes níveis dentro da empresa.

Uma pré-condição para avaliação de risco é o estabelecimento de objetivos, associados aos diferentes níveis da entidade. A entidade deve especificar os objetivos dentro das categorias relativas às operações, elaboradas de relatórios e conformidade com clareza suficiente para ser capaz de identificar e analisar os riscos a esses objetivos.

Seguindo os pontos para a avaliação do risco dentro da empresa o primeiro passo seria, encontrar os problemas que poderiam ser evitados com o controle. Posteriormente seria analisado o custo benefício da implementação do controle. Caso a implementação traga mais benefícios, o processo continuará com adoção de uma série de medidas preventivas de controle e de detecção (MEUWISSEN, SCHELLEMAN, VAASSEN; 2013).

Segundo ao implementar o controle interno os gestores devem avaliar os custos e benefícios do processo, além do mapa de riscos das atividades executadas pela empresa.

A decisão de se evitar problemas de controle, assim como a de implementar medidas de controle interno, deveriam ser baseadas numa análise de custo – benefício. Um instrumento útil para se tomar tais decisões é o mapa de risco. Com o uso desse instrumento, o risco pode ser avaliado de acordo com duas dimensões: A probabilidade ou a chance de certos riscos ocorrer, e o impacto ou efeito, desse risco (MEUWISSEN, SCHELLEMAN, VAASSEN; 2013, p. 32).

Dentro do aspecto de avaliação de risco e sobre a gestão de risco empresarial, o comitê das organizações patrocinadoras da comissão Treadway publicou um relatório na qual avalia o conceito de gestão de risco empresarial.

A gestão de risco empresarial é um processo, efetuado pelos diretores de uma entidade, gestores e outros funcionários, aplicado na definição estratégica, projetado para identificar eventos potenciais que possam afetar a entidade e gerir o risco de acordo com seu apetite pelo risco, com o objetivo de fornecer uma segurança razoável a respeito do alcance dos objetivos da entidade (D’AVILA, 2005).

Destacamos a importância dos gestores da empresa se envolverem em todo o processo de planejamento, com o intuito de primeiramente definir os objetivos a serem alcançados e posteriormente definirem o grau de risco que estão dispostos a enfrentar para alcançar as metas traçadas.

2.3.5 Atividades de Controle

As atividades de controle são as políticas e os procedimentos que ajudam a assegurar as diretrizes da organização. São ações que controlam o risco para que os objetivos da entidade

sejam atendidos, sendo aplicados em todos níveis organizacionais dentro da entidade e com objetivos específicos. São executadas em vários estágios do processo empresarial e em todo ambiente tecnológico. Essas ações têm natureza de prevenção e detecção abrangendo diversos procedimentos com manuais e atividades, com aprovação, verificação, reconciliação e avaliação de desempenho (BARRETO, GRAEFF, 2013).

As atividades de controle são classificadas de diversas formas, para Meuwissen, Schelleman, Vaassen (2013 p. 37), a classificação mais seguida são atividades preventivas e investigativas, com seguinte intuito:

As preventivas focam em evitar desvios de determinados critérios especificado, e as investigativas, na detecção de desvios de critérios. Desvios de critérios são estouros de orçamentos, a não conformidade com determinado procedimento interno, relatórios expondo custos maiores ou menores que o real, receitas não informadas, ou a informação de receitas inexistentes. Exemplos de controles internos preventivos são segregação de funções, proteção física de ativos e definição de procedimentos para a execução de determinadas atividades. Exemplos de controles investigativas são conciliações, revisões analíticas, contagem física de estoques, análise de variância e repetição de determinados cálculos.

Medidas preventivas são sempre de natureza organizacional, e as investigativas, sempre específicas de controle de atividades. Uma terceira categoria de medidas de controle é formada de medidas corretivas, focadas na solução dos problemas de controle detectados com a utilização das medidas investigativas.

As atividades de controle assumem o papel assegurando os objetivos e as diretrizes traçadas pela diretoria. Assim as atividades de controle são vinculadas aos riscos da entidade, servindo como gerenciador de riscos (D’VILLA, 2005).

2.3.6 Informação e Comunicação

Este procedimento do controle interno envolve toda movimentação de informações dentro da entidade, registro de transações, confronto de documentos internos e externos, busca a emissão de confirmação para terceiros, apresentação de procedimentos e tarefas, prestação de contas e emissão de relatórios de gestão. Assim para que a entidade tenha uma informação adequada e necessário atender parâmetros de qualidade para as informações produzidas dentro da empresa (MEUWISSEN, SCHELLEMAN, VAASSEN; 2013).

É ressaltado por Barreto e Graeff (2013, p. 106), que uma ineficiência nos métodos da informação afeta a tomada de decisão da diretoria e um bom entendimento das funções.

Os métodos e registros estabelecidos para identificar, analisar, classificar e divulgar as transações da entidade são chamados sistema de informação. Esse sistema é composto de infraestrutura. A qualidade das informações geradas por sistemas afeta a capacidade da administração de tomar decisões apropriados na gestão e controle das atividades da entidade e no preparo de relatórios financeiros confiáveis.

Já a comunicação envolve fornecer entendimento de funções e responsabilidades individuais próprias do controle interno sobre as demonstrações contábeis. Isso pode ser feito por meio de manuais de políticas, manuais de relatórios contábeis e financeiros e memorandos, bem como eletronicamente, verbalmente e por meio de ações das administrações.

A informação e comunicação é de extrema importância para entidade, suas formas de registro, apresentação e fidedignidade aos fatos internos, são essências para os gestores na tomada de decisão. Devem ser apresentadas em tempo hábil, pois uma informação do passado não traz muita representatividade aos gestores nas decisões empresárias.

2.3.7 Monitoramento

As organizações mudam constantemente, pois estão inseridas em um ambiente que sofre constantes mudanças, assim os controles internos devem acompanhar estas mudanças para assegurar a confiabilidade das informações. Com isso o monitoramento assume o papel de detecção dessa perda de confiabilidade e ajuste dos controles (MEUWISSEN, SCHELLEMAN, VAASSEN; 2013).

