



**FACULDADE DE TECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – FATECS**  
**CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**LINHA DE PESQUISA: CONTROLE INTERNO**  
**ÁREA: AUDITORIA**

**MARCOS AURÉLIO BARBOSA PALHA**  
**RA 21417474**

**O CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO PARA PROTEGER O**  
**PATRIMÔNIO DAS ENTIDADES PRIVADAS**

**Brasília**  
**2017**

**MARCOS AURÉLIO BARBOSA PALHA**

**O CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO PARA PROTEGER O  
PATRIMÔNIO DAS ENTIDADES PRIVADAS**

Trabalho de conclusão de curso (TCC)  
apresentado como um dos requisitos para  
a conclusão do curso de Ciências  
Contábeis do Centro Universitário de  
Brasília (UniCEUB).

Orientador: Prof. Me. Mauro Rodrigues  
Uchôa

**Brasília  
2017**

**MARCOS AURÉLIO BARBOSA PALHA**

**O CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO PARA PROTEGER O  
PATRIMÔNIO DAS ENTIDADES PRIVADAS**

Trabalho de conclusão de curso (TCC)  
apresentado como um dos requisitos para  
a conclusão do curso de Ciências  
Contábeis do Centro Universitário de  
Brasília (UniCEUB).

Orientador: Prof. Me. Mauro Rodrigues  
Uchôa

Brasília, 14 de Novembro de 2017

**Banca examinadora:**

---

Prof. (a) Me. Mauro Rodrigues Uchôa  
Orientador (a)

---

Prof. (a) Dr. Carlos Antônio Dias Chagas  
Examinador (a)

---

Prof. (a) Me. Samuel de Paula Rodrigues da Silva  
Examinador (a)

## O CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO PARA PROTEGER O PATRIMÔNIO DAS ENTIDADES PRIVADAS.

Marcos Aurélio Barbosa Palha<sup>1</sup>

### RESUMO

A finalidade do presente trabalho é demonstrar a importância do controle interno como instrumento para proteger o patrimônio das entidades privadas. Será abordado o conceito sobre o Controle Interno, sua classificação, princípios fundamentais, seus objetivos, sua relação entre auditoria interna e a contabilidade, a detecção de erros e fraudes. É apresentado o modelo integrado e o gerenciamento de riscos corporativos do COSO<sup>2</sup>. Por meio desta pesquisa bibliográfica na revisão das principais teorias relacionadas ao tema, regada na técnica de análise de publicações indireta e através de pesquisas em meios eletrônicos, ou seja, sites da internet vislumbra-se a relevância que os sistemas de controles internos podem contribuir nas organizações de forma eficiente e eficaz. Podendo contribuir como fonte de pesquisa para os meios sociais e acadêmicos além de assessorar os profissionais na área contábil e administrativo. Desta maneira este artigo salienta o Controle Interno como um instrumento importantíssimo na proteção do patrimônio das empresas minimizando os riscos e subsidiando os administradores na tomada de decisão.

Palavras-chave: Controle Interno. Risco. Instrumento. Tomada de decisão.

### 1 INTRODUÇÃO

Devido à integração mundial e o desenvolvimento da tecnologia, as entidades se viram obrigadas a tornar-se melhor sua maneira de administrar, com o intuito de obter mais controle e continuar a existir num mercado cada vez mais competitivo. A demanda por maiores lucros e redução nos custos, fez os controles internos

---

<sup>1</sup> Estudante do Curso de Ciências Contábeis no UniCEUB  
marcospalha@hotmail.com

<sup>2</sup> *Commission Committie of Sponsoring organizations da National Comission on Fraudulent Financial Reporting.* É o **Comitê das Organizações patrocinadoras**, da **Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros**. (Fontenelle e Brito, 2013, p.91, grifo do autor).

tornarem-se extremamente importante, assessorando os gestores nas tomadas de decisão e na busca do cumprimento de suas metas.

Este estudo visa demonstrar a importância do controle interno como instrumento para proteger o patrimônio das entidades privadas.

O desafio das empresas neste mercado competitivo fez com que os gestores e administradores se preocupassem em identificar, inibir ou minimizar erros ou fraudes dentro de uma empresa.

O controle interno como uma ferramenta de controle efetua uma função importante de gerenciamento riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos das entidades além de subsidiar os administradores na tomada de decisão.

Dentro deste contexto, controlar nada mais é que fiscalizar, monitorar alguma atividade ou coisa. No entanto, o controle interno representa em uma empresa o conjunto de rotinas, procedimentos ou métodos com o objetivo de proteger seus ativos, gerar dados contábeis em conformidade com as normas vigentes, além de assegurar a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

A justificativa deste estudo é destacar os benefícios do controle interno nas entidades privadas onde deve estar atuante em todas as suas funções, contábil, administrativa, financeira dentre outras na busca da realização dos objetivos específicos a que se propõe. Além do que o principal objetivo do controle Interno nas entidades deve-se a proteção do patrimônio, como também estabelecer uma ferramenta de apoio à contabilidade.

Este estudo também se justifica pelos problemas de controle interno encontrados em todas as áreas das empresas modernas nos segmentos de vendas, compras, tesouraria, fabricação dentre outros.

Nesse sentido, o objetivo deste artigo consiste em destacar os benefícios do controle interno como instrumento que proporciona as entidades privadas as vantagens para garantir o bom gerenciamento dos negócios promovendo serviços prestados com eficiência e eficácia, impedindo a incidência de fraudes, erros e outras inadequações.

