



SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: UMA ABORDAGEM CONCEITUAL

INTERNAL CONTROL SYSTEM: A CONCEPTUAL APPROACH

Anna Cristina Rodrigues Correia¹

Graduanda em Ciências Contábeis pela UniEVANGÉLICA – GO.

Ms Milton Neemias²

Professor do curso de Ciências Contábeis da UniEVANGÉLICA – GO.

¹ Anna Cristina Rodrigues Correia – Bacharelanda no curso de Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Anápolis (UniEVANGÉLICA) – Brasil – E-mail: annacristinarc@outlook.com

² Ms Milton Neemias – Professor do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Anápolis (UniEVANGÉLICA) – Brasil – E-mail: milton@unievangélica.edu.com

RESUMO: O sistema de controle interno vem se destacando no contexto administrativo, tanto na esfera pública como na privada, pois ambas necessitam de controles que operem de forma detectiva, preventiva e orientadora, visando evitar falhas por ações involuntárias ou não, devido a procedimentos inadequados e informalizados vindos por parte da administração. Esse é um sistema implantado com procedimentos e treinamentos de acordo com as necessidades de cada tipo de organização. A sua principal função é fiscalizar e verificar se as atividades instituídas estão sendo executadas conforme as regras estabelecidas. A partir daí, tem-se como objetivo desse estudo abordar o sistema de controle interno de maneira conceitual e genérica, salientando suas limitações, verificação e manutenção por meio de auditoria interna a. A metodologia utilizada para a construção deste artigo foi à pesquisa descritiva e bibliográfica a partir da revisão de literatura de livros e artigos científicos, com a finalidade de adquirir conhecimento e enriquecimento conceitual das proposições acerca do tema estudado.

Palavras-Chave: Controle Interno. Gestão e Controle. Auditoria Interna. Controladoria.

ABSTRACT: The internal control system has been prominent in the administrative context, both in the public and private spheres, since both require controls that operate in a detective, preventive and guiding way, in order to avoid failures due to involuntary actions or not due to inadequate procedures and informalized from management. This is a system deployed with procedures and trainings according to the needs of each type of organization. Its main function is to inspect and verify if the established activities are being executed according to the established rules. From this, the purpose of this study is to approach the internal control system in a conceptual and generic way, highlighting its limitations, verification and maintenance through internal auditing a. The methodology used for the construction of this article was to the descriptive and bibliographical research from the literature review of books and scientific articles, with the purpose of acquiring knowledge and conceptual enrichment of the propositions about the studied subject.

Keywords: Internal Control. Management and Control. Internal Audit. Controllorship.

1. INTRODUÇÃO

Em decorrência de irregularidades contábeis que escandalizaram o mundo dos negócios internacionais, com a conivência de pessoas que tinham por obrigação abster-se de tais práticas, porém, compactuaram, transgredindo não só princípios contábeis e éticos da classe, mas de toda uma sociedade, como, por exemplo, nos casos da companhia *Enron* e *Xerox* que distorciam as suas contas em seus balanços financeiros, gerando lucros fictícios e omitindo seus prejuízos, a fim de ganhar a confiabilidade e conseqüentemente aumentar seus créditos no mercado.

Considerada como uma modelo empresarial do setor de energia dos EUA, a *Enron*, no ano de 2001, decretou sua falência, assustando não só o seu país de origem, mas o mundo inteiro, pois isso afetaria outros sistemas financeiros que possuíam parcerias com a companhia. Com um faturamento de até US\$ 101 bilhões de dólares no ano 2000, a companhia utilizava-se de manobras contábeis, empregando a própria legislação local em favor da ocultação dos seus prejuízos e maximização dos seus lucros em um esquema de

manipulação e sustentação de falsas informações contábeis em conluio com contadores e auditores, que omitiam essas fraudes de uma maneira lícita ilusória³.

