



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIO DE
SERGIPE – FANESE
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

GRAZIELE DOS SANTOS

**O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA NAS REALIZAÇÕES DE
AUDITORIAS**

**Aracaju - SE
2016.1**

GRAZIELE DOS SANTOS

**O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA NAS REALIZAÇÕES DE
AUDITORIAS**

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof^o. Esp. Cantidiano Novais Dantas

Coordenadora de Curso: Prof^a. Esp. Luciana Matos dos Santos Figueiredo

**Aracaju - SE
2016.1**

GRAZIELE DOS SANTOS

**O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA NAS REALIZAÇÕES DE
AUDITORIAS**

Artigo apresentado a Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis. Banca examinadora formada por:

Aprovada com média: _____

Profº Esp. Cantidiano Novais Dantas

Professor Avaliador

Professor Avaliador

Graziele dos Santos

Aracaju (SE), _____ de _____ de 2016.

RESUMO

O desenvolvimento das empresas tem se intensificado, buscando sempre atender a demanda de mercado. A rentabilidade da entidade impacta diretamente nos registros contábeis da mesma, e por causa disso surgiu a necessidade de implementar um controle interno capaz de compreender a empresa como um todo. Diante deste contexto, levantou-se a problemática: De que forma o controle interno pode auxiliar o auditor na tomada de decisão? Assim sendo, esse estudo tem como objetivo geral estudar o controle interno como ferramenta de auxílio na realização de auditorias. Os objetivos específicos são: apresentar as bases conceituais da auditoria; apresentar o controle interno e seus reflexos na proteção do patrimônio; abordar o controle interno e sua relação com a auditoria; apresentar a relação do controle interno com a auditoria interna e a auditoria externa e expor sobre o controle interno como ferramenta na realização de uma auditoria. Para a realização desse estudo, a metodologia adotada foi bibliográfica, qualitativa, descritiva, consubstanciada em artigos científicos, livros contábeis, resoluções do Conselho Federal de Contabilidade e revistas acadêmicas. Afirma-se, no final, que o controle interno é ferramenta indispensável na realização de uma auditoria, uma vez que graças aos relatórios emitidos por meio deste, sendo o mesmo bem embasado, o auditor terá segurança fidedigna suficiente ao expressar sua opinião.

Palavras-chave: Auditoria. Controle Interno. Patrimônio.

SUMÁRIO

RESUMO	
LISTA DE QUADROS	06
LISTA DE FIGURAS	07
1 INTRODUÇÃO	08
2 AS BASES CONCEITUAIS DA AUDITORIA	10
3 O CONTROLE INTERNO E OS REFLEXOS NA PROTEÇÃO PATRIMONIAL	12
4 O CONTROLE INTERNO E SUA RELAÇÃO COM A AUDITORIA	16
4.1 Controle Interno e a Auditoria Interna	17
4.2 Controle Interno e a Auditoria Externa	18
5 O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA NA REALIZAÇÃO DA AUDITORIA	20
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	25
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	27
ABSTRACT	29

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1: Os Princípios do Controle Interno Contábil	13
QUADRO 2: Os Princípios do Controle Interno Administrativo	14

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - O Processo de Auditoria	21
--	----

1 INTRODUÇÃO

O controle interno se desenvolveu muito ao longo dos anos, antes era em base familiar, atualmente está cada vez mais intensificado e dinâmico. Ambos tinham o mesmo propósito, o de controlar toda movimentação financeira e operacional na própria entidade. A verificação da fidedignidade das informações trazidas pelo controle pode ser realizada pela auditoria.

Segundo o autor Attie (2011), pode-se analisar que vários fatores interferem na realização do processo de auditoria, alguns dos principais fatores desta interferência são a eficiência, a eficácia, a operacionalização e os elementos produzidos pelo controle interno implantado no ambiente onde o elemento auditado foi gerado. Por meio do controle interno o auditor pode enxergar a empresa como um todo, inclusive através dos relatórios emitidos por tal controle.

Com a necessidade de implementar controles internos capazes de produzir informações fidedignas visando, também, auxiliar os auditores no desenvolvimento de seus trabalhos nas entidades, levantou-se a problemática: De que forma o controle interno pode auxiliar o auditor na tomada de decisão?

Neste contexto, o objetivo geral deste estudo é avaliar o controle interno como ferramenta de auxílio na realização de auditorias. Os objetivos específicos são: apresentar as bases conceituais da auditoria; apresentar o controle interno e seus reflexos na proteção do patrimônio; abordar o controle interno e sua relação com a auditoria; apresentar a relação do controle interno com a auditoria interna e a auditoria externa e expor sobre o controle interno como ferramenta na realização de uma auditoria.

Os assuntos relacionados à auditoria e ao controle interno são muito vastos, suas ramificações levam a caminhos distintos, porém interessantes, e qualquer área escolhida para estudos poderia ocasionar em um excelente tema para trabalhos de conclusão de curso. O que justifica a realização da escolha da área temáticas desta pesquisa está no fato de contribuir com estudos que apontem para a importância do controle interno como ferramenta fundamental e indispensável na realização de uma auditoria.