Com isso o monitoramento deve desempenhar alguns pontos para que seja possível atender seus objetivos dentro do controle interno da empresa, que são:

O monitoramento dos controles inclui considerar se eles estão operando conforme o pretendido e que sejam adequadamente modificados para atender às mudanças de condições, podendo incluir atividades como:

- Revisão, pela administração, para determinar se as conciliações bancárias estão sendo elaboradas tempestivamente;
 - Avaliação, pelos auditores internos do cumprimento ou pelo pessoal de vendas, das políticas da entidade em termos de contratos de venda; e
 - Supervisão, pelo departamento jurídico, do cumprimento das políticas de ética ou prática de negócios da entidade.
- O monitoramento também é feito para assegurar que os controles continuem a operar efetivamente ao longo do tempo (BARRETO, GRAEFF; 2013, p. 107).

Com isso pode-se afirmar que o monitoramento trabalha na busca de encontrar pontos frágeis e desenvolve a questão de aprimoramento do controle interno da empresa, este trabalho de acompanhamento é construído através de avaliações, relatórios, supervisões e etc.

2.4 Técnicas de observância aplicadas pela auditoria no controle interno.

Nos processos de auditoria os testes de observância, são aplicadas para avaliar qual a confiabilidade do controle interno da entidade auditada, assim sendo possível determinar o real

funcionamento e cumprimento dos procedimentos adotados. Desta forma ao analisar a confiabilidade do controle interno o auditor determinar a aplicação dos testes de auditoria, tendo como parâmetro, quanto mais confiável os métodos adotados pela administração, menor será a aplicação dos testes (CUNHA, 2005).

Almeida (2017, p.62) reitera o que foi indicado anteriormente sobre os testes de observância prevalecendo os seguintes propósitos:

Os testes de observância consistem em o auditor se certifica de que o sistema de controle interno levantado é o que realmente está sendo utilizado. Acontece com frequência que uma empresa tem um excelente sistema de controle interno descrito em seu manual de procedimentos; entretendo, na prática, a situação é totalmente diferente. Caso o sistema em uso seja diferente do descrito nos manuais internos, o auditor deve alterar as informações sobre o sistema, anteriormente levantadas, de forma ajustá-las à situação real existente. Isso quer dizer que o auditor deve avaliar o sistema que efetivamente está sendo praticado no controle dos ativos da empresa e na produção de dados confiáveis. O auditor normalmente cumpre esse procedimento mediante a observação da execução dos trabalhos pelos funcionários e da inspeção de documentos e registros contábeis.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade o auditor deve ter um adequado entendimento sobre o controle interno, cita que o julgamento profissional deve ser usados para um correto entendimento e avaliar seu desempenho dentro da instituição NBC TA 315 (R1).

Na obtenção do entendimento dos controles que são relevantes para a auditoria, o auditor deve avaliar o desenho desses controles e determinar se eles foram implementados, por meio da execução de procedimentos, além de indagações junto ao pessoal da entidade

O auditor deve obter entendimento do controle interno relevante para a auditoria. Embora seja mais provável que a maioria dos controles relevantes para a auditoria esteja relacionada com as demonstrações contábeis, nem todos os controles que se relacionam com as demonstrações contábeis são relevantes para a auditoria. É uma questão de julgamento profissional de o auditor determinar se um controle, individualmente ou em combinação com outros, é relevante para a auditoria.

A avaliação do desenho de controle envolve considerar se o controle, individualmente ou em combinação com outros controles, é capaz de impedir, ou de detectar e corrigir efetivamente, distorções relevantes. A implementação de controle significa que ele existe e que a entidade o está usando. Há pouco sentido em avaliar a implementação de controle que não seja efetivo e, portanto, a concepção do controle é o primeiro a ser considerado. Um controle inadequadamente planejado pode representar deficiência significativa no controle interno (CFC, 2016).

Em seu livro Auditoria Contábil, Mello (2015, p. 118) ressalta a importância do controle interno na extração de informações para auditor e no trabalho de auditoria. Indica também que o auditor nunca deve confiar fielmente no controle da entidade, devido aos riscos que podem ter ocultados ou esquecidos no passar do tempo.

As informações colhidas nos sistemas de controle interno ajudam o auditor na identificação de riscos de distorções relevantes, esses dados poderão ser extraídos dos manuais internos da companhia, inspeção física de documentos e entrevistas com empregados. A partir da coleta dessas informações o auditor armazena em suas pastas de forma harmônica e coesa para servir de evidências de auditoria e das conclusões obtidas antes da finalização do relatório.

Apesar da entidade ter um excelente sistema de controle interno podem existir algumas limitações é por isso que o auditor externo deve efetuar alguns procedimentos para avaliar a matriz de desempenho do controle, a partir de qual é possível definir registros de prioridade de melhoria dos controles em função do nível de tolerância ao risco (MELLO; 2015, p. 118).

Passando para o segundo momento que é o processo de avaliação do controle o auditor deve seguir etapas para uma correta análise da confiabilidade dos processos internos, segundo Barreto, Graeff (2013, p. 109) são eles:

- 1 – Levantamento do sistema de controle interno: Procedimentos para obter conhecimento dos controles internos da entidade, por meio de leitura de documentos e manuais, pela conversa com funcionários da empresa etc.
- 2 – Avaliação da conformidade dos procedimentos: o auditor verifica se o sistema levantado é aquele que está sendo seguido na prática, ou seja, se os processos e procedimentos desenhados para controlar são efetivamente realizados.
- 3 – Verificação da eficácia dos controles adotados: Consiste em identificar se os procedimentos de controle, quando executados corretamente, conseguem detectar e prevenir erros e fraudes.
- 4 – Definição do tipo, da data e do volume dos procedimentos: Determinação da natureza (o quê), oportunidade (quando) e extensão (quanto) da aplicação dos procedimentos de auditoria.

São considerando alguns outros pontos por Almeida (2017, p.62) e que foram em concordância com os pontos levantados por Barreto e Graeff (2013) no parágrafo anterior. Demonstrando um consenso sobre o assunto discutido.

- Determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer;
- Verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;
- Analisar fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregulares, a fim de determinar natureza, data da extensão dos procedimentos de auditoria;
- Emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.

Avaliando as demandas normativas estipuladas pelo conselho federal de contabilidade, CFC na NBC TA 315 (R1) as avaliações de risco para obter evidências sobre a implementação dos controles. Afirmado que apenas o entendimento do controle não é suficiente para testar sua efetividade e cita outros exemplos de avaliação, mostrando que o controle interno é de suma importância, mas deve ser complementado por outras formas de apreciação (CFC, 2016). Que são:

- Indagações junto ao pessoal da entidade;
- Observação da aplicação de controles específicos;
- Inspeção de documentos e relatórios;
- Rastreamento das transações por meio de sistema de informação relevante para as demonstrações contábeis.

A obtenção do entendimento dos controles da entidade não é suficiente para testar a sua efetividade operacional, a menos que haja alguma automatização que proporcione o funcionamento consistente dos controles. Por exemplo, obter evidências de auditoria a respeito da implementação de controle manual em um ponto no tempo não fornece evidências de auditoria a respeito da eficácia operacional do controle em outras ocasiões durante o período sob auditoria. Contudo, devido à consistência inerente do

processamento de TI, executar procedimentos de auditoria para determinar se o controle automatizado foi ou não implementado pode servir como teste da efetividade operacional desse controle, dependendo da avaliação do auditor e de testes de controles gerais do sistema, como os de modificações de programa.

O Conselho Federal de Contabilidade na NBC TA 315 (R1), considera que o controle interno faz parte de ambiente, mas trabalha em conjunto com outros elementos de controle utilizados pela entidade, que devem ser considerados pelo auditor.

O ambiente de controle inclui as funções de governança e administração e as atitudes, a consciência e as ações dos responsáveis pela governança e da administração no que se refere ao controle interno da entidade e sua importância na entidade. O ambiente de controle estabelece o tom da organização, influenciando a consciência de controle de suas pessoas (CFC, 2016)

Ao considerar o controle interno da entidade auditada, o auditor deve estar seguro das observâncias feitas e que os riscos de auditoria sejam minimizados com a escolha. A partir da preferência serão determinadas a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria. Evidenciando que o controle interno é de única e exclusiva responsabilidade da administração da entidade, assim ao detectar erros, falhas ou fraudes que possa afetar de forma relevante as demonstrações contábeis. Deve ser indicado à administração os problemas encontrados e as medidas retificadas das questões levantadas e informa os efeitos que foi acarretado no parecer do auditor (ARAÚJO, 1998).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Com a finalidade de atender ao objetivo da pesquisa que é identificar a percepção dos auditores independentes em relação a confiabilidade do controle interno de uma organização, aplicou-se um questionário junto aos auditores independentes com registro na Comissão de Valores Mobiliários - CVM situados na cidade de Juiz de Fora - MG. O primeiro passo foi encontrar as empresas de auditoria e os respectivos auditores, assim foi feita uma pesquisa junto a sites de busca onde foram identificamos em torno de dez empresas de Juiz de fora e Belo Horizonte, depois desta primeira busca entramos em contato com os auditores por meio de telefonemas, nesse instante foi solicitado o contato de e-mail assim foi possível enviar o questionário e obter as informações necessárias para obter o resultado do estudo. Neste contato por telefone identificamos que apenas os auditores de Juiz de Fora se disponibilizaram a participar da pesquisa reduzindo nossa amostra para três auditores. Os questionamentos foram realizados entre os meses de março e abril de 2018.

A pesquisa é classificada como descritiva e exploratória, pois busca descrever as características e percepções da qualidade do controle interno. A pesquisa exploratória, para Gil (2007, p. 44) “tem como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”. De acordo com Oliveira (2011, p. 81), “a pesquisa qualitativa se baseia em textos, imagens e interpretações dos dados baseado”.

3.1 Questionário

As perguntas objetivam abordar os principais pontos dentro do controle interno e que são considerados fundamentais, além da perspectiva do efetivo controle interno foi considerado também preceitos relacionados a auditoria, como o controle pode auxiliar no trabalho do auditor.

Em um segundo instante foi apresentado outro ponto chave relacionado em todo o processo de auditoria independente, que está relacionado aos discernimentos utilizado pelo auditor em fazer a análise da confiabilidade controle da empresa, foi indicado como o ceticismo profissional pode influenciar no processo. E por fim abordou-se as questões normativas impostas pelos órgãos que regulamento e direcionam profissionais da área de auditoria, como as questões normativas podem auxiliar em determinar a confiabilidade do controle interno.

O questionário foi elaborado de acordo com a seguinte estrutura:

- Qual a importância do controle interno para o planejamento e para o trabalho de auditoria?
- Ao iniciar o trabalho de auditoria quais os 3 principais pontos avaliados, para determinar a confiabilidade do controle interno?
- Dentro dos componentes lista pelo COSO para um bom funcionamento do controle interno nas entidades, assinale os componentes que mais contribuem para a avaliação da confiabilidade do controle interno. E o porquê da escolha?
 - () Ambiente de Controle.
 - () Avaliação de Risco.
 - () Atividades de Controle.
 - () Informação e Comunicação.
 - () Monitoramento.
 - () Desconsiderado todos os pontos acima.
- Dentro do trabalho de avaliação do controle interno, considerando ambiente de controle quais são os principais preceitos analisados: (Assinale os 3 Principais).
 - () Valores éticos dos colaboradores da entidade.
 - () Competência e grau de instrução dos colaboradores da entidade.
 - () Métodos de supervisão.
 - () Controle de gestão e indicadores de desempenho.
 - () Métodos de gerenciamento da empresa.
 - () Desconsiderado todos os pontos acima.
- Dentro do trabalho de avaliação do controle interno, considerando ambiente de avaliação de risco, quais são os principais preceitos analisados: (Assinale os 3 Principais).
 - () Quais os objetivos traçados pela entidade.
 - () Quais os principais fontes de risco da entidade (Interna e Externa).
 - () Retorno sobre o investimento dos sócios.
 - () Quais risco o controle interno da entidade podem evitar.
 - () Avaliação do custo – benefício da implementação do controle interno.
 - () Desconsiderado todos os pontos acima.
- Dentro do trabalho de avaliação do controle interno, considerando ambiente de atividades de Controle, quais são os principais preceitos analisados: (Assinale os 3 Principais).
 - () Os procedimentos adotados pelas entidade.
 - () Se os procedimentos adotados estão de acordo com o grau de risco de cada atividade.
 - () Grau de tecnologia usado nos procedimentos internos.
 - () Eficácia das ações de detecção e prevenção de erros e fraudes.
 - () Se os procedimentos do controle interno auxiliam os objetivos na empresa.
 - () Desconsiderado todos os pontos acima.
- Dentro do trabalho de avaliação do controle interno, considerando Informação e Comunicação, quais são os principais preceitos analisados: (Assinale os 3 Principais).