Nesse mesmo contexto, a companhia *Xerox*, também dos EUA, ainda atuante no mercado de tecnologia da informação e documentação, no ano de 2002 foi autuada por fraudar a sua contabilidade por um período de cinco anos, de 1997 a 2001, também em conluio com seus contadores e auditores, inflando suas receitas, apontando um superfaturamento de US\$ 6 bilhões em vendas de equipamentos (valor originado de outros montantes), a fim de passar uma boa reputação financeira e, com isso, renovar seus contratos e atrair novos investidores⁴.

Diante deste cenário, investidores e gestores de diferentes países têm buscado por alternativas que deem maior transparência em suas atividades operacionais e financeiras. Com isso, o sistema de controle interno tem se destacado devido aos seus procedimentos rigorosamente planejados e executados de maneira contínua. Uma prova disso é a lei americana *Sarbanes-Oxley*, promulgada em 2002, criada exatamente em virtude dessas fraudes contábeis, com o objetivo de aperfeiçoar a governança corporativa e assegurar a legitimidade dos balanços financeiros. A *Sarbanes-Oxley* tem influência direta na cultura de sistemas de controles internos como ferramenta fundamental no combate à essas fraudes, contribuindo de maneira detectiva e preventiva contra esses ocorridos⁵.

Attie (2012, p. 204) assegura que “A eficiência do sistema de controle interno como um todo deve permitir detectar não somente irregularidades de atos intencionais, como também erros de atos não intencionais”. O sistema de controle interno busca corrigir e prevenir quaisquer tipos de falhas que acarretem prejuízos, tendo como principal objetivo resguardar e salvaguardar os interesses e os ativos de uma entidade. Nesse sentido, este artigo busca demonstrar e incentivar de forma conceitual o favorecimento do sistema de controle interno no ambiente corporativo público e privado.

2. ASPECTOS GERAIS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

“Na era industrial, especialmente após a expansão da atividade de auditoria independente, os mecanismos de controle interno passaram a integrar a realidade das

³ BRASIL. ELETROBRÁS ARTIGOS - Entenda o Caso Enron, Artigo de 19 de março de 2002. Disponível em: <<http://www.provedor.nuca.ie.ufjf.br/eletrobras/artigos/schmitt1.htm>> Acesso: 21 set 2017.

⁴ BRASIL. BBC BRASIL - ECONOMIA - Fraude Companhia Xerox, de 28 de junho, 2002. Disponível em: <http://www.bbc.com/portuguese/economia/020628_xeroxcg.shtml> Acesso 21 set 2017.

⁵ BRASIL. KPMG - SOX - Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/images/Sarbanes_Oxley.pdf> Acesso 22 set. 2017.

empresas”. (NASCIMENTO E REGINATO, 2013, p. 108). Sabe-se que, quanto maior for o negócio, maior será o controle das atividades, e os mecanismos de controle são implementados com a finalidade de impedir ou diminuir o nível de risco das operações executadas dentro de uma organização.

Percebe-se a importância de um sistema de controle interno a partir do momento em que fica claro que o mesmo pode assegurar a continuidade e a melhoria nos processos organizacionais. Portanto, a administração que se dispõe desse instrumento tem, com maior segurança, a fidedignidade nas suas informações gerenciais, para a tomada de decisões em tempo hábil e exercer uma boa gestão. (CREPALDI E CREPALDI, 2016).

Assim, pode-se dizer que, para a consecução de um bom sistema de controle interno é preciso que ele seja estruturado adequadamente pela administração, com medidas eficientes, fornecendo uma razoável garantia nos processos executados pela organização, reduzindo a margem de irregularidades, permitindo que as metas e os objetivos traçados sejam alcançados da maneira correta.