A metodologia utilizada no desenvolvimento deste estudo é a bibliográfica, qualitativa, descritiva consubstanciada em artigos científicos, livros contábeis, resoluções do Conselho Federal de Contabilidade e revista acadêmica, todos esses meios agregam positivamente na realização deste artigo científico.

2 AS BASES CONCEITUAIS DA AUDITORIA

O início do século XX foi marcado pelo surgimento de grandes empresas, ocasionando o aumento de seus patrimônios e funcionários. Diante de tal crescimento foi criando a necessidade de fiscalizar se as informações trazidas não só pela contabilidade, mas também pelos demais setores da empresa, estavam condizentes com a realidade das mesmas. A partir disso, segundo Ribeiro (2011), o desenvolvimento da realização das auditorias começou a se intensificar no Brasil.

Sobre o conceito da auditoria, o autor Ribeiro (2011) informa que:

A Auditoria é uma técnica contábil que consiste na verificação da exatidão e fidedignidade dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por meio de exame minucioso dos registros de contabilidade e dos documentos que deram origem a eles. (RIBEIRO, 2011, p.1).

Na mesma visão conceitual de Ribeiro, o autor Crepaldi afirma que a auditoria é: “o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade.” (CREPALDI, 2010, p.3).

O desenrolar histórico do surgimento da auditoria é muito interessante. Segundo os autores Gomes, Araújo e Barboza (2009), o termo auditoria é de origem latina. Cabe ressaltar que os ingleses utilizaram esse termo para denominar a inovação da tecnologia contábil capaz de revisar e verificar dados. O autor Attie (2011, p.7) compreende que: “em essência, a causa da evolução da auditoria, que é decorrente da evolução da contabilidade.”

Pode-se entender que a auditoria é uma técnica contábil protagonizada pelo auditor e a empresa auditada, onde tem como objetivo expressar uma opinião sobre a análise feita pelo mesmo, de acordo com os documentos emitidos pela empresa, informando se o que está documentado é o espelho da realidade da auditada. Tendo como o objeto o patrimônio, a auditoria é consubstanciada em informações levantadas tanto dentro quanto fora da empresa, sendo que as mesmas devem oferecer confiabilidade e credibilidade para que o auditor possa ter convicção ao expressar sua opinião.

Segundo o autor Ribeiro (2011), com o passar do tempo a prática da auditoria foi tornando-se necessária e indispensável, a demanda dos donos das empresas em querer que houvesse alguém capacitado para atestar se a entidade obedecia todos os preceitos cabíveis informando se a mesma estava funcionando legalmente, era visível. Com isso surgiu a necessidade de classificar a auditoria, em independente (externa) e interna, observando a particularidade de seus objetivos.

A auditoria é classificada em auditoria interna e auditoria externa. A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria 610 (Brasil, 2014), estabelece que a auditoria interna é uma análise feita através de exames, avaliação e monitoramento, sendo a mesma constituída ou fornecida pela empresa. Ressalta-se, também, que a auditoria interna é realizada pelo próprio colaborador da empresa, visando atender as necessidades da Administração, e fiscalizar minuciosamente a empresa como forma de prevenção a possíveis erros e fraudes.

Segundo o doutrinador Ribeiro (2011):

A Auditoria Externa é realizada pelos auditores independentes contratados pela organização para examinar as suas demonstrações contábeis e expressar opinião por intermédio de relatório de auditoria, com o propósito de aumentar o grau de confiança dos usuários das respectivas demonstrações (RIBEIRO, 2011, p.96).

Partindo da premissa citada acima, pode-se perceber que a auditoria externa é uma auditoria realizada com a contratação de um profissional capacitado: o auditor independente, que não esteja englobado no quadro de funcionários da auditada, visando atender a necessidade de terceiros e expressar uma opinião de acordo com o que foi apresentado nos relatórios da auditoria.

Para que a auditoria seja realizada, precisa-se de um profissional extremamente capacitado, para desempenhar as funções que lhes forem atribuídas, tais profissionais são conhecidos como auditores. Segundo Attie (2011), o nome auditor tem dois significados, para os portugueses significa “aquele que ouve”, e esse nome é uma derivação do termo *to audit*, que para os ingleses significa examinar, corrigir.

Nota-se que a partir da intensificação das realizações das auditorias no século XX, sendo elas internas ou externas, veio com o propósito de assegurar e passar confiabilidade aos donos das entidades, gerando como consequência a segurança do reflexo da fidedignidade de seus patrimônios.

