

Gislaine Gavleta

**CONTROLE INTERNO: A RELEVÂNCIA E OS PROCEDIMENTOS
ADOTADOS PARA AVALIAÇÃO DESSA ESTRUTURA NOS
PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA EXTERNA EM UMA INDÚSTRIA DE
PRODUTOS DE LIMPEZA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista – MBA – Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Dr. Blênio César Severo Peixe.

Curitiba
2010

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Carlos e Irene, fontes de amor e carinho incondicional, presentes em todos os momentos para combater os momentos de fraqueza e sempre dispostos a me ajudar a escolher os melhores caminhos a percorrer, ofereço este trabalho como uma pequena recompensa a todos os estímulos e orientações que sempre recebi para estudar e trabalhar, em busca de vitórias.

Ao Professor Doutor Blênio César Severo Peixe, pelas sugestões no processo de qualificação e colaboração nas revisões deste trabalho.

LISTA DE FIGURAS E TABELAS

Quadro 1: Evolução da Auditoria

Quadro 2: Auditoria Interna x Auditoria Externa

Quadro 3: Organograma Funcional

Quadro 4: Quadro de Funcionários

Figura 1: Entendimento da Função do Controle

RESUMO

Autor: GAVLETA, G.

Controle Interno: A Relevância e os Procedimentos Adotados para Avaliação dessa Estrutura nos Procedimentos de Auditoria Externa em uma Indústria de Produtos de Limpeza

O risco de emitir uma opinião tecnicamente incorreta sobre as demonstrações contábeis analisadas é a principal preocupação dos auditores independentes em todo o mundo.

Para cerca-se de condições que lhes permitam obter um julgamento confiável e adequado quanto ao seu objeto de análise, os auditores independentes possuem variados procedimentos técnicos, em busca de evidências claras e precisas.

Dentre esses procedimentos, destaca-se o estudo, conhecimento e avaliação dos controles internos da entidade auditada.

Os procedimentos empregados pelos auditores independentes para avaliação dos controles internos assumem importante papel na realização de seus trabalhos, visto que a partir da conclusão obtida por meio deste procedimento será decidida a natureza, extensão e a oportunidade da realização de todos os demais procedimentos de auditoria.

Para que essa etapa seja eficaz, é necessário que ela seja realizada de forma ordenada e sistematizada, através de uma metodologia de trabalho.

Quais são as normas que orientam o trabalho do auditor e quais são os órgãos reguladores? O que são controles internos? Quais são os procedimentos adotados para a avaliação destes controles?

Este trabalho busca responder estas questões e para finalizar apresenta de forma resumida um caso prático de avaliação de controle interno, através do levantamento do fluxo de atividade de vendas de mercadorias em uma indústria de produtos de limpeza e as conclusões obtidas.

Palavras Chave: Normas de Auditoria, Auditoria Externa e Controle Interno.

AGRADECIMENTOS.....	II
LISTA DE FIGURAS E TABELAS.....	III
RESUMO.....	IV
1. INTRODUÇÃO.....	7
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	9
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA AUDITORIA.....	9
2.2 CONCEITO DE AUDITORIA.....	12
2.3 TIPOS DE AUDITORIA.....	12
2.3.1 Auditoria Interna.....	12
2.3.2 Auditoria Externa.....	13
2.3.3 Auditoria Interna versus Auditoria Externa.....	14
2.4 NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE.....	16
2.4.1 Organismos Normatizadores no Brasil.....	17
2.4.2 Normas Profissionais de Auditor Independente.....	17
2.5 PLANEJAMENTO DA AUDITORIA.....	21
2.6 TESTES DE AUDITORIA.....	23
2.6.1 Testes Substantivos.....	23
2.6.2 Testes de Observância.....	24
2.7 RISCOS DE AUDITORIA.....	24
2.8 CONTROLES INTERNOS.....	25
2.8.1 Conceito de Sistemas de Controles Internos.....	26
2.8.2 Princípios do Controle Interno.....	27
2.8.3 Objetivos do Controle Interno.....	29
2.8.4 O Controle Interno e os Colaboradores.....	30
2.8.5 Estudo dos Controles Internos.....	30
2.8.6 Avaliação dos Controles Internos.....	31
2.8.7 Revisão dos Controles Internos.....	31
2.8.8 Limitações do Sistema de Controle Interno.....	32
2.8.9 Fases do Controle Interno.....	33
2.9 CONTROLES INTERNOS E A CONTABILIDADE.....	34
2.10 RESPONSABILIDADE PELO CONTROLE INTERNO.....	35
2.11 SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS RELEVANTES.....	36
3. METODOLOGIA DO TRABALHO DE PESQUISA.....	38
3.1 TIPO DE PESQUISA.....	38