- Canais para o fluxo de informação.
 - Qualidade, tempo para a divulgação da informação.
 - Grau de transações e registro dos documentos internos e externos.
 - Paramentos para avaliar a qualidade e controle de informações.
 - Qual o grau de influência da informação sobre a diretoria na tomada de decisão.
 - Desconsiderado todos os pontos acima.
- Dentro do trabalho de avaliação do controle interno, considerando monitoramento, quais são os principais preceitos analisados: (Assinale os 3 Principais).
- Qual o grau de detecção de perda de confiabilidade do controle interno.
 - A capacidade de ajuste e tempo de resposta do monitoramento.
 - O monitoramento está contido em todas as operações da entidade.
 - A eficácia do monitoramento dentro do controle interno.
 - Se o monitoramento está de acordo com o grau de risco da atividade.
 - Desconsiderado todos os pontos acima.

9 - De que forma o ceticismo profissional influencia na avaliação da confiabilidade do controle interno?

10 – Quais perspectivas normativas são consideradas dentro da análise da confiabilidade do controle interno?

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Como indicado anteriormente foi realizada uma pesquisa com três auditores independentes com o objetivo de identificar os principais pontos observados por eles para determinar a confiabilidade do controle interno. Dentro os aspectos analisados foram incluídos questões estruturais e interpretativas pelos auditores e normativas.

➤ **O primeiro questionamento foi:** Qual a importância do controle interno para o planejamento e para o trabalho de auditoria?

○ Resposta auditor I.

São várias as importâncias dos controles internos dentro das empresas, visa assegurar as políticas adotadas com o intuito de suavizar os riscos e melhorar os processos, assegurar também que as várias fases do processo decisório e o fluxo de informações se revistam da necessária confiabilidade. São através dos controles internos que o auditor tem que opinar em relação ao funcionamento dos controles e os seus resultados apurados no setor, para isso é feito um planejamento adequado e avaliação do sistema de controle interno, a fim de estabelecer os procedimentos de auditoria. Não esquecendo que o principal é verificar e assegurar a proteção do patrimônio diante da verdade e autenticidade das informações contábeis e não contábeis da organização, através de conciliação de documentos e planos de contas.

○ Resposta auditor II.

Nessa etapa do planejamento, os controles internos, na minha opinião, não são tão importantes, pois somente ao longo da auditoria é que iremos identificar as fragilidades destes controles, ou seja, neste primeiro momento devemos levar em consideração outros aspectos, quais sejam, o motivo da contratação da auditoria, se a empresa tem seus balanços auditados anualmente, se existiram fatos anteriores à auditoria que possam ser relevantes (Relatórios com Ressalvas, Abstendo de Opinião etc) e com isso serem objetos de uma análise mais profunda, bem como os saldos (rubricas) mais relevantes do balanço onde determinamos o fator de materialidade e com isso balizamos nossos testes.

○ Resposta auditor III.

“O controle é de fundamental importância tendo em vista que sua utilização produz dados confiáveis e ajuda a administração na condução ordenada de seus negócios.”

Analisando a respostas dos auditores destacamos alguns pontos, primeiro o controle interno busca proteger a entidades dos riscos que a cercam, segundo aprimorar os processos da empresa, terceiro suporte para o planejamento de auditoria.

Assim como apresentado anteriormente no referencial teórico a citação abaixo reforça as respostas dos auditores em indicar as importâncias do controle interno para as empresas, sobre aspectos de planejamento, ajustes de processos internos e sobre em evitar erros, fraudes

e em maximizar a confiabilidade nas demonstrações contábeis apresentada pela empresa aos seus usuários internos e externos.

Ao estabelecermos um conceito para controle interno, podemos analisar por duas vertentes pela administrativa, onde tem como foco metas, processos e parametrização. E já segunda vertente contábil que busca um controle interno para evitar fraudes, erros e maior confiabilidade da informação apresentada pela entidade (BARRETO, GRAEFF, 2013).

➤ **O segundo questionamento:** Ao iniciar o trabalho de auditoria quais os 3 principais pontos avaliados, para determinado a confiabilidade do controle interno?

○ Resposta auditor I.

- 1) Verificar se o pessoal está com a adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.
- 2) Se o sistema de autorização e procedimentos de escrituração estão adequados, que propiciem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas.
- 3) Observar também as práticas nos cumprimentos dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização, se estão tendo o cuidado com as práticas observadas na execução das tarefas e nas funções atribuídas a cada um dos departamentos da empresa, isso com certeza determinará a eficiência do controle interno e das contas que dele fazem parte.

○ Resposta auditor II.

Não afirmaria que existem 3 principais pontos de avaliação e sim um conjunto de técnicas de auditoria que utilizamos que nos levarão a uma conclusão, ou seja, se os controles internos salvaguardam os ativos da empresa ou se requerem que sejam mais sofisticados, o que nos levará ao final uma opinião se são ou não confiáveis.

○ Resposta auditor III.

“Inicialmente se avalia a existência ou não do controle interno e em seguida analisa-se se o controle interno está sendo seguido pela sociedade através da aplicação de questionário próprio a cada um dos setores da pessoa jurídica.”