3 O CONTROLE INTERNO E OS REFLEXOS NA PROTEÇÃO PATRIMONIAL

É visível que o quantitativo de empresas que vem se desenvolvendo em todo o país é grande, praticamente a cada dia surgem novas empresas, só no mês de janeiro de 2016 o Serasa Experian registrou a criação de 166.613 empresas no Brasil, e como consequência de tal desenvolvimento cresce também o patrimônio das mesmas, passando a se tornar necessária a preocupação em proteger esse patrimônio. Com isso, é de extrema importância que a entidade tenha um controle interno eficiente e eficaz com o intuito de estabelecer métodos e medidas fidedignas.

Para o autor Almeida (2010):

O Controle Interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. (ALMEIDA, 2010, p. 42)

Conforme a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria 315 (Brasil, 2014), o controle interno é um processo que é mantido pela administração e outros membros que tenham interesse na instituição, com o primordial objetivo de garantir fidedignidade, confiabilidade e segurança nos seus relatórios emitidos, e que os mesmos atendam as leis e os regulamentos vigentes da entidade.

Diante dos conceitos relatados acima, é possível notar que o controle interno é uma ferramenta importante para o funcionamento da entidade, pois a implantação do mesmo traz uma segurança tanto pra os administradores, quanto para as pessoas físicas ou jurídicas que de alguma forma estão interessadas nos bens da entidade, sendo para investir ou simplesmente para associar-se, e isso é decorrente da confiabilidade e tempestividade existente nos relatórios emitidos.

No controle interno é essencial que se aborde tanto a contabilidade quanto a administração, pois a junção dessas duas áreas torna-o capaz de oferecer a entidade segurança patrimonial.

O doutrinador Avalos (2009, p.56) elenca fatores que impeçam a implementação do controle interno na gestão empresarial, são eles: “a resistência natural oferecida pelos cargos diretivos, o custo elevado e não incrementar políticas de controle que atuem na própria gestão deles.”

O controle interno inclui, em toda sua amplitude, dois controles: controles contábeis e controles administrativos. Para o doutrinador Attie (2011), os controles contábeis são aqueles que englobam todo o plano organizacional tendo o enfoque com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis, e tem relação direta com os registros financeiros. Já os controles administrativos também englobam o plano organizacional e mais as medidas adotadas tem o enfoque na eficiência operacional e na decisão política traçada pela administração, tendo relação indireta com os registros financeiros.

Os autores Gil, Arima e Nakamura (2013) também compreendem a subdivisão do controle interno em controle contábil e controle administrativo, porém eles complementam abordando os princípios que cada um deve atender para obter o êxito financeiro e gerencial.

Os princípios do controle interno contábil, indicados por Gil, Arima e Nakamura (2013), são os apresentados no Quadro 1, abaixo.

Quadro 1: Os Princípios do Controle Interno Contábil

Princípio	Determinação
Integridade	O monitoramento da informação disponibilizada deve está na íntegra, ou seja, da mesma forma que chegou na contabilidade, sem nenhuma alteração sendo as mesmas intencionais ou não.
Confidencialidade	A informação é protegida com sigilo direcionado, dando o acesso somente a pessoas devidamente autorizadas, isso é uma medida preventiva que não permite a outras pessoas acessarem essas informações e as usem de má fé para benefício próprio.
Fidelidade da informação	É importante que os dados analisados expressem a realidade da entidade, com informações que apresentem fontes fidedignas.
Segurança Ambiental	A empresa deve ter foco não só na segurança empresarial, como também na segurança sustentável. Isto é um ganho necessário para a entidade esse link entre o meio ambiente e a economia.
Segurança Física	Todos os bens da empresa necessitam de ferramentas disponibilizadas pelo controle interno. A finalidade é proteger o patrimônio, livrando-o de prejuízo com perdas intencionais ou não.
Segurança Lógica	É a segurança do controle. Preocupa-se com a rentabilidade da execução do controle está sendo positiva ou não positiva.
Conformidade	Consiste na obediência legal das entidades, ou seja, é de extrema importância que as empresas estejam em conformidade com as leis empregadas nacional e internacionalmente.
Irrevogabilidade	Toda a movimentação evidenciada em uma entidade: transações e informações devem ser autênticas e não podem ser negadas pelos envolvidos, gerando confiabilidade na comunicação das partes.

Fonte: Adaptado de por Gil, Arima e Nakamura (2013)

Os princípios do controle interno administrativos, indicados por Gil, Arima e Nakamura (2013), são os apresentados no Quadro 2, a seguir:

Quadro 2: Os Princípios do Controle Interno Administrativo

Princípio	Determinação
Disponibilidade	É imprescindível que os diretores dispunha de informações ágeis para que possam tomar uma decisão que venha trazer um resultado positivo a empresa, ou seja, as informações precisam ser tempestivas.
Eficácia	Os gestores buscam o sucesso desejado na realização de seus objetivos, através da implementação e desenvolvimento de novos projetos, buscando sempre inovar para está sempre ativo no mercado socioeconômico.
Eficiência	Antes de desenvolver um sistema, é importante que os gestores analise a melhor forma de implementar um projeto, com o intuito de saber se o mesmo vai gerar lucro ou prejuízo para a empresa, mantendo constante o desempenho do mesmo na entidade fazendo com que os objetivos sejam alcançados da melhor forma.
Obediência às diretrizes administrativas	Todas as atividades desenvolvidas pela a empresa devem atender as diretrizes da administração, ou seja, todos os colaboradores devem obedecer as normas e procedimentos empregados pela entidade.

