

LAURA NORIKO TSUGE
MIRIAN TOMOKO TSUGE COSTA

**UMA VISÃO DE CONTROLE INTERNO VOLTADO PARA USO EM
AUDITORIA**

**Monografia apresentada ao
Departamento de Contabilidade, do
Setor de Ciências Sociais
Aplicadas, da Universidade Federal
do Paraná, como requisito para
obtenção do título de especialista
em Auditoria Integral**

**Orientador: Blênio César Severo
Peixe**

**LONDRINA
2003**

PENSAMENTO

“Sê livre em ti mesmo e portanto livre em tua mente,
livre em tua vida e em teu corpo.

Porque o Espírito é liberdade.

Sê uno com Deus e com todos os seres;
vive em ti mesmo e não em teu pequeno ego.

Porque o Espírito é união.

Sê tu mesmo imortal, e não ponhas tua fé na morte;
porque a morte não é de ti mesmo, mas de teu corpo.

Porque o Espírito é imortalidade.

Ser imortal é ser infinito em ser e consciência e bem aventurança;

Porque o Espírito é infinito
e aquilo que é finito vive apenas de sua infinitude.”

Sri Aurobindo

AGRADECIMENTOS

Agradecemos a compreensão e paciência de nossos familiares, Hugo, Gabriela, Pedro, Alessandra, Paulo Henrique e João Victor, pelos muitos fins de semanas e noites de estudos, ausentes de seus convívios, pois sem a colaboração destas pessoas que nos são tão preciosas, não teríamos freqüentado as aulas e tampouco concluído esta monografia.

Agradecemos ainda a todos os professores que, pacientemente nos cativaram e incentivaram a estudar e atualizar nossos conhecimentos, lembrando-nos dos tempos acadêmicos.

Agradecemos ao nosso Orientador, Professor Blênio César Severo Peixe, incansável e paciente, pelas correções e orientações nesta monografia.

RESUMO

TSUGE, L.N. e COSTA, M.T.T. **UMA VISÃO DE CONTROLE INTERNO VOLTADO PARA USO EM AUDITORIA.** Este estudo teve por objeto analisar a utilidade advinda da boa manutenção dos controles internos nas entidades, a fim de propiciar uma análise segura e pormenorizada dos elementos constantes nas Demonstrações Financeiras, quando da emissão dos pareceres de Auditoria. Além de ser uma ferramenta necessária para salvaguarda dos bens e direitos da entidade, auxiliando a administração na tomada de decisões adequadas. Existem diversas definições para controle, desde a do Dicionário até a das normas do Conselho Federal de Contabilidade. O conceito, a interpretação e a importância do controle interno envolve imensa gama de procedimentos e práticas, muitas vezes não valorizadas como ferramenta imprescindível para o sucesso da empresa. Inicialmente, define-se o conceito de controle interno, objeto e objetivos, passando pelas suas diversas categorias, sua importância nas organizações e relevância no planejamento e execução de auditorias tanto interna como externa. Espera-se demonstrar a importância dos controles internos na gestão empresarial, bem como aos diversos públicos externos, como ferramenta de trabalho. Fornecendo uma visão do controle interno como ferramenta relevante para o planejamento de trabalhos de auditoria. Conhecendo a estrutura organizacional de uma empresa, através de seus controles internos, o administrador, auditor ou outro agente interessado, pode avaliar e planejar seus trabalhos de modo mais eficiente e objetivo. O trabalho será desenvolvido através de pesquisas bibliográficas, manuais de estudos, revistas especializadas e trabalhos apresentados na área.

Palavras-chave: Auditoria; Controle Interno.

e-mail : Laura : noriko@pr.gov.br
Mirian : miriantomoko@pr.gov.br

ÍNDICE

PENSAMENTO.....	II
AGRADECIMENTOS.....	III
RESUMO.....	IV
1. INTRODUÇÃO	1
2. METODOLOGIA	3
3. DESENVOLVIMENTO	5
3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS E CONCEITOS	5
3.2. OBJETO DO CONTROLE INTERNO	12
3.3. OBJETIVO DO CONTROLE INTERNO	13
3.3.1. Salvaguarda dos Interesses	14
3.3.2. Precisão e Confiabilidade dos Informes e Relatórios Contábeis, Financeiros e Operacionais	15
3.3.3. Estímulo à Eficiência Operacional	16
3.3.4. Aderência as Políticas Existentes	17
3.4. CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE INTERNO	18
3.5. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	18
3.5.1. Características de um Sistema de Controle Interno	21
3.5.2. Componentes de um Sistema de Controle Interno	22
3.5.3. Sistema de Organização Que Proporciona Segregação de Função	23
3.5.4. Sistema de Autorização e Procedimentos	24
3.5.5. Sistema de Observação	25
3.5.6. Pessoal Qualificado (Técnica e Profissional) Para Execução	27
3.6. CATEGORIAS DE CONTROLES INTERNOS	28
3.6.1. Quanto a Finalidade	29

3.6.2. Quanto ao Grau de Adequação ou Eficiência	33
3.6.3. Quanto a Peculiaridade	35
3.6.4. Quanto a Relevância ou Materialidade	38
3.6.5. Quanto a Natureza	40
3.6.6. Quanto a Modalidades	41
3.7. AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	43
3.7.1. Questionário de Avaliação do Controle Interno	46
3.7.2. Forma de Aplicação	47
3.7.3. Levantamento e Descrição da Rotina	47
3.7.4. O que Fazer ?	48
3.7.5. Como Fazer?	49
3.7.6. Limitações Inerentes aos Sistemas de Controle Interno	51
3.8. AUDITORIA	52
3.8.1. Conceito de Auditoria	54
3.8.2. Objeto da Auditoria	54
3.8.3. Objetivo da Auditoria	56
3.8.4. Normas de Auditoria	57
3.8.5. Tipos de Auditoria	58
3.9. Surgimento da Profissão de Auditor	63
3.9.1. Auditor como Profissão	67
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	69
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	74
6. ANEXOS	77
ANEXO - I - Resolução CFC nº 820/97, de 17 de dezembro de 1997.....	78

1. INTRODUÇÃO

Os Controles Internos dentro de Instituições ou Organizações podem auxiliar os trabalhos de auditoria?

Sem a pretensão de esgotar o assunto, espera-se com esta monografia elucidar a importância dos controles internos, que podem auxiliar a gestão empresarial, bem como aos diversos públicos externos, como a auditoria externa, acionistas, fiscalização de tributos, entidades financeiras, entre outros.

Toda empresa possui um sistema de controle interno, tácito ou não, simples ou sofisticado, para salvaguardar seus ativos, fornecendo subsídios à gerência para tomada de decisões. A competitividade do mercado exige a adoção de controles internos bem estruturados e aplicados eficientemente, para subsidiar as avaliações e decisões. Demonstrando assim a importância do sistema de controle interno como instrumento eficiente e eficaz, subsidiando a administração, através de constante avaliação, manutenção e aprimoramentos para atingir seus objetivos.

Apresenta-se o conceito de Controle Interno, sua importância, suas classificações, seus usuários e o meio onde está inserida sua aplicação. Definindo ainda o que é auditoria interna e externa, suas diferenças, o papel do auditor, e planejamento de auditoria com base na confiabilidade depositada no controle interno.

O Controle Interno é uma ferramenta imprescindível que subsidia uma análise segura das Demonstrações Financeiras, refletindo uma posição econômico-financeira e patrimonial realista da entidade.

O nosso objetivo é demonstrar que um adequado sistema de controle interno dentro de uma organização, é um instrumento capaz de identificar e avaliar o desempenho da organização. E a auditoria (interna, externa ou fisco), podem se valer deste instrumento para planejamento de seus procedimentos.

2. METODOLOGIA

O estudo será desenvolvido através de pesquisas bibliográficas, manuais de estudos, revistas especializadas e trabalhos apresentados na área.

O entendimento deve-se inicialmente passar pela definição de controles internos, sua aplicação e objetivos, relevância nas organizações, pelo esclarecimento da profissão de auditor, sua evolução e normas que regem sua atuação, bem como a definição de auditoria contábil, planejamento e procedimentos de auditoria com base na confiabilidade depositada nos controles internos.

Importância do Controle Interno dentro de uma estrutura organizacional, voltadas para atendimentos de normas e diretrizes (proteção dos ativos), como sendo ferramenta essencial para tomadas de decisões, salvaguarda dos ativos, bem como instrumentos de avaliação da gestão empresarial.

A sua aplicabilidade, dando enfoque para entidades que se possam valer, num primeiro momento, da sua análise. Exemplos: Auditor Externo, Auditor Interno, Fiscalização de Tributos Estaduais, e outros.

Analisar a utilidade advinda da boa manutenção dos controles internos nas entidades a fim de propiciar uma análise segura e pormenorizada dos elementos constantes nas Demonstrações Financeiras. Além é claro, de constituir em uma ferramenta necessária para a salvaguarda dos bens e direitos que possibilitem em tomadas de decisões adequadas por parte dos administradores.

O tema propriamente dito não gera grandes polêmicas, sendo que a maioria dos autores são unânimes em afirmar que o controle interno fortalecido, representa salvaguarda dos ativos, e reduz sensivelmente o custo de auditoria.

A técnica utilizada será de pesquisa bibliográfica, sendo consultados livros, trabalhos apresentados na área, internet, informações de órgãos especializados (CFC – Conselho Federal de Contabilidade), (CRC – Conselho Regional de Contabilidade), (CVM – Comissão de Valores Mobiliários), e manuais de estudos.

3. DESENVOLVIMENTO

Através dos conceitos e definições de diversos autores, busca-se demonstrar a importância do uso de controles internos, no auxílio da gestão empresarial, bem como na execução de auditorias, tanto interna quanto externa, visando atender às necessidades de acionistas, fiscais de tributos, fornecedores, clientes, entidades financeiras, etc.

3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS E CONCEITOS

Para Brisola, citando a Encyclopédia Mirador Internacional, a origem da palavra controle está no latim ligada aos radicais "rota" – roda, "rotulus" rolo, cilindro (rolo de escritos, rol, lista); "contra" – prefixo que exprime idéia de oposição. "contra-rotulus" – contra-rolo, contra-lista.

O termo latino foi incorporado pelo francês, formado por contração de "contre – rôle" com significado de lista, rol, registro em duplicata, contralista.

Controle é expressão de origem latina, internacionalmente com o significado de registro em duplicata, verificação, fiscalização e revisão. Em Portugal, usa-se "controlo".

A expressão "registro em duplicata" traz em seu bojo a idéia de que em algum momento futuro tais registros devem ser confrontados para verificação de manutenção do estado original do primeiro registro. Na linguagem atual significa dizer "confrontar o original com a cópia" para verificar se não houve qualquer alteração intencional no registro original. "A cópia seria o elemento de controle."

Acrescente-se que, modernamente, o vocábulo vem tendo sua área de uso cada vez mais ampliada nas linguagens técnicas e científicas, em substituição às palavras tradicionais da língua, como: regulação, gestão, vigilância, supervisão, averiguação, direção, coordenação etc. (PEIXE, 2002, p. 28)

Segundo a definição fornecida pelo AICPA - American Institute of Certified Public Accountants (apud IBRACON, 1998, p. 19): "Controle interno é o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados dentro da empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e fomentar o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão."

A Instrução Normativa n.º 16, de 20.12.91, do Departamento de Tesouro Nacional, conceitua Controle Interno como sendo "o conjunto de atividades,

planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público."

O "Institut Français des Experts Comptables" (apud SÁ , 1998, p.106) define que "o controle interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela Contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção."

A Instrução SEST n.º 02, de 05.10.86, estabelece como orientação específica, as "NORMAS PARA O EXERCÍCIO PROFISSIONAL DA AUDITORIA INTERNA", estabelecidas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil, que define Controle Interno como "qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade 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 com razoável certeza essa realização."

Por controles internos, entendem FRANCO E MARRA (2000, p. 261), que sejam " todos os instrumentos da organização destinados a vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio".

Para PACHECO (2002,p.28), “ é toda complexidade que envolve os procedimentos, normas e o sistema organizacional, com o fim único de beneficiar a empresa e sua administração.”

Pode-se observar que o conceito é bastante abrangente. O que se verifica, de imediato, é que o Controle Interno refere-se não apenas aos aspectos diretamente relacionados às funções de contabilidade e finanças, mas sim a todos os aspectos das operações de uma empresa.

Pela sua amplitude, o conceito de Controle Interno, para ser compreendido corretamente, deve ser examinado quanto ao seu real significado. Vários são os fatores que compõem o conceito :

a) Políticas

Compreendem o conjunto de declarações de caráter administrativo a respeito das intenções da organização em relação a um determinado tema. Podem ser conceituadas como "guias de raciocínio", pois segundo ATTIE (1998, p.112), são “planejadas para a tomada de decisões em níveis inferiores e aplicáveis a situações repetitivas, de forma a canalizar as decisões para o objetivo.”

Com isso, é possível a identificação de dois níveis distintos de preocupação em termos do estabelecimento de políticas: Políticas globais, que afetam todo o comportamento da organização (políticas estratégicas), e Políticas operacionais, que tem uma menor faixa de influência e que muitas vezes, aparecem como verdadeiras "regras de trabalho".

b) Objetivos

Segundo publicado pela Universidade de Brasília - UNB (2.003, p.2), os objetivos “devem ser entendidos como seus planos e declarações estratégicas no

amplo sentido. O estabelecimento de objetivos precede sempre a escolha das metas e seleção, desenho, implementação e manutenção dos sistemas que têm como finalidade a segurança na consecução dos objetivos.”

c) Metas

Ainda conforme a mesma fonte, as metas “são alvos específicos, quantificados, dentro de sistemas específicos e podem também ser denominados como metas operacionais, padrões operacionais, nível de desempenho ou resultados esperados”. Ou seja, devem estar claramente definidas e mensuráveis, dentro de cada sistema, com adequado grau de realismo e consistentes com os objetivos estratégicos. Os riscos de sua não realização também devem estar claros.

d) Plano de Organização

É a forma pelo qual se organiza um sistema. Segundo ATTIE (1998, p.111) , “ a estrutura organizacional necessita corresponder a uma divisão de trabalho, adequada e balanceada, de trabalho, de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas para a consecução dos objetivos da empresa, e de maneira que sejam definidas, claramente, as responsabilidades e autoridades dos diversos níveis.”