Dessa forma, o problema de pesquisa busca identificar quais os métodos e procedimentos de controle interno que deverão ser adotados pelas entidades para salvaguardar seus ativos e manter a fidedignidade dos dados contábeis?

No intuito de atender o objetivo geral foram definidos os objetivos específicos a seguir:

- A salvaguarda dos interesses da empresa;
- A precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- O estímulo à eficiência operacional;
- A aderência às políticas existentes;
- O auxílio na prevenção de abusos de poder, erros, fraudes e outras irregularidades;
- Avaliar e identificar riscos que podem afetar a qualidade da informação contábil;

O artigo conta ainda com as seguintes seções: Referencial Teórico, Metodologia, bem como as Considerações Finais.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Controle Interno**

A aplicação do controle interno é desconhecida por todos por não saberem quando foi seu surgimento. No entanto o controle interno surgiu da necessidade das empresas controlarem seu patrimônio como ativos, passivo, receitas e despesas.

No Brasil desde seus primórdios já se faziam controles das contas públicas registrando receitas e despesas como uma prestação de contas pelos provedores das capitanias hereditárias para que na falta do controle das contas houvesse penalidades.

Assim que a Família Real chegou ao Brasil foi estabelecida a implantação do controle interno, ao criarem o Conselho de Fazenda em 28 de junho de 1808, que tinha por objetivo, coordenar e controlar o patrimônio público. Nesta época foi dado à iniciativa para controlar a gestão governamental, por meios dos orçamentos públicos e os balanços gerais.

### **2.2 Conceito e Classificação dos Controles Internos**

#### **2.2.1 Conceito**

O *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, define o controle interno como,

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

Para Almeida (1996, p.50),

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

Attie (2012, p.183) interpretou o conceito de controle interno da seguinte maneira:

[...] pode se observar a amplitude de seu significado que, em verdade, inclui uma série de procedimentos bem definidos que, conjugados de forma adequada, asseguram a fluidez e a organização necessárias para a obtenção de algo palpável.

O controle tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Dessa forma, o controle não é algo sem face ou sem forma, mas um dado físico que avalia uma função observável.

Para o *Committie of Sponsoring organizations da National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (COSO, 2013), Comitê das Organizações Patrocinadoras, da Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros, traduzido pela *Price Water house Coopers* (PWC) o controle interno é definido da seguinte forma:

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

Diante destes conceitos, destaca-se que o controle interno é muito mais que um conjunto de normas, rotinas e procedimentos, é algo palpável onde na prática nota – se a eficiência da diligência e da segurança aos bens de uma empresa, analisar o que se investiu e se os recursos obtidos oferecem rentabilidade.

### **2.2.2 Classificação dos Controles Internos**

Quando partimos para o campo da administração, a ideia do administrador é estabelecer habilidades de implantar sistemas de controle que apontem condições pertinentes para que a empresa atinja seus objetivos e metas. Conforme Brasil

(Norma Brasileira Contabilidade Técnica – TA 315) “[...] o termo ‘controles’ refere-se a quaisquer aspectos de um ou mais dos componentes do controle interno”.

De acordo com Chiavenato (1993, p.262) a palavra controle tem três significados:

- a) Controle como função restritiva e coercitiva: serve para coibir ou limitar certos tipos de desvios indesejáveis ou de comportamento não aceitos. É também chamado de controle social, pois inibe o individualismo e a liberdade das pessoas; neste sentido apresenta um caráter negativo e limitativo;
- b) Controle como sistema automático de regulação: tem como objetivo manter um grau de fluxo ou funcionamento de um sistema. Dentro deste mecanismo de controle se detectam possíveis desvios ou irregularidades e proporcionam automaticamente a regulação necessária para voltar à normalidade;
- c) Controle como função administrativa: é o controle como parte do processo administrativo, assim como o planejamento, organização e a direção fazem parte.

Para Crepaldi (2011, p.384 grifo do autor) os tipos de controle são dois-um Contábil e o outro Administrativo:

Os Controles Contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para salvaguardar o patrimônio e a propriedade dos itens que o compõe. Compreendidos por:

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

Os Controles Administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para proporcionar eficiência às operações, dar ênfase à política de negócios da empresa, bem como a seus registros financeiros. Compreendidos por:

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

Ainda no conceito de controle interno num sentido mais amplo vemos uma característica de um sistema de controle onde podem ser intrínsecos à contabilidade como também à administração conforme diz Attie (2012, p.186-187 grifo do autor):

- a) **Controles Contábeis:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis.
- b) **Controles Administrativos:** compreendem o plano de organização, e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à adesão à política traçada pela administração. Normalmente, se relaciona de forma indireta aos registros financeiros.



Neste contexto os autores nos mostram o controle de uma forma mais abrangente e realista. Não se delimita somente no que diz os livros e normas, mais entende que no processo administrativo o planejamento, organização e direção são funções fundamentais para se avaliar e calcular os efeitos que a ação empresarial poderá ter na tomada de decisão.

É importante ressaltar que estes conceitos servem para que o administrador conheça bem as atividades da empresa no que tange os controles internos tanto, contábil quanto administrativo. Assim sendo, o ajudará a fazer escolhas certas que não demandará tempo e dinheiro, mas que gere benefícios para a organização.