2.1 Conceitos

De maneira específica, vamos primeiramente entender as definições de sistema e controle, conforme Lacombe (2009, p. 156 e 564), em sua obra Dicionário de Negócios:

sistema: 1 conjunto integrado de elementos dinamicamente inter-relacionados, desenvolvendo uma atividade ou função, para atingir um ou mais objetivos comuns ao conjunto. 2 Um todo complexo ou organizado; conjunto ou combinação de coisas ou partes formando um todo unitário ou complexo.

controle: função administrativa que consiste em medir e corrigir o desempenho de subordinados para assegurar que os objetivos e as metas da empresa sejam atingidos e os planos formulados para alcançá-los sejam realizados. O controle se distingue da fiscalização por duas razões: (a) abrange as medidas corretivas; (b) é exercido sobre os subordinados daquele que controla. A fiscalização não pressupõe o direito de tomar medidas corretivas e é exercida sobre pessoas que não são necessariamente subordinadas daquele que fiscaliza.

Para Nascimento e Reginato (2013, p. 111) há uma diferença na expressão **controle interno** e **sistema de controle interno**, onde “controle interno é cada procedimento estabelecido e executado individualmente e sistema de controle interno é a organização de todos os mecanismos de controle que interagem entre si”.

Almeida (2012) define o controle interno como as técnicas adotadas de forma sistemática e contínua na rotina organizacional com o objetivo de alcançar determinados

resultados como, por exemplo, a salvaguarda dos ativos, a produção de relatórios contábeis fidedignos, favorecendo na gestão e na tomada de decisões administrativas.

Já o sistema de controle interno é definido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TA 315) como sendo o “processo planejado e implementado [...] pelos responsáveis pela governança, [...] para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis”⁶.

2.2 Objetivos

Para Crepaldi e Crepaldi (2016, p. 501) o principal objetivo do controle interno é “[...] proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”. Contudo, nota-se que os controles internos oferece um maior respaldo a administração quanto as suas ações e a tomada de decisões, de uma maneira mais abrangente e justa.

2.3 Tipos de Controles

O controle interno representa um conjunto de procedimentos adotados com a intenção de proteger os ativos de uma organização e produzir informações genuínas para que seja possível a tomada de decisões com maior habilidade e segurança. Esse controle se divide em dois aspectos: os controles contábeis e os controles administrativos.

Os **controles contábeis** formam o conjunto de procedimentos referentes à salvaguarda do patrimônio da entidade, isto é, os bens, direitos e obrigações e a integridade dos registros contábeis e financeiros. Já os **controles administrativos** são os ligados à eficiência e eficácia dos controles operacionais, isto é, às políticas e diretrizes administrativas, como, controle de pessoal, controle de qualidade etc. (ALMEIDA, 2012).

De modo distinto, os controles contábeis e os administrativos são executados dentro de um conjunto de regras que se interagem entre si. O quadro (1) detalha cada uma dessas regras de acordo com a sua atuação. Veja a seguir:

⁶ BRASIL. NBC-TA 315 - Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/nbc-ta-315-2014.htm>> Acesso 27 out. 2017.

Quadro 1 – Tipos de Controles Internos de acordo com a sua classificação:

TIPOS DE CONTROLES INTERNOS			
Tipo	Aspecto	Item	Ação e objetivo
CONTROLES CONTÁBEIS	Registros Contábeis e Financeiros	<ul style="list-style-type: none"> ● Segregação de funções 	Cria independência entre as funções de execução operacional, custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização.
		<ul style="list-style-type: none"> ● Sistema de autorização 	Controla as operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos.
		<ul style="list-style-type: none"> ● Sistema de registro 	Compreende a classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, existência de um plano de contas que facilite o registro e preparação das demonstrações contábeis.
CONTROLES ADMINISTRATIVOS	Cumprimento de normas e eficiência e eficácia operacional	<ul style="list-style-type: none"> ● Normas salutareis 	Observam práticas saudáveis aos interesses da empresa no cumprimento dos deveres e funções.
		<ul style="list-style-type: none"> ● Pessoal qualificado 	Que esteja apto a desenvolver suas atividades seja bem instruído e supervisionado por seus responsáveis.