Verificando as respostas da pergunta dois, ambos auditores apontam pontos em comum, na qual são destacados a capacidade técnica dos envolvidos no processo de controle, salvaguarda de ativos, eficiência do controle com as contas e receitas da empresa, a segregação de funções e por fim se o controle interno está sendo aplicado pelos colaboradores nas rotinas diárias.

As respostas dos auditores seguem a afirmativa do AICPA, *American Institute of Certified Public Accountants* (Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados), o controle interno consiste em aspectos contábeis:

O plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, aplicados a uma empresa, a fim de proteger seus bens, conferir a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, promover a eficiência e estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecida.

Percebe-se que os respondentes defendem os mesmos pontos, que o objetivo geral é salvaguarda os ativos da empresa, apresentar de forma certa a informação, e deste modo seguir o que foi definido pelo controle interno para que a entidade possa alcançar o objetivo traçado.

- **Terceiro questionamento:** Dentro dos componentes listados pelo COSO para um bom funcionamento do controle interno nas entidades. Assinale os componentes que mais contribuem para a avaliação da confiabilidade do controle interno.

- Resposta auditor I.

Ambiente de Controle.
Avaliação de Risco.
Atividades de Controle.
Informação e Comunicação.
Monitoramento.

- Resposta auditor II.

Avaliação de Risco.
Atividades de Controle.
Monitoramento.

- Resposta auditor III.

Ambiente de Controle.
Avaliação de Risco.
Atividades de Controle.
Informação e Comunicação.
Monitoramento.

Na questão três compostos por múltipla escolha, foram destacados quais os principais elementos que contribuem para a avaliação da confiabilidade do controle interno, assim foi solicitado que apenas três pontos fossem marcados entre os cinco das questões. Mesmo com a indicação dois auditores consideram todos os itens, e um auditor marcou os três itens pedidos.

Verificando as respostas dos auditores, pode apontar que de forma geral os auditores consideram todos pontos importantes devido a desconsideração de apenas marca três itens, mostrando como é necessário a relação dos componentes para o funcionamento do controle interno. Como podemos observar no trabalho abaixo.

Juntos estes componentes formam uma estrutura e, assim, o sistema de controle interno por ser apresentado na forma de uma casa. A função é um ambiente de controle, e o monitoramento é seu telhado, cujo objetivo é assegurar que a análise de risco, as atividades de controle, informação e comunicação estejam funcionando e assim e mantenham conforme pretendido (MEUWISSEN, SCHELLEMAN, VAASSEN; 2013)

Analisando as respostas do auditor II que marcou a questão de acordo com solicitado no questionário, ele considerou os componentes da base do controle avaliação de risco, atividade de controle e monitoramento.

Seguindo os pontos para a avaliação do risco dentro da empresa o primeiro passo do seria, encontrar os problemas que poderiam ser evitados com o controle. Posteriormente seria analisado o custo benefício da implementação do controle. Caso a implementação traga mais benefícios, o processo continuará com adoção de uma série de medidas preventivas de controle e de detecção (MEUWISSEN, SCHELLEMAN, VAASSEN; 2013).

Já as diretrizes atividades de controle assumem o papel de asseguram os objetivos e as diretrizes traçadas pela diretoria. Assim as atividades de controle são vinculadas aos riscos da entidade, servindo como gerenciador de riscos (D’VILLA, 2005).

Por fim, o auditor considera a questão de monitoramento constante mudanças, assim os controles internos devem acompanhar estas mudanças para assegurar a confiabilidade das informações. Com isso o monitoramento assume o papel de detecção dessa perda de confiabilidade e ajuste dos controles (MEUWISSEN, SCHELLEMAN, VAASSEN; 2013).

➤ **Questionamento quarto:** Dentro do trabalho de avaliação do controle interno, considerando ambiente de controle quais são os principais preceitos analisados?

○ Resposta auditor I.

Valores éticos dos colaboradores da entidade.
Competência e grau de instrução dos colaboradores da entidade.
Métodos de supervisão.
Controle de gestão e indicadores de desempenho.
Métodos de gerenciamento da empresa.

○ Resposta auditor II.

Competência e grau de instrução dos colaboradores da entidade.
Controle de gestão e indicadores de desempenho.
Métodos de gerenciamento da empresa.

- Resposta auditor III.

Valores éticos dos colaboradores da entidade.
 Controle de gestão e indicadores de desempenho.
 Métodos de gerenciamento da empresa.

Ao questionar os auditores sobre os preceitos analisados, dentro do ambiente de controle um auditor indicou todos os itens como base para avaliação da confiabilidade do componente, para os demais auditores as questões envolvendo funcionários como valores éticos e grau de instrução são primordiais. Ponto destacado por, D’Villa (2005, p. 66).

Os fatores que compõem o ambiente de controles são integridade, valores éticos, competência das pessoas da organização, filosofia gerencial e estilo de negociação, a maneira pela qual a diretoria delega autoridade e responsabilidade, organiza e desenvolve seu pessoal, e a atenção e direcionamento fornecido pelo conselho de administração.

Em um segundo instante ambos auditores consideram os pontos de controle de gestão e métodos de gerenciamento, como itens que definem a confiabilidade do componente ambiente de controle, assim pode verificar que os auditores apontam três pilares valores éticos, gestão da empresa e os métodos de gerenciamento.

➤ **Quinto questionamento:** Dentro do trabalho de avaliação do controle interno, considerando ambiente de avaliação de risco, quais são os principais preceitos analisados?

- Resposta auditor I.

Quais os objetivos traçados pela entidade.
 Quais risco o controle interno da entidade pode evitar.
 Avaliação do custo – benefício da implementação do controle interno.

- Resposta auditor II.

Quais os objetivos traçados pela entidade.
 Quais as principais fontes de risco da entidade (Interna e Externa).
 Quais risco o controle interno da entidade pode evitar.

- Resposta auditor III.

Quais as principais fontes de risco da entidade (Interna e Externa).
 Quais risco o controle interno da entidade pode evitar.
 Avaliação do custo – benefício da implementação do controle interno.

Analisando as respostas da questão da cinco, onde os auditores avaliam sobre os principais pontos do ambiente de avaliação de risco, dois auditores consideraram os objetivos das entidades como fundamentais na avaliação.