3.2 NATUREZA DA PESQUISA.....	38
3.3 ABORDAGEM.....	38
3.4 LEVANTAMENTO E TRATAMENTO DE DADOS.....	38
3.5 CONSOLIDAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	39
3.6 DELIMITAÇÃO ESPACIAL E TEMPORAL.....	39
3.7 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....	39
4. ESTUDO DE CASO.....	40
4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA.....	40
4.1.1 Responsabilidade Social.....	41
4.1.2 Estrutura da Empresa.....	44
4.2 PRINCIPAIS PARCEIROS.....	45
4.2.1 Principais Clientes.....	45
4.2.2 Principais Fornecedores.....	45
4.2.3 Principais Concorrentes.....	46
4.3 LEVANTAMENTO DE DADOS NA EMPRESA.....	46
4.4 ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....	47
4.4.1 Captação de Cliente.....	47
4.4.2 Recebimento do pedido de compra e Cadastro no Sistema.....	48
4.4.3 Faturamento.....	49
4.4.4 Financeiro.....	50
4.4.5 Conciliação.....	51
4.5 RESULTADOS DA AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS.....	52
4.5.1 Relatório de Auditoria.....	53
4.5.2 Relatório Final.....	53
5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	56
6. REFERÊNCIAS.....	57

1. INTRODUÇÃO

Com o crescimento do mercado e da concorrência, muitas empresas fechadas pertencentes a grupos familiares, sentiram a necessidade de ampliar suas instalações e a investir em recursos tecnológicos, aumentando com isso seus controles. Para processar todas as mudanças necessárias muitas empresas optaram por captar recursos junto a terceiros, mediante empréstimos bancários ou então através da abertura de seu capital para novos acionistas, visto que obter esses recursos apenas por meio de suas operações ou do patrimônio de seus proprietários era praticamente impossível.

Para avaliar a segurança, liquidez e a rentabilidade de seu futuro investimento, os acionistas necessitavam conhecer a situação patrimonial e financeira da empresa e acompanhar o seu desenvolvimento, e a melhor maneira para se obter esse conhecimento é através das demonstrações contábeis, que passaram a partir desse momento a ser uma peça fundamental para os futuros investidores. Porém, para afastar o risco da manipulação dos números apresentados e garantir uma razoável segurança, os acionistas passaram a exigir que as demonstrações contábeis fossem analisadas por um profissional independente e com a devida capacidade técnica para elaborar esse trabalho, surgindo a partir desse momento a função de auditor independente ou externo.

O objetivo do auditor independente é emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis no sentido de estas estarem traduzindo a verdadeira situação do patrimônio da entidade, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Para emitir o parecer o auditor independente ou externo precisa fundamentar sua opinião quanto às demonstrações contábeis, para isso ele se utiliza de procedimentos de auditoria que possuem a finalidade de obter evidências suficientes e adequadas que suportem a opinião emitida, entre esses procedimentos está a avaliação do controle interno, que compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade visando à proteção de seu patrimônio, a promoção da confiabilidade de seus registros e de sua eficácia operacional.

Este trabalho possui como objetivo geral demonstrar a importância da avaliação dos controles internos de uma entidade para o desenvolvimento dos trabalhos da auditoria externa e os procedimentos efetuados durante a realização dessa etapa.

O objetivo específico é o de apresentar as diferenças entre a auditoria interna e a externa, apresentar de forma geral as normas brasileiras de auditoria independente, definir a etapa de avaliação dos controles internos e por último identificar os controles existentes na rotina interna e os trabalhos efetuados pelos departamentos envolvidos nas atividades relacionadas com a venda de mercadorias em uma indústria de produtos de limpeza, bem como identificar os controles e avaliar se eles estão operando adequadamente.

2. REVISÃO DE LITERATURA

Para a consecução do objetivo deste trabalho, que é o de demonstrar a importância da avaliação dos controles internos e os procedimentos efetuados durante essa etapa pelo auditor independente, o presente estudo foi desenvolvido abordando os seguintes assuntos:

- I – Apresentação da evolução histórica da auditoria;
- II – Apresentação das diferenças entre o trabalho realizado pelo auditor interno e o externo;
- III – Normas de auditoria independente e órgãos reguladores;
- IV – Conceito e estudo de controle interno.