Fonte: Adaptado de por Gil, Arima e Nakamura (2013)

Segundo o autor Attie (2011, p. 195) os objetivos do controle interno são: “a salvaguarda dos interesses da empresa; a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; o estímulo á eficiência operacional; e a aderência às políticas existentes”.

Tendo em vista os objetivos do controle interno, é importante ressaltar a salvaguarda dos interesses uma vez que a mesma está diretamente ligada no que diz respeito a seguridade do patrimônio, seria possível elencar como o objetivo principal, no que se diz respeito ao patrimônio. Com este objetivo é possível obter um patrimônio seguro porque, existe uma proteção contra possíveis perdas e riscos oriundos de falhas humanas. Para Loureiro (2010), o controle interno engloba tanto a área do planejamento, quanto a organização e a direção.

É importante ressaltar que para implementar um controle interno de qualidade, é necessário que conheça a entidade como um todo, ficando ciente da política vigente adotada pela empresa, saber qual as funções são desempenhadas pelos colaboradores, quais a informações que são geradas nas operações e analisar o custo-benefício, só assim, em posse dessas informações pode-se determinar qual forma de controle mais se adequada à empresa, e assim começar a operacionalizar, visando sempre zelar pela segurança do patrimônio.

Os reflexos trazidos do controle interno ao patrimônio são provenientes de medidas eficientes adotadas com o intuito de zelar pelo mesmo, pois a maior riqueza de uma entidade está constituída em seu patrimônio, bens, direitos e obrigações, e a partir do momento que um controle interno de qualidade agrega positivamente, terá como consequência uma movimentação financeira segura tornando os relatórios contábeis documentos importantes que auxiliam na tomada de decisão. Nesse sentido, o controle interno bem desenvolvido torna-se unanimidade na área patrimonial e operacional.

4 O CONTROLE INTERNO E SUA RELAÇÃO COM A AUDITORIA

O controle interno surgiu da necessidade de obter sucesso organizacional e patrimonial, com o primordial objetivo de simplesmente controlar. Segundo Attie (2011), antigamente não se tinha a preocupação de adotar um sistema de controle interno de qualidade, os donos das entidades, por si só, já se viam no papel de controlar desde a parte operacional até a tomada de decisão.

Diante do controle familiar adotado pelos donos das entidades, era visível que o desenvolvimento das empresas permaneciam em base inicial, mas com o passar dos tempos o comércio foi superaquecendo e logo as empresas saiam da base inicial e iam enriquecendo o seu patrimônio, conseqüentemente os donos das entidades não tinha o mesmo domínio de antes, e para o autor Attie (2011) a partir disso foi criando a necessidade de aderir a um controle interno capaz de suprir a sua própria supervisão.

Entidades gerando resultado, apresentando rentabilidade tanto positiva quanto negativa, para os autores Gil, Arima e Nakamura (2013), toda essa movimentação acarreta a necessidade de que haja uma harmonia entre o controle interno e a contabilidade para que os relatórios e as demonstrações contábeis estejam de acordo com o exposto da entidade.

O doutrinador Ribeiro (2011) analisa:

Os procedimentos de controle devem ser implementados nos trabalhos de auditoria visando a fornecer ao próprio auditor a segurança razoável de que a auditoria está de acordo com normas profissionais e técnicas e com as exigências legais e regulatórias aplicáveis, além de os relatórios emitidos pelo auditor serem apropriados nas circunstâncias. (RIBEIRO, 2011 p. 228.)

Pode-se entender que o controle interno acaba desenvolvendo uma relação de compreensão ociosa com a auditoria, as vezes acontece de ambos não estarem de acordo e isso acaba dificultando o trabalho do auditor e afeta negativamente o resultado, mas quando os dois agem em conformidade, conseqüentemente o resultado obtido acaba sendo o desejado tanto para um quanto para o outro.

Segundo o autor Attie (2011), é de fundamental importância que o controle interno esteja bem embasado, principalmente quando houver auditoria, sendo a mesma independente ou interna, o auditor irá iniciar suas atividades e ao final expressar sua opinião consubstanciada na fidedignidade do controle adotado pela empresa. Em virtude do que foi mencionado, pode-se concluir que o controle interno controla os métodos e procedimentos adotados pela empresa, e a auditoria controla o controle interno.

4.1 Controle Interno e a Auditoria Interna

É indiscutível que muitos confundam auditoria interna com controle interno, por terem os nomes parecidos, as pessoas atribuem o mesmo conceito e as mesmas funções a ambos, porém deve-se atentar que são distintos e indispensáveis.

