

Controle Interno como Ferramenta Essencial Contra Erros e Fraudes Dentro das Organizações

Hyder Marcelo Araújo Lima
hyder.lima@foa.org.br
UniFOA

Fernanda Augusta de Oliveira Melo
fernanda.melo@foa.org.br
UniFOA

Patrícia Nunes Costa Reis
patricia.nunes@foa.org.br
UniFOA

Cristiane Chagas de Souza Lima
hyder.lima@foa.org.br
UniFOA

Vanderluci M^a de Souza Oliveira
hyder.lima@foa.org.br
UniFOA

Resumo: O controle interno permite que a empresa se mantenha orientada para seus objetivos, e deve ser utilizado como uma ferramenta, gerando informações confiáveis nas tomadas de decisões e, também, na análise da eficácia dos procedimentos, servindo como base para aplicação de testes de auditoria. Deve-se conhecer o que será controlado e acompanhar o andamento das atividades e as informações que virão dela, possibilitando novos objetivos e novos padrões de controle. Pode ser implantado em todos os setores da empresa, através da criação de manuais de procedimentos, organogramas, fluxogramas, delegação de tarefas, criando um ambiente de comprometimento de todos os envolvidos no processo. É importante observar as normas estabelecidas por órgãos competentes, que estabelecem e orientam os procedimentos a serem executados e que podem ser posteriormente averiguados por auditores que emitirão um relatório ou parecer das demonstrações financeiras. A empresa também poderá fazer um acompanhamento interno, identificando as deficiências e aplicando melhorias nos seus procedimentos. A presente pesquisa teve como proposição abordar o assunto e por em discussão os objetivos da empresa a serem atingidos em conformidade com o que foi planejado e organizado, para se obter eficácia nos processos corrigindo os erros e identificando as causas.

Palavras Chave: Controle Interno - Ferramenta - Auditoria - Procedimentos - Auditores



1 INTRODUÇÃO

Para garantir a sobrevivência da empresa, é necessária a criação de um controle interno para proteger o seu patrimônio, sendo uma ferramenta fundamental e primordial para a manutenção da empresa no mercado atual, pois, alicerça toda a estrutura organizacional. Possui características e classificações passando por etapas para que o objetivo seja alcançado, ou seja, obter eficácia nos processos com confiabilidade e refletindo em todas as áreas em que a mesma está inserida.

Esta investigação tem como objetivo principal abordar a importância do controle interno como uma ferramenta a ser utilizada pelas empresas, mediante apresentação de todo o processo e execução do controle, bem como, sua ligação com a auditoria, a fim de orientar quanto a possíveis erros em uma organização.

Elaborar um controle interno adequado ao ramo de atividade da empresa, seguindo a legislação e as normas de auditoria, envolvendo todos os setores, gerando eficiência em todo ciclo operacional e nas demonstrações financeiras, serão os objetivos secundários dessa investigação. De acordo com a teoria, a delimitação menciona os objetivos centrais do controle interno, como base para harmonia entre os departamentos da empresa, mediante exame das literaturas específicas ao assunto, apresentando todo o processo, desde o planejamento até sua implementação.

A relevância deste estudo é apresentar o controle interno como a ferramenta de apoio à gestão, possibilitando que as empresas obtenham credibilidade no mercado. Esta pesquisa se baseará em levantamentos bibliográficos compostos por livros, artigos periódicos, materiais da Internet e legislação específica ao assunto, com intuito de identificar conceitos, técnicas e ferramentas que servirão de base para o desenvolvimento deste estudo de forma a conduzir ponderações à cerca dos procedimentos inerentes ao controle interno.

2 AUDITORIA E CONTROLE INTERNO

A necessidade de se apurar a situação econômica-financeira das organizações, o grande desenvolvimento econômico e a expansão dos negócios em outros países abriram fronteiras para o capital estrangeiro. A partir dessas necessidades surgiu a auditoria utilizada como ferramenta da contabilidade. E com a sua evolução passou a ser uma especialização para confirmar a veracidade da própria contabilidade. Teve início no fim do século passado com o crescimento comercial na Inglaterra, Holanda e nos Estados Unidos, onde é mais desenvolvida. No Brasil, a auditoria teve origem inglesa, conforme Crepaldi (2007, p. 135). “Stephen Charles Kanitz menciona que o primeiro parecer de auditoria brasileira foi publicado em 1903”. Mas, sua organização se deu em 26 de março de 1957, pelo Instituto de Contadores Públicos do Brasil, em São Paulo e sua oficialização em 1968, pelo Banco Central do Brasil.

O controle interno se tornou mais importante para a administração devida à extensão e o tamanho das empresas e maior complexidade das análises financeiras. Em 1947, uma publicação do America Institute of Certified Public Accountants – AICPA, intitulada Internal Control registrava fatores importantes relacionados ao controle interno e seu crescimento dentro das organizações citando a necessidade de relatórios eficazes referentes às operações, a capacitação profissional para redução de erros e fraudes e o custo alto dos auditores independentes dada dificuldade do levantamento de informações para aplicação dos testes.

Em 1977 a Lei de Práticas Anticorrupção no Exterior (Foreign Corrupt Practices Act – FCPA) apresentou novo aspecto ao controle interno determinando práticas de anticorrupção e também exigências de natureza contábil priorizando a manutenção de um sistema de um controle interno aceitável. Dez anos depois, em outubro de 1987 a Comissão Nacional sobre Elaboração e Apresentação de Relatórios Financeiros (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) reforçou a importância do controle interno na redução da ocorrência de fraudes na execução de relatórios financeiros onde as empresas mantivessem uma segurança em seu controle, buscando em órgãos competentes informações para aprimoramento do



mesmo. Um ano depois a Comissão ASB – Auditing Standards Board emitiu a SAS 55 – Consideração da Estrutura de Controles Internos em uma Auditoria de Demonstração Contábil enfatizando o significado de controle interno e a responsabilidade do auditor em auditar obedecendo ao padrão de trabalho de campo. Em 1990, o AICPA publicou um guia de auditoria com 264 páginas para auxiliar os auditores em seu trabalho. No ano de 1992 o Comitê de Organização de Patrocinadores (Committee of Sponsoring Organizations) reunido com outros Comitês da área emitiram um relatório constituído de quatro volumes salientando dois objetivos: definir o controle interno de modo que atendessem as necessidades de diferentes organizações e fornecer um padrão onde as empresas poderiam avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controles.