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA AUDITORIA

A contabilidade surgiu como parte do conhecimento humano, em função da necessidade básica do homem em contar seus rebanhos ou então os produtos de sua pesca ou caça, cujo objetivo seria o de garantir resultado positivo entre a necessidade e a disponibilidade de recursos.

A origem da auditoria está relacionada com o início das atividades econômicas desenvolvidas pelo homem. Constata-se que no antigo Egito já havia a necessidade de se retificar as atividades praticadas tais como a arrecadação de impostos.

O cargo de auditor foi criado na Inglaterra, em 1314, o que se explica através da potência econômica desse país, que séculos depois se tornou o berço do capitalismo com a Revolução Industrial. Conforme Crepaldi:

A grandeza econômica e comercial da Inglaterra e da Holanda, em fins do século passado, bem como dos Estados Unidos, onde hoje a profissão é mais desenvolvida, determinou a evolução da auditoria, como conseqüência do crescimento das empresas, do aumento de sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos. (CREPALDI, 2004, p.105).

Com a quebra da bolsa de valores de New Iorque, em 1929, viu-se a necessidade de aprimoramento da contabilidade e da auditoria, visto que muitas empresas não tinham transparência nem consistência em seus demonstrativos financeiros. A partir desse momento, houve a necessidade de se mitigar as falhas

nas divulgações contábeis das empresas, tendo como um dos primeiros passos a criação do Comitê de May, que tornou obrigatória a auditoria independente, atribuindo regras para as Instituições que possuam ações negociadas em bolsa de valores.

No Brasil, a profissão de guardador de livros passou a ser regulamentada em 1931, através de Decreto 20.158, no que se incluía a função de auditor. Em 1945, por ocasião da Lei 7.988, foi criado o curso de Ciências Contábeis, tornando a auditoria uma prerrogativa daquele profissional. Porém, o Parecer do auditor independente tornou-se obrigatório nas demonstrações contábeis das companhias abertas no ano de 1976, com o advento da Lei 6.404.

As principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil foram:

- Filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- Financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
- Crescimento das empresas brasileiras e necessidades de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas; e
- Evolução de mercado de capitais.

Abaixo se demonstra os principais acontecimentos ocorridos durante o processo de evolução da auditoria, adaptado de Oliveira & Diniz Filho (2001):

Quadro 1: Evolução da Auditoria

Ano	Descrição do Acontecimento
1756	A Revolução Industrial na Inglaterra e a expansão do capitalismo, com o surgimento das primeiras fábricas, deram um grande impulso para a profissão.
Início do séc. XX	Surgimento das grandes corporações americanas e rápida expansão do mercado de capitais.
1916	Surgimento do IPA (<i>Institute of Public Accountants</i>).
1917	Redenominação do IPA para AIA (<i>American Institute of Accountants</i>)
1929	Quebra da Bolsa de Valores
Início dos anos 30	O AIA propõe a regulamentação de normas e padrões contábeis.

1934	Surgimento do SEC (<i>Security and Exchange Commission</i>) nos EUA.
1947	Declaração de Responsabilidade do auditor interno.
1957	Redenominação da AIA para AICPA (<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>).
1971	Criação do IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores)
1971	Surgimento do FASB (<i>Financial Accounting Standards Board</i>), nos EUA, com o objetivo de aperfeiçoar os procedimentos e normas contábeis.
1976	Com a Lei nº 6.404 – Lei das Sociedades por Ações – foram normatizadas as práticas e relatórios contábeis.
1976	É criada a CVM (Comissão de Valores Mobiliários), que possui a responsabilidade de fiscalizar e de normatizar as normas contábeis e os trabalhos de auditoria nas empresas de capital aberto.
1977	Surgimento do IFAC (International Federation of Accountants), com a missão de emitir padrões profissionais e guias de recomendação, além de buscar a convergência internacional desses padrões.
2001	Surgimento do IASB (International Accounting Standards Board), que assume a responsabilidade de estudo dos padrões contábeis, como o objetivo de harmonizá-las internacionalmente.