### 2.3 Princípios Fundamentais dos Controles Internos

De acordo com Almeida (2003, p.64-71), a empresa deverá integrar em seus manuais internos de organização os princípios fundamentais de controle interno conforme segue:

**Responsabilidade:** as atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos de organização. Segue alguns exemplos:

- programação financeira do pagamento;
- depósito do numerário em banco;
- pagamentos aos empregados.

**Rotinas internas:** a empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas. Essas rotinas compreendem:

Formulários internos e externos:

- formulários de cotação de preços;
- mapa de controle de programação financeira;
- formulário de devolução de material.

Procedimentos internos dos diversos setores da empresa:

- contas a pagar;
- caixa;
- almoxarifado.

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

- emissão de cheque sozinho;
- guarda de títulos em cofre;
- a fábrica deve ser totalmente cercada e na saída os funcionários ou terceiros com embrulhos e carros devem ser revistados.

**Segregação de funções:** consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incomparáveis dentro do sistema de controle interno.

**Confronto dos Ativos com os Registros:** a empresa deve estabelecer procedimentos de forma que seus ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade. São exemplos desse confronto:

- contagem de caixa e comparação com o saldo razão geral;
- contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta de investimentos do razão geral;
- conciliações bancárias.

**Amarrações do Sistema:** o sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência. Esse fato exige uma série de providências, tais como:

Conferência independente do registro das transações contábeis:

- transporte dos valores dos documentos para os registros iniciais;
- transporte dos valores dos registros finais para o razão geral.

Conferência independente dos cálculos:

- cálculos da valorização das quantidades de estoques transferidas ou baixadas;
- cálculos das depreciações.

Conferência da classificação contábil de todos os registros finais.

Estabelecimento de controles sequenciais sobre as compras e vendas:

- assegurar que essas transações sejam contabilizadas na época devida;
- exercer um controle sobre a numeração sequencial das notas fiscais de compras e vendas.

As rotinas internas de controle devem ser determinadas de modo que uma área controle a outra:

- setor requisitante;
- setor de compras;
- setor de recepção;
- setor de contabilidade;
- setor de computador;
- setor de compras a pagar;
- setor financeiro;
- setor de contabilidade.

**Custos do controle x benefícios:** o custo do controle interno não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter.

**Limitações do Controle Interno:** as limitações do controle interno são principalmente com relação a:

- conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa;
- os funcionários não são adequadamente instruídos com relação às normas internas;
- funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias.

Uma vez que a empresa implantar um sistema de controle interno eficiente estes princípios listados acima contribuirá para que tenha funcionários mais capacitados, podendo proporcionar proteção e controle nas atividades executadas gerando uma menor quantidade de erros ou fraudes durante o exercício de suas funções.

## 2.4 A relação do controle interno, auditoria interna e a contabilidade

O auditor independente entende que a função do controle interno é proporcionar a segurança de que erros e irregularidades possam ser descobertos o

mais rápido possível, que confiança e a integridade dos registros contábeis possam ser asseguradas. (Attie 2012).

Sendo assim Attie (2012, p.205) nos trás uma definição de auditoria interna e seu objetivo da seguinte maneira:

[...] pode-se definir auditoria interna como uma atividade de avaliação independente dentro da organização, para a revisão da contabilidade, finanças e outras operações como base para servir à administração. É um controle administrativo que mede e avalia a eficiência de outros controles. O objetivo geral da auditoria interna é assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhe análise, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas.

De acordo com Crepaldi (2011, p.375),

É preciso que se distinga que o termo Controle Interno não tem o mesmo significado de Auditoria Interna. A Auditoria Interna equivale a um trabalho organizado de revisão apreciação de trabalho, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que Controle Interno refere-se aos procedimentos e à organização adotados como planos permanentes da empresa.

Tratando ainda desse assunto Crepaldi (2011, p.392) e Almeida (2003, p.70) nos alerta que:

Não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias. Os objetivos da auditoria interna são exatamente esses, ou seja:

- verificar se as normas internas estão sendo seguidas;
- avaliar a necessidades de novas normas internas ou de notificação das já existentes.

Entende – se que “um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em eficiente controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios”. (Attie 2012, p.186).

Attie (2012, p.186) justifica afirmando que:

Informações contábeis distorcidas podem levar a conclusões erradas e danosas para a empresa. Apesar disso, embora pareça absurdo, existem muitas empresas para as quais o controle interno é desconhecido. Pensam que, tendo empregados de confiança, estarão cobertos contra qualquer irregularidade. Confiar nos subordinados não deixa de ser correto; é necessário, porém, admitir que esta confiança pode dar lugar a toda espécie de fraudes. Basta dizer que grande parte das irregularidades nos negócios, segundo se tem verificado, deve-se a empregados nos quais se confiava. Além disso, quando não existem procedimentos adequados de controle interno, são frequentes os erros involuntários e os desperdícios.

É notório que o controle interno com a auditoria interna e a contabilidade são diferentes entre si conforme dito pelos autores, porém, tem uma relação enorme entre eles, pois para um auditor realizar seus trabalhos de revisão é preciso que um sistema de informação confiável forneça os dados corretos. A realidade de uma

empresa é demonstrada de forma clara quando os relatórios contábeis e gerenciais são confiáveis e quando um controle interno adequado propicia a segurança, confiança e a integridade.