2.1 DEFINIÇÃO DE AUDITORIA

É um procedimento que visa “... avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas das demonstrações financeiras de uma entidade.” (Ibid., p. 03). Ela demonstra se a empresa realmente merece confiança ou não, se as informações contábeis condizem com a sua situação patrimonial envolvendo as áreas financeiras, econômica e humana avaliando se a aplicação adequada da política de sistema da empresa é benéfica para o cumprimento de suas metas. Para Attie (2006, p. 25), “A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

A auditoria é crítica, segue regras e normas implantadas valendo-se de meios e provas para apurar a confiabilidade dos registros contábeis. O auditor deve possuir educação profissional e reconhecimento técnico mantendo-se atualizado. Para ter maturidade quando avaliar e concluir um parecer, pois a auditoria prisma em manter uma reputação, portanto sua análise deve ser mais objetiva possível apresentando como base para a tomada de decisões.

2.2 DEFINIÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Controle Interno são medidas constantes realizadas pela empresa para promover resultados eficientes nas atividades operacionais, protegendo o patrimônio e salvaguardando os bens e os direitos quanto a possíveis erros e fraudes, tornando os dados confiáveis, garantindo a continuidade do fluxo das operações para alcançar os objetivos, minimizando perdas e riscos que possam comprometer a continuidade da empresa no mercado em que se está inserida.

Attie (2007, p. 182) cita o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA que afirma:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger o seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração. (ATTIE, 2007, p. 182)

Toda a empresa deve estabelecer um **Plano de Organização** correspondente a sua estrutura, que deve ser bem dividida e adequada onde se apresentam os níveis hierárquicos e suas responsabilidades conforme as parcelas de trabalho exigidas a cada função pré-estabelecida. Serão utilizados **Métodos e Medidas** na composição dos procedimentos de registros e informações com o intuito de gerar resultados eficientes nas operações elaborando-se manuais pré-estabelecidos formalmente para a execução do trabalho. É preciso salvaguardar os bens e direitos da empresa, isto é, **Proteger o Patrimônio**, através de controle e contabilização dos bens patrimoniais relacionadas a um sistema eficiente de autorizações. É importante elaborar um **Plano de Contas** adequado à estrutura da empresa, para que os dados sejam confiáveis possibilitando a análise, a conciliação e a tomada de decisão, obtendo assim



exatidão na escrituração contábil. Surgindo assim, a **Eficiência Operacional** através de colaboradores capacitados a exercer as atividades exigidas pela organização, seguindo **Políticas Administrativas**, ou seja, regras, princípios e normas para obtenção resultados.

Crepaldi (2007, p. 269) cita o Institut Français des Experts Comptables, que define:

O controle interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção. (CREPALDI, 2007, p. 269)

Assim sendo, sua meta é garantir a eficácia das informações bem como os recursos disponíveis a serem utilizados nos planos estabelecidos pela Organização, fazendo com que alcance seus objetivos.

2.3 TIPOS DE AUDITORIA

A auditoria é um processo sistemático onde são realizadas avaliações a respeito de ações e eventos econômicos. Com a globalização e o surgimento de várias atividades em nossa sociedade a auditoria adquiriu atributos, a fim de gerar resultados confiáveis aos usuários interessados, para alcançar tais objetivos surgiram as especializações de auditoria. A seguir apresentaremos algumas delas:

- **Auditoria Externa:** cabe a auditoria externa através de normas de auditoria, procedimentos e princípios contábeis emitir um parecer das demonstrações financeiras, adequação dos procedimentos na empresa bem como o resultado das operações.

O auditor externo ou independente é o profissional formado em contabilidade e devidamente registrado nos órgãos relacionados à auditoria, tais como: CVM – Comissão de Valores Mobiliários; Ibracon – Instituto Brasileiro de Contadores; CFC – Conselho Federal de Contabilidade; CRC – Conselho Regional de Contabilidade.

Portanto, esse profissional deve possuir, elevado grau de capacidade e especialização, obedecer aos princípios éticos, ser independente e imparcial nas análises, ser íntegro, eficiente e confiável para que seu trabalho ofereça credibilidade.

- **Auditoria Interna:** a função da auditoria interna é examinar cada procedimento feito dentro da empresa internamente, verificando se as normas e procedimentos estão sendo executados periodicamente pelos funcionários e identificar as deficiências existentes em cada ramificação, examinando as atividades constantes e aderência às políticas, e a legislação.

Quando a auditoria interna é eficaz, proporciona a auditoria externa segurança, afirma Attie (2007, p. 15) “... permite identificação e resolução antecipada de problemas que comumente só são solucionados no último instante” confirmando a fidedignidade das demonstrações financeiras.

O auditor interno surgiu da profissão de auditor externo, trabalha dentro da organização, é uma pessoa de confiança dos dirigentes podendo atuar além das áreas de contabilidade e finanças realizando outras atividades relacionadas a administração testando a qualidade dos trabalhos periodicamente como, por exemplo, adequação do controle interno, cumprimento das diretrizes, salvaguarda dos ativos, avaliação da qualidade do desempenho e recomendação de melhorias.

No Brasil os auditores independentes podem ser associados nos seguintes órgãos: Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil; CRC – Conselho Regional de Contabilidade; CFC – Conselho Federal de Contabilidade; e Audibra – Instituto dos Auditores Internos do Brasil.

O profissional deve obedecer às normas de conduta, código de ética, ter conhecimento profundo de determinados itens para aplicar as normas, os procedimentos e as técnicas na



execução de auditoria, deve se comunicar de forma eficaz, se manter atualizado e ter zelo profissional no cumprimento de suas funções.

Quadro 1: Auditor Externo x Auditor Interno

Auditor Externo	Auditor Interno
Não tem vínculo empregatício com a empresa auditada;	Possui vínculo empregatício com a empresa auditada;
Maior grau de independência;	Menor grau de independência;
Executa apenas auditoria contábil;	Executa auditoria contábil e operacional;
Seu objetivo é emitir um parecer verificando a posição patrimonial e financeira de acordo com os princípios contábeis;	Seus objetivos são verificar as normas internas bem como seu aprimoramento, observar a necessidade de novas normas internas e efetuar auditoria das demonstrações contábeis e em áreas operacionais;
Volume de testes menor.	Maior volume de testes.