O conceito de risco no controle interno pode ser definido como algo que possa afetar os objetivos traçados pela entidade, cada instituição enfrenta inúmeros risco tendo como fonte externas e internas (BARRETO, 2013; GRAEFF, 2013).

Todos os auditores consideram os riscos que o controle interno pode evitar para empresa, dois auditores consideraram as fontes de risco e a avaliação de custo e benefício do controle interno como pontos que fundamentais. Segundo ao implementar o controle interno os gestores devem avaliar o custos e benefícios do processo, além do mapa de riscos:

A decisão de se evitar problemas de controle, assim como a de implementar medidas de controle interno, deveriam ser baseadas numa análise de custo – benefício. Um instrumento útil para se tomar tais decisões é o mapa de risco. Com o uso desse instrumento, o risco pode ser avaliado de acordo com duas dimensões: A probabilidade ou a chance de certos riscos ocorrer, e o impacto ou efeito, desse risco MEUWISSEN, SCHELLEMAN, VAASSEN (2013, p.32).

Fazendo um paralelo entre as respostas dos auditores e a discussão teórica o custo e benefício está estreitamente ligado a implementação do controle interno, apresentada na parte teórica e assinalado pelos auditores no questionário.

➤ **Sexto questionamento:** Dentro do trabalho de avaliação do controle interno, considerando ambiente de atividades de Controle, quais são os principais preceitos analisados?

○ Resposta auditor I.

Os procedimentos adotados pelas entidades.
Se os procedimentos adotados estão de acordo com o grau de risco de cada atividade.
Eficácia das ações de detecção e prevenção de erros e fraudes.

○ Resposta auditor II.

Grau de tecnologia usado nos procedimentos internos.
Eficácia das ações de detecção e prevenção de erros e fraudes.
Se os procedimentos do controle interno auxiliam os objetivos na empresa.

- Resposta auditor III.

Os procedimentos adotados pelas entidades.
Se os procedimentos adotados estão de acordo com o grau de risco de cada atividade.
Grau de tecnologia usado nos procedimentos internos.

Dentro do questionamento sobre atividades de controle, dois auditores consideram os métodos utilizados pela empresa, procedimentos adotados estão de acordo com o grau de risco de cada atividade e o grau de tecnologia envolvidos nos procedimentos como pontos em destaque dentro das atividades. Em apenas um auditor considerou apenas, eficácia das ações de detecção e prevenção de erros e fraudes, como item fundamental na avaliação da confiabilidade do controle interno.

As atividades de controle assumem o papel de assegurar os objetivos e as diretrizes traçadas pela diretoria. Assim as atividades de controle são vinculadas aos riscos da entidade, servindo como gerenciador de riscos (D’VILLA, 2005).

- **Sétimo questionamento:** Dentro do trabalho de avaliação do controle interno, considerando Informação e Comunicação, quais são os principais preceitos analisados?

- Resposta auditor I.

Qualidade, tempo para a divulgação da informação.
Grau de transações e registro dos documentos internos e externos.
Paramentos para avaliar a qualidade e controle de informações.

- Resposta auditor II.

Canais para o fluxo de informação.
Grau de transações e registro dos documentos internos e externos.
Paramentos para avaliar a qualidade e controle de informações.

- Resposta auditor III.

Canais para o fluxo de informação.
Qualidade, tempo para a divulgação da informação.
Grau de transações e registro dos documentos internos e externos.

Em relação ao questionamento sobre principais aspectos avaliados da informação e comunicação, três auditores indicaram grau de transações e registro dos documentos internos e externos, como aspecto fundamental avaliação confiabilidade. Dois auditores consideraram a qualidade e tempo para a divulgação da informação, canais para fluxo de informação e parâmetros para avaliar a qualidade e controle de informações. Mostrando que os auditores têm um consenso sobre registros das informações e consideram como ponto em preponderância sobre os demais.

Este procedimento do controle interno envolve toda movimentação de informações dentro da entidade, registro de transações, confronto de documentos internos e externos, busca a emissão de confirmação para terceiros, apresentação de procedimentos e tarefas, prestação de contas e emissão de relatórios de gestão (MEUWISSEN, SCHELLEMAN, VAASSEN; 2013).

➤ **Oitavo questionamento:** Dentro do trabalho de avaliação do controle interno, considerando monitoramento, quais são os principais preceitos analisados?

○ Resposta auditor I.

A capacidade de ajuste e tempo de resposta do monitoramento.
A eficácia do monitoramento dentro do controle interno.
Se o monitoramento está de acordo com o grau de risco da atividade.

○ Resposta auditor II.

Qual o grau de detecção de perda de confiabilidade do controle interno.
A eficácia do monitoramento dentro do controle interno.
Se o monitoramento está de acordo com o grau de risco da atividade.

○ Resposta auditor III.

A capacidade de ajuste e tempo de resposta do monitoramento.
A eficácia do monitoramento dentro do controle interno.
Se o monitoramento está de acordo com o grau de risco da atividade.

Observando a análise dos auditores sobre os aspectos do monitoramento, todos consideraram a eficácia do monitoramento dentro do controle interno, como o primordial entre os demais. Em seguida dois auditores consideraram a capacidade de ajuste e tempo de resposta do monitoramento e se o monitoramento está de acordo com o grau de risco da atividade como quesitos importantes e apenas um auditor considerou qual o grau de detecção de perda de

confiabilidade do controle interno. Fazendo uma abordagem teórica, mostra a importância do monitoramento para controle interno para acompanhar as transformações do ambiente empresarial.

As organizações mudam constantemente, pois estão inseridas em um ambiente que sofre constante mudanças, assim os controles internos devem acompanhar estas mudanças para assegurar a confiabilidade das informações. Com isso o monitoramento assume o papel de detecção dessa perda de confiabilidade e ajuste dos controles (MEUWISSEN, SCHELLEMAN, VAASSEN; 2013).

➤ **Nono questionamento:** De que forma o ceticismo profissional influencia na avaliação da confiabilidade do controle interno?

○ Resposta auditor I.