Ou seja, define-se quem faz o que, e quem tem autoridade sobre quem na empresa.

e) Métodos e Medidas

Ainda conforme este mesmo autor, os métodos e medidas “estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado

fim, mesmo que não tenham sido preestabelecidos formalmente (normas, sistemas, manuais de serviço, rotinas, etc.)”.

A empresa, como um todo, pode ser formada de vários subsistemas. E cada um dos subsistemas, compõe-se de uma cadeia de procedimentos destinados a gerar e registrar informações finais. O planejamento de um sistema eficiente, prático, econômico e útil, deve definir procedimentos especificamente destinados a controlar as operações e as atividades preferencialmente formalizadas através de manuais.

f) Proteção do patrimônio

Compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da empresa. Segundo ATTIE (1998, p.111) “a definição e o estabelecimento de independência das funções de execução operacional (custódia, controle e contabilização de bens patrimoniais, conjugadas a um sistema de autorizações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos) possibilitam eficiente e salutar meio de salvaguardar os interesses da empresa. “

g) Exatidão e Fidedignidade dos Dados Contábeis

Conforme o mesmo autor, a exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, “correspondem à adequada precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade”. São classificados em uma estrutura formal de contas, que dentro de um plano de contas que facilite o seu registro, preparação e contabilização em tempo hábil, a utilização de um manual descritivo do uso das contas conjugado à definição de procedimentos, possibilitará a análise, a conciliação e a solução

tempestiva de quaisquer divergências são elementos significativos para a expressão da fiel escrituração contábil."

O Plano Geral de Contas, regras de contabilização, manuais de serviços, conciliação contábil dos diversos sistemas com a contabilidade, levantamentos das contas não escrituradas eletronicamente, etc.

h) Eficiência Operacional

Compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa. A definição de adequado plano de organização aliada aos métodos e procedimentos bem definidos, assim como a observação de normas salutares no cumprimento dos deveres e funções com a existência de pessoal qualificado, treinado para desenvolver suas atividades e adequadamente supervisionado por seus responsáveis, tendem a implementar a desejada eficiência nas operações. (ATTIE, 1998, p. 111)

i) Interdependência e Pessoal

Embora estes dois componentes não apareçam claramente no conceito de Controle Interno, estão presentes em todos os fatores acima descritos.

- Interdependência: pela descrição dos fatores de controle anteriormente dispostos, fácil é compreender que todos os itens se interinfluenciam de forma acentuada. Esses elementos, pela importância intrínseca de cada um, são de tal forma essenciais para um controle interno adequado, que uma grave deficiência de qualquer deles comprometeria o funcionamento eficiente de todo o sistema. As políticas operacionais são fundamentais ao planejamento e operação dos sistemas, e estes por sua vez, fluem segundo o "arranjo organizacional" definido. Assim sendo, se os procedimentos componentes de um sistema foram estabelecidos de conformidade com uma determinada política, a execução desses procedimentos corresponde, por si só, ao cumprimento da política estabelecida. Por outro lado, fica evidente a extrema dificuldade de se ter sistemas eficientes

onde inexitem políticas adequadas, ou em situações organizacionais confusas e vice-versa.

- **Pessoal:** é necessário lembrar que estes planos de políticas, sistemas e organização são "ferramentas" utilizadas por pessoas. Dentro de uma visão sistêmica da empresa, fácil é compreender que, mesmo com sistemas, políticas etc. adequadamente planejados, a eficiência administrativa será comprometida, se a empresa não dispuser de um quadro de pessoal adequadamente dimensionado, capaz, eficiente e motivado.

Não é possível conceber a idéia de uma entidade sem controles internos e organizacionais de suas atividades, sob esta ótica fica patente a importância de tais práticas, na medida em que se torna impossível a garantia da continuidade do fluxo de operações e informações que assegurem o princípio da continuidade de uma empresa.

As compreensões das informações geradas pelos controles internos asseguram aos administradores aliados, as suas experiências e os caminhos que devem ser seguidos, tendo sempre em mente que as decisões tomadas vão refletir no objetivo da entidade.

Todo o ciclo de vida da empresa está intimamente ligado com as decisões adotadas, assim sendo, como tomar decisões com base em informações que correm o risco de não serem confiáveis, efetivamente o controle interno exerce função vital.

PEIXE (1997, p.132) citando MACHADO e REIS, diz que " o controle interno é fundamental para o êxito da administração, quando estabelecido em sistema de

funcionamento tal que permita aos poderes o conhecimento seguro do que está acontecendo na administração”.

Verifica-se que o controle interno é de vital importância para que o titular do órgão tenha conhecimento do que está acontecendo na administração, devendo ser de forma capaz de produzir análise de como está ocorrendo a execução dos programas, servindo de base para permitir às unidades operacionais a correção dos eventuais desvios entre os objetivos e as realizações, ou fazer as adaptações necessárias face à análise do custo/benefício. (PEIXE, 2002, p.103)

3.2. OBJETO DO CONTROLE INTERNO

O Controle interno tem como objeto as ações e operações de uma empresa ou entidade, visando atingir seus objetivos, direcionando e redirecionando suas atividades, conforme avaliações e atualizações periódicas.

O sistema de controle interno adequadamente implantado, é uma ferramenta poderosa para o controle organizacional da empresa ou entidade. Através desta ferramenta, podemos constatar a eficiência e eficácia da empresa ou entidade.

O controle interno nas organizações é de interesse de três categorias de profissionais: os contadores, os auditores internos e auditores externos.

Os contadores demandam o controle interno para terem um mínimo de garantias de que as transações registradas nos sistemas de contabilidade realmente aconteceram e respeitaram as políticas e as normas vigentes nas organizações e que os valores envolvidos estão corretos.

Os auditores internos são responsáveis pela verificação independente e atualização dos controles internos.

Os auditores externos baseiam-se em avaliações do controle interno para determinar a natureza, a extensão, a profundidade e o momento apropriado para aplicação dos testes de auditoria necessários para subsidiar uma opinião sobre a

aderência das demonstrações financeiras aos princípios contábeis geralmente aceitos, a um custo razoável.

3.3. OBJETIVO DO CONTROLE INTERNO

Os problemas de Controle Interno encontram-se, na empresa moderna, em todos os seus segmentos: vendas, fabricação, desenvolvimento, compras, tesouraria, etc. O exercício de um adequado controle sobre cada uma dessas áreas assume fundamental importância para que se atinjam os resultados mais favoráveis com menores desperdícios.

Por analogia, toda empresa possui controles internos. A diferença básica é que estes podem ser adequados ou não.

A função de contabilidade como instrumento de controle administrativo é hoje unanimemente reconhecida. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um Controle Interno eficiente é até certo ponto inútil, pois não se pode confiar nas informações contidas em seus relatórios. Informações contábeis distorcidas podem levar à conclusões erradas e danosas para a empresa.

Para ATTIE (1998, p.117), “o conceito, a interpretação e a importância do controle interno envolvem 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) A salvaguarda dos interesses da empresa;
- b) A precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- c) O estímulo à eficiência operacional; e

d) A aderência às políticas existentes.”

Para JUNIOR (1998, p.67), “Os objetivos do controle interno são:

- Obtenção de informação adequada.
- Estimulação do respeito e da obediência às políticas da administração.
- Proteção dos ativos.
- Promoção da eficiência e eficácia operacional.”

3.3.1. Salvaguarda dos Interesses

Refere-se à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades.

Cada departamento e setor cuida individualmente da parte que lhes cabe. Por exemplo, o setor de pessoal é responsável pelo cálculo e controle da folha de pagamento, assim como pelo recolhimento dos encargos sociais.

Assim, a empresa dispõe de várias atividades que requer especialização, conhecimento e entendimento de forma que são conduzidas dentro de padrões adequados, minimizando a possibilidade de perdas e riscos.

Os principais meios que podem dar o 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. Cada uma dessas fases deve, preferencialmente, ser executada por pessoas e setores independentes entre si.
- b) Sistema de autorização e aprovação: compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos. Na medida do possível, a pessoa que autoriza não deve ser a que aprova para 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. A existência de organogramas claros determinam linhas de responsabilidade e autoridades definidas por toda a linha hierárquica.

- d) Rotação de funcionários: corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho; possibilita reduzir as oportunidades de fraudes e resulta, geralmente, em novas idéias 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. De acordo com as circunstâncias pode-se utilizar seguro fidelidade, isolada ou conjuntamente à carta de fiança.
- f) Manutenção de contas de controle: indica a exatidão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários. Permite a realização de confrontação permanente entre os saldos detalhado e o saldo sintético, e a aplicação de procedimentos de comprovação da exatidão dos registros.
- 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 empresas às contingências fiscais e legais pela não obediência aos preceitos atuais vigentes.
- i) Diminuição de erros e desperdícios: indica a detecção de erro e desperdícios na fonte; comumente essas falhas são originadas devido a controles mal definidos, falta de controles, cópias e vias excessivas etc. a divisão racional do trabalho, com a identificação clara e objetiva das normas, procedimentos, impressos, arquivos e número de subordinados compatível, fornece condições razoáveis que permitem supervisão suficiente e, conseqüentemente, prevenir-se contra ocorrência de erros e desperdícios.
- j) Contagens físicas independentes: corresponde à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente, visando maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa.
- k) Alçadas progressivas: compreende o estabelecimento de alçadas e procurações de forma escalonada, configurando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades. A utilização de alçadas progressivas, com dupla assinatura de pessoas independentes entre si, fornece maior segurança à empresa, permitindo que as principais decisões, de acordo com os riscos e valores envolvidos, fiquem canalizadas juntos aos principais administradores. (ATTIE, 1998, p. 117)

3.3.2. Precisão e Confiabilidade dos Informes e Relatórios Contábeis, Financeiros e Operacionais

Conforme ATTIE (1998, p.119), o objetivo de controle relativo à precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais “compreende a geração de informações adequadas e oportunas, necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados na empresa”.

Uma empresa necessita de sistemas que lhe garantam conhecer os atos e eventos em cada um dos seus segmentos. Os efeitos ocorridos através da realização de cada ato devem ser escriturados e levados, em tempo hábil, ao conhecimento dos administradores.

Os principais meios que possibilitam dar o suporte são:

- a. Documentação confiável: corresponde à utilização de documentação hábil para o registro das transações. A utilização de provas independentes serve para comprovação mais segura de que as operações e os registros estão em forma exata.
- 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 adequada de cada conta.
- e. Tempo hábil: determina o registro das transações dentro do período de competência e no menor espaço de tempo possível. O desenvolvimento e a aplicação de um sistema de corte permanente (cut-off) visam identificar o adequado registro em seu período de competência.
- f. Equipamento mecânico: a utilização de equipamentos mecânico visa facilitar e agilizar o registro das transações, fomentando a divisão de trabalho. A adoção de meios de registro mecânico ou eletrônico deve ser feita de acordo com as características e necessidades da empresa. (ATTIE, 1998, p.119)

3.3.3. Estimulo à Eficiência Operacional

O estímulo à eficiência operacional, segundo ATTIE (19998, p.120), “determina prover os meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme”. É necessário de uma linha mestra de raciocínio e de conduta para as inúmeras tarefas dos diversos setores da empresa. Cada um dos segmentos tem suas particularidades e cada indivíduo precisa conhecer sua tarefa, para que a totalidade mova a empresa com um todo.

Os principais meios que podem prover suporte ao estímulo à eficiência operacional são o 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 melhores rendimentos, menores custo e pessoal atento e ativo à sua função.
- c. Plano de carreira: determina 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 entendidos e a possibilidade de cobranças e follo-up tempestivos. (ATTIE, 1998, p.120)

3.3.4. Aderência as Políticas Existentes

A aderência às políticas existentes, conforme ATTIE (1998, p.121) é “assegurar que os desejos da administração, definidos através de suas políticas e indicados por meio de seus procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal.”

O objetivo maior da empresa é assegurado pelo fato de poder continuar operando indefinidamente, gerando resultados favoráveis que possibilitem sua permanência e expansão de suas atividades. Cada pessoa e cada segmento da organização precisam funcionar harmonicamente, fazendo com que toda a estrutura da empresa caminhe para o mesmo objeto.

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

- a. Supervisão: a supervisão permanente possibilita melhor rendimento pessoal, corrigindo-se rapidamente possíveis desvios e dúvidas decorrentes da execução das atividades. À medida do possível, a estrutura da empresa precisa permitir número de funcionários em extensão compatível que possibilite efetiva supervisão. Quando não são aplicados os procedimentos de controle adequados, a eficiência do sistema passa a depender, em grande parte, da supervisão exercida.
- 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. (ATTIE, 1998, p.121)

A elaboração de manuais de normas e procedimentos técnicos, normalmente implantados pelo Departamento de Organização e Métodos, dentro de um padrão

homogêneo para toda a empresa, permite avaliar o seu desenvolvimento, o desempenho dos funcionários e detectar, com clareza, os setores e elementos deficientes.

3.4. CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE INTERNO

Um controle interno adequado é aquele estruturado pela administração e que possa propiciar uma razoável margem de garantia que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade.

Razoável margem de garantia pode ser entendido como medidas de efetividade e a custos razoáveis, estabelecidas para evitar desvios ou restringi-los a um nível tolerável.

Isso significa que erros e procedimentos ilegais ou fraudulentos serão evitados e, quando detectados e serão corrigidos dentro de curto prazo, pelos funcionários, como parte de suas funções habituais.

Medidas de efetividade e de custos razoáveis são a decorrência do conceito de comparar o valor do risco ou da perda potencial contra o custo do controle respectivo.

Controles eficientes permitem cumprir os objetivos de maneira correta e tempestiva com a mínima utilização de recursos.