## 2.5 Objetivos do Controle Interno

De acordo com o COSO (2013) apresenta três categorias de objetivos, o que permite às organizações se concentrarem em diferentes aspectos do controle interno:

- a) Operacional – Esses objetivos relacionam-se à eficácia e à eficiência das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos;
- b) Divulgação – Esses objetivos relacionam-se a divulgações financeiras e não financeiras internas e externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos, ou às políticas da entidade;
- c) Conformidade – Esses objetivos relacionam-se ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita.

Já Attie (2012, p.189) afirma que o,

[...] controle interno envolve imensa gama de procedimentos e práticas que, em conjunto, possibilitam a consecução de determinado fim, ou seja, controlar.

Regra geral, o controle interno tem quatro objetivos básicos:

- a salvaguarda dos interesses da empresa;
- a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- o estímulo à eficiência operacional; e
- a aderência às políticas existentes.

### 2.5.1 A salvaguarda dos interesses da empresa

De acordo com Attie (2012, p.189) “[...] à Salvaguarda dos interesses refere-se à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades”.

Para Attie (2012, p.190-191 grifo do autor) os principais meios que podem dar suporte necessário à salvaguarda dos interesses são os seguintes:

- a) **Segregação de Funções:** estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização. Ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação.
- b) **Sistema de autorização e aprovação:** compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos. À medida do possível, a pessoa

que autoriza não deve ser a que aprova para não expor a risco os interesses da empresa.

c) **Determinação de funções e responsabilidades:** determina para cada funcionário a noção exata de suas funções, incluindo as responsabilidades que compõem o cargo.

d) **Rotação de funcionários:** corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho; possibilita reduzir as oportunidades de fraudes e resulta, geralmente, em novas ideias de trabalho para as funções.

e) **Carta de fiança:** determina aos funcionários que em geral lidam com valores a responsabilidade pela custódia de bens e valores, protegendo a empresa e dissuadindo, psicologicamente, os funcionários em tentação.

f) **Manutenção de contas de controle:** indica a exatidão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários.

g) **Seguro:** compreende a manutenção de apólice de seguros, a valores adequados de reposição, dos bens, valores e riscos a que está sujeita a empresa.

h) **Legislação:** corresponde à atualização permanente sobre a legislação vigente, visando diminuir riscos e não expor a empresa às contingências fiscais e legais pela não obediência aos preceitos atuais vigentes.

i) **Diminuição de erros e desperdícios:** indica a detecção de erros e desperdícios na fonte; comumente essas falhas são originadas devido a controles mal definidos, falta de controles, cópias e vias excessivas etc.

j) **Contagens físicas independentes:** corresponde à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao custodiante, visando maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa.

l) **Alçadas progressivas:** compreende o estabelecimento de alçadas e procurações de forma escalonada, configurando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades.

Toda empresa possui patrimônio, é imprescindível que tenha uma proteção deste, foi visto que essas práticas além de requerer especialização e entendimento dão o suporte necessário para minimizar a possibilidade de riscos e perdas.

### *2.5.2 A precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais*

Quanto a este objetivo Attie (2012, p.191-192 grifo do autor) salienta que:

Os principais meios que possibilitam dar o suporte à precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais são os que seguem:

a) **Documentação fidedigna:** corresponde à utilização de documentação hábil para o registro das transações.

b) **Conciliação:** indica a precisão ou diferenças existentes entre as diversas fontes de informação, visando à manutenção equilibrada entre estas e à eliminação tempestiva de possíveis pendências.

c) **Análise:** objetiva a identificação da composição analítica dos itens em exame de forma a possibilitar a constatação de sua constituição.

d) **Plano de contas:** compreende a classificação dos dados da empresa dentro de uma estrutura formal de contas, com a existência de um plano de contas bem definido. A existência de um manual de contabilidade, acrescido do procedimento de uso das contas, fomenta a classificação e a utilização adequadas de cada conta.

- e) **Tempo hábil:** determina o registro das transações dentro do período de competência e no menor espaço de tempo possível.
- f) **Equipamento mecânico:** a utilização de equipamento mecânico visa facilitar e agilizar o registro das transações, fomentando a divisão de trabalho.

### 2.5.3 O estímulo à eficiência operacional

Neste objetivo Attie (2012, p.192-193 grifo do autor) determina:

Os principais meios que podem prover suporte ao estímulo e à eficiência operacional são os que seguem:

- a) **Seleção:** possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas.
- b) **Treinamento:** possibilita a capacitação do pessoal para a atividade proposta; dele resultam melhor rendimento, menores custos e pessoal atento e ativo à sua função.
- c) **Plano de carreira:** estabelece a política da empresa ao pessoal quanto às possibilidades de remuneração e promoção, incentivando o entusiasmo e a satisfação do pessoal.
- d) **Relatórios de desempenho:** compreendem a identificação individual de cada funcionário; indicam suas virtudes e deficiências e sugerem alternativas necessárias ao aperfeiçoamento pessoal e profissional.
- e) **Relatório de horas trabalhadas:** possibilita a administração mais eficiente do tempo despendido pelo pessoal e indica mudanças necessárias ou correção das metas de trabalho.
- f) **Tempos e métodos:** possibilitam o acompanhamento mais eficiente de execução das atividades e regulam possíveis ineficiências do pessoal.
- g) **Custo-padrão:** permite o acompanhamento permanente do custo de produção dos bens e serviços produzidos, identificando benefícios e ineficiências do processo de produção.
- h) **Manuais internos:** sugerem clara exposição dos procedimentos internos, possibilitam prática uniforme, normatização e eficiência dos atos e previnem a ocorrência de erros e desperdícios.
- i) **Instruções formais:** indicam formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal-entendidas e a possibilidade de cobranças e follow-up tempestivos.