Fonte: CAVALCANTI (2007, p. 30)

Os auditores possuem a reputação de entenderem tanto de contabilidade quanto de fatores que influenciam a competitividade de um negócio. O auditor externo presta serviços e os administradores confiam e valorizam o parecer e a imparcialidade desse profissional. No entanto, a necessidade de acompanhar os procedimentos internos fez com que surgisse o auditor interno como empregado da empresa se portando a administração, verificando periodicamente o andamento dos procedimentos com mais profundidade, sugerindo melhorias na qualidade do controle. Um auditor externo não teria tempo hábil para executar essas atividades dentro do seu curso normal de trabalho, pois o tempo que permanece na empresa é curto e o mesmo se mantém mais focado no exame das demonstrações contábeis.

Normas do Conselho Federal de Contabilidade específica para auditorias externas e internas: Resolução CFC nº 820/97 – Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis; Resolução CFC nº 752/93 – Carta de representação da administração; Resolução nº 828/98 papéis de trabalho e documentação da auditoria; Resolução nº 836/99 fraude e erro; Resolução nº 839/99 transações e eventos subsequentes; Resolução nº 830/98 parecer dos auditores independentes sobre as demonstrações contábeis; Resolução nº 780/95 auditoria interna.

- **Auditoria Governamental:** a Auditoria Governamental possui um sistema específico, segue as normas de auditoria bem como os princípios técnicos básicos. A necessidade de se rever às contas das unidades administrativas dos três poderes da União fez com que surgisse a auditoria governamental, uma especialização no campo da auditoria. Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 943) sustentam que “Auditorias de organizações governamentais têm como principal premissa o conceito que os executivos e empregados que administram fundos públicos têm que prestar contas à sociedade.” Seu objetivo é fiscalizar as contas públicas, examinando a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e os resultados alcançados.

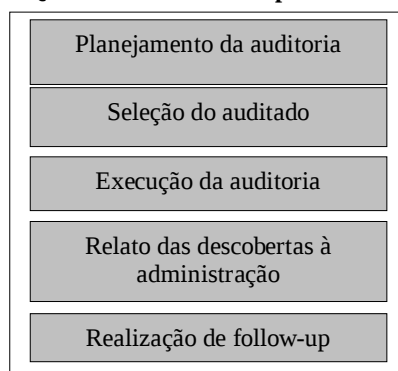
- **Auditoria Fiscal:** na visão de Sá (2007, p. 48), “A auditoria fiscal abrange o exame de “legalidade” dos fatos patrimoniais em fase das obrigações tributárias, trabalhista e sociais”. Nossa Constituição prevê a arrecadação de impostos, taxa e contribuições, através de Leis e Decretos e etc. Portanto, a auditoria fiscal, se faz importante tanto para empresa quanto para o governo. Para empresa, visa seu próprio controle, sendo intitulada de auditoria fiscal voluntária e no governo, funciona como uma fiscalização, evidenciando se os tributos estão sendo arrecadados conforme a legislação.

- **Auditoria Operacional:** na auditoria operacional avalia-se o desempenho da administração, do sistema de planejamento, do controle da qualidade e dos departamentos operacionais. Sá (2007, p. 449) explora “A auditoria operacional busca conhecer a “funcionalidade” do sistema e não apenas se ele existe em conformidade com as “normas”. A auditoria operacional procura examinar o controle administrativo, através do seu desempenho,



ou seja, como ele atua na prática. É realizado através de etapas estabelecidas, onde os pontos principais são: a observação: visa detectar ineficiências nas operações; e a indagação: o objetivo é obter opiniões comentários e sugestões.

Quadro 2: Auditoria Operacional

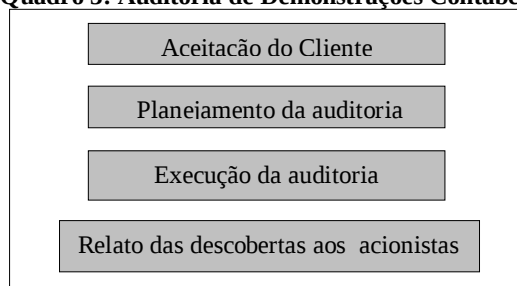


Fonte: BOYNTON; JOHNSON E KELL (2002, p. 940)

A fase conclusiva dessa auditoria prevê revisões analíticas, relatos de descobertas, recomendações para aperfeiçoamento, críticas construtivas, e ao final, o follow-up, onde a empresa auditada responderá por escrito ao relatório determinando as medidas que serão tomadas seguindo as recomendações do auditor.

- **Auditoria de Demonstrações Contábeis:** geralmente é realizado por auditores independentes que emitem um parecer de acordo com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PCGA), onde relatam sua avaliação e obtenção de evidências a respeito das demonstrações.

Quadro 3: Auditoria de Demonstrações Contábeis



Fonte: BOYNTON; JOHNSON E KELL (2002, p. 940)

Sendo primordial ao Mercado de Valores Mobiliários, pois é através do relatório do auditor que terceiros saberão dos riscos inerentes aos seus investimentos.

- **Auditoria Ambiental:** devido à responsabilidade social das empresas, em exercer atividades sem afetar a natureza surgiu a **Auditoria Ambiental**, onde o auditor fará essa avaliação seguindo normas específicas como a (IFAC - IAPS 1010), norma internacional que visa orientar o auditor na execução do seu trabalho, observando os controles internos, as exigências legais e principalmente o aspecto social em que a empresa está inserida.

2.4 CORRELAÇÃO ENTRE AUDITORIA E CONTROLE INTERNO

O controle interno funciona como uma ferramenta que auxilia as atividades das auditorias, determinando abrangência dos testes que serão aplicados pelo o auditor. A partir do momento em que o controle interno esteja sendo executado de maneira satisfatória



possibilitará redução de erros e fraudes dando mais confiança ao auditor nos seus testes e avaliação, conforme indicação das normas de auditoria.

O controle interno faz com que as atividades da empresa se desenvolvam com eficiência e nos devidos tempos auxiliado pelo sistema de informações contábeis onde se dão os registros das operações realizadas, possibilitando a constatar a regularidade das operações, a adequação dos registros e dos controles e seus sistemas de informações, determinando seus reflexos nas demonstrações financeiras.

O auditor deve obter conhecimento geral da organização e de seus controles para aplicar de maneira satisfatória os programas de auditoria, ou seja, reduzir os testes caso a empresa tenha um controle interno satisfatório ou aumentar os testes caso a empresa tenha um controle interno ineficiente, neste último caso o auditor emitirá uma carta de recomendações com sugestões para aprimoramento do controle interno.