Fonte: CREPALDI e CREPALDI, Auditoria Contábil - Teoria e Prática, 10ª edição. Atlas, 04/2016, p. 515

Crepaldi e Crepaldi (2016, p. 517) explicam que “O controle interno gira em torno dos aspectos administrativos, que têm influência direta sobre os aspectos contábeis”. Diante do exposto, observa-se que, para a implantação de um bom sistema de controle interno, deve-se levar em consideração ambos os aspectos, pois, mesmo exercendo papéis distintos eles estão conectados, por isso devem se harmonizar muito bem dentro do contexto organizacional, para que um possa tender o outro, sem que haja contradições nas suas informações fornecidas.

2.4 Funções dos Gerentes e Administradores

No contexto empresarial [...] o **administrador** tem a função de tratar dos **aspectos gerais** da organização. É preciso ter ampla visão de recursos humanos, recursos financeiros, mercado, concorrência, produção, marketing, entre outros”⁷. Enquanto o **gerente**, no exercício de sua função “[...] cuida de setores ou **departamentos específicos** da empresa. O gerente exerce funções limitadas ao seu campo de atuação ou departamento. [...] não tem responsabilidades sobre a administração de outros setores [...]”⁷.

Primeiramente, para que a política de controles internos no aspecto geral ou setorial saia de acordo com o planejado é fundamental que, gerentes e administradores, além de exercer práticas salutaras, cumpram rigorosamente com suas funções, servindo de exemplo aos seus subordinados. Esses devem saber planejar; organizar; comandar e coordenar, apontando quais recursos necessários e suas estimativas de valores para que os objetivos e metas organizacionais sejam alcançados.⁸

2.5 Custo/Benefício

No dicionário de português custo-benefício significa “Relação entre o investimento, valor gasto, e o que se recebe como lucro. Toda relação estabelecida entre o que se gasta e aquilo que se recebe em troca”⁹.

Almeida (2003, p.70) diz que o custo do controle interno “[...] não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter [...]”. Isso significa que os benefícios obtidos com a implantação de um sistema de controle interno devem ser superiores aos seus custos.

3. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E PRIVADA

O controle é algo característico de toda e qualquer organização, seja ela pública ou privada, se assemelhando nos seus principais objetivos, que são, resguardar e salvaguardar os seus interesses e ativos.

Silva (2011, p. 24) afirma que “na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe,

⁷ BRASIL. LUIS. Blog. Educação/Tecnologia/Utilidade Pública- Disponível em: <<http://www.luis.blog.br/diferenca-entre-administracao-gerencia-e-gestao-administrador-gerente-e-gestor.aspx>> Acesso 29 out 2017.

⁸ BRASIL - Portal de Auditoria - Controles internos, gestão e prevenção de riscos. Disponível em: <<http://www.portaldeauditoria.com.br/controles-internos/>> Acesso 29 out 2017.

⁹ BRASIL. Dicionário/Português. Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/custo-beneficio/>> Acesso 29 out 2017.

na Administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”. Perante a afirmativa, nota-se, que na administração empresarial, o controle é exercido e determinado pelo empresário, enquanto na administração pública a ação do controle é exercida em virtude das imposições da legislação.

Para Lima e Castro (2009, p. 82):

As pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, sujeitam-se à atuação do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, mediante os seguintes processos:

a) tomada de contas: no caso dos ordenadores de despesa das unidades da administração direta federal; daqueles que arrecadem, gerenciem ou guardem dinheiro, valores e bens da União, ou que por eles respondam; e daqueles que derem causa a perda, subtração, extravio ou estrago de valores, bens e materiais da União pelos quais sejam responsáveis e;

b) prestação de contas: no caso dos dirigentes das entidades supervisionadas da administração indireta federal; dos responsáveis por entidades ou organizações, de direito público ou privado, que utilizem contribuições para fins sociais, recebam subvenções ou transferências à conta do tesouro; e das pessoas físicas que recebam recursos da União, para atender as necessidades previstas em lei específica.

- A tomada de contas poderá ser consolidada se envolver mais de uma unidade gestora que tenha vinculação administrativa.

- A prestação de contas, por sua vez, será obrigatoriamente unificada por entidade, não se admitindo subdivisões, salvo se previsto em lei específica.