3.5. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Sistema é um conjunto de partes integrantes e interdependentes que, em conjunto, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinadas funções.

O funcionamento efetivo do sistema de controles internos, de acordo com PEIXE (1996, p.73) “ deverá estar pautado em princípios fundamentais, por um eficiente processo de registros contábeis das transações e verificação constante pelo coordenação administrativa. Esta coordenação administrativa deverá estar atenta para evidenciá-los em manuais de orientação, sendo necessário permanente revisão.”

A revisão do Sistema de Controles Internos compreende no conhecimento e compreensão dos Sistemas e estabelecimento de um grau razoável de segurança de que os procedimentos são adotados conforme estabelecidos, através da aplicação de testes de compreensão e testes de observância.

A fiscalização do sistema de controle interno deve ser centralizado, e a auditoria será levada a efeito por meio de sistemas próprios da administração financeira, contábil, e especialmente, procedimentos habituais de auditoria, como etapa final do controle interno, visando à salvaguarda dos bens, a verificação da exatidão e regularidade das contas, à boa execução do orçamento e ao fiel cumprimento da legislação em vigor.

A Resolução n.º 820/97, do Conselho Federal de Contabilidade (apud FRANCO e MARRA , 2000, p.261) dispõe que “ O Sistema Contábil e de Controles Internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos, adotados pela entidade, na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e de sua eficácia operacional.”

O auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, a oportunidade e da aplicação dos procedimentos de auditoria.

Enfim, toda direção de empresa deve implementar um sistema de controle que assegure a condução ordenada, eficaz e eficiente da atividade operacional.

O sistema de controle deve variar de acordo com a natureza do negócio, estrutura e tamanho da empresa, diversidade e complexidade das operações, métodos utilizados para processamento dos dados, e requisitos legais e regulamentares aplicáveis. Devem ser desenhados de forma que:

- 1) se mostrem eficazes para atender aos objetivos da direção;
- 2) não gerem ineficiências ou burocracia, adaptando os recursos da estrutura ao sistema e não o contrário;
- 3) tenham um saldo positivo na relação custo/benefício.

Dessa forma, há sistemas que se utilizarão de técnicas avançadas de processamento eletrônico de dados e outros que se realizarão manualmente, segundo o volume, oportunidade e necessidades da informação a ser processada e, ainda assim, dependendo da complexidade de determinado processo de transação, será possível situar controles ou funções de processamento em todo o sistema fixá-los numa única pessoa com hierarquia e autoridade suficiente.

A eficácia do sistema de controle está sujeita a limitações, tais como mal-entendido das instruções, erros de julgamento, descuido, distração, fadiga, falta de responsabilidade e outros, que poderão alterar políticas e procedimentos; por esse motivo, o sistema de controle deve estar sob supervisão constante da

administração da empresa, a fim de determinar seu funcionamento se da conforme as expectativas e promover correção ou alterações conforme as circunstâncias.

3.5.1. Características de um Sistema de Controle Interno

Os procedimentos aplicados no exame das Demonstrações Financeiras são aqueles que, a juízo do auditor, possibilitem uma conclusão quanto à razoabilidade das operações e seus reflexos nas Demonstrações Financeiras. Os procedimentos aplicados em uma auditoria e a extensão de sua aplicação são inicialmente determinados pelo julgamento que o auditor fizer na confiabilidade depositada nos controles internos, nas visitas preliminares.

A par desta situação um sistema de controle interno bem desenvolvido pode incluir, segundo ATTIE (1998, p.114) "o controle orçamentário, custos-padrão, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento do pessoal e, inclusive, auditoria interna. Pode também, por conveniência, abranger atividades em outros campos, como, por exemplo, estudo de tempos e movimentos e controle de qualidade."

Logo, o controle interno podem ser peculiares tanto à contabilidade como à administração.

As características de um eficiente sistema de controle interno compreendem:

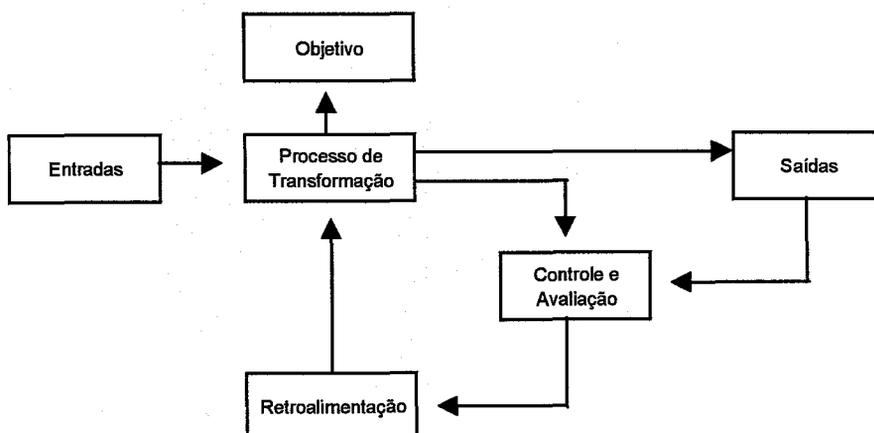
- Plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções entre execução operacional e custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;

- Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- Observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e
- Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.

3.5.2. Componentes de um Sistema de Controle Interno

Segundo JUNIOR (1997, p. 30) “A teoria sistêmica e a visão da empresa como um sistema aberto são fundamentais na elaboração do Planejamento estratégico, pois através delas conseguimos enxergar os inter-relacionamentos e interações entre os elementos internos e externos (visão holística).”

COMPONENTES DE UM SISTEMA



Fonte: JUNIOR (1997, p.29)

Os objetivos se referem tanto aos objetivos dos usuários do sistema quanto ao do próprio sistema. O objetivo é a própria razão de existência do sistema, ou seja, é a finalidade para a qual o sistema foi criado.

As entradas do sistema, caracterizam as forças que fornecem ao sistema o material, a energia e a informação para operação ou processo; este gerará determinadas saídas do sistema que devem estar em sintonia com os objetivos anteriormente estabelecidos.

O processo de transformação do sistema, é definido com a função que possibilita a transformação de um insumo (entrada) em um produto, serviço ou resultado (saída). Este processador é a maneira pela qual os elementos componentes integram no sentido de produzir as saídas desejadas.

Para explicar o que é uma entidade, muitos autores utilizam a visão sistêmica, mostrando a influência e interação entre os elementos externos e os internos.

De conformidade com NAKAGAWA (1995, p.24), "A noção de sistema aberto implica na idéia de que o sistema importa recursos diversos, os quais após serem transformados em produtos e serviços, serão exportados para o ambiente externo da empresa, ou seja para o mercado. Observe-se, também, que o ambiente externo exerce grandes pressões sobre a empresa, sob a forma de restrições e exigências as mais variadas possível."

3.5.3. Sistema de Organização Que Proporciona Segregação de Função

Para PEIXE (2002, p.102), " Na implantação de um sistema de controle interno é fundamental a segregação de funções e, como decorrência, a

responsabilidade de todos os funcionários, de forma a possibilitar a introdução de mecanismos que reduzam ao mínimo a possibilidade de ocorrência de prática inadequada.”

A segregação pode ser obtida pelo estabelecimento de unidades autônomas de operações (licitação – compra – recebimento – estoques – pagamentos ...) e departamentos contábeis (gerência contábil), cada um com sua própria atribuição específica. Cada uma com suas responsabilidades bem definidas.

Pretende-se que ninguém tenha completa autoridade sobre uma parcela significativa de qualquer transação, seja para fins operacionais ou contábeis.

3.5.4. Sistema de Autorização e Procedimentos

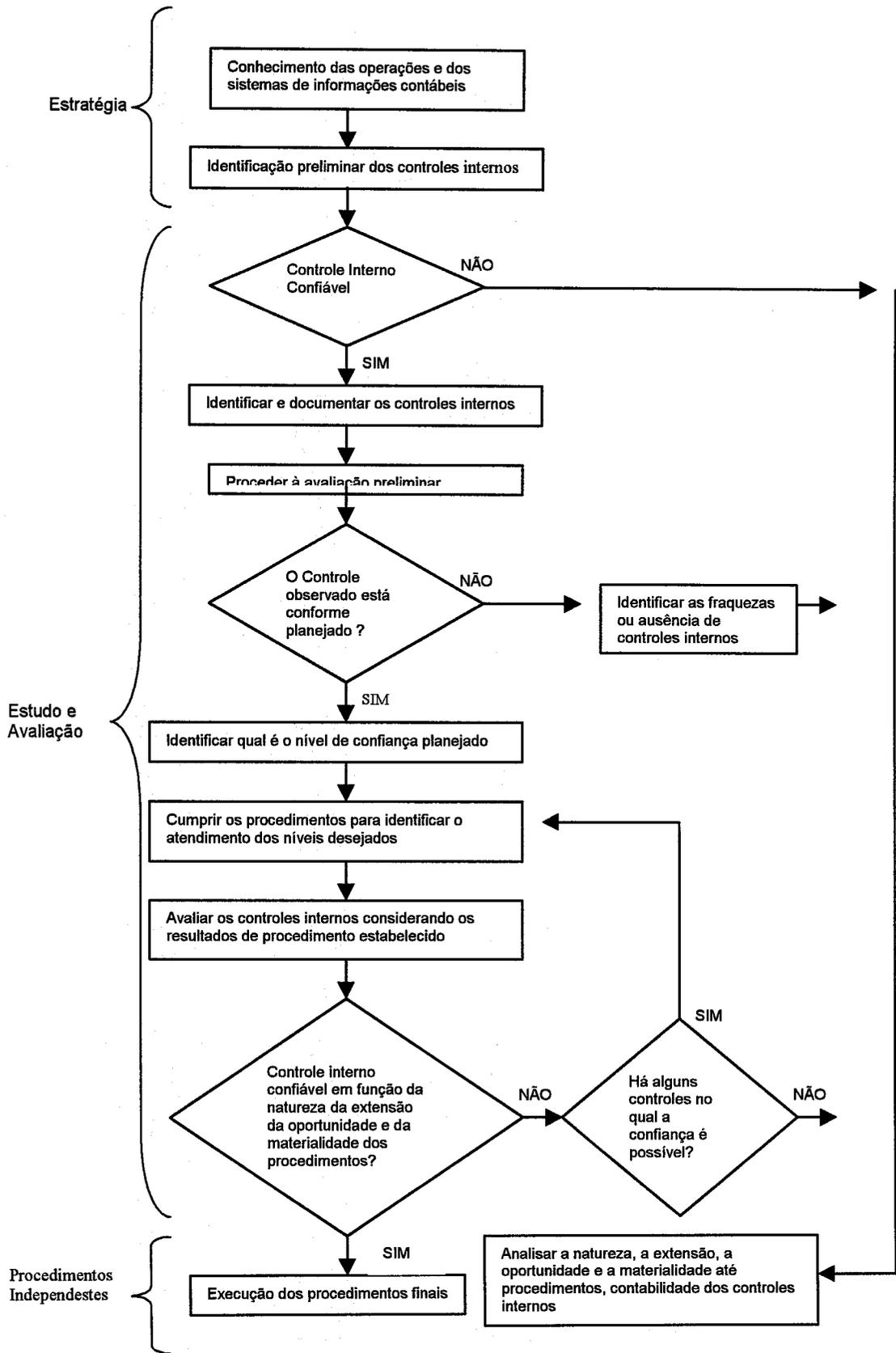
Um controle na administração pública, de acordo com PEIXE (2002, p.108), “ para que se torne adequado, necessita que princípios básicos sejam estabelecidos e detalhados. Os deveres de todo o pessoal dentro da administração pública, incluindo aqueles com funções contábeis, devem ser fixados de forma precisa. ”

Os sistemas de autorização e procedimentos de registros compreendem:

- a) Planos de contas e manuais de procedimentos que esclareçam dúvidas sobre o registro dos dados e que facilitem a elaboração de demonstrações e outras informações financeiras de uso interno e externo.
- b) Existência de normas escritas e organizadas, bem como de manuais de procedimentos e fluxogramas.
- c) Separação de cada transação em etapas, de forma que nenhum indivíduo possa controlá-la integralmente.
- d) Registros e formulários adequados, que levem em consideração aspectos, tais como: simplicidade de entendimento, facilidade de preenchimento e organização dos dados. (JUNIOR, 1998, p.69)

3.5.5. Sistema de Observação

O funcionamento efetivo do sistema de controles internos, segundo PEIXE (2002, p.114), “deverá estar pautado em princípios fundamentais, em um eficiente processo de registros contábeis das transações e verificação constante pela coordenação administrativa. Esta coordenação administrativa deverá estar atenta para evidenciá-los em manuais de orientação, sendo necessária uma permanente revisão.”



3.5.6. Pessoal Qualificado (Técnica e Profissional) Para Execução

O funcionamento correto de um sistema de controle interno não depende apenas do planejamento efetivo da empresa e da eficiência dos procedimentos e práticas instituídas, mas também, segundo ATTIE (1998, p.116) “da competência de todo o pessoal envolvido, para levar adiante, de forma eficiente e econômica, os procedimentos prescritos. Assim todas as pessoas que compõem a empresa precisam receber informações adequadas para a realização de suas tarefas e treinamentos apropriados no âmbito técnico, gerencial e operacional.”

Para que os objetivos de controle interno sejam alcançados, diz CREPALDI (2000, p. 233) que dependerá “ do grau de competência e integridade das pessoas, da independência das funções que lhes tenham sido designadas e da compreensão que têm dos procedimentos estabelecidos.”

Há de se contar com um número apropriado de funcionários para realizar o trabalho em cada nível. Não basta ter pessoas competentes, sem um sistema de controle interno, nem um sistema de controle sofisticado, sem pessoas competentes.

Não é eficaz estabelecer procedimentos de controle que exijam a utilização de critérios que superem a capacidade ou a experiência dos indivíduos encarregados da tarefa ou procedimentos de controle que não passam ser aplicados em virtude do excesso de volume de trabalho dos funcionários.