Segundo Almeida (2010), o controle interno são os métodos e medidas adotados pela entidade com o intuito de contribuir positivamente com a movimentação mensal da entidade, abrangendo tanto a parte operacional quanto a parte patrimonial, já para Ribeiro (2011), a auditoria interna tem como objetivo analisar as informações vindas do controle interno, análise essa minuciosa, e que ao final o auditor interno possa tomar como base tais análises para expressar sua opinião.

O autor Attie (2011) afirma que:

O trabalho da auditoria interna dentro do conceito correto deve ter como objetivo geral assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhe análise, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas. (ATTIE, 2010, p. 286).

Pode-se observar que o controle interno tem, na sua grande amplitude, importância fundamental na auditoria interna. Torna-se inviável a empresa implantar um sistema de controle interno sem que tenha alguém capacitado para analisar constantemente todo o desenvolvimento desse sistema e verificar se os colaboradores estão se ajustando ao mesmo. (ALMEIDA, 2010).

O auditor interno é o profissional tecnicamente capacitado para desempenhar as funções atribuídas a ele, tendo como objetivo principal analisar se os procedimentos adotados pelo controle interno estão tendo uma rentabilidade

satisfatória e se os mesmos estão de acordo com as normas internas adotadas pela entidade.

Em virtude do que foi exposto, observando que o auditor interno é um funcionário da empresa e que o controle interno é desempenhado dentro da entidade, é interessante relatar que tanto o controle interno quanto a auditoria interna estão relacionadas com o interior da entidade, ambas com propostas diferentes, porém complementares, estão unidas com um único fim: o sucesso e desenvolvimento positivo operacional e patrimonial da entidade.

4.2 Controle Interno e a Auditoria Externa

Na opinião de Ribeiro (2011), a auditoria externa, também conhecida como auditoria independente, tem como principal objetivo analisar as demonstrações contábeis fornecidas pelas entidades, aumentando assim a confiança das mesmas por partes dos usuários.

Tendo auditor independente, pessoa física ou jurídica, como único agente capaz para desempenhar as funções atribuídas, a auditoria independente recorre também aos relatórios contábeis discorridos pelo controle interno para desenvolver o seu trabalho.

Segundo Junior; et al (2011) a auditoria é considerada independente (externa), quando o auditor, profissional capacitado para desempenhar tal função, não tenha nenhum vínculo com a entidade que esta sendo auditada.

É importante salientar que outra pessoa de fora do ambiente empresarial venha fazer as análises das demonstrações contábeis, porque está livre de qualquer envolvimento que possa interferir no resultado final da avaliação, o auditor acaba expressando uma opinião com um teor maior de credibilidade, o julgamento não se torna tendencioso.

O doutrinador Attie (2011) descreve que:

Do ponto de vista do auditor independente, a função do controle interno é proporcionar a segurança de que erros e irregularidades possam ser descobertos com razoável prontidão, assegurando assim a confiança e a integridade dos registros contábeis. (ATTIE, 2011, p. 285).

A importância do controle interno está relacionada com o desenvolvimento da entidade, de acordo com o desenvolvimento das mesmas pode-se atribuir e

implementar um controle interno, cabe analisar se o controle é adequado ou não. A auditoria independente vem com o intuito de verificar se o controle adotado para as demonstrações contábeis reflete a veracidade das informações da entidade.

O auditor independente somente analisa e expressa uma opinião sobre as demonstrações contábeis, mas caso o mesmo perceba que os controles administrativos oferecem informações relevantes a seu trabalho, o auditor independente poderá analisá-los com o objetivo de embasar a sua opinião, sem que haja nenhum questionamento de outras partes.

O controle interno possui uma relação essencial tanto com a auditoria interna quanto com a auditoria independente, uma vez que é peça crucial para que ambos desenvolvam seus trabalhos, levando em consideração a confiabilidade e fidedignidade das informações.

5 O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA NA REALIZAÇÃO DA AUDITORIA

A auditoria assegurar a confiança da reciprocidade dos usuários com o objeto. O autor Ribeiro (2011) observar que a auditoria varia conforme o seu objetivo, por exemplo, se o objetivo for analisar as demonstrações contábeis, o auditor expressará sua opinião com base em dados trazidos do controle interno, correspondente a tais demonstrações.

O autor Ribeiro (2011) afirma:

As principais vantagens ou benefícios derivados da aplicação da auditoria podem ser resumidos na possibilidade de detectar, corrigir, prever e prevenir a ocorrência de falhas no controle interno; na confirmação da qualidade e da confiabilidade dos procedimentos em geral, bem como na garantia da veracidade das informações prestadas pela organização em seus relatórios contábeis. (RIBEIRO, 2011, p. 22).