Tanto na administração pública e privada, o uso do sistema de controle interno visa assegurar o alcance das metas e a qualidade da gestão, onde o responsável está incumbido de conduzir a execução das atividades, atuando de maneira preventiva, detectiva e corretiva com a perspectiva de assessorar os controles contábeis e os administrativos.

Franco e Marra (1992, p. 70) asseguram que “O controle interno é o conjunto de [...] instrumentos da organização destinados à vigilância administrativa que permitem prevê, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos em seu patrimônio”. Observa-se que, para se obter o controle desses acontecimentos, eles devem ser controlados de maneira diária pelo responsável de cada departamento, a fim de prevenir contra quaisquer reflexos negativos que possam vir sobre o patrimônio da empresa ocasionando prejuízos.

4. REQUISITOS DAS RESPONSABILIDADES E ROTINAS INTERNAS

Todos os métodos de controle devem ser feitos baseados nas atividades executadas, especificando aos colaboradores os seus deveres e as suas limitações dentro da organização. Almeida (2012) explica que os deveres dos cargos e funções de cada colaborador devem ser estabelecidos por escrito, de maneira formal, por intermédio de manuais internos da organização, com o intuito de fazer com que todos os procedimentos de controles sejam realizados de forma correta e, no caso de omissões devido a negligências, isso facilitará na investigação e responsabilização do executor.

4.1 Segregação de Funções

Para Almeida (2012) a segregação de funções determina que um mesmo funcionário não exerça **funções opostas**, como, por exemplo, executar uma atividade e o mesmo ser incumbido de fiscalizar o que ele mesmo executou. Assim, constata-se, conforme as regras do sistema de controle interno que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e ao mesmo tempo fazer os seus registros, a fim de evitar desvios e prejuízos.

4.3 Confronto dos Ativos com os Registros

Para que se obtenha ainda um maior êxito nas transações financeiras e operacionais, é indispensável que, habitualmente, os ativos da organização sejam confrontados com os registros contábeis, com o intuito de identificar desvios de bens ou lançamentos feitos incorretamente. Almeida (2012, p. 61) lista alguns procedimentos para que se evite esses possíveis transtornos como a “contagem de caixa e comparação com o saldo da razão geral; contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta de investimentos da razão geral; conciliações bancárias [...]; etc.”.

Observa-se, que todos esses procedimentos listados, desde a distribuição adequada das tarefas até a confrontação das informações trabalham para que as ações executadas por funcionários não ocorram de maneira abrangente, ou seja, impedem o acúmulo de responsabilidades a uma única pessoa, a fim de evitar inconformidades nas atividades realizadas.

5. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E A CONTROLADORIA

O sistema de controle interno trabalha lado a lado com controladoria, porém, exercendo papéis distintos, que se completam no contexto organizacional, contribuindo com o bom andamento dos processos de gestão, possuindo os mesmos objetivos de resguardar e salvaguardar os ativos da organização. Lacombe (2009, p. 57) define as atividades da controladoria como:

[...] aos registros dos valores monetários, conforme as regras usuais, e sua consolidação nas demonstrações financeiras das empresas. Incluem a contabilidade mercantil, a contabilidade fiscal e a de custos. Abrangem a interpretação da legislação fiscal, o planejamento fiscal, a elaboração da declaração do imposto de renda, a escrituração dos livros contábeis, a elaboração e a interpretação das demonstrações financeiras: balancetes, balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração da origem e aplicação dos recursos, demonstração da variação do patrimônio e demais atividades afins. Com o planejamento geral e a tesouraria, faz os estudos de viabilidade econômico-financeira dos investimentos. Nas empresas com estrutura divisional, a controladoria, posicionada na administração central, abrange ainda a auditoria interna dos centros de resultado (ou divisões).