Convém que a administração:

- examine os antecedentes de potenciais funcionários;
- Determine as habilitações necessárias a cada posto;
- Implemente um sistema de treinamento e capacitação permanentes;

- Estabeleça políticas de remuneração e promoções;

Adote um esquema de avaliação de desempenho.”

A organização da estrutura administrativa, com razoável distribuição de funções entre os órgãos componentes e de atribuições entre os que irão tomar decisões, é da maior importância. Mas isto, por si só, não será suficiente se não houver preocupação com as seguintes questões de relevância fundamental:

- Produção de informações qualificadas e quantificadas para ajudar o processo decisório.;
- Pessoal qualificado, treinado e, portanto, preparado para utilizar essas informações no sentido de colocar a organização em completo funcionamento e, conseqüentemente, concretizar os seus objetivos. (PEIXE, 1997, p.135)

Segundo a AICPA(apud JUNIOR,1998, p.70), “O funcionamento apropriado de um sistema de controle interno depende não apenas de um planejamento da organização e de procedimentos e diretrizes adequadas, mas também e principalmente da escolha de funcionários aptos e experientes, e de pessoal capaz de cumprir os procedimentos estabelecidos, de forma eficiente e econômica.”

Para a obtenção e manutenção de pessoal íntegro e qualificado, devem-se abranger as seguintes etapas:

- a) Procedimentos que garantam a contratação de pessoal de qualidade.
- b) Treinamento e capacitação constante para manter a motivação.
- c) Avaliação de desempenho, rodízio periódico de funções e adequada política de remuneração.

3.6. CATEGORIAS DE CONTROLES INTERNOS

Não existe uma terminologia universal para descrever as categorias de controles internos.

As categorias de controles internos são estabelecidas segundo as necessidades e objetivos a serem alcançados, não existindo um padrão ou modelo a ser copiado por todo tipo de empresa/empreendimento.

Para melhor compreensão, veremos as definições de algumas das categorias de controle interno, sendo que muitos controles internos adotados pelas empresas se enquadram em mais de uma categoria.

3.6.1. Quanto a Finalidade

Os controles internos segundo JUNIOR (1998, p.71), e CREPALDI (2000, p.229), pode-se classificá-los segundo sua eficiência, finalidades ou peculiaridades, desdobrados em:

- a. controles organizacionais, inclusive segregação de funções;
- b. controles de sistemas de informação;
- d. controles de procedimentos.

a) Controles Organizacionais, inclusive a Segregação de Funções

Conforme o tamanho da empresa a gerência se vê impossibilitada de administrar ou supervisionar pessoalmente as operações. Logo, é imprescindível estabelecer uma estrutura organizacional adequada, na qual se realizam as atividades de planejamento, execução e controle das operações da entidade e cuja eficácia dependerá de considerações tais como:

- atribuição de responsabilidades e delegação de autoridades claramente definidas;
- segregação de funções incompatíveis para evitar que sejam controladas por qualquer indivíduo ou departamento da organização;
- fornecimento de recursos, inclusive pessoal competente, em quantidade suficiente para o cumprimento das responsabilidades atribuídas;
- existência de sistemas de medição e avaliação . (JUNIOR, 1998, p.71)

Segundo CREPALDI, (2000, p. 229), "Controles organizacionais referem-se ao controle obtido por meio da maneira de designar responsabilidades e delegar autoridade".

Em virtude das peculiaridades de cada empresa, não existe uma estrutura organizacional típica que possa ser utilizada como meio de comparação para determinar os pontos fortes ou fracos de uma estrutura completa.

Na organização de funções e delegação de autoridade, convém definir linhas e instrumentos de operação mediante manuais de organização, organogramas e descrições de cargos.

Uma segregação de função consiste em dividir, entre vários empregados ou departamentos, a responsabilidade pelas diferentes etapas de uma transação.

A correta segregação de funções , é em geral, o elemento mais importante de um sistema eficaz de controle interno. Assim, ninguém deveria controlar todas as etapas de uma transação sem a intervenção de outra(s), capazes de efetuar uma verificação cruzada.

O controle total por um só indivíduo permitiria a este atuar ineficaz ou fraudulentamente, sem ser descoberto. Em geral, é necessário estabelecer departamentos separados e independentes, e os deveres de cada pessoa e departamentos deveriam ser claramente definidos por meio de organogramas e manuais de procedimentos.

A segregação de funções pode assumir várias formas, cada uma das quais contribui para a eficácia do controle interno. Entre essas formas, citam-se:

- segregação da responsabilidade pelas diferentes partes de uma transação;
- segregação das funções de custódia e registro;
- segregação da responsabilidade pela custódia de bens passíveis de substituição;
- segregação de responsabilidade dentro das funções de custódia e registro, para atuar como um sistema de dupla verificação;
- política de rodízio de empregados e férias. (CREPALDI, 2000, p. 230)

Para ATTIE (1998, p.45), “A revisão da estrutura organizacional, em seu conjunto, e o conhecimento das funções e responsabilidades básicas das pessoas ligadas à atividade objeto de exame, proporcionam ao auditor melhor entendimento de como se processam e desenvolvem as operações a ela inerentes.”

b) Controles do Sistema de Informação

O ciclo tecnológico, que iniciou em meados do século XX, trouxe novas e variadas necessidades para a contabilidade, a partir da complexidade do mundo econômico atual. As empresas que a compõem, caracterizam-se por novos modelos econômicos baseados na complexidade, na competitividade e na flexibilidade, trazendo novos desafios para a contabilidade.

Assim, conforme BRISOLA (2002, p.2), “a contabilidade evoluiu de simples modelo de contagem ou registro, para sofisticados sistemas de informação com escopo de garantir a gestão patrimonial das entidades com maior eficácia. Ela assume hoje, nova dimensão meio, não apenas como controle de verificação, mas incluindo fundamentalmente o controle de direção.”

Conforme JUNIOR (1998, p.76), “Os controles de sistema de informação referem-se ao controle obtido mediante a prestação de informações aos níveis adequados da administração.”

Nas empresas, o planejamento e o controle das operações dependem do conhecimento que a administração tem das atividades e operações passadas, presentes e futuras. Esse conhecimento dependerá, em maior ou menor grau, do sistema de informação.

A direção executiva não pode observar todas as operações, nem inteirar-se de todas as decisões tomadas nos diferentes níveis da organização. Assim, o sistema de informação equivale aos "olhos e ouvidos" da administração, e muitas vezes, a qualidade de informação de que dispõem os responsáveis pela tomada de decisão, é que proporciona o sucesso da empresa.

Os sistemas de informação variam consideravelmente de uma empresa para outra e, em decorrência disso, torna-se impossível projetar um sistema de informação típico, capaz de ser utilizado como meio de comparação para determinar os pontos fortes e os pontos fracos de determinado sistema. Não obstante, algumas características que um bom sistema não deve omitir são as seguintes:

- a informação deve ser suficientemente detalhada para permitir identificação das operações "fora de linha" ou possíveis problemas;
- os relatórios devem conter informação relevante para os usuários;
- a forma de apresentação deve destacar a informação de maior importância;
- a informação deve ser distribuída conforme as responsabilidades atribuídas;
- a informação deve ser usada pelos que tenham competência e tempo necessários para compreender seu significado e adotar medidas corretivas, se necessárias.

Com relação a este último aspecto, é importante ressaltar que o controle não existe mediante o simples fornecimento de informação e, sim, com o uso que a administração faz desta. (CREPALDI, 2000, p.233)

A qualidade do sistema de contabilidade e informações deve permitir ao auditor avaliar o grau de controle sobre as operações da empresa. Geralmente, segundo ATTIE (1998, p.46), "os administradores que recebem somente informações resumidas não têm condições de identificar os problemas ou tendências adversas em atividades específicas. Se os responsáveis de cada área não têm informações de sua área, o auditor necessita estender o alcance da auditoria para localizar possíveis problemas, desconhecidos pelos responsáveis."

c) Controles de procedimentos

Referem-se ao controle obtido mediante a observação de políticas e procedimentos dentro da organização.

Elaborando o plano de organização, é de vital importância que o pessoal compreenda claramente suas funções e responsabilidades. Convém que existam normas de procedimentos devidamente documentadas.

Os procedimentos existentes em uma organização são implementados para que alcance eficiência operacional e se atinjam os objetivos empresariais.

São as seguintes algumas das características desejáveis nos controles de procedimento:

- que sejam adequadas à estrutura organizacional;
- que sejam bem definidos e documentados;
- que se mostrem fáceis de interpretar e aplicar. (CREPALDI, 2000, p.234)

Conforme JUNIOR (1998, p.76), “São dois os tipos de controles de procedimentos:

- Procedimentos do fluxo de documentação – são os incorporados no sistema de processamento de transações;
- Procedimentos de controle independentes – são aqueles estabelecidos pela administração, independentemente das rotinas de processamento de transações.”

3.6.2. Quanto ao Grau de Adequação ou Eficiência

Segundo FRANCO E MARRA (2000, p.263), “quanto melhores e mais eficientes os controles internos implantados na empresa auditada, mais segurança adquire o auditor com relação aos exames que está procedendo. Essa eficiência é, também, fator de economia de tempo a ser empregado pelo auditor no seu trabalho e, conseqüentemente, barateamento do custo da auditoria.”

Dizem ainda que, quanto maior for o grau de adequação dos controles internos, menor será a vulnerabilidade desses controles.

Segundo ALMEIDA (1996, p.50), “Um bom sistema de controle interno funciona como uma “peneira” na detecção desses erros ou irregularidades. Portanto, o auditor pode reduzir o volume de testes de auditoria na hipótese de a

empresa ter um sistema de controle interno forte; caso contrário, o auditor deve aumentá-lo.”

a) Controles Adequados (eficientes)

Todas empresas possuem controles internos. Segundo ATTIE (1998, p.133), “A diferença básica é que estes podem ser adequados ou não. A classificação pode ser dada analisando-se a eficiência dos fluxos de operações e os seus custos / benefícios. A implantação ou aprimoramento de um tipo de controle é tanto viável, quanto positiva for sua relação custo / benefício. O grau máximo de avaliação do benefício deve ser atribuído à importância e qualidade da informação a ser gerada.”

O esmero na execução das tarefas e nas funções atribuídas a cada um dos departamentos da empresa determinará, em grande parte a eficiência do controle interno e, por consequência, das operações.

b) Controles Inadequados (Ineficientes)

Para CREPALDI (2000, p.217), “As causas que originam a ocorrência de fraudes e dão margem à desconfiança quanto à validade dos dados contábeis podem ser relacionadas com a ausência de qualquer controle, normas de controle falhas e ineficientes, e normas de controle boas e eficientes, porém mal executadas na prática.”

O mesmo autor completa que “ não é eficaz estabelecer procedimentos de controle que exijam a utilização de critérios que superem a capacidade ou a experiência dos indivíduos encarregados da tarefa ou procedimentos de controle

que não possam ser aplicados em virtude do excesso de volume de trabalho dos funcionários.”

Segundo ATTIE (1998, p.220), “Um sistema de controle interno inadequado resulta, obviamente, na possibilidade de diversas aberturas que permitem a ocorrência de anomalias, fraudes e atos de dolo contra a empresa.”

A partir do momento em que se conclui que o sistema de controle interno é inadequado, é incompatível denominá-lo sistema de controle, pois ele inexistente. No caso, existem determinados procedimentos que não chegam a compor um sistema, e que estabelecem pequenos limites e bases de rastreamento de atividades.

3.6.3. Quanto a Peculiaridade

Em sentido amplo, o controle interno inclui, portanto, controles que podem ser peculiares tanto à contabilidade como à administração, como segue:

- a) controle contábil
- b) controle administrativo
- c) controle de auditoria

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. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e

elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; controles físicos sobre estes valores.

Para JUNIOR (1998, p.67), "Os controles internos contábeis são aqueles relacionados com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis. Esses controles incluem o sistema de autorização e aprovação e a segregação das funções de registro daquelas efetuadas pelo departamento que gera as transações objeto de seu registro, ou das relativas à custódia dos ativos."

Segundo SANCOVSKI (1999, p. 66), "Os contadores demandam o controle interno para terem um mínimo de garantias de que as transações registradas nos sistemas de contabilidade realmente aconteceram e respeitaram as políticas e as normas vigentes nas organizações e no país e que os valores envolvidos estão corretos."

b) Controles administrativos

Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

Segundo PEIXE (1996, p.73) citando DI PRIETO, controle administrativo " é o poder de fiscalização e controle que a administração pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação. Na esfera federal, esse controle é

denominado de supervisão ministerial pelo Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967".

Para JUNIOR (1998, p.69), "Os controles internos administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito e a obediência às políticas administrativas. ... Relacionam-se indiretamente com os controles contábeis e incluem controles estatísticos: programas de treinamento de pessoal, controles de qualidade, entre outros."

Segundo SANCOVSCHI (1999, p. 66), " Os auditores internos são responsáveis pela verificação independente e atualização dos controles internos."

Para PEIXE (2002, p. 64), "A contabilidade gerencial preocupa-se com a informação contábil útil à administração. Os relatórios contábeis são úteis ao controle gerencial, para fins de avaliação, comunicação e motivação. Objetivam auxiliar a administração nos seus planos gerenciais, de acordo com o tipo de organização e suas peculiaridades."

Os informes contábeis considerados úteis à administração, têm várias formas de serem executados e apresentados. Nem sempre a informação considerada útil por um administrador , o é para outro, tendo em vista, inclusive, seus fins lucrativos ou não lucrativos.

c) Controles de Auditoria

Segundo SANCOVSCHI (1999, p. 66), " Os auditores externos baseiam-se em avaliações do controle interno para determinar a natureza, a extensão, a profundidade e o momento apropriado para a aplicação dos testes de auditoria

necessários para subsidiar uma opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras aos princípios contábeis geralmente aceitos, a um custo razoável.”

A auditoria não é mais, apenas mais um instrumento criado pela administração para aumentar seus controles sobre o pessoal administrativo. Atualmente, conforme FRANCO E MARRA (2000, p.32), “é meio indispensável de confirmação da eficiência dos controles e fator de maior tranquilidade para a administração e de maior garantia para investidores, bem como para o próprio fisco, que tem na auditoria o colaborador eficiente e insuspeito, que contribui indiretamente para melhor aplicação das leis fiscais.”