Quando os líderes estão empenhados em estabelecer as regras de forma equilibrada e coerente isso possibilita maior eficiência da equipe à medida que se desenvolvem as operações.

### 2.5.4 A Aderência às políticas existentes

Attie (2012, p.193-194 grifo do autor) neste objetivo assegura que:

Os principais meios que visam dar embasamento para a aderência às políticas existentes são:

- a) **Supervisão:** a supervisão permanente possibilita melhor rendimento pessoal, corrigindo-se rapidamente possíveis desvios e dúvidas decorrentes da execução das atividades.
- b) **Sistema de revisão e aprovação:** indica, através do método de revisão e aprovação, que políticas e procedimentos estão sendo adequadamente seguidos.

c) **Auditoria interna:** possibilita a identificação de transações realizadas pela empresa que estejam em consonância com as políticas determinadas pela administração.

Neste sentido é importante que cada pessoa e departamento possam estar em sintonia com as diretrizes e políticas da empresa para que os objetivos sejam alcançados e que as tarefas possam ser realizadas de forma eficiente.

### *2.5.5 Auxiliar na prevenção de abusos de poder, erros, fraudes e outras irregularidades*

A Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) define fraude como:

O termo 'fraude' aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários. (BRASIL, Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC TI 01).

A mesma norma define erro como:

O termo "erro" aplica-se a ato não intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários. (BRASIL, Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC TI 01).

Crepaldi (2011, p.381) afirma que há três tipos de irregularidades mais comuns nas empresas:

[...] o suborno, quando alguém recebe alguma propina ou benefício direto para tomar decisão. A fraude, que se caracteriza pela adulteração de documento e, conseqüentemente, proporciona benefício financeiro, e o desfalque, que se define pela simples retirada de dinheiro, o famoso "tomar emprestado".

Já Attie (2012) afirma que um sistema de controle interno eficiente pode detectar erros de atos intencionais como atos não intencionais. Esses erros podem ser:

- a) de interpretação como, por exemplo, a aplicação errônea dos princípios contábeis geralmente aceitos na contabilização de transações;
- b) de omissão por não aplicar um procedimento prescrito nas normas em vigor;
- c) decorrente da má aplicação de uma norma ou procedimento. (Attie, 2012, p.200).

Segundo Attie (2012) são múltiplas as modalidades assumidas pela fraude da mesma maneira suas diversas classificações. Elas se dividem em:

- a) **Não encobertas:** são aquelas que o autor não considera necessário mascarar, porque o controle interno é muito fraco.

- b) **Encobertas temporariamente:** são feitas sem afetar os registros contábeis.
- c) **Encobertas permanentemente:** nesses casos, os autores da irregularidade preocupam-se em alterar a informação contida nos registros e outros arquivos, para assim ocultar a irregularidade. (Attie, 2012, p.200-201 grifo do autor).

Quanto a Sá (1997, p.222) define erros e fraudes da seguinte maneira:

É preciso fazer distinção entre fraude e erro, em contabilidade;  
 Fraude é uma ação premeditada para lesar alguém;  
 Erro é uma ação involuntária, sem o intuito de causar dano.  
 A fraude pode ser um “agregado” de premeditações, visando-se tirar proveito de alguma forma.  
 Os erros são, por exemplo, somas feitas sem computar parcelas, crédito em dobro, inversão de números, esquecimento de realizar transporte de números, classificação indevida de documento.  
 As fraudes já se operam com desvios de dinheiro, recebimento de créditos sem dar-se baixa, despesas fictícias, desvios de mercadorias, adulteração de documentos, falsificação de documentos etc.  
 Embora possam o erro e a fraude incidir sobre os mesmos fatos e documentos (balanço, balancetes, fichas de estoque etc.), são de características diferentes.

É muito grande a quantidade de fraudes que são praticadas, o fraudador criativo usa de várias formas para fraudar, pode ser de forma grosseira ou altamente sofisticada e detectar essas anomalias pode não ser difícil para um bom profissional. As fraudes podem ocorrer nos elementos: do (ativo) onde as fraudes são mais fáceis e mais frequentes de ser realizadas, no (passivo) onde pode diminuir as dívidas no balanço, no (patrimônio líquido) também podem ocorrer fraudes do tipo falsas constituições de capitais, nas (despesas) onde o campo é vasto para as fraudes e nas (receitas). (Sá, 1997).

Sá (1997, p.222) também afirma que “a prática tem comprovado que as fraudes quase sempre são praticadas por quem tem autoridade, ou seja, por quem decide ou comanda. [...] possuir autoridade, acumular autoridades são facilidades que permitem a prática da fraude”.

Os autores mostraram muito bem como é possível que as irregularidades, erros e fraudes possam acontecer na falta de um sistema de controle interno ou quando ele é muito fraco. É importante que a administração esteja ciente destas limitações e terem o compromisso de controlar de forma eficaz por meio de práticas, procedimentos e políticas e assim assegurar com o passar do tempo controles internos saudáveis.