Para Nascimento e Reginato (2013), tendo em vista que o sistema de controle interno evidencia com especificidade os efeitos da ação gerencial, percebe-se então a sua conexão com a controladoria, pois ele a apoia na revisão e correção dos procedimentos da organização, tendo como princípios essenciais à ética e a transparência nas ações administrativas. Para que a controladoria alcance seu objetivo na organização, é necessário que se desenvolva uma estrutura compatível de controles internos apoiada a um sistema compatível de controle.

Portanto, entende-se que a controladoria por meio do sistema de controle interno assegurará com que as exigências estabelecidas pela administração sejam cumpridas de maneira razoável, pois ele acompanhará o desempenho das atividades organizacionais minuciosamente, fornecendo as informações necessárias e em tempo hábil para que a controladoria exerça sua função da melhor forma possível.

6. LIMITAÇÕES E VERIFICAÇÃO DO SISTEMA

É importante ressaltar que, uma vez que se trata de ações humanas, todo ambiente corporativo tem as suas limitações, não podendo garantir 100% em suas operações e transações financeiras, e isso não seria diferente com o sistema de controle interno.

As insuficiências que atrapalhariam esse sistema, segundo Crepaldi e Crepaldi (2016, p. 525) seriam, principalmente, por motivos relacionados à: “conluio de funcionários na

apropriação de bens da empresa; instrução inadequada dos funcionários com relação às normas internas; negligência dos funcionários na execução de suas tarefas diárias”.

Crepaldi e Crepaldi (2016) afirmam que independentemente de a organização possuir um excelente sistema de controle interno, é fundamental que um auditor interno execute procedimentos de auditoria interna.

Perante o que foi falado, entende-se que a manutenção e continuidade do sistema de controle interno é de responsabilidade da administração, pois ela deve cuidar para que este esteja sempre em operação em prol dos objetivos organizacionais almejados, uma vez que, mesmo com um sistema de controle interno satisfatório, a organização nunca estará livre de ocorrências como fraudes a partir de conluíus entre funcionários, erros, falhas e outras irregularidades.

7. LEI SARBANES-OXLEY COMO INCENTIVO DE MELHORIA DO CONTROLE

“Promulgada em 2002, na esteira dos maiores escândalos empresariais da história americana, a Lei *Sarbanes-Oxley* (conhecida abreviadamente como *SOX*) foi concebida como forma de proteger os acionistas das empresas de capital aberto” (CREPALDI E CREPALDI, 2016, p. 506).

Muitas companhias tiveram dificuldades em se adaptar a essa lei devido aos seus inúmeros procedimentos internos, que, inclusive, devem ser muito bem detalhados, padronizados, explicados e auditados. Porém, com o abandono de controles informais, as companhias brasileiras que optaram por abarcar a *SOX*, obtiveram resultados significativos em sua gestão, como a melhoria de seus controles; a diminuição em seus custos e; a proteção contra fraudes, proporcionando assim, maior transparência em seus negócios. (CREPALDI E CREPALDI, 2016).

Conforme o exposto, pode-se afirmar que a *SOX* foi criada com o propósito de restabelecer o equilíbrio do mercado financeiro. Sendo considerada extremamente rigorosa, a lei se refere à governança corporativa, estabelecendo punição às companhias norte-americanas. Com a sua vinda o controle interno tornou-se mais forte, contribuindo com lucros e melhoria nos processos operacionais e financeiros, garantindo a segurança e menores custos. Com o objetivo de impedir novas fraudes, a *SOX* impôs que as companhias relatassem de maneira detalhada e exata todos os seus procedimentos administrativos e contábeis,

facilitando assim a detecção não só de eventuais negligências, mas também os próprios negligenciadores.

8. METODOLOGIA

A metodologia utilizada para a construção deste artigo foi à pesquisa descritiva e bibliográfica, a partir da revisão de literatura de livros e artigos científicos, além de pesquisas audiovisuais. Com clareza e objetividade, procurou-se mostrar o sistema de controle interno de maneira conceitual.