Fonte: Oliveira e Diniz Filho

No início a auditoria limitou-se apenas a verificação dos registros e informações contábeis, visando observar se eles eram exatos. Conforme Lopes de Sá, a forma primária confrontava a escrita com as provas do fato e as correspondentes relações de registro. Atualmente a auditoria procede-se de uma crítica e sistemática observação do controle interno e dos documentos que circulam em uma entidade, utilizados como evidências para fundamentar as conclusões obtidas pelo auditor.

2.2 CONCEITO DE AUDITORIA

A auditoria é uma técnica da Ciência Contábil, que consiste em verificar a veracidade dos dados produzidos pela contabilidade através de exame e verificação dos documentos em livros e registros.

A contabilidade, através de técnicas próprias, estuda e controla o patrimônio, com a finalidade de demonstrar e fornecer informações sobre a sua estrutura e sua composição, bem como sobre as variações quantitativas e qualitativas. A auditoria é uma técnica contábil utilizada para avaliar essas informações, constituindo assim, complemento indispensável para que a contabilidade atinja plenamente sua finalidade. (HILÁRIO FRANCO e ERNESTO MARRA, 1995, p.22).

Para Hilário Franco e Ernesto Marra (1995, p.22) “A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenções de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes”.

O principal objetivo da auditoria é a emissão de um parecer ou relatório de auditoria para orientação preventiva de uma organização a serviço dos administradores.

2.3 TIPOS DE AUDITORIA

Existem diversos tipos de auditoria, como por exemplo, auditoria fiscal, auditoria ambiental, auditoria de sistemas, entre outras. O foco deste trabalho está na auditoria das demonstrações financeiras, que se traduz por auditoria externa. No entanto, muitas vezes a auditoria externa é confundida com a auditoria interna, por motivo nos próximos subitens é realizada uma breve apresentação dessas duas modalidades de auditoria.

2.3.1 Auditoria Interna

A auditoria interna, também chamada de auditoria operacional ou de gestão, para Oliveira e Diniz Filho (2001, p.16) “constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos

controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”.

A auditoria interna é uma atividade de avaliação, independente dentro da instituição, para revisão da contabilidade, finanças e outras operações, sempre dando suporte à Administração. Seu trabalho apresenta como característica um maior volume de testes, em função da maior disponibilidade de tempo na empresa, e o objetivo é a elaboração de um relatório por meio do qual o auditor interno comunique à Administração os trabalhos realizados, as conclusões obtidas e as recomendações e providências a serem tomadas em relação ao sistema contábil e de controles internos.

De acordo com a NBC T 12 – Normas Brasileiras de Auditoria Interna, item 12.1.1.1 “a auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade”.

É importante ressaltar que para a auditoria interna atingir os objetivos pretendidos em seus trabalhos, se faz necessária a sua independência em relação aos diversos setores da entidade, fundamentado nos seguintes fatores:

- Possuir inteira liberdade para investigar, selecionar e executar suas atividades;
- exercer apenas o papel de assessor, cabendo aos gestores tomarem decisões apropriadas; e
- isolar-se das demais áreas operacionais, com um aspecto de atitude mental.

Para Attie a necessidade de o auditor ser imparcial e de se manter numa condição que o permita agir íntegra e objetivamente exige que seja colocado separadamente das pessoas cujas atividades examinam.

2.3.2 Auditoria Externa

De acordo com Almeida, a auditoria externa ou independente das demonstrações contábeis pode ser definida como:

(...) Aquela que examina as demonstrações contábeis de uma empresa e emite sua opinião sobre estas, o que a tornou fundamental, vista como uma medida de segurança, na opinião dos investidores, que passaram a exigir que as demonstrações contábeis fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica. (ALMEIDA, 2003, p.26).

Conforme a Resolução CFC 820/97, a auditoria externa ou independente das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, com as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, com a legislação específica.

A finalidade da auditoria independente das demonstrações contábeis é a de emitir um parecer, conforme explica Ricardo J. Ferreira (2009, p. 2) “A auditoria das demonstrações contábeis tem por fim a emissão de um parecer (uma opinião), pelo auditor independente, no sentido de as demonstrações contábeis traduzirem ou não, em todos os seus aspectos relevantes, a situação do patrimônio da entidade em uma determinada data (...)”.

As demonstrações contábeis devem representar a verdadeira situação do patrimônio da entidade, e devem ser elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, logo, se o balanço patrimonial estiver em desacordo com esses princípios ou se a demonstração do resultado do exercício não estiver indicando alguma receita ou despesa, essa demonstração está sendo apresentada de maneira inadequada.