Ainda convém lembrar que as organizações que adotarem a auditoria como ferramenta no auxílio de gestão, estão propícias a obterem eficácia e eficiência no desenvolvimento de sua produção, porque para Ribeiro (2011) faz com que todos os colaboradores passem a enxergar os benefícios que uma auditoria pode proporcionar a entidade, passando a deixar de lado o desconforto que pairava na empresa toda vez que uma auditoria ia ser realizada.

O autor Almeida (2010) relata que ao avaliar o controle interno o auditor poderá detectar erros ou irregularidades que podem acontecer e analisar as fraquezas ou a falta de controle que possibilite a existência desses erros ou irregularidades, determinando a natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria, e não conclusão da realização da auditoria, emitir relatório apresentando sugestões para aprimorar o sistema de controle interno na entidade.

São inúmeros os motivos que levam uma organização a passar por um processo de auditoria, podendo o mesmo ser por obediência a legislação ou simplesmente quando o próprio gestor quer analisar se todos os departamentos da empresa estão de acordo com o que está sendo apresentado em relatórios a ele, dessa forma garante segurança financeira e operacional da organização.

Sobre este tema, o doutrinador Ribeiro (2011, p. 117) expressa que “existe uma ligação direta entre os objetivos da entidade e os controles que ela implementa”, essa ligação existe pois é de acordo com o objetivo da entidade que será escolhido o controle que irá se ajustar com o objetivo proposto, o mesmo autor afirma, ainda, que “nem todos esses objetivos e controles são relevantes para a avaliação de riscos feito pelo auditor”.

Para o controle tornar-se relevante à auditoria é necessário que sejam pautados os seguintes fatores: materialidade; a importância do risco relacionado; o tamanho da entidade; a natureza do negócio da entidade; a diversidade e a complexidade das operações da entidade; as exigências legais e regulatórias aplicáveis; as circunstâncias e o componente aplicável do controle interno; a natureza e a complexidade dos sistemas que fazem parte do controle interno da entidade; e se o controle em combinação com outros ou individual possa impedir ou detectar e corrigir distorção relevante. (RIBEIRO 2011).

O doutrinador Attie (2011) caracteriza o processo auditorial conforme exposto na Figura 1 abaixo.

Figura 1: O Processo de Auditoria



Fonte: Adaptado de Attie (2011).

A análise da afirmação é o primeiro passo na realização da auditoria. Attie (2010) informa que, através dessa análise poderá ser compreendida a afirmação. É importante destacar que a análise está consubstanciada no detalhe, ou seja, todos os dados, desde os primários até os mais complexos, devem ser levantados para que o auditor possa planejar a auditoria.

O doutrinador Attie (2011, p.26) informa que “uma análise adequada compreende, para efeito de auditoria, quatro grandes pontos: revisão analítica, planejamento, conhecimento e conteúdo do planejamento”.

A revisão analítica tem como principal objetivo questionar: a origem e o porque desses recursos. Tais questionamentos darão base para a análise que será feita pelo auditor. É de fundamental importância que sejam agrupadas bastante informações. A com base nas respostas de tais questionamentos que o auditor vai tomar conhecimento do tamanho da auditoria, podendo ser evidenciado um risco, o qual o auditor possa direcionar sua atenção ao mesmo.

A etapa de conhecimento é a compreensão que o auditor tem com o que a entidade realiza. Quanto mais o auditor entender o processo organizacional de uma empresa, mais facilitará seu trabalho e concluirá em um trabalho eficiente com total aproveitamento para ambos.

O planejamento é o direcionador do auditor, pode ser considerado também como um mapa. Antes de tomar qualquer atitude é de fundamental relevância que o auditor elenque seus passos, propondo o que deve ser feito, como deve ser feito, onde será feito, observando também a possibilidade de que algo possa dar errado para só assim começar a por em prática todo esse planejamento.

O conteúdo do planejamento compreende a formalização do planejamento. Segundo Attie (2011), o auditor deve abordar no conteúdo do planejamento: o cronograma, os procedimentos de auditoria, relevância e planejamento, os riscos de auditoria, o pessoal designado, as épocas oportunas de trabalho, as horas estimadas para a execução dos trabalhos, supervisão e revisão, indagações á administração para concluir o planejamento, revisões e atualizações no planejamento e nos programas de auditoria, planejamento da primeira auditoria, saldo de abertura, procedimentos contábeis adotados, uniformidade nos procedimentos contábeis, eventos relevantes subsequentes ao exercício anterior e a revisão dos papéis de trabalho do auditor anterior.

A avaliação da afirmação é a segunda parte da realização de uma auditoria. Nessa fase o auditor adota métodos e medidas capazes de ajudar na obtenção de provas. Para Attie (2011, p.43) existem fatores que influenciam na determinação da avaliação das afirmações, são eles: “nível de controle interno; subjetividade inerente; integridade dos administradores; ponderação da relevância e ponderação do risco relativo.”