Assunto delicado, observar que os auditores devem planejar e conduzir a auditoria com ceticismo profissional e exercer julgamento profissional durante todo o processo de auditoria. O ceticismo significa também que o auditor faz uma avaliação crítica, com uma mente questionadora, da validade da evidência de auditoria obtida, alerta para a evidência de auditoria que contradiz ou põe em causa a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações e outras informações obtidas da administração e dos responsáveis pela governança.

○ Resposta auditor II.

Por natureza “todo” auditor é cético, mas não admitem. Isso não é regra e sim um comportamento natural de quem audita, porém, esse comportamento não pode influenciar nos trabalhos de auditoria, pois somente os testes de auditoria é que levarão a alguma conclusão.

○ Resposta auditor III.

Atitude essencial que aumenta a capacidade do auditor para identificar e responder às condições que possam indicar possível distorção. Isso inclui uma avaliação crítica da prova de auditoria.

Observando as repostas dos auditores sobre o julgamento profissional, ambos auditores afirmaram que usam a experiência profissional como ferramentas de análise da confiabilidade do controle interno. Indicam ainda que em todo o trabalho de auditoria é necessário utilizar o julgamento profissional para avaliação crítica, validade de evidências e realizar questionamentos das informações apresenta pela administração. Ressaltam que apesar da

importância da experiência no trabalho de auditoria, o auditor nunca deve tirar conclusões baseadas na vivência de trabalho.

Apresentando uma questão normativa sobre o julgamento profissional e servindo como amparo dos auditores, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2016) na NBC TA 315 (R1) o auditor deve ter um entendimento correto do controle interno. E para este correto entendimento o auditor deve utilizar o julgamento profissional com as demais técnicas de avaliação de confiabilidade.

➤ **Pergunta 10.** Quais perspectivas normativas são consideradas dentro da análise da confiabilidade do controle interno?

○ Resposta auditor I.

As práticas de desenvolvimento respeitam preceitos de programação segura;
Os controles são efetivos para atenuar riscos;
Práticas de códigos vulneráveis;
Problemas de configuração (por desconhecimento do sistema);
Sistemas mal projetados (requisito não funcional);
Erros na codificação (por falta de conhecimento ou desatenção).

○ Resposta auditor II.

Como já mencionado anteriormente, dentro do planejamento da auditoria e execução dos trabalhos é que podemos chegar a alguma conclusão sobre a eficiência dos controles internos.

○ Resposta auditor III.

A melhor forma de analisar a confiabilidade do controle interno ainda é a conversa com os colaboradores responsáveis pelas diversas áreas da empresa.

Por fim, considerando aspectos normativos que envolve a avaliação da confiabilidade do controle interno, os auditores direcionarão suas respostas ao bom planejamento da auditoria item obrigatória pela norma de auditoria, utilizar técnicas de observância e indagação juntos os funcionários de diferentes setores e questões envolvendo colaboradores como despreparo e sistemas mal desenvolvidos.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2016) NBC TA (200) R1, traz a exigência do planejamento e evidencia pontos que contribuem para trabalho de auditoria.

- Identifique e avalie os riscos de distorção relevante nos níveis de demonstração contábil e afirmação mediante a execução de procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas.
- Aplique testes e outros meios para examinar populações de uma maneira que forneça base razoável para que o auditor tire conclusões, (a respeito da população– Procedimentos Analíticos e Amostragem em Auditoria).

Assim fazendo um paralelo entre a respostas dos auditores e a norma do Conselho Federal de Contabilidade, observamos como a norma auxiliam os auditores e que o planejamento é a base para toda a continuidade dos trabalhos.

Considerando os pontos destacados pelos auditores em relação ao controle interno como instrumento de apoio ao trabalho de auditoria das demonstrações contábeis, ressalta-se que é de responsabilidade do auditor avaliar a qualidade do controle interno de uma organização e julgar se deve ou não fazer uso desse instrumento para formar sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o estudo proposto, destaca-se a importância do controle interno para o auditor e para a auditoria, percebe-se que há uma padronização por parte dos auditores sobre os pontos analisados dentro do controle interno das empresas, fato observado pelas respostas recebidas.

Abaixo é apresentado de forma sintética as respostas dos auditores, foi elaborado um quadro com os principais pontos respondidos na pesquisa elaborada.

Quadro 2 - Principais pontos respondidos pelos auditores.

Questionamentos	Principais perspectivas dos auditores.
Qual a importância do controle interno para o planejamento e para o trabalho de auditoria?	<ul style="list-style-type: none"> - Suavizar riscos; - Auxiliam o planejamento; - Assegura a qualidade da informação; - Determinar a materialidade; - Direciona os testes, de auditoria.
Ao iniciar o trabalho de auditoria quais os 3 principais pontos avaliados, para determinado a confiabilidade do controle interno?	<ul style="list-style-type: none"> - Qualificação técnicas dos profissionais; - Procedimentos internos estão de acordo e organizados; - Se as funções estão sendo desempenhadas pelos departamentos; - Se o controle interno salvaguarda os ativos.
Dentro dos componentes lista pelo COSO para um bom funcionamento do controle interno nas entidades. Assinale os componentes que mais contribuem para a avaliação da confiabilidade do controle interno.	<ul style="list-style-type: none"> - Ambiente de Controle; - Avaliação de Risco; - Atividades de Controle; - Informação e Comunicação; - Monitoramento;
Dentro do trabalho de avaliação do controle interno, considerando ambiente de controle quais são os principais preceitos analisados.	<ul style="list-style-type: none"> - Valores éticos dos colaboradores da entidade; - Competência e grau de instrução dos colaboradores da entidade; - Métodos de supervisão; - Controle de gestão e indicadores de desempenho; - Métodos de gerenciamento da empresa.
Dentro do trabalho de avaliação do controle interno, considerando ambiente de avaliação de risco, quais são os principais preceitos analisados.	<ul style="list-style-type: none"> - Quais os objetivos traçados pela entidade; - Quais risco o controle interno da entidade pode evitar; - Avaliação do custo – benefício da implementação do controle interno; - Quais as principais fontes de risco da entidade (Interna e Externa).
Dentro do trabalho de avaliação do controle interno, considerando ambiente de atividades de Controle, quais são os principais preceitos analisados.	<ul style="list-style-type: none"> - Os procedimentos adotados pelas entidades; - Se os procedimentos adotados estão de acordo com o grau de risco de cada atividade; - Eficácia das ações de detecção e prevenção de erros e fraudes; - Grau de tecnologia usado nos procedimentos internos.
Dentro do trabalho de avaliação do controle interno, considerando Informação e Comunicação, quais são os principais preceitos analisados.	<ul style="list-style-type: none"> - Qualidade, tempo para a divulgação da informação; - Grau de transações e registro dos documentos internos e externos; - Canais para o fluxo de informação.
Dentro do trabalho de avaliação do controle interno, considerando monitoramento, quais são os principais preceitos analisados.	<ul style="list-style-type: none"> - A capacidade de ajuste e tempo de resposta do monitoramento; - A eficácia do monitoramento dentro do controle interno; - Se o monitoramento está de acordo com o grau de risco da atividade.