#### *2.5.6 Avaliar e identificar riscos que podem afetar a qualidade da informação contábil*



Na atualidade a gestão de negócios exige cada vez mais da gestão de riscos e governança. Todas as organizações foram criadas com o principal objetivo de gerar recursos econômicos para os seus interessados. Elas defrontam com uma série de incertezas que possibilitam riscos ou oportunidades, que podem prejudicar ou integrar valores. Os administradores e seus responsáveis precisam examinar com diligência tais incertezas, com a finalidade de aprimorar a eficácia de gerar recursos econômicos.

Conforme Crepaldi (2011, p.378) “entende-se por riscos, ocorrências, circunstâncias ou fatos imprevisíveis que podem afetar a qualidade da informação contábil”.

Para evitar esses riscos ou fatos imprevisíveis há tempos vem se trabalhando em modelos de controles internos. Já existe vários modelos de controles internos aceitos internacionalmente em nosso continente americano o modelo COSO é o que mais se aplica.

De acordo com Fontenelle e Brito (2013, p. 91, grifo do autor):

COSO significa *Committie of Sponsoring organizations da National Comission on Fraudulent Financial Reporting*. É o **Comitê das Organizações patrocinadoras**, da **Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros**. Criada em 1985, é uma entidade do **setor privado** – ou seja, foi uma iniciativa do setor privado, independente-, **sem fins lucrativos**, voltada para o aperfeiçoamento da **qualidade de relatórios financeiros**, principalmente para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros.

“Em 1992, o COSO publicou um trabalho denominado “**Controle Interno: um modelo integrado**”. Esse documento passou a ser referência sobre o assunto ‘Controle Interno’”. Fontenelle e Brito (2013, p.92, grifo do autor).

Para o COSO (2013) acredita que:

[...] este material permitirá que as organizações desenvolvam e mantenham, de forma eficiente e eficaz, sistemas de controle interno que possibilitem aumentar as chances de alcançar seus objetivos e adaptar-se às mudanças nos ambientes operacionais e corporativos.

No intuito de aprimorar e aperfeiçoar seu sistema de controle interno nos últimos anos tem intensificado com mais foco no gerenciamento de riscos para que assim fique mais clara a prioridade de uma estratégia capaz de avaliar, identificar e administrar os riscos. (COSO, 2013).

Apesar de que para o COSO (2013), alega que:

A obra “Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada”, amplia seu alcance em controles internos, oferecendo um enfoque mais vigoroso e extensivo no tema mais abrangente de gerenciamento de riscos corporativos. A presente estrutura de gerenciamento de riscos corporativos, embora não tenha por meta substituir a estrutura de controles internos das organizações, incorporar a estrutura de controle interno em seu conteúdo e, poderá ser por estas utilizadas, tanto para atender às suas necessidades de controle interno quanto para adotar um processo completo de gerenciamento de riscos.

Visando isso o COSO (2013) diz que o gerenciamento de riscos corporativos é constituído de oito componentes inter-relacionados, que se originam com base na maneira como a administração gerencia a organização, e que se integram ao processo de gestão. Veja a seguir esses componentes:

- Ambiente Interno – A administração estabelece uma filosofia quanto ao tratamento de risco se estabelece um limite de apetite a risco. O ambiente interno determina os conceitos básicos sobre a forma como os riscos e os controles serão vistos e abordados pelos empregados da organização. O coração de toda organização fundamenta-se em seu corpo de empregados, isto é, nos atributos individuais, inclusive a integridade, os valores éticos e a competência – e, também, no ambiente em que atuam.
- Fixação de Objetivos – Os objetivos devem existir antes que a administração identifique as situações em potencial que poderão afetar a realização destes. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração adote um processo para estabelecer objetivos e que os escolhidos propiciem suporte, alinhem-se com a missão da organização e sejam compatíveis com o apetite a risco.
- Identificação de Eventos – Os eventos em potencial que podem impactar a organização devem ser identificados, uma vez que esses possíveis eventos, gerados por fontes internas ou externas, afetam a realização dos objetivos. Durante o processo de identificação de eventos, estes poderão ser diferenciados sem riscos, oportunidades, ou ambos. As oportunidades são canalizadas à alta administração, que definirá as estratégias ou os objetivos.
- Avaliação de Riscos – Os riscos identificados são analisados com a finalidade de determinar a forma como serão administrados e, depois, serão associados aos objetivos que podem influenciar. Avaliam-se os riscos considerando seus efeitos inerentes e residuais, bem como sua probabilidade e seu impacto.
- Resposta a Risco – Os empregados identificam e avaliam as possíveis respostas aos riscos: evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar. A administração seleciona o conjunto de ações destinadas a alinhar os riscos às respectivas tolerâncias e ao apetite a risco.
- Atividades de Controle – Políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos selecionados pela administração sejam executadas com eficácia.
- Informações e Comunicações – A forma e o prazo em que as informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas permitam que as pessoas cumpram com suas atribuições. Para identificar, avaliar e responder ao risco, a organização necessita das informações em todos os níveis hierárquicos. A comunicação eficaz ocorre quando esta flui na organização em todas as direções, e quando os empregados recebem informações claras quanto às suas funções e responsabilidades.