2.5 ERROS X FRAUDES

Relatórios gerenciais fracos e inconsistentes apresentam falta de exatidão e confiabilidade nas informações. As causas podem ser: erros de interpretação, má aplicação das normas ou procedimentos, fraudes, falta de controle de alguns setores considerados áreas de risco, instrução inadequada dos colaboradores, negligência na execução de tarefas, re-trabalho e desperdícios aumentando os custos e despesas.

O controle interno pode ser implantado em todos os setores da empresa a fim de atingir o resultado esperado e diminuir os desperdícios, associando confiabilidade e qualidade nos processos. Pois, a contabilidade é mais precisa quando a empresa possui um controle interno eficiente. O processo de controle produz e usa informações que permitem manter uma organização orientada para seus objetivos. É um processo feito por outros processos que fornecem informações contínuas sobre as atividades do próprio sistema e do objetivo.

Alguns pontos estratégicos do controle interno são: precisão, rapidez, objetividade, economia, aceitação, ênfase na exceção. Um de seus aspectos mais importantes é o de prover ao empresário segurança de que a condução dos negócios está adequadamente controlada.

O controle interno por si só não basta para prevenir a ocorrência de erros e fraudes. O sistema funciona como um detector de erros cometidos pelos colaboradores, que muitas das vezes não estão capacitados para realização de suas tarefas. Tais erros podem ser: **Intencionais**, exemplo, omissão por não aplicar um procedimento e má aplicação de uma norma ou procedimento; e **Não intencionais**, exemplo, erros de interpretação e aplicação errônea dos princípios contábeis.

Um controle interno ineficiente somado a perdas dos valores éticos faz com que as organizações corram maiores riscos de fraudes. Existem fatores que levam as pessoas a cometerem fraudes: Oportunidade de fazê-la sem ser descoberta, dificuldade financeira e falta de caráter. Segundo Attie (2006), a fraude tem diversas modalidades: não encobertas: o autor não mascara a fraude, porque o controle interno é fraco; encobertas temporariamente: não afetam os registros contábeis; encobertas permanentemente: as informações dos registros e outros arquivos são alterados, a fim de encobrir a fraude.

Logo, um bom sistema de controle interno deve possibilitar a detecção de irregularidades prontamente para a devida correção, entretanto a ação humana ainda pode violar o melhor sistema de controle interno dentro de uma organização.

3 CONTROLE INTERNO

O controle interno tem suma importância a partir do momento em que se tornam confiáveis os dados fornecidos, pois é através deles que se é possível a continuidade do fluxo das operações. Conforme, Attie (2007, p. 185), "... a partir das quais os empresários, utilizando-se de sua experiência administrativa, tomam decisões com vistas no objetivo comum da empresa, assume vital importância".



Os administradores utilizam a contabilidade dos resultados para tomar decisões adequadas, sendo a confiabilidade dos dados gerados importante para se obter resultados lucrativos e não onerosos que podem causar grande perda para a organização. Quando não existe eficiência no controle interno da empresa, ele se torna inútil, contendo informações distorcidas que podem levar a decisões erradas e danosas para a organização. Segundo Crepaldi (2007, p. 276), “Pode-se entender a importância do controle interno a partir do momento em que se verifica que é ele que pode garantir a continuidade do fluxo de operações com as quais convivem as empresa”.

Um bom Controle Interno adiciona valor à Organização, e proporciona maior credibilidade aos clientes, fornecedores e investidores. Pois permite a identificação imediata de fatores internos e externos que possam afetar os negócios da empresa, ou seja, permite análise e avaliação dos impactos que poderão ocorrer nas operações, na lucratividade, no seu ativo e passivo, e no seu futuro.

Com o crescimento das organizações e também da sua complexidade, ocorreu o distanciamento do administrador na execução do processo administrativo, tendo o mesmo que descentralizar e delegar poderes, implantando um sistema de controle interno para garantir a eficiência das operações. Através do plano de organização, pode-se elaborar um sistema de controle, com características, classificações e etapas apresentadas a seguir.

O Controle Interno está dividido em duas modalidades: **Controle Administrativo** que visa à eficiência operacional e a adesão política estabelecida pela organização, através de procedimentos e registros que se referem aos processos de decisão ligados à autorização de transações pela administração. E o **Controle Contábil**, está ligado diretamente aos procedimentos e métodos relacionados na proteção do ativo e a veracidade dos registros contábeis.

A utilização do Controle Interno segundo Mosimann e Fisch (1999) pode ser: preventiva: atua como uma forma de prevenir problemas guiando a execução do processo ou na segregação de responsabilidades; detectiva: auxilia o processo detectando erros e fraudes; corretiva: permite a correção de erros e fraudes depois que as mesmas já ocorreram minimizando os desperdícios futuros.

O controle interno eficiente tem como características: Plano de Organização que proporcione responsabilidades funcionais. Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, obtendo controle das contas patrimoniais e de resultado. Cumprimento de cada departamento relacionado as suas funções dentro da organização e qualificação de seus colaboradores.

Para funcionamento adequado do controle interno é preciso planejamento, eficiência e capital humano competente e comprometido com o processo estabelecido. Portanto, na sua elaboração existem classificações que devem ser adequadas ao ramo de atividade da empresa. Conforme Crepaldi (2007, p. 297), “não existe uma terminologia universal para descrever as categorias de controle interno, entretanto pode-se classificá-los segundo suas finalidades...”

De acordo com as classificações, temos:

- **Controles organizacionais:** que estão ligados na estrutura organizacional e na segregação de funções diretamente relacionadas na execução operacional, custódia física e contabilização. O trabalho será executado por pessoas e setores independentes. A empresa deve definir as responsabilidades, delegar autoridade de acordo com seu processo organizacional, através do seu manual, organograma e fluxograma;
- **Controle do sistema de informação:** deve ser adequado conforme sua estrutura, pois é responsável pela captação de informações das operações permitindo a identificação de possíveis erros, auxiliando na tomada de decisões possibilitando obter relatórios detalhados de diferentes setores da organização;



- **Controle de procedimento:** é definido pela empresa, cumprindo sua política, plano organizacional implementado e documentados através do fluxo de documentação e controles independentes.