Para Michel (2009, p. 87) metodologia “São os passos que deverão ser seguidos para que a solução/implantação seja efetivada. Neste momento, os objetivos são transformados em metas, quando são definidos: etapas, responsáveis, participantes, passos, ações específicas, [...]”. Assim, percebe-se que a metodologia está presente em todas as etapas da construção e elaboração de todo e qualquer projeto de pesquisa, tendo em vista que a mesma atua no sentido de estruturar as ideias do autor levando-as ao contexto exploratório, de forma a sintetizá-las ordenadamente, exemplificando cada etapa elaborada até a conclusão final do projeto.

8.1 Pesquisa Descritiva e Bibliográfica

Tratando-se de pesquisa, abordaremos as dos tipos, descritiva e bibliográfica. A palavra pesquisa, no Dicionário Michaelis tem o significado de “Ato ou efeito de pesquisar. Série de atividades dedicadas a novas descobertas, abrangendo todas as áreas de conhecimento. Investigação detalhada”¹⁰.

Na pesquisa descritiva, Gil (2012) explica que não há uma análise ou comparação de informações, simplesmente observa-se e descreve-se o acontecimento, podendo ser usada com vários objetivos, como, por exemplo, para se obter opiniões de determinado grupo de pessoas; descrever características culturais; investigações com o intuito de descrever acontecimentos. “As pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”. (GIL, 2012, p. 27).

Já na pesquisa bibliográfica, Gil (2012, p. 29) diz que ela “[...] é elaborada com base em material já publicado. Tradicionalmente, esta modalidade de pesquisa inclui material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos”.

¹⁰ BRASIL. MICHELIS - Dicionário/Português - Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/busca?id=V4P9x>> Acesso 01 nov. 2017.

Diante da afirmação do autor, conclui-se, portanto, que o objetivo da pesquisa bibliográfica é a exploração das várias e diferentes contribuições científicas disponíveis acerca de algum tema específico, com o intuito de agregar conhecimento acadêmico, a partir da análise fundamentada e bem articulada das ideias dos autores, construindo assim, um modelo teórico.

9. CONCLUSÃO

Através da pesquisa realizada, observou-se que o sistema de controle interno pode atuar tempestivamente na prevenção, detecção e correção contra possíveis erros, fraudes e desperdícios em todas as rotinas de entidades públicas e privadas, auxiliando a administração na tomada de decisões com maior segurança, com o objetivo principal de resguardar e salvaguardar os seus ativos e interesses. Teoricamente, o sistema de controle interno pode contribuir fortemente para a melhoria dos processos organizacionais se muito bem estruturado de acordo com a necessidade de cada organização. Contudo, como falado anteriormente, é importante ressaltar que, uma vez que se trata de ações humanas, todo ambiente corporativo tem as suas limitações, não podendo garantir 100% em suas operações e transações financeiras, e isso não seria diferente com o sistema de controle interno.

Muito é falado que pessoas que obtiveram uma boa aprendizagem, percepção de valores, moral e ética, estão propensas a alcançarem maiores êxitos em suas vidas e isso é um fato. Contribuindo no aperfeiçoamento do processo de desenvolvimento de carácter e personalidade de um cidadão, essas formações servem de referencial para que se possa fazer escolhas pessoais, profissionais e sociais. Porém, como lembrado no começo do estudo, onde foram citados os casos das companhias *Enron* e *Xerox*, sobre fraudes que repercutiram mundialmente, tais eventos partiram de pessoas que obtiveram acesso a todas essas formações e oportunidades. A indagação é: Seria possível garantir não somente a eficiência, mas também a eficácia em um sistema de controle interno gerido por pessoas? Há várias situações em que se encontram as respostas para essa indagação.

Pode-se falar dos motivos de falhas humanas, como, em momento de execução da função, o colaborador distrair-se ou sentir-se mal e cometer erros e não perceber, ou até perceber, mas manter-se omissos, e quando descoberto, podendo ainda continuar a omitir o erro ou não. Mas, independentemente de omitir ou não o fato, já se percebe, com esse exemplo, que não se pode realmente garantir 100% das ações executadas dentro das organizações. Agora, quando se trata de fraudes, conclui-se que essa é uma escolha extremamente pessoal, pois, não há boa aprendizagem, percepção de valores, moral e ética

que imunize o indivíduo de cometer práticas ilícitas. Agir corretamente, ou seja, exercer a honestidade e a sinceridade são escolhas pessoais, mesmo que o indivíduo se encontre em situações controversas.