- Monitoramento – A integridade do processo de gerenciamento de riscos corporativos é monitorada e as modificações necessárias são realizadas. Desse modo, a organização poderá reagir ativamente e mudar segundo as circunstâncias. O monitoramento é realizado por meio de atividades gerenciais contínuas, avaliações independentes ou uma combinação desses dois procedimentos.

Estes componentes darão um dinamismo no controle interno que por sua vez é parte integrante do processo de gerenciamento de riscos, por interagirem-se e comunicarem-se de forma que influenciará os demais. Duas organizações aplicarão de forma diferente o gerenciamento de riscos por terem características opostas e até mesmo uma cultura na administração que diferem uma da outra. Porém, uma vez que estes componentes serão executados funcionando de maneira eficaz contribuirá para que os administradores descubram e desfrute das oportunidades que surgirá devido o crescimento dos negócios.

## 2.6 Responsabilidades pela determinação do Controle Interno

O Instituto de Auditores Internos do Brasil, Audibra (1992, p.48), registrou que os:

(...) controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

Para o COSO (2013), a administração é responsável:

[...] pelo controle interno, e a estrutura de governança precisa estabelecer suas políticas e expectativas sobre como os membros devem supervisionar o controle interno da entidade. A estrutura de governança deve ser informada sobre os riscos à realização dos objetivos da entidade, as avaliações das deficiências do controle interno, as medidas tomadas pela administração para mitigar esses riscos e deficiências e sobre como a administração avalia a eficácia do sistema de controle interno da entidade.

Já o COSO (2013), diz que o gerenciamento de riscos corporativos é:

[...] efetuado pelo conselho de administração, pela diretoria executiva e pelos demais empregados. É realizada pelas pessoas de uma organização, mediante o que fazem e o que dizem. São as pessoas que estabelecem a missão, a estratégia e os objetivos da organização e implementam os mecanismos de gerenciamento de riscos corporativos.

Segundo Attie (2012, p.196) a administração é responsável pelo controle interno e também pelo:

[...] planejamento, instalação e supervisão de um sistema de controle interno adequado. Qualquer sistema, independentemente de sua solidez fundamental, pode deteriorar se não for periodicamente revisto. O sistema

de controle interno deve estar sujeito a contínua supervisão para determinar se:

- a) a política interna presente está sendo corretamente interpretada;
- b) as mudanças em condições operativas tornaram os procedimentos complicados, obsoletos ou inadequados; e
- c) quando surgem falhas no sistema, são tomadas prontamente medidas eficazes e corretivas.

Almeida (2003, p.64) diz que “a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de se está este sendo seguido pelos funcionários, e por sua modificação, no sentido de adaptá-lo às novas circunstâncias”.

Attie (2012, p.198-199) diz que os padrões de comportamento reforçam os controles internos da seguinte maneira:

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.

Para proteger o patrimônio da empresa, os administradores devem consistentemente reforçar o sistema de controle interno. Quando os executivos assumem a responsabilidade, a média administração e os demais níveis são compelidos a repartir o empenho e a assumir os padrões próprios de comportamento.

Os aspectos a seguir descritos, implementados pela administração, visam reforçar os controles internos para produzirem os efeitos desejados:

- a) Recompensar pessoas que buscam controle prevenindo ocorrências de perdas.
- b) Disciplinar a obediência às políticas, práticas e procedimentos.
- c) Enfatizar a revisão dos relatórios de Auditoria.
- d) Inquirir todo o pessoal quanto aos controles.
- e) Analisar a pressão exercida para crescimento e seus benefícios.
- f) Enfatizar o recrutamento, aplicação e disposição do pessoal à observação dos padrões éticos da organização.
- g) Avaliar os programas de treinamento para assegurar a inclusão de temas que eduquem sobre o valor da disciplina do controle interno.

Os gerentes e administradores precisam de cursos e treinamentos para se aperfeiçoar, pois o conhecimento técnico sempre virá antes da prática administrativa. E nestes cursos precisa conter matéria sobre controle interno e isso aumentará as probabilidades de conseguir bons administradores. (Attie, 2012).

A responsabilidade pelo controle interno de uma organização requer muito trabalho e concentração, principalmente quando está numa posição de liderança em que terá que implantar estes controles, delegar responsabilidades e assumir os riscos inerentes ao cargo.

Apesar de o controle interno proporcionar uma segurança satisfatória para que os objetivos de uma empresa possam ser realizados, ele tem suas limitações, ou seja, podem apresentar falhas, principalmente nas empresas de pequeno porte

onde a segregação de funções é mais difícil de conseguir. Porém, uma constante diligência por parte da alta administração poderá por meio de práticas, procedimentos e políticas ter a probabilidade de conseguir bons resultados.

### **3 METODOLOGIA**

Para a construção deste estudo foi necessário realizar pesquisas em livros e artigos de auditoria interna, de controles internos e a sites especializados com o objetivo de classificá-los, analisá-los e, ainda, sistematizar os conceitos abordados, para demonstrar os princípios e objetivos dos controles internos dentro das empresas e como estes podem proteger o patrimônio das entidades privadas, sendo este o objeto principal deste estudo.

Foram percorridos neste artigo como os controles internos são aplicados nas entidades privadas e quais os métodos utilizados na proteção do patrimônio.

A metodologia compreende a formatação teórica que o trabalho foi desenvolvido de forma detalhada e precisa, com a finalidade de demonstrar os procedimentos utilizados na compreensão e interpretação das teorias para a elaboração deste artigo.