Para o autor Attie (2011), o nível de controle interno é a análise do controle interno adotado pela empresa. Observa-se a credibilidade do controle e se corresponde diretamente com as movimentações feitas pela entidade.

Portanto, o controle interno é ferramenta primordial na realização da auditoria, pois é através dele que o auditor irá tomar conhecimento da saúde da empresa, por isso que o mesmo precisa está bem embasado. Para Ribeiro (2011), não é descartada a possibilidade de ocorrer erro, até porque são pessoas que estão gerenciando esse controle, mas ainda sim o controle interno é tomado como primeira opção de informação para realizar a auditoria.

Em relação à subjetividade inerente, o auditor deve determinar até onde seu trabalho possa ser realizado sem que isso afete a execução do mesmo. Attie (2011) destaca: “quanto menos julgamento e fatores não palpáveis forem necessários, menor será o risco de auditoria.”

No tocante a integridade dos administradores, como já foi abordado anteriormente, são pessoas da própria empresa que gerenciam o controle interno, e pode ocorrer a possibilidade de que essas pessoas omitam algum fato relevante á empresa partindo da premissa que o auditor não achará distorção relevante e a empresa não seja arbitrada.

É importante salientar que para obter êxito em uma auditoria é viável que haja uma cooperação íntegra entre a administração e o auditor, nesse sentido será oportuno um julgamento justo do próprio auditor.

Sobre a ponderação da relevância, Attie (2011) analisa que, o auditor deve planejar o seu trabalho, tomando como objetivo encontrar na entidade informações relevantes para serem julgadas, pois só assim o auditor poderá expressar sua opinião decorrente das informações levantadas, e como consequência a auditoria terá credibilidade.

Na ponderação de risco relativo, deve ser considerado o risco e possíveis erros que possam ocorrer na entidade e, inclusive, a ocultação desses erros. O

auditor acaba identificando tais riscos e compreendendo que pode ocorrer em alguns lugares da entidade e em outros não, acaba sendo facultativo, mas ele deve está preparado para saber lidar com os mesmos.

A obtenção de elementos comprobatórios é considerada como terceira etapa na realização de uma auditoria, para o autor Attie (2011), nessa fase o auditor precisa reunir documentos comprobatórios que possa fundamentar a sua opinião, comprovando assim, aquilo que foi encontrado por ele durante as etapas anteriores na realização de uma auditoria.

A formação de opinião é a última e mais aguardada fase no processo de realização de uma auditoria. Ribeiro (2011) analisa que, nele consiste a conclusão do trabalho do auditor, é a hora onde se documenta, de maneira imparcial, tudo que a auditoria conseguiu detectar durante a sua passagem pela entidade. O auditor irá dissertar sobre todas as etapas anteriores, atentando para as nuances relevantes e podendo assim concluir com sugestões de melhoria no controle interno visando o crescimento da entidade.

De acordo com a formação de opinião, é interessante ressaltar que se o controle interno for bem estruturado, ajudará o auditor em toda a sua jornada durante o processo de levantamento de informações e conseqüentemente o auditor não terá dificuldade em emitir um parecer evidenciando sua opinião, mas caso esse controle for de má qualidade, carente de informações, o auditor não poderá usá-lo como base para expressar sua opinião e acabará acarretando em um julgamento condizente com o exposto da entidade.

Diante do que foi exposto, pode-se compreender que o controle interno é a peça chave na realização de uma auditoria. Através dele o auditor pode avaliar a entidade, observando todos os procedimentos adotados, levando sempre em consideração a particularidade de cada setor. A interação positiva que o controle interno tem com a auditoria só traz benefícios para ambos, ocasionando em um trabalho realizado com sucesso.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com os aspectos analisados nesse estudo, foi possível notar que o controle interno possui grande importância no dia a dia das empresas, e isso pode ser compreendido desde quando o mesmo ainda tinha visualmente uma base familiar, onde o próprio dono idealizava procedimentos para supervisionar a entidade como um todo, e até o seu desenvolvimento nos dias atuais, onde foi preciso segregar funções para alcançar os objetivos administrativos e patrimoniais.

Verificou-se ainda que a auditoria, em sua amplitude, precisa das informações trazidas do controle interno para que o auditor interno ou independente (externo) possa nortear-se durante sua avaliação. É importante ressaltar que essas informações precisam ser fidedignas, tempestivas e confiáveis, pois nelas iram constar a realidade da auditada.

Em relação às informações que são oferecidas pelo controle interno, surgiu a necessidade em saber de que forma o controle interno pode auxiliar o auditor na tomada de decisão, assim como também se as informações vindas do controle interno realmente expressam a realidade das empresas, e de acordo com livros, revistas, artigo e resoluções aplicadas na fundamentação deste estudo, foi possível compreender que as informações são muito valiosas e agregam positivamente ao auditor, tomando ciência de que as mesmas são manuseadas por pessoas e pode ocorrer risco de falha humana.