Enfim, não importa o quão excelente seja o sistema de controle interno, pois ele só poderá garantir uma segurança razoável quanto ao cumprimento dos objetivos operacionais e financeiros de uma organização em virtude das limitações abordadas na pesquisa, dentre outras. Ferramentas como o sistema de controle interno e outras mais, que visam a excelência corporativa, dependem absolutamente da colaboração de todos os envolvidos no processo, da responsabilidade individual de cada colaborador, isto é, o bom senso, a consciência e integridade de cada um.

10. REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003. P. 70.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8ª edição. Atlas, 05/2012. Pg. 58, 60, 61, 64.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6ª edição. Atlas, 09/2012. P. 204.

BRASIL. BBC - Economia - Fraude Companhia Xerox, de 28 de junho, 2002. Disponível em: <http://www.bbc.com/portuguese/economia/020628_xerocg.shtml> Acesso 21 set 2017.

BRASIL. CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - Segregação de Funções - Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1212.pdf> Acesso: 31 ago. 2017.

BRASIL. ELETROBRÁS ARTIGOS - Entenda o Caso Enron, Artigo de 19 de março de 2002. Disponível em: <<http://www.provedor.nuca.ie.ufrj.br/eletrobras/artigos/schmitt1.htm>> Acesso: 21 set 2017.

BRASIL. KPMG - SOX - Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/images/Sarbanes_Oxley.pdf> Acesso 22 set. 2017.

BRASIL. LUIS. BLOG. BR. EDUCAÇÃO/TECNOLOGIA/UTILIDADE PÚBLICA - Disponível em: <<http://www.luis.blog.br/diferenca-entre-administracao-gerencia-e-gestao-administrador-gerente-e-gestor.aspx>> Acesso 29 out 2017.

BRASIL. MICHELIS - Dicionário/Português - Pesquisa - Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/busca?id=V4P9x>> Acesso 01 nov. 2017.

BRASIL. MICHAELIS - Dicionário/Português - Segregação. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portuguesbrasileiro/segregaC3%A7%C3%A3/>> Acesso em 30 ago. 2017.

BRASIL. Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC TA 315 - Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/nbc-ta-315-2014.htm>> Acesso 27 out. 2017.

BRASIL - PORTAL DE AUDITORIA - CONTROLES INTERNOS - Disponível em: <<http://www.portaldeauditoria.com.br/controles-internos/>> Acesso 29 out 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido, CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria Contábil - Teoria e Prática**. 10ª edição. Atlas, 04/2016. Pg. 503, 506, 517, 519, 520, 524, 525.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1992.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª edição. Atlas, 07/2012.

LACOMBE, Francisco Masset. **Dicionário de Negócios**. Saraiva, 05/2009. p. 57, 156, 564.

LIMA, Diana de, CASTRO, Róbison de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial**: com exercícios, questões e testes com respostas, destinados a concursos públicos. 2ª edição. Atlas, 06/2009. P.

LINS, Luiz dos Santos. **Auditoria: Uma Abordagem Prática com Ênfase na Auditoria Externa**. 3ª edição. Atlas, 02/2014. Pg. 217.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. Atualizado por Eurico de Andrade Azevedo, Décio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MICHEL, Maria Helena. **Mitologia e Pesquisa Científica em Ciências Sociais**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 87.

NASCIMENTO, Auster Moreira, REGINATO, Luciane (Orgs.). **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. 3ª edição. Atlas, 03/2013. p. 108, 111,

SILVA, Moacir da. **Curso de auditoria governamental**: de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública aprovadas pela INTOSAI, 2ª edição. Atlas, 12/2011. p. 24.