O objetivo do controle interno é proteger o patrimônio da empresa, apresentar informações confiáveis, estimular a eficiência operacional e o cumprimento da política organizacional. Para que isso ocorra é necessário que o mesmo passe por etapas na implantação do sistema seguindo padrões adequados ao ramo de atividade em que se encontra inserida.

Conforme apresentado no quadro abaixo é necessário que a empresa cumpra as etapas estabelecidas para impedir ou identificar erros e também apresentar relatórios que agreguem valor.

Quadro 4: Etapas do Controle Interno

Componentes	Relatórios financeiros	Fatores principais	Tecnologia da informação
Ambiente de controle	Representa a base para a organização	Integridade, comprometimento, estrutura, atribuições, políticas e procedimentos.	Utilização de desenvolvimento de programas e dados estabelecidos pela administração.
Avaliação de risco	Identificação, análise e administração dos riscos, relevantes nas demonstrações contábeis.	Relação com o registro, processamento, resumo e relatos de dados financeiros.	Evidência documentária, arquivos e registros que não podem ser lidos sem um computador. Vulnerabilidade do sistema.
Informação e comunicação	Inclui o sistema contábil e consiste em métodos e registros.	Impedimento de erros ou classificações indevidas.	Transação feita no computador. Auditoria de forma eletrônica. Preparação de demonstrações contábeis.
Atividade de controle	Políticas e procedimentos que asseguram as diretrizes da administração.	Segregação de funções, controle da informação, controles gerais, físicos e revisões de desempenho.	Desenvolvimento e documentação de sistemas; Controle de hardware e software, controle de acesso e controle de aplicativos.
Monitoração	Pessoa que avalia a qualidade do controle e está sendo realizado conforme o planejado.	Atividades e avaliações periódicas. Inputs de fontes internas e fontes externas.	Pode ser monitorada da mesma forma que o controle interno.

Fonte: BOYNTON; JOHNSON E KELL (2002, p. 343 - 344)

Através de planejamento, execução controle e monitoração das operações a empresa terá uma estrutura organizacional forte e atingirá seus objetivos. A estrutura organizacional pode ser visualizada por um organograma onde se apresentam os níveis hierárquicos e suas respectivas atribuições.

As limitações estão relacionadas pelo não cumprimento das normas e regulamentos implantados dentro da organização. Alguns fatores fazem com que o controle interno seja deficiente, Crepaldi (2007, p. 284) afirma: “conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa; instrução inadequada dos funcionários com relação às normas internas; negligência dos funcionários na execução de suas tarefas diárias.

Outros fatores que influenciam as limitações inerentes do controle interno são negligência por parte da administração no que se refere aos procedimentos estabelecidos, com intuito de alcançar objetivos ou ganhos apresentando relatórios ilegítimos e custos x benefícios, ou seja, o custo do controle interno não pode ser superior ao seu benefício, a empresa deve avaliar os aspectos negativos e positivos e optar por um controle mais eficiente e menos oneroso possível.

Para os autores Bonynton, Johnson e Kell (2002, p. 322), os “... Controles internos podem fornecer apenas segurança razoável para a administração e para o conselho de



administração quanto à consecução dos objetivos de uma entidade”. O objetivo da implantação do controle interno é alcançar resultados positivos para empresa, sendo a administração da empresa responsável pela verificação do seu cumprimento e por sua constante modificação e aperfeiçoamento.

O conceito de controle interno, já menciona a responsabilidade dos administradores pela sua execução. Raramente eles avaliam os benefícios que se pode ter dentro de uma organização, contabilizando apenas os custos que geram. O controle interno é uma ferramenta preventiva que detecta erros e fraudes dentro da organização que deve ser supervisionado pela administração. Attie (2006, p. 124), afirma que “alguns executivos julgam mais importantes satisfazer seus clientes, o que implica passar por cima de controles...” Quando as normas e procedimentos da empresa não são executados pela organização, fica mais vulnerável a erros e fraudes que causam impactos de controle inadequados.

Os executivos precisam tomar decisões rápidas, e afirmam que o controle constrange seus clientes, e os funcionários de confiança não precisam ser supervisionados.

“As organizações empenhadas em manter um sistema sadio de controles internos obtêm sucesso porque os administradores fixam as regras do jogo. Tais organizações trazem à luz o comportamento que desejam que seja praticado e eliminam o comportamento que segundo elas deve ser punido”. (ATTIE, 2006, p. 125).

Cabe aos administradores dar maior importância ao controle interno, que deve ter prioridade, influenciando seus subordinados de forma positiva atingindo todos os níveis da organização, pois todas as pessoas envolvidas têm responsabilidade na execução do controle.

4 FORMAS DE EXECUÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Para se atingir as expectativas dentro da organização, deve ser elaborado um planejamento para execução do controle interno, ou seja, um planejamento da estrutura do controle a fim de acompanhar a execução das operações. Sendo necessário o levantamento de dados internos e externos, somando-se a filosofia da empresa no intuito de que haja agilidade organizacional. O planejamento e o controle são funções administrativas citadas na teoria clássica da administração, que se tornaram importantes e essenciais com o passar do tempo.

“O planejamento é a primeira função administrativa, definindo os objetivos para o futuro desempenho organizacional e decidindo sobre os recursos e tarefas necessários para alcançá-los adequadamente. Com o planejamento, o administrador se orienta através dos objetivos visados e das ações necessárias para alcançá-los baseando-se em método plano ou lógica”. (MUNIZ, 2007, p. 111).

A estruturação do controle interno serve para que o executivo receba informação que lhe serão úteis na tomada de decisões, para serem elaborados com menos custos à organização.

Para Barreto (2008), o controle deve ser executado da seguinte maneira: **fase prévia:** é a época do planejamento, do registro do esperado e do desejado. Nessa fase, a companhia busca ter controle das variáveis intervenientes no seu ciclo gerencial e produtivo; **fase concomitante:** é a época da ação propriamente dita. É a fase da execução do planejado, do previsto; **fase posterior:** é a época da informação analítica e enriquecedora do processo gerencial de tomada de decisão.

Segundo Crepaldi (2004), há dois tipos de controle de procedimentos: **procedimentos do fluxo de documentação:** são os incorporados no sistema de processamento das transações; **procedimentos de controles independentes:** são aqueles estabelecidos pela administração, independentemente das rotinas de procedimentos de transações.



Após planejamento, elaboração e definição dos procedimentos, o controle é executado através do sistema contábil, sistema de comunicação e sistema de informação. No sistema contábil são realizadas as transações que são processadas para identificar e contabilizar, impedindo erros e classificações indevidas, seguindo um plano de contas e o período contábil determinado.