De que forma o ceticismo profissional influencia na avaliação da confiabilidade do controle interno?	<ul style="list-style-type: none"> - O ceticismo está em todo processo de auditoria; - Auxilia no julgamento dos trabalhos; - Alerta para evidências de auditoria; - Auxilia em testes de auditoria; - Identificar distorções relevantes.
Quais perspectivas normativas são consideradas dentro da análise da confiabilidade do controle interno?	<ul style="list-style-type: none"> - Planejamento de auditoria; - Indagação com profissionais de diferentes setores;

Fonte: Elaborado pelo autor.

Nota-se a importância para os auditores da experiência e o julgamento profissional dos auditores em todo processo, não só na análise da confiabilidade do controle interno, mas também em questões envolvendo aplicação de testes, verificação de documentos e indagação de funcionário de diversos setores da empresa auditada.

Em relação aos principais pontos analisados dentro controle interno para definir a sua confiabilidade e assim dá continuidade aos trabalhos de auditoria com ou sem o apoio do controle interno da entidade. Inicialmente os auditores verificam a estrutura do controle interno, quando fala estrutura estão envolvidos aspectos estruturais como: Divisão de funções, desenvolvimento das funções determinadas, sistemas informatizados, grau de qualificação de funcionários e valores éticos cultivados dentro da empresa. Após está avaliação estrutural como podemos assim dizer, segue a parte de gerencial da organização que é verificado pontos estratégicos e metas traçadas pela diretoria e gestores, além de investigar se houve uma análise de riscos de atividades que a organização enfrenta ou pode enfrentar.

Outra questão fundamental para os auditores é a forma de registro, apresentação, tempo de geração e a qualidade da informação. Principalmente ao fato de que a toma de decisão está estreitamente ligada a informação apresentada, por fim ressaltar a importância do monitoramento destacado pelos auditores afirmando que as empresas estão em constantes transformações e com o monitoramento o controle é capaz de acompanhar todas essas mutações.

Por fim, para perspectivas de pesquisas futuras dentro do tema proposto, seria delimitar a extensão dos testes de auditoria após a confirmação ou não da confiabilidade do controle interno da organização.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: abordagem moderna e completa**. 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2017.

ARAÚJO, José Maia. **Influência dos controles interno no trabalho do auditor independente**. 1998. Disponível em: <www.researchgate.net/profile/Antunes_Jeronimo/publication/35502910_Contribuicao_ao_estudo_da_avaliacao_de_risco_e_controles_internos_na_auditoria_de_demonstracoes_contabeis_no_Brasil/links/0c96051a93e0eaa043000000.pdf>. Acesso em 03 fev. 2018.

BARRETO, Davi; GRAEFF, Fernando. **Auditoria**. 3.Ed. São Paulo; Método. 2013.

CASTRO, P. Domingos. **Auditoria, Contabilidade e Controle interno no Setor Público**. 4.Ed. São Paulo; Atlas. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **NBC TI 01**. 2013. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Auditoria_Interna.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC TA 200**. 2016. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1))>. Acesso em 20 fev. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **NBC TA 315**. 2016. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315(R1))>. Acesso em 22 fev. 2018

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC 2016. **American Institute of Certified Public Accountants / Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados- AICPA-** Disponível em:<<http://cfc.org.br/desenvolvimento-profissional-e-institucional/exames/aicpa/>> Acesso em 02 mai. 2018

COELHO, Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade: Abordagem Contextual Histórica e Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010.

COPPE, Pimentel. **Evolução Histórica e evolução da Contabilidade**. 2017. Disponível em : www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-28072016-164139/pt-br.php. Acesso em: 10 nov. 2017.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Disponível: <www.cvm.gov.br/legislacao/pareceres-orientacao.html>. Acesso em: 10 de março de 2018.

D'AVILA, Marcos Zähler. **Um estudo exploratório sobre a aplicabilidade do método de controles internos do coso para as empresas brasileiras de pequeno porte**. São Paulo. 2005. Dissertação de mestrado em ciências contábeis e Financeiras. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. (PUC – SP). São Paulo, 2005.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HENDRIKSEN, S; BRENDA, V. **Teoria da Contabilidade**. 5. Ed. São Paulo; Atlas, 2012.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 10.Ed. São Paulo; Atlas, 2010.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/lisDocumentos.php>>. Acesso em: 10 de março de 2018.

MELLO, M. Santos, I. **Auditoria Contábil**. 1.Ed. Rio de Janeiro; Freitas Bastos Editora. 2015.

NASCIMENTO, M. Auster; REGINATO, Luciane. **Controladoria** - Enfoque na Eficácia Organizacional. 3Ed. São Paulo; Atlas. 2013.

MEUWISSEN, Roger; SCHELLEMAN, Caren. VAASSEN, Eddy; **Controle Interno e Sistema de Informação Contábil**. 1.Ed. São Paulo; Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Métodos da Pesquisa Contábil**. São Paulo: Atlas, 2011

RIBEIRO, Moura Osni. COELHO, Juliana Moura Ribeiro. **Auditoria**. 3ª ed Saraiva. São Paulo. 2018.