3.6.4. Quanto a Relevância ou Materialidade

É considerada um critério importante por auditores externos na avaliação do sistema de controle interno e na aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos. Segundo SANCOVSCHI (1999, p. 72), “esses auditores estão menos propensos a transigir no uso dos princípios do controle interno nos casos de processo relevantes para as organizações, embora existam alguns evidências fracas de que a severidade dos julgamentos sobre a materialidade seja atenuada pela duração do relacionamento entre a firma de auditoria e seus clientes ...” .

a) Controles Relevantes

Conforme Resolução CFC nº 820/97 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis:

11.2.2 Relevância

11.2.2.1 “Os exames de auditoria devem ser planejados e executados na expectativa de que os eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis sejam identificados.

11.2.2.2 A relevância deve ser considerada pelo auditor quando:

- a. determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria

- b. avaliar o efeito das distorções sobre os saldos, denominações e classificação das contas;
- e
- c. determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil.

A lei n.º 6.404/76, em seus Artigos 247 e 248, estabeleceu como deve ser entendida a relevância para efeito de avaliação do investimento.

Art.247 ...

Parágrafo único. Considera-se relevante o investimento:

- a) em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a dez por cento do valor do patrimônio líquido da companhia;
- b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a quinze por cento do valor do patrimônio líquido da companhia.

Art.248 No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (art.247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenham influência, ou de que participe com vinte por cento ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com ...

(FRANCO E MARRA, 2000, p.407)

Assim, conforme ATTIE (1985, p.39), controle relevante “é aquele item de maior importância de um fato ou de um elemento em relação ao objetivo do exame, às demonstrações financeiras ou ao parecer do auditor.”

Segundo CREPALDI (2000, p. 123), “Os exames de auditoria devem ser planejados na expectativa de que os eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis sejam identificados.”

Não existe um critério convencional e preciso para estimar característica do controle de relevância.

Deve-se planejar o trabalho de auditoria de tal modo que possa ser conduzido de acordo com sua relevância. O auditor deve começar formulando um juízo a respeito do que são as áreas de relevância, do ponto de vista contábil e de controle. Deve-se ter em conta a possibilidade de erro e a relativa suscetibilidade à manipulação em determinado setor.

De acordo com ATTIE (1998, p. 50) , “a direção do exame de auditoria deve concentrar-se nas áreas importantes para as quais, em geral, os procedimentos

compreendem um estudo profundo dos controles internos. Nas outras áreas, pode-se limitar ou suprimir os procedimentos de auditoria.”

Para CREPALDI (2000, p.217), “uma abordagem conceitualmente lógica à avaliação do controle interno pelo auditor consiste em aplicar medidas significativas na consideração de transações relevantes e ativos correlatos envolvidos na auditoria, tendo como finalidade principal detectar erros e irregularidades materiais nas demonstrações financeiras.”

b) Controles Irrelevantes

São os itens de menor importância em relação ao objeto do exame, às demonstrações financeira ou ao parecer do auditor.

Segundo PEIXE (1996, p.69), “ o tipo de controle que deverá ser implementado em qualquer organização terá de ser adaptado fundamentalmente aos fins a que se destina, com suas características próprias e suas estruturas, para que o controle seja eficiente. Verifica-se que não existe um sistema de controle padrão que possa ser implantado em todas as organizações, pois cada uma delas tem uma característica específica ”.

3.6.5. Quanto a Natureza

Segundo PACHECO (2002, p.30), os controles internos, quanto a natureza, podem ser:

- a) preventivos
- b) de constatação
- c) de direcionamento

a) Controles Preventivos

São os estabelecidos com a finalidade de evitar a ocorrência de erros ou desperdícios.

Segundo CREPALDI (2000, p.202) “para reduzir probabilidades de desvio destaca-se a importância do sistema de provas surpresa (sistema preventivo) realizado pela auditoria. Esta falta de atitude preventiva de auditoria, mesmo que localizada, tem sido um ônus que as empresas estão pagando caro.”

b) Controles de Constatação

São os estabelecidos nas fases seguintes àquela em que são geradas as transações, como objetivo de detectar a ocorrência de erros nas fases anteriores, propiciando a adoção de medidas corretivas. (ex: conciliações).

c) Controles de Direcionamento

São os estabelecidos com a finalidade de propiciar a ocorrência de certos eventos, ocasião em que a administração desencadeará ações de correção de rumos.(ex: controle sobre níveis de produção).

3.6.6. Quanto a Modalidades:

Para PACHECO (2002, p.30), os controles internos, quanto a modalidades, podem ser:

a) Controles administrativos (ver item 3.6.3.b)

b) Controles Contábeis (ver item 3.6.3.a)

Objetivos dos Relatórios: Práticas e Critérios (PACHECO, 2002, p.50)

c) Controles Gerenciais

Objetivos dos Relatórios: Performance, fraudes, dolos (PACHECO, 2002, p.50)

Para SILVEIRA (2000, p.41), "A contabilidade gerencial é definida como o processo de identificação, medição, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras, operacionais e físicas utilizadas no gerenciamento para planejar, avaliar e controlar uma empresa e assegurar o uso apropriado para a gestão de negócios."

d) Controles Operacionais

e) Controles de Entradas, Saídas e de Processamento de Informações (ver item 3.6.2.b – Controles de Sistemas de informações).

f) Controles Preventivos, de Constatação e de Direcionamento (ver item 3.6.5)

Um modelo de contabilidade gerencial deve ser preventivo e adequado ,
objetivando:

- Reduzir tempo de ciclo ;
- Alta qualidade do produto ;
- Conhecer, tanto em quantidade como em qualidade, as necessidades dos clientes ;
- Reduzir estoques ao mínimo necessário ;
- Eliminar operações que não geram valor adicionado dede o ponto de vista do cliente.

g) Controles Sistêmicos (ver item 3.6.2.c – Controles de Procedimentos).

Objetivos dos Relatórios: Controles Internos, P.E.D.(PACHECO, 2002, p.50)

3.7. AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Conforme PACHECO (2002, p.32), "As informações sobre o sistema de controle interno são obtidas das seguintes formas:

- Leitura dos manuais internos de organização e procedimentos (se houver);
- Entrevistas (conversas) com funcionários da empresa;
- Inspeção física desde o início da operação até o registro contábil."

De acordo com JUNIOR (1998, p.81), "Para avaliar o sistema de controle interno de uma rotina operacional é necessário, em primeiro lugar, conhecer o funcionamento do sistema. Esse conhecimento pode ser obtido através da leitura de manuais de procedimentos da empresa auditada ou, o que é mais comum, através de entrevista com o responsável pela operação."

Tendo documentado o sistema de controle interno, deve-se proceder a sua avaliação crítica para determinar sua eficácia e os pontos passíveis de melhoria. Muitas vezes, nesta etapa, conclui-se que o sistema não é eficaz; sendo assim, não se executarão os testes de cumprimento, pois ainda que o resultado seja satisfatório, não se atingirão os objetivos.

Durante a fase de avaliação, um aspecto de grande importância é a identificação dos controles-chaves do sistema.

O controle-chave é aquele que:

- assegura que um sistema administrativo produza informações fidedignas; e
- serve de base para satisfação dos objetivos de auditoria.

Enquanto a administração está interessada em todos os aspectos do sistema de controle interno, o auditor volta-se para o controles relevantes à consecução de seus objetivos (controle-chaves). Os controle-chaves de um sistema variam em

função dos objetivos de auditoria, assim como os objetivos de auditoria variam de acordo com as necessidades da administração.

Não se devem confundir objetivos de controle com objetivos de auditoria. Os objetivos de controle de administração são, em geral, mais amplos que os de auditoria. A administração certamente terá muitos objetivos de controle relacionados com a maneira correta de dirigir os negócios, os quais, não obstante, podem em alguns casos não ter importância para o objetivo do trabalho de auditoria que está sendo realizado.

Em uma primeira auditoria, por possuir-se pouco conhecimento do sistema, sua análise se fará mais profundamente. Já nos exames posteriores, a menos que tenha havido modificações importantes no sistema, normalmente limitar-se-á a confirmar o conhecimento obtido em exames anteriores.

A situação mais comum é a análise do sistema em uma auditoria recorrente. Neste caso, o ponto de partida é o conhecimento obtido durante exame anterior. Primeiro deve-se discutir com funcionário a situação atual do sistema, as mudanças nele introduzidas, as melhorias e/ou problemas sugeridos no decorrer do ano.

Há alguns aspectos a considerar, quando se entrevista o pessoal da área auditada:

- deve-se entrevistar a pessoa indicada, pois qualquer outra, não suficientemente informada, pode fornecer dados errados e incompletos;
- não convém fazer a entrevista de forma rotineira, evitando perguntas diretas sobre determinado aspecto. Um interrogatório conduzido de

forma inteligente pode trazer à luz informações que não seriam fornecidas, caso a entrevista fosse feita rotineiramente.

A seguir confirma-se o conhecimento, executar procedimentos de reconstituição ou recapitulação dos controles de fluxo de documentação.

O número de transações selecionadas deve ser suficiente para que se tenha um atendimento perfeito de como elas são processadas e controladas. Normalmente, convém selecionar transações que estejam sendo processadas no momento ou que o tenham sido recentemente. É importante não confundir este procedimento com um teste de cumprimento de normas internas.

Assim, simultaneamente com os dois procedimentos acima, documenta-se a análise de controle interno nos papéis de trabalho.

É necessário no processo de revisão e avaliação do sistema de controle a realização dos testes de cumprimento de normas internas. Não basta formar uma opinião sobre a eficácia do sistema, baseando-se em representações verbais ou escritas, feitas por funcionários. Deve verificar se o sistema funciona realmente como descrito, pois poderá haver diferenças substanciais entre o que foi relatado e o que foi fielmente aplicado. Um teste de cumprimento realiza-se em diversas etapas:

- a. Determinar os objetivos do teste. Geralmente, procura-se confirmar que os controles previamente identificados como "controle-chaves" funcionaram durante todo o período submetido a exame;
- b. Definir o universo, que é o conjunto de transações homogêneas submetidas ao sistema de controle e registro que se testa.

3.7.1. Questionário de Avaliação do Controle Interno

Para JUNIOR (1998, p.81), “O questionário é desenvolvido de forma que qualquer resposta “não” às questões formuladas pode ser indício de problemas de controle interno e necessitará de explicações e trabalhos complementares.”

Estes questionários têm como finalidade auxiliar a avaliação da eficiência ou adequação dos controles internos (operacionais e contábeis) do cliente, ou seja:

- se os controles contábeis internos asseguram o correto registro das transações financeiras;
- se os controles internos administrativos proporcionam eficiência operacional e observância da política da empresa e da legislação em vigor;
- se as verificações internas protegem adequadamente os ativos do cliente contra fraudes e outras irregularidades.

Como decorrência da avaliação da eficiência dos controles internos, o auditor deverá:

- selecionar os procedimentos de auditoria e determinar a extensão de sua aplicação (reduzir ou ampliar o tempo a ser aplicado nos futuros testes de auditoria, em função da maior ou menor eficiência dos controles internos);
- propor ao cliente sugestões úteis para a melhoria dos controles.

Os questionários são divididos em seções, em função da natureza de cada atividade ou operação. Além das questões, a maior parte das seções contém uma lista dos controles internos que deverão ser confrontados com as respostas dadas às questões durante os trabalhos de avaliação dos controles.

Em relação às atividades e operações abordadas em cada seção, deverão ser registrados os sistemas adotados pelo cliente usando a técnica de fluxograma. O fluxograma não substitui o questionário simplificado para avaliar os controles internos e, portanto, é obrigatório. O fluxograma deve ser feito sempre que houver alterações significativas, enquanto que, no caso de pequenas modificações, elas deverão ser anotadas à margem.

3.7.2. Forma de Aplicação

As questões devem ser formuladas de modo que uma resposta afirmativa implique numa condição satisfatória. Uma resposta negativa indica um ponto fraco com relação àquele item em particular.

Em cada seção do Questionário de Avaliação do Controle Interno deverá existir sempre um espaço para o auditor indicar procedimentos de controles alternativos usados pelos clientes, mas não abrangidos pelo questionário. O efeito de respostas negativas pode eventualmente ser compensado pelo procedimento de controles alternativos.

Além das observações desenvolvidas, o auditor deve utilizar o espaço existente no fim da seção para resumir comentários específicos sobre aspectos inadequados e discuti-los com o cliente apresentando recomendações que visem ao aperfeiçoamento dos controles internos.

3.7.3. Levantamento e Descrição da Rotina

Os auditores devem levantar e descrever rotinas objetivando:

- Identificar pontos críticos que facilitem a definição da extensão dos exames finais;
- Fornecer dados para simplificar os trabalhos de auditoria e/ou possíveis consultorias futuras.

Os levantamentos devem ser feitos de forma simples, clara, lógica, concisa e padronizadas, garantindo que os objetivos descritos possam ser atingidos.

A rotina pode ser descrita por meio de uma narrativa, ou então pela elaboração de um fluxograma.

- Narrativa: inclui uma descrição da rotina passo a passo de maneira lógica, clara e concisa, evidenciando o fluxo de documentos de um ou mais departamentos desde sua origem até sua disposição final. Embora esse tipo de descrição não permita uma visualização global da rotina, é muito usado, pois sua compreensão é bastante simples.

- Fluxogramas: constitui uma técnica analítica, que utiliza símbolos para descrever uma rotina passo a passo em um ou mais departamentos, evidenciando o movimento de documentos desde sua origem até sua disposição final.

3.7.4. O Que Fazer?

O escopo, a extensão e a profundidade dos levantamentos devem ser claramente definidos pelo supervisor do trabalho. Assim sendo, tanto o encarregado com o executor do levantamento devem estar conscientes de:

- O que fazer?
- Por quê?
- Qual a extensão do levantamento?