Nesse sentido, o presente estudo, compreendeu a base conceitual da auditoria, apresentou o controle interno e seus reflexos na proteção do patrimônio; abordou o controle interno e sua relação com a auditoria; apresentou a relação do controle interno com a auditoria interna e a auditoria independente (externa) e expor sobre o controle interno como ferramenta na realização de uma auditoria, e todos esses passos abrange o objetivo geral deste estudo: avaliar o controle interno como ferramenta de auxílio na realização de auditorias. Dessa forma, é possível notar que o presente estudo atendeu seus objetivos.

A pesquisa analisada neste artigo é muito vasta e extensa, cabe ressaltar que o estudo da pesquisa não encerra o assunto abordado,

propondo assim novos estudos sobre os temas abordados que possam vir a enriquecer futuras pesquisas, abrangendo assim o conhecimento entorno do controle interno e da auditoria.

O presente estudo, mostrou também que o controle interno pode auxiliar o auditor na tomada de decisão, a partir do momento que as informações trazidas pelo mesmo expresse a realidade da entidade, logo fará com que o auditor expresse sua opinião de forma mais justa.

Em suma, é possível afirmar que, de fato, o controle interno é ferramenta importante e indispensável na realização de uma auditoria, uma vez que o controle interno bem embasado gera informações necessárias para que o auditor possa fundamentar sua opinião e apresentar à administração os resultados obtidos durante a sua passagem na entidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7ª. Ed., São Paulo: Atlas, 2010.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6ª. Ed., São Paulo: Atlas, 2011.

AVALOS, José Miguel Aguilera. **Auditoria e gestão de riscos**. Instituto Chiavenato (org.), São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. **Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria 315 – Identificação, avaliação de riscos**. Conselho Federal de Contabilidade - CFC. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2014/NBCTA315. Acesso em: 20.04.2016.

BRASIL. **Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria 610: Utilização do trabalho da auditoria interna**. Conselho Federal de Contabilidade CFC. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2014/NBCTA610. Acesso em: 20.04.2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 6º Ed., São Paulo: Atlas, 2010

GIL, Antonio de Loureiro; ARIMA, Carlos Hideo; NAKAMURA, Wilson Toshiro. **Gestão: Controle Interno, risco e auditoria**. 1ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

GOMES, Elaine Dias. ARAÚJO, Ademilson Ferreira de. BARBOZA, Reginaldo José. **Auditoria: alguns aspectos a respeito de sua origem**. Revista científica eletrônica de ciências contábeis. Ano VII, Número 13, Maio de 2009 – ISSN 1679-3870
Periódicos Semestral Disponível em:
http://www.faef.revista.inf.br/imagens_arquivos/arquivos_destaque/xza6N0w4fqVM1H2_2013-4-24-11-13-58.pdf. Acesso em 20.04. 2016.

JUNIOR, José Hernandez Perez; FERNANDES, Antonio Miguel; RANHA, Antonio; CARVALHO, José Carlos Oliveira de. **Auditoria das demonstrações contábeis**. 2ª Ed., Rio de Janeiro: FGV, 2011. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=ShHCgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT4&dq=auditoria&ots=aPlfRx7aVO&sig=7zai8ptel5eqdYpw07L4JovldkU#v=onepage&q=auditoria&f=false>. Acesso em: 20.04.2016.

LOUREIRO, Diogo Pavan Brito. **A Importância dos Controles Internos nas Organizações**. 2010. Trabalho de Conclusão de Curso - Faculdade de Engenharia de Alimentos, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27239/000763044.pdf?sequence=1>. Acesso em: 20.04.2016

RIBEIRO, Osni Moura. **Auditoria Fácil**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SERASA. **Número de empresas criadas em janeiro de 2016 é recorde para o mês.** 2016. Disponível em: <http://noticias.serasaexperian.com.br/numero-de-empresas-criadas-em-janeiro-de-2016-e-recorde-para-o-mes-aponta-serasa-experian/>. Acesso em: 05.06.2016

ABSTRACT

The development of enterprises has intensified, always seeking to meet market demand. The profitability of the entity directly impacts the accounting records of the same, and because of that came the need to implement an internal control capable of understanding the company as a whole. Given this context, the problem arose: How the internal control can assist the auditor in making the decision? Therefore, this study has the general objective to study the internal control as a tool in conducting audits. The specific objectives are: to present the conceptual basis of the audit; present internal control and its effects on heritage protection; address the internal control and its relation to the audit; present the relationship of internal control internal audit and external audit and expose on internal control as a tool in conducting an audit. To perform this study, the methodology used was literature, qualitative, descriptive, based on scientific papers, accounting books, resolutions of the Federal Accounting Council, and academic journals. , It is said in the end, that internal control is an essential tool in conducting an audit, since thanks to the reports issued by this being the same well grounded, the auditor will have reliable security enough to express your opinion.

Keywords: Audit; Internal Control; Heritage.