O que envolve o sistema de comunicação são os documentos e registros que fornecem as evidências das transações, a comunicação permite que as pessoas entendam os seus trabalhos dentro e fora da organização, através dos documentos analíticos, onde os auditores realizam os testes de observância.

O sistema de informação é uma ferramenta fundamental no armazenamento eletrônico de dados. O programa de computador deve atender as necessidades da empresa e suas alterações devem ser refletidas na documentação. O backup deve ser feito regularmente pela empresa, devidamente identificado e armazenado em local adequado para segurança dos dados eletrônicos. A manutenção dos equipamentos deve ser periódica e feita por pessoas capacitadas, mantendo assim seu funcionamento e atendendo necessidades organizacionais da empresa.

Através desses sistemas, o controle passará informações confiáveis, ciclos operacionais eficientes, fazendo com que as decisões se transformem em resultados positivos. A execução do controle é essencialmente hierárquica, ou seja, de cima para baixo. As avaliações são feitas pelos administradores que possuem esta autonomia através de critérios estabelecidos onde suas decisões refletirão no resultado pelo qual serão avaliados pela alta direção da empresa. Pois essas decisões irão garantir continuidade da organização conduzindo-a no alcance dos seus objetivos.

4.1 CONTABILIDADE MAIS PRECISA

A finalidade da contabilidade é coletar todos os dados ocorridos na empresa que possam causar variações em seu patrimônio, funcionando com um instrumento de medição e avaliação dos resultados obtidos. Através de documentos específicos são comprovadas as operações realizadas sejam de origem interna ou externa, transitando em vários setores e chegando a um sistema contábil seguro. Esse sistema realiza a capacitação, a classificação e os cálculos das operações que ficam registradas permanentemente seguindo os princípios contábeis e os órgãos reguladores. Assim, os registros das informações poderão ser analisados e controlados de forma permanente. O resultado será apresentado nas demonstrações e informações financeiras de interesse dos administradores e também de terceiros.

Para que se obtenha uma contabilidade precisa é fundamental seguir os chamados controles contábeis, que são: o **método contábil**: de duplo registro também chamado de “partidas dobradas” que estabelecem um registro seguro evidenciando a origem e a aplicação dos recursos; o **plano de contas**: que classifica os registros, a fiscalização e a supervisão para apuração de falhas e detecção de erros; a **apuração, controle e listagem de saldos**: feitos através do balancete; **inventários físicos**: discriminando os bens e seus valores; e **conciliações**: confrontar os valores físicos com saldos existentes e também confrontar documentos.

A linguagem contábil é a linguagem comum entre as organizações, é uma ferramenta que demonstra o desempenho financeiro e confirma se a administração está sendo eficaz. Devem envolver tantos os recursos humanos e tecnológicos e ter total apoio da alta direção, para mensuração e análise da empresa em todos os seus aspectos. Os registros duplos em que baseia o princípio contábil representam um sistema de controle, registrando a origem (crédito) e aplicação (débito) dos recursos, possibilitando análise, comparações e verificações do patrimônio de forma mais precisa.

4.2 OBJETIVOS DOS TESTES DE OBSERVÂNCIA DO SISTEMA DO CONTROLE INTERNO



Através de procedimentos de auditoria, o auditor verifica a veracidade das informações, emitindo assim o seu parecer sobre as demonstrações contábeis abrangendo assim o teste de observância e teste substantivo. O teste de observância é realizado pelo o auditor independente, é através desse procedimento que se adquire maior segurança do funcionamento do controle interno dentro da organização. Sua função é avaliar se os procedimentos estão sendo realizados. Conforme expressa Almeida (2007, p. 73), “Os testes de observância consistem em o auditor se certificar de que o sistema de controle interno levantado é o que realmente está sendo utilizado”. Quando o controle interno se demonstra eficaz em uma organização, a aplicação dos exames se torna menor, pois passa confiabilidade para o auditor. Esse teste é aplicado em auditorias operacionais, o auditor avalia se os colaboradores estão aderindo aos procedimentos internos. Após entender o sistema, verifica-se a exatidão dos documentos e como é realizada a execução de certas tarefas. Um dos requisitos do auditor para a aplicabilidade desse teste é não deixar que os colaboradores percebam, pois comprometeria o resultado. Afirma Attie (2007, p.150), “É importante conhecer e identificar o sentido do controle interno para a organização e saber o quanto à empresa e seus administradores se preocupam e se importam com eles.” No teste de observância o auditor se preocupa também com os erros que possam comprometer as demonstrações contábeis, que são: erros matemáticos; erros de transcrição; codificação e lançamentos das contas.

“A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada, em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.” (CREPALDI, 2007, p. 232).

A responsabilidade do sistema de controle interno dentro da organização, como já citado nos capítulos anteriores, é da administração, mas cabe ao auditor dar sugestões para o aprimoramento do controle na comprovação de erros realizados dentro dos procedimentos da empresa.

4.3 ESTÍMULO À EFICIÊNCIA OPERACIONAL

Para obter um controle interno coerente é necessária que haja estímulo à eficiência operacional por parte da organização. Através de um ambiente saudável e harmônico, possibilitando que seu pessoal desenvolva as tarefas que lhes foram designadas com maior eficiência. Para alcançar tal objetivo, a empresa deve implementar procedimentos e regras que deverão ser praticadas em todos os setores da empresa, envolvendo toda a organização. Attie (2007) propõe alguns procedimentos que geram resultados positivos, que são: **seleção**: obter pessoal qualificado para exercer funções específicas; **treinamento**: capacitação dos colaboradores, pois minimizam os custos, pessoal qualificado resulta melhor rendimento; **plano de carreira**: determinar a política da empresa ao pessoal, recompensando o pessoal que busca sistema de controle sadio; **relatórios de desempenho**: enfatizar as pessoas que executam suas tarefas e seguem com disciplina e obediência às políticas e procedimentos da empresa; **relatórios de horas trabalhadas**: administrar o tempo com mais eficiência; **tempos e métodos**: acompanhamento de execução das atividades; **custo-padrão**: seu objetivo é identificar benefícios e ineficiências no processo de produção, através de seu acompanhamento; **manuals internos**: possibilitam a prática uniforme, normatização e eficiência em seus procedimentos; **instrumentos formais**: instruções claras e precisas com objetivo de evitar dupla interpretação.