- Qual a profundidade do levantamento?
- Quais técnicas devem ser utilizadas para a descrição da rotina?
- Qual o tempo para o levantamento?

O auditor, antes de iniciar seus trabalhos, precisa saber o que está procurando, e porque. É fundamental que ele tenha uma idéia concreta de como deve ser a rotina ideal. Como pode um auditor analisar a rotina real sem compará-la com a rotina ideal?

O auditor não pode sair a campo sem clara noção da rotina ideal. Assim sendo, cabe ao supervisor/encarregado dar todas as instruções necessárias antes do início dos trabalhos. Cabe ao auditor a obrigação de fazer todas as perguntas necessárias para formar uma visão bem clara da rotina ideal.

Sem um parâmetro claramente definido, fica difícil detectar as possíveis falhas, pois o auditor dirige seu trabalho à procura de pontos críticos, sem saber o que são pontos críticos e onde encontrá-los.

Evidentemente, um bom entendimento quanto ao que fazer depende de:

- Uma instrução objetiva por parte do supervisor/encarregado;
- Interesse e vontade de compreender, por parte do auditor.

3.7.5 Como Fazer?

O ato de entrevistar é essencialmente um processo formal em que um indivíduo (o entrevistador) visa obter informações ou dados de outra pessoa integrante da estrutura (o entrevistado). O entrevistador faz perguntas, para colher as informações que necessita por meio de respostas. Ao receber uma resposta, o entrevistador deve interpretá-la de várias maneiras, ou seja:

- A pergunta foi entendida pelo entrevistado?
- O entrevistado está respondendo aquilo que lhe foi perguntado?
- O que significa a resposta?

Abaixo segue alguns pontos básicos para orientar o auditor na forma de conduzir a conversa:

- Verificar se a empresa tem um departamento de Organização e Métodos e, em caso afirmativo, procurar obter a descrição da rotina que se pretende levantar, transformando o trabalho de levantamento em uma simples atualização e conferência da rotina.
- Antes do início da entrevista, definir com o entrevistado:
 - Qual é o objeto da entrevista;
 - O que o auditor deseja saber;
 - Qual o tempo em que ambos dispõem;
 - Quaisquer outras informações pertinentes.

De forma a se evitar antecipadamente interpretações duvidosas que normalmente dificultam e prolongam o tempo de conversa, o auditor deverá atentar aos seguintes aspectos:

- Entrevistar a pessoa certa;
- Não intimidar o entrevistado;
- Conduzir a entrevista não permitindo que o entrevistado direcione para fatos irrelevantes;
- Levantar exclusivamente aquilo que lhe foi pedido
- Sempre apurar fatos e não opiniões;

- Testar a veracidade das informações obtidas
- Esclarecer dúvidas sempre que necessário.

3.7.6. Limitações Inerentes aos Sistemas de Controle Interno

Segundo JUNIOR (1998, p.80), “Na aplicação da maioria dos procedimentos de controle, podem ocorrer falhas resultantes de entendimento precário das instruções, erros de juízo, descuidos ou outros fatores humanos”.

Os procedimentos de controle cuja eficácia depende da divisão de funções podem ser burlados mediante conivência. Aqueles referentes à execução e registro das operações podem mostrar-se ineficazes em face dos erros ou irregularidades cometidos pela administração e em face das estimativas e juízos inadequados da administração na elaboração das demonstrações contábeis, dos orçamentos e fluxos de caixa.

Em qualquer projeção de avaliação atual do controle interno para períodos futuros, corre-se o risco de os procedimentos ficarem defasados devido a mudanças de condições e pelo fato de haver-se deteriorado o grau de observância dos procedimentos.

Espera-se que um sistema de controle interno proporcione razoável certeza da consecução de seus objetivos. Levando-se em conta que o custo do controle interno não deve superar os benefícios esperados do mesmo. Esses benefícios consistem na redução das perdas decorrentes da não-consecução dos objetivos gerais implícitos na definição de controle contábil.

Para PACHECO (2002, p.32), “ As limitações dos controles internos 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.”

Os administradores e gestores da organização são os responsáveis pela implantação, manutenção e aperfeiçoamento dos controles internos.

Os auditores internos são responsáveis pela avaliação da adequação dos controles, pela apresentação de recomendações e sugestões para o seu aprimoramento, bem como por apontar à administração a ocorrência de desvios, e irregularidades que venham a observar em decorrência de seus exames.

3.8. AUDITORIA

Para ATTIE (1998, p.27), “A origem do termo *auditor* em português, muito embora perfeitamente representado pela origem latina (aquele que ouve, o ouvinte), na realidade provém da palavra inglesa *to audit* (examinar, ajustar, corrigir, certificar).”

Ao que parece a atividade de auditoria é originária da Inglaterra que, como dominadora dos mares e do comércio em épocas passadas, teria iniciado a disseminação de investimentos em diversos locais e países e, por conseqüência, o exame dos investimentos mantidos naqueles locais.

O termo auditor não é exclusivo do ramo contábil, existindo a mesma nomenclatura em outras diferentes atividades, porém exercidas com objetivos similares.

A Administração de uma sociedade tem o dever de apresentar demonstrações contábeis e divulgações adequadas e esclarecedoras à opinião

pública. O parecer dos auditores sobre esses demonstrativos é elemento fundamental na extensão que se traduz um sinônimo de confiabilidade às informações prestadas.

Todos os usuários destas demonstrações precisam saber, em alguma circunstância, se as informações sobre os recursos gerados e aplicados, o resultado operacional e a variação patrimonial obedeceram a padrões usuais de medição. Se uma empresa representa um conjunto de transações complexas, como saber sobre os controles, as técnicas contábeis, os procedimentos tributários e a obediência às normas regulamentadoras.

Nesse espaço, a auditoria mostra sua importância. Valendo-se de normas e padrões de natureza técnica e ética claramente determinados, a auditoria torna-se elemento fundamental no sistema de informações, medição de desempenho e prestação de contas da administração.

É necessário deixar claro, que a auditoria não está para substituir a função da administração da empresa; portanto, não deve prosperar o raciocínio de que se há uma estrutura administrativa forte, não é necessário o trabalho do auditor, ou o contrário, que a empresa tem auditor porque sua estrutura é fraca.

Auditoria é o método utilizado para realizar a constatação da integridade contábil de determinada entidade. Ela oferece um serviço de apoio em avaliar o cumprimento dos objetivos, políticas e normas estabelecidas pela Alta Direção das empresas, na formulação e execução dos planos e programas gerenciais. Também é responsável pela avaliação do funcionamento de todos os controles normais de operações e pelas adequações das informações, que se oferece à Alta

Direção e Gerência Geral, acerca das deficiências detectadas em suas observações.

O propósito de revisar a adequação do sistema de controle interno é de constatar se o sistema estabelecido proporciona uma razoável segurança de que os objetivos e metas da empresa se cumpram de forma eficiente e econômica.

3.8.1. Conceito de Auditoria

Para PACHECO (2002, p.28), a "Auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial, fundamentada em normas e princípios, sobre sua adequação."

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Consiste em controlar as áreas chaves nas empresas a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, por meio de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização.

3.8.2. Objeto da Auditoria

O objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a legitimidade dos atos

da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. Pode ser inclusive, os fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio administrado, cujas informações mereçam confiança desde que possam ser admitidas como seguras pela evidência ou por indícios convincentes.

Sobre este objeto a auditoria exerce sua ação preventiva, saneadora e moralizadora, para confirmar a veracidade dos registros e a confiabilidade dos comprovantes, com o fim de opinar sobre a adequação das situações e informações contidas nas demonstrações contábeis, na salvaguarda dos direitos dos proprietários, dos financiadores do patrimônio, do próprio fisco e, até, da sociedade em geral.

A auditoria é uma técnica autônoma entre as técnicas da Ciência Contábil, razão pela qual tem objeto perfeitamente identificado e definido, sendo este não apenas único, mas também múltiplo, conforme o entendimento unanimemente consagrado nos dias de hoje.

Deve ficar claro que cada autor pode restringir ou ampliar o objeto da auditoria de acordo com seu entendimento. Existe certo consenso, no entanto, acerca de alguns itens básicos, como, por exemplo:

- a. comprovação, pelo registro, de que são exatos os fatos patrimoniais;
- b. demonstração dos erros e fraudes encontrados;
- c. sugestão das providencias cabíveis, visando à prevenção de erros e fraudes;
- d. verificação de que a contabilidade é satisfatória sob o aspecto sistemático e de organização;
- e. verificação do funcionamento do controle interno;
- f. proposição de medidas de previsão de fatos patrimoniais, com o propósito de manter a empresa dentro dos limites de organização e legalidade.

Tendo em vista o que foi exposto, pode-se dizer que o objeto da auditoria não só é a descoberta de erros e fraudes, para proteção da empresa contra eles e contra multas fiscais, como também a produção de informes a respeito da verdade das demonstrações contábeis. (JUNIOR, 1995, p.14)

3.8.3. Objetivo da Auditoria

O objetivo do exame das demonstrações financeiras é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, aplicados com uniformidade durante os períodos.

O exame de auditoria deve ser efetuado de acordo com as normas usuais de auditoria, inclusive quanto às provas nos registros contábeis e aos procedimentos de auditoria julgados necessários nas circunstâncias.

Dessa forma, o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada. Em seu exame, o auditor, por um lado, utiliza os critérios e procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores apostos nas demonstrações financeiras e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações financeiras que sejam necessários para um bom entendimento.

Os principais procedimentos de auditoria são:

- Exame físico – Consiste em verificar “in loco”, a real existência física de um bem ou item específico. ... Esta técnica deverá ser conjugada com outra, de modo que os itens examinados tenham correspondência contábil.
- Confirmação (circularização) – É a solicitação de uma declaração formal de confirmação de dados junto à terceiros. Pode ser:
 - confirmação positiva – exige resposta formal, a qual poderá ser em preto (mencionam-se valores/saldos) ou em branco (não mencionam-se valores/saldos);
 - confirmação negativa – somente haverá resposta formal se os saldos divergirem do informado – só admite-se confirmação negativa em preto.
- Exames de documentos originais – Consiste em comprovar a veracidade e a legalidade dos documentos, bem como verificar a confiabilidade dos registros e procedimentos de aprovação.

- Conferência de cálculos – Consiste em verificar a adequacidade dos cálculos, operações aritméticas e até mesmo programas informatizados.
- Exame de escrituração – É o procedimento adotado para atestar a fidedignidade dos dados contábeis.
- Investigação minuciosa – É a aplicação de todas as técnicas ou de parte delas, com maior profundidade e abrangência.
- Inquérito – Perguntas realizadas com a finalidade de detectar eventuais procedimentos ou fatos que não estejam claramente formalizados ou identificados. As respostas obtidas deverão ser comprovadas.
- Exame dos registros auxiliares – Consiste em comprovar a fidedignidade das informações de tais registros, devido os mesmos subsidiarem os registros principais.
- Correlação das informações obtidas – Examinar a contrapartida e os reflexos do lançamento contábil.
- Observação – Teste São Tomé. (PACHECO, 2002, p.41)

3.8.4. Normas de Auditoria

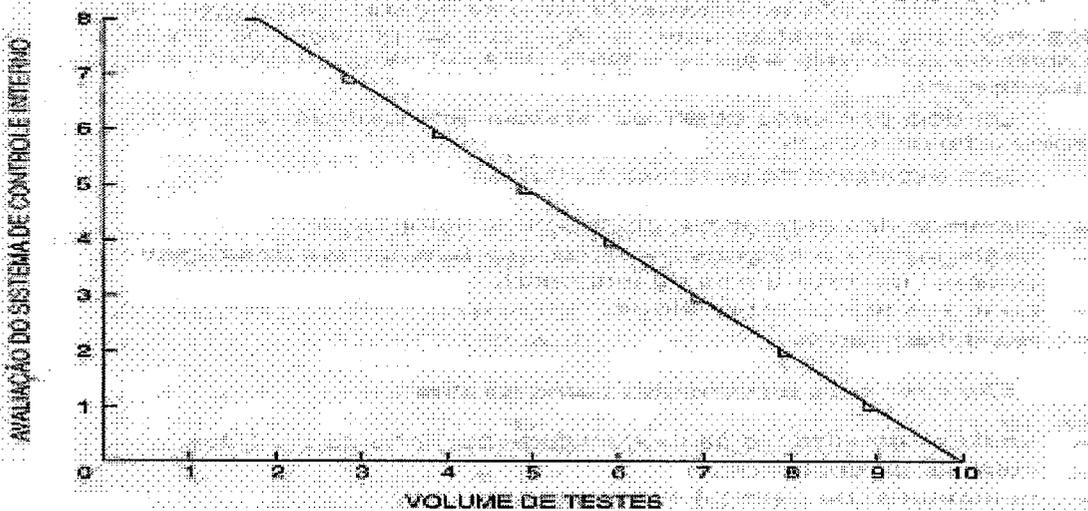
Segundo CREPALDI (2000, p.112-p.113) “são regras estabelecidas pelos órgãos regulares da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulamentar o exercício da função de auditor, estabelecendo orientação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções. Estabelecem conceitos básicos sobre exigência em relação à pessoa do auditor, à execução de seus trabalhos e ao parecer que deverá por ele ser emitido.”

De acordo com FRANCO E MARRA (2000, p.55), atualmente no Brasil, vigora as Resoluções CFC n.ºs 820/97 e 821/97.

ALMEIDA (1996, p.49), nos mostra que “as normas de auditoria geralmente aceitas, referentes ao trabalho no campo, estabelecem que o auditor deve avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria.”

A avaliação do sistema de controle interno é fundamental para o planejamento dos procedimentos a serem executados, tendo em vista que o auditor norteará seus trabalhos na confiabilidade depositada nos controles internos.

Figura 3.1 Avaliação do sistema de controle interno e volume de testes.



Fonte: ALMEIDA (1996, p.49)

Assim um controle interno forte proporciona rapidez na execução dos serviços, reduz a quantidade de testes, tornando o trabalho de auditoria menos oneroso, o que não acontece quando o controle interno apresenta-se demasiadamente fraco, fazendo com que o auditor execute um número maior de procedimentos, a fim de expressar uma opinião sobre a fidedignidade dos números apresentados nas demonstrações financeiras.