Quanto ao delineamento da pesquisa foi utilizada a pesquisa bibliográfica que no entender de Gil (2008, p.50) “[...] é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Além destes foi obtido também em outras fontes bibliográficas por meio de acesso eletrônico de sites da internet.

Foi demonstrada nesta pesquisa que o Controle Interno é uma ferramenta essencial no intuito de proteger o patrimônio das entidades privadas, que os profissionais contábeis e administradores possam encontrar informações que contribuirão para alcançar seus objetivos assim como uma boa gestão.

### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O desenvolvimento do presente estudo possibilitou uma análise demonstrando como os controles internos são instrumentos que servem para proteger o patrimônio das entidades privadas por meio de métodos ou rotinas adotados pelos gestores na prevenção de riscos, erros e fraudes. Além disso,

também permitiu utilizar uma pesquisa bibliográfica e avaliar como esse recurso pode contribuir no aprendizado deste assunto.

De um modo geral, as empresas poderão alcançar seus resultados com o auxílio de um controle interno aplicado as suas necessidades e estruturas, em que cada administrador terá que implantar estratégias eficazes utilizando procedimentos bem definidos. Os autores demonstraram isso por meio de suas ideias e conceitos que contribuiriam para uma discussão onde os benefícios do controle interno poderão proporcionar as entidades privadas vantagens em garantir um gerenciamento dos negócios, minimizando ou impedindo a ocorrência de fraudes, erros e outras irregularidades.

O objetivo primordial das empresas privadas é necessariamente a obtenção dos lucros, para que isso ocorra de forma eficiente é importante que os objetivos do controle interno sejam bem executados pelos seus responsáveis, de forma que os administradores possam salvaguardar os interesses da empresa em que os relatórios contábeis, financeiros e operacionais sejam precisos e confiáveis, que o operacional seja estimulado e tenha noção de suas funções e responsabilidades e que os riscos sejam amenizados evitando assim prejuízos descabidos.

Nessa pesquisa bibliográfica foi demonstrado que, quando bem estruturado, equipe qualificada e cultura do controle bem difundida, os objetivos do controle interno são alcançados.

Neste artigo foram versados temas essenciais sobre controle interno permitindo uma análise aprofundada, extraídos de livros onde os autores foram precisos e claros, contribuindo para o conhecimento daqueles a quem interessar. Assim como também foram delineados assuntos extraídos de artigos científicos e sites da internet que fortaleceu a pesquisa e colaborou para o atingimento dos resultados propostos.

Dada à importância do estudo, saliente-se que os resultados aqui propostos não estancam as discussões sobre o tema, na medida em que for aprofundando-se na temática, verão que ainda terá muito a explorar deste conteúdo. Verão também que não basta implantar um sistema de controle interno eficaz numa empresa, será preciso o comprometimento e conhecimento dos administradores e gestores para o bom funcionamento destes processos e que seus funcionários estejam comprometidos de tal maneira com os propósitos da entidade.

Nesse sentido, fica evidenciado que a utilização desses recursos permitiu demonstrar que um controle interno eficaz é instrumento fundamental no processo administrativo das entidades privadas, e que por meio de seus benefícios impede a incidência de erros e fraudes agregando confiança para os gestores na tomada de decisão.

Dentre os aspectos importantes do controle interno como instrumento para proteger o patrimônio das entidades privadas, entende-se como fundamental a implantação de rotinas e normativos bem estruturados, capacitação e treinamento aderente às principais atividades de controle, como aquelas vinculadas às áreas de controladoria, *compliance*<sup>3</sup> e auditoria interna. Difusão da cultura organização considerando os valores da empresa e a implantação de estruturas administrativas priorizando a segregação de funções, atentando sempre para estruturas mínimas e máximas a depender do porte da companhia.

## REFERÊNCIAS

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants. **Conceito de controle interno**. Disponível em: <<https://portaldeauditoria.com.br/conceito-de-controle-interno/>>. Acesso em: 11 set. 2017.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

\_\_\_\_\_, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Audibra, 1992.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. **Alvará de 28 de junho de 1808**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/alvara/antioresa1824/alvara-40209-28-junho-1808-572257-publicacaooriginal-95382-pe.html>>. Acesso em: 11 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Norma Brasileira de Contabilidade TI 01: Conceito de Fraude e Erros**. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Auditoria\\_Interna.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Auditoria_Interna.pdf)>. Acesso em: 28 nov. 2017.

---

<sup>3</sup> Estrutura de conformidade é utilizada para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que exija a conformidade com as exigências dessa estrutura.

\_\_\_\_\_. **Norma Brasileira de Contabilidade TA 315:Controle Interno.** Disponível em:<<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/nbc-ta-315-2014.htm>>. Acesso em 14. set. 2017.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração.** 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1993.

COSO ERM Executivo. **Gerenciamento de Riscos Corporativos: Estrutura Integrada.** Disponível em:<<https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 14 out. 2017.

COSO ICIF Sumário Executivo. **Controle Interno: um modelo integrado.** Disponível em:<[http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO\\_ICIF\\_2013\\_Sumario\\_Executivo.pdf](http://www.iiabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf)>. Acesso em: 14 out. 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FONTENELLE, Rodrigo; BRITO, Claudenir. **Auditoria Privada e Governamental: teoria objetiva e mais de 250 questões comentadas.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SÁ, Antonio Lopes de. **Perícia contábil.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.