O Princípio da Continuidade trata da duração da empresa por tempo indeterminado, pois todas visam a continuidade de suas operações, seu crescimento no mercado e que dê lucro para os empresários. É necessário estabelecer políticas e procedimentos que possibilitem tal resultado. Cabe a empresa fazer com que cada colaborador dentro da organização cumpra o estabelecido, caminhando juntos pelo o mesmo objetivo.

5 O PLANEJAMENTO DE AUDITORIA DENTRO DO CONTROLE INTERNO

Determinar os passos a serem seguidos é uma das características da auditoria, assim, é desenvolvido o seu planejamento, determinando antecipadamente quais os procedimentos que serão aplicados, sua distribuição no período e execução dos trabalhos a serem realizados resultando um trabalho bem elaborado.

O objetivo do planejamento é propiciar ao auditor a aplicação do exame adequado no período de tempo aceitável. São levados em considerações os conhecimentos prévios das atividades, pesquisa de fontes alternativas, definição do trabalho, orçamento de horas, período da execução e pessoal envolvido, sendo assim, impede que o auditor omita a avaliação de uma parte essencial das operações da entidade.

O planejamento visa formalizar os aspectos relevantes, direcionando o auditor na execução do trabalho, facilitando a comunicação e o exercício das tarefas. Deve conter o escopo do trabalho e pode ser discutido com os responsáveis da empresa, buscando melhoria na sua aplicação. Um planejamento bem elaborado permitirá ao auditor avaliar o controle interno na confiabilidade e na qualidade.

5.1 CONTROLE INTERNO E A LEI SARBANES-OXLEY

No mundo globalizado as empresas se tornaram transnacionais, se relacionando com instituições internacionais, inclusive para obter crédito, ocorrendo assim à avaliação de risco, que é medida pela sua capacidade de proteger seus bens e direitos, na grande maioria intangíveis o que está diretamente relacionado com o controle interno, que reflete a real situação da mesma. Ele é chamado de risco operacional, é o risco de perda resultante de controles internos inadequados ou deficientes.

Recentemente ocorreram escândalos no meio empresarial envolvendo o controle interno, onde os executivos declararam não ter conhecimento das fraudes ocorridas, o que levou o presidente George W Bush, em julho de 2002, a assinar a Lei Sarbanes-Oxley instituindo novas regras propostas pela Securities and Exchange Commission – SEC (Instituto equivalente a Comissão de Valores Mobiliários – CVM brasileira) redefinindo-as em relação à divulgação de relatórios financeiros para empresas corporativas com a finalidade de evitar a omissão dos executivos que serão responsabilizados pelo o cumprimento dos procedimentos internos bem como sua confiabilidade. Conforme cita a Lei Sarbanes-Oxley os diretores executivos e financeiros são os responsáveis por elaborar, analisar e acompanhar seus controles internos, visando obter: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade nos relatórios financeiros; cumprimento de Leis e regulamentos aplicáveis.

A Lei mudou o cenário empresarial, segundo especialistas ela é a peça significativa da legislação comercial dos últimos cinquenta anos, onde a maior abrangência está concentrada nas seções 302 e 404:

Seção 302 - De forma explícita demonstra que os diretores executivos e diretores financeiros devem declarar pessoalmente que são responsáveis pelos controles e procedimentos de divulgação de relatórios. A cada documento trimestral deverá conter a certificação de que eles desenvolveram e avaliaram com eficácia os controles internos. Os executivos certificados também devem declarar e divulgar todas e quaisquer relevâncias significativas do controle, como insuficiências materiais e atos de fraudes.

Seção 404 - Expõe que deve ser feitos uma avaliação anual de todos os controles e procedimentos internos para que sejam emitidos os relatórios financeiros. Além disso, o



auditor externo deve emitir um relatório onde o mesmo atesta a veracidade das informações do controle interno.

Como toda legislação o descumprimento dessa Lei acarretará em multas de até U\$ 5 (cinco) milhões e dez a vinte anos de prisão, caso seja caracterizado a intencionalidade, por outro lado o seu cumprimento protege as empresas contra fraudes, possibilita maior controle da companhia e melhor visibilidade sobre o que ocorre nos negócios. A Lei também se aplica às empresas estrangeiras que possuem valores mobiliários registrados na SEC, estendendo sua aplicação no mercado de capitais sujeitando as empresas brasileiras (atualmente mais de trinta e oito empresas) que possuem ações na bolsa de valores norte-americanas, a se adequarem a nova Lei e sua regulamentação. Esta Lei surgiu para impor um regime ético de atuação empresarial, atingindo um patamar de relevância não só legal e tecnológica, mas também estratégica envolvendo a governança corporativa determinando a transparência das relações empresariais e de todos os tipos de transações.

5.2 RELAÇÃO DO CONTROLE INTERNO COM A AUDITORIA INDEPENDENTE

O controle interno é considerado a base para o início do processo de auditoria é fundamental ter um controle interno que funcione como um detector de erros, seguindo os procedimentos estabelecidos.

“Em 1978, o Security Exchange Commission (SEC) enviou um relatório ao Congresso que estabelecia um mandato para melhoria do acompanhamento de controles internos e sugeria a criação de comitês independentes de auditoria.” (ATTIE, 2007, p. 202).

O resultado obtido nesse relatório foi positivo, pois muitas empresas optaram em contratar auditores independentes para acompanhar de perto a funcionalidade dos controles com auxílio do comitê de auditoria. A finalidade do auditor independente é analisar as demonstrações financeiras emitir seu parecer, através de testes, provas e procedimentos utilizando as normas de auditoria. Mas, para se chegar à análise das demonstrações o mesmo fará um levantamento do sistema contábil e do controle interno, entendendo todo o processo, fazendo o planejamento da auditoria, caso o controle for deficiente o mesmo fará recomendações de aperfeiçoamento para assegurar a eficácia dos registros contábeis, Segundo Attie (2007, p. 204), “A existência de um bom sistema de controle interno aumenta a confiança do auditor quanto à exatidão dos registros contábeis e à veracidade de outros documentos e informações internas.” Logo, é preciso adquirir ciência dos procedimentos e métodos e sua aplicabilidade quanto ao seu funcionamento para relacionar os testes a serem aplicados pelo o auditor, caso decida avaliar sua eficiência.