3.8.5. Tipos de Auditoria

De acordo com JUNIOR (1995, p. 15), " a auditoria pode ser classificada em três tipos:

- Auditoria independente ou externa
- Auditoria interna ou operacional
- Auditoria da fazenda (federal, estadual e municipal) "

A auditoria independente ou externa é exercida por profissionais alheios à empresa ou instituição, e tem por objetivo emitir parecer sobre as demonstrações financeiras.

A auditoria interna é exercida por funcionários da própria instituição ou empresa, e tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade, emitindo ao final relatório fundamentado.

Segundo CREPALDI (2002, p.31-p.32), “baseado na definição conceitual de auditoria, pode-se classificá-la em dois tipos:

- Auditoria de demonstrações financeiras
- Auditoria operacional ou de gestão.”

A auditoria das demonstrações financeiras é o exame das mesmas, por um profissional independente, com a finalidade de emitir parecer técnico sobre sua finalidade.

As demonstrações financeiras são informações, preparadas por escrito, destinadas a apresentar a situação e a evolução do patrimônio da empresa aos administradores e a terceiros, alheios a ela.

Devem informar aos usuários que critérios foram adotados em sua elaboração, adotando um conjunto de convenções conhecidas como princípios e normas de contabilidade geralmente aceitos, para a elaboração das demonstrações financeiras, que se referem basicamente à avaliação do patrimônio e à maneira de apresentar as informações nelas contidas.

E também deve apresentar parecer de terceiros alheios à empresa (profissional ou auditor independente), sobre a fidedignidade com que tais

demonstrações refletem a situação do patrimônio e sua evolução durante o período a que se referem.

a) Auditoria de Gestão

A Auditoria de Gestão, segundo GRATERON (1999, p.24), “ fornece uma análise profunda da empresa ou organismo auditado e, o mais importante, determina a aptidão da equipe, incluindo uma avaliação individual de cada executivo e sua adequação à estratégia da organização.”

Para GIL (1997, p.20), auditoria de gestão é a “ revisão/avaliação/emissão de opinião de processos e resultados exercidos em linhas de negócios/produtos/serviços no horizonte temporal presente/futuro.”

A estrutura da auditoria de gestão tem sustentação, é uma complementação e utiliza-se de todo o instrumental da auditoria operacional.

Entretanto, ..., há técnicas/procedimento/abordagens/formas mais direcionadas para auditoria de gestão do que para auditoria operacional.

Os objetivos da auditoria de gestão são:

- participação da auditoria interna em todos os momentos empresariais;
- contribuição da auditoria interna para manutenção da organização na vanguarda tecnológica e do segmento econômico de que participa;
- avaliação do posicionamento/situação futura da organização via auditoria de simulações e previsões organizacionais;
- selar o leque de opções de auditagem;
- estimular os líderes empreendedores;
- institucionalizar os critérios de rodízio/polivalência/negociação/participação no ambiente auditoria/empresa;
- avaliação das iniciativas empresariais propostas. (GIL, 1997, p.36)

b) Auditoria Operacional

Para CREPALDI (2000, p.32), “A auditoria operacional consiste em revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores público e privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente e se estão sendo alcançados os objetivos operacionais”.

Ou seja, a auditoria operacional é um processo de avaliação do desempenho real, em confronto com o esperado, o que leva inevitavelmente, à apresentação de recomendações destinadas a melhorar e a aumentar o êxito da organização.

A auditoria operacional, comumente denominada auditoria interna, é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, executada por seu próprio pessoal, que se destina a revisar as operações, com um serviço prestado à administração. Constitui um controle gerencial que funciona mediante análise e avaliação da eficácia de outros controles.

Para GIL (1997, p.20), auditoria operacional é a “ revisão/avaliação/emissão de opinião de processo e resultados exercidos em linhas de negócios/produtos/serviços no horizonte temporal passado/presente.”

c) Auditoria de Sistemas

Segundo KREICK E COSTA (2001, p. 59) , “A auditoria de sistemas avalia o ambiente de processamento de dados para identificar e avaliar os possíveis riscos (acesso indevido, erros, falhas, irregularidades, ineficiências etc.) que estejam ocorrendo, ou que possam ocorrer, e faz recomendações para correção e melhoria dos controles internos para a diminuição do grau dos riscos levantados”.

É uma atividade voltada à avaliação dos procedimentos de controle e segurança vinculados ao processamento eletrônico das informações. Tem como funções: documentar, avaliar e monitorar sistemas de controles legais, gerenciais de aplicação e operacionais. Os instrumentos para desempenhar tais funções podem variar do uso da auditoria de software ao uso habilidoso de técnicas de entrevista.

A auditoria de sistemas objetiva certificar-se de que:

- As informações são corretas e oportunas.
- Existe um processamento adequado das operações.
- As informações estão protegidas contra fraudes.
- Existe a proteção das instalações e dos equipamentos.
- Existe a proteção contra situações de emergência (paralisação de processamento, perda de arquivos, inundação, incêndios etc.).”

d) Auditoria Contábil

É a técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios de Contabilidade geralmente aceitos e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. (FRANCO E MARRA, 2000, p. 26)

É uma das partes da Contabilidade, e constitui a técnica por ela utilizada para confirmar a veracidade dos registros contábeis, que é o principal meio de que se vale a Contabilidade para alcançar seu fim.

A ação da auditoria não se limita àquilo que está registrado nos livros, pois ela poderá, também, apurar o que foi omitido nos registros.

Ele se vale, de todos os meios de prova ao seu alcance, para apurar a veracidade dos registros, mesmos que tenha de recorrer a provas extracontábeis, ou mesmo fora da empresa auditada.

Embora a auditoria não se destine especificamente à descoberta de fraudes, erros ou irregularidades praticadas por administradores ou funcionários, ela freqüentemente apura tais fatos, através dos procedimentos que lhes são próprios.

A auditoria completa e valoriza a Contabilidade, pois fiscaliza o controle do objeto comum – o patrimônio –, confirma a confiabilidade dos meios que ela utiliza – o registro dos fatos e as demonstrações contábeis – e aperfeiçoa seus fins – divulgação de informações para fins de orientação administrativa e de investidores, cumprimento de obrigações legais e fiscais e controle patrimonial –, atestando a adequação dos registros e informando as deficiências observadas.

3.9. SURGIMENTO DA PROFISSÃO DE AUDITOR

A prática da auditoria surgiu provavelmente no século XV ou XVI na Itália. Os precursores da contabilidade foram os italianos, não sem razão, visto ser o clero a essa época responsável pelos principais empreendimentos estruturados da Europa moderna ou medieval. O reconhecimento oficial da prática de auditoria também ocorreu na Itália (Veneza), onde em 1581 foi constituído o primeiro Colégio de Contadores, para cuja admissão o candidato tinha de completar aprendizado de seis anos com contador praticante e submeter-se a exame. Inicialmente, os trabalhos realizados como auditoria eram bastante limitados, restringindo-se, em regra, à verificação dos registros contábeis, com vistas à comprovação de sua exatidão. (JUNIOR, 1995, p.13)

Com a evolução da Ciência Contábil, que se tornou imprescindível à administração das empresas, desenvolveu-se também, de forma notável, a técnica de auditoria, a ponto de hoje não ser ela um instrumento de mera observação apenas, estático, mas também de orientação, de interpretação e de previsão de fatos, tornando-se dinâmica e ainda em constante evolução.

Por isso, atualmente, Auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus

usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.

Auditor é o profissional que, possuindo competência legal como contador e conhecimentos em áreas correlatas, como tributos, modernas técnicas empresariais e outras, aliadas aos conhecimentos de normas e procedimentos de auditoria, procurará obter elementos de satisfação que o levem a fundamentar e a emitir sua opinião sobre o objeto de estudo (Sistemas de Controles Internos, Demonstrações Contábeis etc.).

As funções do auditor, hoje, vão muito além do tradicional conceito de fiscalização. Além de averiguar e detectar eventuais falhas nos sistemas de controle e no plano de organização, o auditor preocupa-se também com a manutenção desses sistemas de forma que as não-conformidades sejam minimizadas, atuando de forma preventiva e apresentando sugestões para eventuais desvios (aplicação do conceito de Qualidade Total).

Conforme ATTIE (1998,p. 27), " o surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investidas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas multigeograficamente distribuídas e simultâneas ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionaria na formação do capital de muitas empresas. "

A contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para auxiliar e informar o administrador, sendo ela a formadora de uma especialização denominada auditoria, destinada a ser usada como uma ferramenta de confirmação da própria contabilidade.

Em essência, a causa da evolução da auditoria, que é decorrente da evolução da contabilidade, foi a do desenvolvimento econômico dos países, síntese do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, gerando crescente complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras como uma força motriz para o desenvolvimento da economia de mercado.

A veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do capital investido de forma lícita e o retorno do investimento foi algumas das preocupações que exigiram a opinião de alguém não ligado aos negócios e que confirmasse, de forma independente, a qualidade e precisão das informações prestadas, dando, dessa forma, o ensejo ao aparecimento do auditor.

Segundo CREPALDI (2000, p.91), "De uma maneira ou de outra, as atividades de verificação das transações realizadas e do produto auferido das mesmas remontam a tempos imemoriais, pois sempre houve um investidor à procura de aplicação rendosa para seu capital, assim como sempre houve quem possuísse ou produzisse bens que atraem os investimentos disponíveis, oferecidos o mais das vezes por fatores do investidor."

Após 1941, passou a vigorar efetivamente nos Estados Unidos da América do Norte, a auditoria interna "como um controle administrativo, cuja função é medir e avaliar a eficiência de outros controles". E naquele ano, 24 auditores interno em exercício em empresas daquele país congregaram-se e fundaram, em New York, o "The Institute of Internal Auditors", persuadidos de que a profissão de auditor interno constituía-se em um trabalho à parte e diferente, e que uma organização formal serviria para promover uma aplicação mais efetiva da auditoria interna aos

problemas de administração de negócios. Esses abnegados batalhadores escolheram como lema do "Institute" uma frase muito feliz: *progress through* (progresso pelo intercâmbio). Aplicando efetivamente este lema no dia-a-dia de suas atividades profissionais, os membros fundadores do "Institute", e muitos outros mais, que logo aderiram à organização, entre os quais destacou-se Brad Cadmus, seu primeiro diretor gerente (cargo que ocupou com grande destaque durante 15 anos), levaram a então nova organização a um desenvolvimento invejável, não só nos Estados Unidos, mas também internacionalmente, com a constituição de "Capítulos" pelo mundo afora.

No Brasil a versão do lema "Progresso pelo intercâmbio" foi adotada em 1967 pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil, São Paulo, SP.

Há dois parágrafos finais do artigo de abertura do livro *Auditoria Interna*, escritos em 1967, pelo contador e exímio auditor interno, Kurt F. Schrader, fundador do Instituto dos Auditores Interno do Brasil, seu ex-presidente e governador, cujas contribuições de valor inestimável para a causa da auditoria interna no Brasil só findaram com sua morte.

Todavia, com o desenvolvimento da indústria e do comércio, verificou-se que os auditores internos tinham, na realidade, funções mais amplas, além da conferência de valores e documentos, transformando-se, de meros "conferentes e revisores", em "olhos e ouvidos" da Administração, de força atuante para obter controles internos funcionais, análise de contas de despesas e rendas, e hoje até nos setores de produção, colaborando com a administração para um melhor desempenho geral, em todos os setores da entidade.

Embora não tenhamos chegado totalmente a esse estágio de reconhecimento da função de "auditor interno", cada vez mais se está firmando, também no Brasil, o conceito de que auditores internos, além de facilitarem a tarefa dos auditores públicos, são indispensáveis a organização de certo porte, e não representam um "luxo".

3.9.1. Auditor Como Profissão

A Auditoria segundo ATTIE (1998, p. 25) "é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado."

A independência é condição primordial do trabalho de auditoria, para obtenção dos elementos de provas e exercício de seu julgamento. O auditor deve ser absolutamente independente e imparcial na interpretação de tudo que for apresentado, atestando a cada dado um pronunciamento conclusivo.

Assim o auditor norteará seu trabalho no caminho da verdade, evitando julgamentos tendenciosos, conflitos, vantagens, sendo factual nas suas afirmações, tendo em mente os princípios e normas que regem sua profissão.

O auditor, , deve ser íntegro em todos os seus compromissos que envolvam:

- a) a empresa auditada quanto as suas exposições e opiniões, exercício de seu trabalho e os serviços e honorários profissionais;
- b) o público em geral e pessoas interessadas na opinião emitida pelo auditor independente, transmitindo validade e certificando a veracidade das informações contidas nas demonstrações financeiras ou de exposições quando não refletidas a realidade em tais demonstrações;
- c) a entidade de classe a qual pertença, sendo leal quanto à concorrência dos serviços junto a terceiros, não concessão de benefícios financeiros ou aviando honorários, colocando em risco os objetivos do trabalho.

O auditor será culpado em ato de descrédito quando, no desempenho de suas funções:

- a) deixar de expressar um fato importante que conheça, não exposto nas demonstrações financeiras, mas cuja exposição seja indispensável;
- b) deixar de informar acerca de uma exposição errônea importante que conheça;
- c) for culpado de negligencia importante em seu exame ou relatório;
- d) não reunir evidência importante em seu exame ou relatório;

e) não relatar qualquer desvio importante, ou não expor qualquer omissão importante dos princípios contábeis.
E ainda expressar uma exposição sem a juntada de documentação que corrobore com sua argumentação. (ATTIE, 1998, p.33-34)

O exercício da auditoria independente é individual e intransferível, agindo o auditor em seu nome pessoal, assumindo inteira responsabilidade técnica pelos serviços executados.

O serviço da auditoria independente precisa ser estabelecido mediante uma abrangência técnica adequada, estimando-se, dentro do possível, perspectivas de sua concretização quanto a prazos, extensões e momento de obtenção das provas.

Seu parecer deve ser redigido com objetividade e clareza, em qualquer circunstância, seja em condições favoráveis ou não, e apresentar as razões que motivaram o auditor a tal conclusão.

A confiabilidade torna-se elementar no exercício da profissão de auditoria, as informações obtidas somente podem ser usadas na execução para qual o auditor foi contratado, não devendo ele, em nenhuma hipótese, divulgar fatos de que tenha conhecimento, bem como fazer uso em benefício próprio ou de terceiros. Tais informações somente poderão ser divulgadas a terceiros se houver determinação legal, como por autorização judicial ou formalmente expressa pela empresa auditada.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dimensionar o que é controle interno é um desafio, pois envolve todos os procedimentos, normas e sistemas organizacionais da empresa ou entidade.

Encontramos evidências da existência de “controles internos”, ainda que rudimentares, nas mais remotas civilizações. Há exemplo dos incas que, registravam as suas colheitas através de um sistema composto de cordas e contas, e se havia controle da produção agrícola, deveria também haver controle da população e suas necessidades. Ou seja, um controle da produção e demanda, impulsionada pela necessidade de garantir o desenvolvimento sustentável de uma civilização.

Como construir grandes pirâmides sem nenhum tipo de controle? Como organizar e provisionar mantimentos suficientes para os navegadores viajarem e descobrirem o novo mundo? Como tornar as nossas indústrias mais produtoras, eficientes e lucrativas?

O sistema de controle está presente nas mais variadas atividades humanas, das mais simples às mais complexas. Desde a cadeia produtiva, até a estrutura política de uma nação. Empregamos várias formas de controle interno em nossas vidas, em nossas rotinas domésticas e em nossos trabalhos profissionais.

Na agricultura, podemos verificar a presença da alta tecnologia implantando controles internos para otimizar a produtividade por área, identificadas por satélite (GPS). Na agropecuária, o rebanho é “marcado” com micro-chip implantado sob seu couro, para controlar a produtividade de leite, carne ou recria, permitindo a rastreabilidade do gado, exigida pelo mercado globalizado.

Nas indústrias, programas sofisticados fornecem controles internos detalhados, com todas as variáveis possíveis para calcular índices de produtividade e eficiência. Fornecem relatórios precisos sobre seus estoques de matéria prima, produtos em industrialização, produtos industrializados, custos, faturamentos e lucros, em questão de minutos, não sendo necessário parar toda a indústria para se obter informações empresariais precisas para tomada de decisões.

Nas repartições públicas, todos os processos de requerimentos, verificações, autuações e procedimentos são controlados internamente por sistema próprio de protocolos e controles internos de tramitação de processos. Como o objeto da Receita Estadual é o Imposto, há um rígido controle interno sobre dos impostos pagos, devidos ou não declarados que servem de parâmetros para direcionar a ação fiscalizadora. O banco de dados do Governo do Estado do Paraná (Celepar), em Curitiba, interliga toda a rede de microcomputadores localizados nas diversas agências em todo o Estado, por via telefônica ou satélite, com transmissão de dados em tempo real.

Nosso orçamento doméstico financeiro, com seu controle de ganhos e gastos mensais, a escola de nossos filhos que adota chamadas, provas e notas (um sistema bancário no ensino), o sistema de metas adotadas pelas empresas para avaliar o serviço de seus funcionários e colaboradores.

Não existe um modelo determinado, uma fórmula de sistema de controle interno que sirva a tudo e a todos. As formas de criação e aplicação destes sistemas de controle interno, são variados e subjetivos, sendo pessoal e

determinados pela necessidades, relevâncias pessoais e objetivos pretendidos pela pessoa que a adota.

Existem várias classificações de controles internos, não havendo uma só forma de classificação. O que determina a adoção desta ou daquela forma de classificação, será os objetivos e objetos a serem protegidos, controlados ou avaliados.

Quanto maior a empresa ou entidade, melhor e mais eficiente deve ser o seu sistema de controle interno, por necessidade operacional, gerencial e empresarial, que determinará o sucesso da empresa no mercado global atual. Exige-se alta tecnologia e eficiência não só na produção, mas também eficiência gerencial, comercial e logística, pois estamos num mundo altamente dinâmico. As informações e tecnologias chegam a ser voláteis, precisando ser assimiladas rapidamente, pois se transformam a cada instante.

A tecnologia da informação, nos levou a um desenvolvimento acelerado. É imperioso a adoção desta poderosa ferramenta que, devidamente implantada, pode significar o sucesso de todo o empreendimento industrial, comercial e mesmo governamental. Com um Sistema de Controle Interno implantado adequadamente, todas as variáveis que influenciam na tomada de decisão serão processadas em tempo hábil necessário.

O controle interno é responsável pela eficácia e eficiência no cumprimento das metas e espelha a organização, a proteção e a estratégias adotadas pelo auto poder executivo da empresa ou entidade.

Devemos considerar ainda as limitações do controle interno que devem ser avaliadas antes de subsidiarem a tomada de decisão, ou início de qualquer

trabalho de auditoria. As limitações normalmente referem-se ao mal uso desta fantástica ferramenta, tais como um sistema de controle interno inadequado e/ou pessoal não capacitado para a função, ou mesmo com caráter fraco que tendem ao dolo ou fraude. Deficiências que devem ser analisadas e apontadas pelo auditor, para imediata correção e saneamento do sistema, havendo ainda a necessidade de acompanhamento periódico para possíveis ajustes e aperfeiçoamentos.

Como podemos constatar, o controle interno está presente em tudo, formalmente ou não, fortalecendo a estrutura organizacional da empresa, entidade ou pessoa, protegendo os seus ativos, sendo ferramenta essencial para tomadas de decisões, salvaguarda dos ativos, bem como instrumentos de avaliação da gestão empresarial, e auditorias.

O objetivo deste trabalho foi demonstrar a importância do controle interno como ferramenta no planejamento e execução de auditoria.

Um sistema de controle interno eficaz apresenta de forma clara, os procedimentos e normas dentro da organização, segregando funções, criando integração entre os vários setores, criando unidade, fortalecendo a estrutura organizacional, e assim salvaguardando seus ativos.

No trabalho de auditoria, é imprescindível que uma avaliação do sistema de controle interno seja realizada antes de qualquer trabalho, pois ela determinará a extensão das verificações e consistências dos controles internos, definindo e otimizando os trabalhos a serem executados, garantindo um parecer realista e confiável.

Conhecendo o sistema de controle interno da empresa ou entidade, teremos mais eficácia e eficiência na conclusão de qualquer trabalho. O trabalho a ser realizado será mais satisfatória analisando os controles internos correlatos, que deverão ser fonte de informações operacionais, gerenciais e empresariais, subsidiando a avaliação do contador, auditor interno ou auditor externo

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, M.C. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ATTIE, William **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. São Paulo: Atlas, 1985.
- ATTIE, William **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BRISOLA, Josué **Contabilidade e Análise de Custos Apostila do Curso de Especialização em Auditoria Integral** Curitiba: UFPR-DECONT, 2002
- Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. São Paulo: Edições Universidade Empresas, 1972.
- CREPALDI, S.A. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2000.
- FRANCO, H. ; MARRA, E. **Auditoria Contábil – Normas de Auditoria, Procedimentos e Papéis de Trabalho, Programas de Auditoria, Relatórios de Auditoria** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- GIL, A.L. **Auditoria Operacional e de Gestão** São Paulo, Atlas, 1997
- GRATERON, I.R.G. Auditoria de Gestão: Utilização de Indicadores de Gestão no Setor Público – **Caderno de Estudos da FIECAFI, volume 11, n ° 21 , maio/agosto 1999**. São Paulo: p.24-p.41.
- GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação gerencial de gestão econômica: uma contribuição à teoria de comunicação da contabilidade**. (Tese Doutorado). São Paulo: FEA/USP, 1990.
- IBRACON , **Controle Interno nas Empresas – 10**. São Paulo: Atlas, 1998
- IBRACON, **Controles Internos Contábeis e Alguns Aspectos de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.
- JUNIOR, J.H.P. **Auditoria de Demonstrações Contábeis: Normas e Procedimentos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- JUNIOR, J.H.P. **Controladoria de Gestão: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1997
- JUNIOR, J.H.P. ; PESTANA, A.O. ; FRANCO, S.P.C. **Controladoria de Gestão: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1995.

- KREICH, C. ; COSTA, F.S. Auditoria num Ambiente de ERP - Sistemas de Gestão Integrados, **Coleção Seminários CRC-SP/IBRACON: Auditoria em Ambiente de Internet**. São Paulo: Atlas, 2001 p.59 - p.74
- MOTA, João M. **Auditoria: Princípios e Técnicas**. São Paulo: Atlas, 1988.
- NAKAGAWA, Massayuki **Introdução à Controladoria – Conceitos , Sistemas, Implementação**. São Paulo: Atlas, 1995.
- PACHECO, Vicente Auditoria das Demonstrações Contábeis **Apostila do Curso de Especialização em Auditoria Integral** Curitiba: UFPR-DECOT, 2002
- PACHECO, Vicente Auditoria Integral – Uma nova roupagem para a Auditoria Tradicional? **Revista CRC PR, ano 25, nº127** julho/00, p.52 - p.53
- PEIXE, B.C.S. Controladoria Governamental – Um Enfoque Municipal – Estudo de Caso **Revista Brasileira de Contabilidade, ano XXV, nº 98** março/abril 1996 , p.64 - p.79
- PEIXE, B.C.S. Orçamento e Contabilidade: Uma Contribuição Relevante ao Redesenho do Controle Interno na Administração Pública. **Anais XII Convenção Contabilistas do Paraná**. Maringá-Pr : 1997, p.131- p.140
- PEIXE, B.C.S. **Finanças Públicas: Controladoria Governamental – em busca do atendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002
- PORTER, M. E **Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 11 ed. Rio de Janeiro: 1989.
- REZENDE, D.A. Gestão da Tecnologia da Informação **Apostila do Curso de Especialização em Auditoria Integral** Curitiba: UFPR-DECONT, 2002
- ROBLES JUNIOR, A. **Custos da Qualidade: uma estratégia para a competição global**. São Paulo: Atlas, 1994.
- SÁ, A. L. **Curso de Auditoria**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- SÁ, A. L. **Auditoria Básica**. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1981.
- SANCOVSCHI, Moacir. Reengenharia de Processo e Controle Interno: Uma Avaliação Comparativa. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, 1999: p.64-77
- SCHMITT, G.R. **Turnaround: o desafio da transformação das empresas com dificuldades em empresas competitivas e rentáveis**. São Paulo: Makron Books, 1996.

SILVEIRA, Moisés P. Contabilidade Gerencial –Fontes Informacionais primárias para o processo de tomada de decisão **Revista do CRC-PR, ano 25** dez/2000, p. 41 –43

SOUZA, B.F. ; PEREIRA A.C. **Auditoria Contábil : uma abordagem prática operacional.** São Paulo: dos Autores, 1998.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática.** 4 ed. São Paulo: Universidade da Empresa, 1974.

Vantagem competitiva das nações, Rio de Janeiro. Campus 1993

VAZQUEZ, J. L. - **Comercio exterior Brasileiro** - São Paulo: Atlas 1995.

UNB Artigos sobre Controle Interno e Auditoria Interna.
www.unb.br/aud/conceito_e_interpretacao.htm. **15:43 / 23, setembro, 2003**
página 2

6. ANEXOS

ANEXO - I - Resolução CFC n.º 820/97, DE 17 DE DEZEMBRO DE 1997

Resolução CFC nº 820/97, DE 17 DE DEZEMBRO DE 1997

Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências.

...

...

...

11.2 – Normas de Execução dos Trabalhos**11.2.1 – Planejamento da Auditoria**

...

...

...

11.2.2 – Relevância

11.2.2.1 – Os exames de auditoria devem ser planejados e executados na expectativa de que os eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis sejam identificados.

11.2.2.3 – A Relevância deve ser considerada pelo auditor quando:

- a) determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria;
- b) avaliar o feito das distorções sobre saldos, denominações e classificação das contas; e
- c) determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil.

...

...

...

11.2.5 – ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL E DE CONTROLES INTERNOS

11.2.5.1 O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

11.2.5.2 O auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria, considerando:

- a. o tamanho e complexidade das atividades da entidade;
- b. os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos;
- c. as áreas de risco de auditoria;
- d. a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade;

- e. o grau de descentralização de decisão adotado pela administração da entidade; e
 - g. o grau de envolvimento da auditoria interna, se existente.
- 11.2.5.3 O sistema contábil e de controles internos é da responsabilidade de administração da entidade; porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.
- 11.2.5.4 A avaliação do sistema contábil e de controles internos pelo auditor deve considerar os seguintes aspectos:
- a. o ambiente de controle existente na entidade e
 - b. os procedimentos de controle adotados pela administração da entidade.
- 11.2.5.5 A avaliação do ambiente de controle existente deve considerar:
- a. a definição de funções de toda a administração;
 - b. o processo decisório adotado na entidade;
 - c. a estrutura organizacional da entidade e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade;
 - d. as políticas de pessoal e segregação de funções; e
 - e. o sistema de controle da administração, incluindo as atribuições da auditoria interna, se existente.
- 11.2.5.6 A avaliação dos procedimentos de controle deve considerar:
- a. as normas para elaboração de demonstrações contábeis e quaisquer outros informes contábeis e administrativos, para fins quer internos quer externos;
 - b. a elaboração, revisão e aprovação de conciliações de contas;
 - c. a sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros;
 - d. a adoção de sistemas de informação computadorizados e os controles adotados na sua implantação, alteração, acesso a arquivos e geração de relatórios;
 - e. os controles adotados sobre as contas que registram as principais transações da entidade;
 - f. o sistema de aprovação e guarda de documentos;
 - g. a comparação de dados internos com fontes externas de informação;
 - h. Os procedimentos de inspeções físicas periódicas em ativos da entidade; a limitação do acesso físico a ativos e registros; e
 - i. A comparação dos dados realizados com os dados projetados.