6 AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

A finalidade da avaliação do controle interno é propor o aprimoramento, após verificar sua eficiência e apontar suas deficiências. É aplicada depois que o auditor passa a conhecer todos os procedimentos e princípios do controle contábil e administrativo, estabelecendo uma opinião independente e sugerindo novos procedimentos que o faça mais eficiente e fidedigno.

Crepaldi (2007) cita algumas medidas a serem observadas na avaliação do controle interno: Considerar os tipos de erros e irregularidades; Determinar os procedimentos para prevenir ou detectar erros e irregularidades; Determinar se os procedimentos estão sendo seguidos satisfatoriamente.

É importante averiguar se na prática o sistema funciona como está descrito no manual de procedimentos da empresa. Para isso, é fundamental a aplicação de questionários de avaliação dos ciclos operacionais, selecionando e determinando sua extensão, podendo ser dividido em seções ou natureza da operação. Tais questionários devem apontar para respostas



afirmativas ou negativas, auxiliando o auditor a avaliar se o controle está alcançando o objetivo proposto.

É através da revisão que se atesta que os procedimentos estão de acordo com o estabelecido, realizando análise de transações do que foi registrado, a fim de estabelecer os papéis a serem aplicados pela auditoria. Quanto maior as divergências, maior será a necessidade de uma análise mais detalhada para determinar as falhas. O auditor precisa obter entendimento sobre o controle interno conhecendo seus ciclos operacionais, suas atividades departamentais, os documentos e registros realizados. Assim o auditor poderá decidir quais questionários utilizará para avaliar.

Com base na revisão e no entendimento obtido o auditor realizará a avaliação. Crepaldi (2007, p. 289) menciona que "...deve-se proceder a sua avaliação crítica para determinar sua eficácia e os pontos passíveis de melhoria". Um trabalho bem elaborado permitirá a verificação das informações e seus reflexos nas demonstrações financeiras, determinando se o fluxo de operações flui conforme os procedimentos.

Sá (2007) aborda os seguintes critérios no processo de avaliação do controle: organograma analítico; manual de rotinas ou procedimentos administrativos, descrevendo cada função; regulamentos e estatutos; plano de contas (inclusive de custo); orçamento (caso exista); processos de autorizações (quando os manuais de rotinas são bem feitos, neles pode-se encontrar essa matéria) e da supervisão; programas e procedimentos de informática (computadores).

Tais critérios irão compor a análise, direcionando o auditor na aplicação dos questionários, que devem ser elaborados de acordo com a necessidade de cada operação a ser investigada, pois o objetivo é observar como o controle se apresenta na sua finalidade de proteger e vigiar os fenômenos patrimoniais ocorridos. A avaliação se concretiza quando se realiza o julgamento dos questionários aplicados, avaliando as respostas e traçando diretrizes.

Após avaliar as respostas dos questionários, deve-se confrontá-las com controle, verificando quais pontos do mesmo merecem maior atenção, se o volume de questionários aplicados foi suficiente de acordo com os critérios e falhas que ocorrem durante a execução do controle interno. O resultado obtido deverá constar no relatório. Conforme afirma Attie (2006) deve-se dar importância aos seguintes aspectos: se o sistema é adequado, se necessita de aprimoramento, se possui fraquezas que o comprometem na sua totalidade ou se o mesmo é inadequado não atendendo aos princípios básicos. O auditor fará suas considerações e recomendações, enfatizando os pontos críticos, orientando a empresa quanto as suas necessidades de aperfeiçoamento no intuito de resguardar o seu patrimônio.

7 CONCLUSÃO

O desenvolvimento da economia e o crescimento das organizações no âmbito global, fizeram com que aumentasse as exigências de transparências nas informações sócio-econômicas para manter sua competitividade no mercado. Para obter um resultado positivo, diante do mercado interno e externo, as organizações vêm se modernizando, começando pela base de suas operações, desde a mais simples, até a mais complexa através da utilização de um controle interno, que deve ser bem elaborado, estruturado e adequado ao seu ramo de atividade, se tornando uma ferramenta que auxilia o administrador a diminuir as falhas no processo, reduzir custos, obtendo relatórios consistentes e a possibilidade de planejar o futuro.

Um controle interno eficiente proporciona ao administrador segurança, podendo ser avaliado por um auditor externo, que com sua experiência analisará todo o controle, emitindo um parecer que dará credibilidade para a organização, pois a auditoria independente aplica procedimentos fundamentados por órgãos reguladores e princípios estabelecidos por legislação nacional e internacional.

É necessário fazer um planejamento na elaboração de um controle interno, seguindo etapas e procedimentos voltados para o perfil da empresa, atentando-se as limitações e



responsabilidades que envolvem a execução do controle, bem como amarração de todo o sistema, que tem por objetivo tornar as informações precisas e confiáveis, envolvendo toda a organização em um ambiente que visa à eficiência operacional.

Uma organização que investe no seu Controle Interno poderá alcançar a eficácia no processo, realizando avaliações periódicas que lhe permitirão implantar ações de caráter preventivo, detectivo e corretivo, possibilitando o seu contínuo aprimoramento.

Sendo assim, o controle interno possui todas as atribuições de uma ferramenta que quando bem utilizada dará resultados positivos, que garantirá o bom funcionamento das operações previamente estabelecidas, possibilitando a transparência das demonstrações financeiras a todos os envolvidos internamente e externamente, ou seja, salvaguardando e protegendo os ativos da organização.

REFERÊNCIAS

ATTIE, W. Auditoria Interna. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ALMEIDA, M. C. Auditoria: curso moderno e completo. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BARRETO, M. da G. P. Controladoria na Gestão: a relevância dos custos da qualidade. São Paulo: Saraiva, 2008.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N; KELL, W. G. Auditoria. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CASTRO, F. L. de. Manual Unifoa para elaboração de trabalhos acadêmicos. 2 ed. Volta Redonda: Foa, 2009.

CREPALDI, S. A. Auditoria Contábil: teoria contábil. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. Contabilidade Gerencial: teoria e prática, 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FLORENTINO, A. M. Auditoria Contábil. 5 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1988.

MOSSIMANN, C. P.; FISCH, S. Controladoria: seu papel na administração de empresas. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, L. M.; JR PEREZ, J. H.; SILVA, C. A. dos S. Controladoria Estratégica. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

LISBOA, IBRAIM, Auditoria Interna: Como ferramenta de gestão, Curitiba, 2010. Disponível em: <<http://www.portaldeauditoria.com.br>. Acesso em: 28/04/2011.