Ao detectar qualquer incorreção, tanto de conteúdo como de forma, que comprometa de forma relevante a apresentação da situação do patrimônio da entidade, o auditor deve mencioná-la em seu parecer.

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

Se o auditor externo não executar seus exames com os devidos cuidados, ele pode causar danos a terceiros. Os Tribunais tem decidido que o auditor independente pode ser responsabilizado por tais prejuízos.

2.3.3 Auditoria Interna versus Auditoria Externa

Devido as semelhanças entre a auditoria interna e a auditoria externa, torna-se necessário esclarecer as diferenças básicas entre elas, como o propósito do trabalho e os parâmetros para a sua execução, abaixo demonstramos um quadro

com as principais diferenças entre essas duas modalidades de auditoria, conforme Oliveira & Diniz Filho (2001, p.22):

Quadro 2: Auditoria Interna x Auditoria Externa

	Auditoria Interna	Auditoria Externa
Propósito do trabalho	Análise da atividade operacional.	Emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis.
Parâmetros para a execução do trabalho	Normas de controle interno, políticas e procedimentos da empresa.	Princípios fundamentais de contabilidade.
Preocupação com os controles internos	Eficiência e qualidade do controle.	Efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.
Dependência profissional	Dependência da empresa.	Independência profissional.
Forma de relatórios	Não padronizados.	Padronizados.
Principais usuários	Gestores da empresa.	Acionistas, mercado de capitais e credores.

Fonte: Oliveira & Diniz Filho

Os trabalhos efetuados por essas duas auditorias quando se trata de relações com exame dos controles internos para melhorar a eficiência operacional da empresa também se assemelham em muitos pontos.

O auditor interno tem a função de acompanhar a eficiência e verificar se os controles estão sendo seguidos na prática pelos colaboradores.

O exame de controles internos e das operações é efetuado em nome da alta administração com o filtro principal de verificar, avaliar e estabelecer a adequação, a extensão do cumprimento e a qualidade de execução de normas e procedimentos, e da produção de informações e dados contábeis e operacionais e se estendem, se acordo com a oportunidade das funções operacionais. (JOÃO MAURICIO MOTTA, 1992, p.16).

O auditor independente em relação aos exames dos controles internos o mesmo autor definiu que:

O exame do controle interno é efetuado principalmente para determinar a sua adequação e efetividade e indicar a extensão que devem ter os seus processos de auditoria independente, a fim de satisfazer a adequação e fidedignidade das representações contidas nas Demonstrações Contábeis que está auditando. (JOÃO MAURICIO MOTTA, 1992, p.17).

É através dos controles internos que o auditor independente adquire conhecimento e pode medir a extensão do trabalho dentro da entidade pela qual foi contratado.

Apesar dessas diferenças é importante ressaltar que a auditoria independente e a auditoria interna se complementam, para que haja um trabalho confiável na visão dos investidores e dos próprios gestores da entidade.

2.4 NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE

As normas de auditoria se traduzem por regras estabelecidas pelos órgãos reguladores, com o objetivo regulamentar as diretrizes a serem seguidas pelos auditores no exercício de suas profissão.

Essas normas estabelecem conceitos básicos sobre as exigências em relação:

- à pessoa do auditor;
- à execução de seu trabalho; e
- ao parecer que deverá ser emitido.

Segundo Hilário Franco e Ernesto Marra:

Por normas de auditoria são entendidas as regras estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulamentar o exercício da função do auditor independente, estabelecendo orientação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções. Elas estabelecem conceitos básicos sobre as exigências em relação à pessoa do auditor, à execução de seu trabalho e ao parecer que deverá ser por ele emitido. (HILÁRIO FRANCO E ERNESTO MARRA, 1995, p.51).

2.4.1 Organismos Normatizadores no Brasil

As principais entidades de regulamentação e orientação da atividade de auditoria independente no Brasil são: Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Banco Central do Brasil – BACEN e Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON.

Existem outros organismos, governamentais ou não, tais como a Secretaria de Previdência Complementar – SPC, a Superintendência de Seguros Privados – SUSEP entre outros, que determinam a obrigatoriedade de que as demonstrações contábeis das entidades sejam apresentadas acompanhadas de parecer de Auditores Independentes.

O CFC é considerado como sendo o principal órgão de normatização, visto que suas regras aplicam-se ao profissional contabilista que exerce atividade de auditoria independente, seja qual for o ramo de atividade da entidade onde ele atua. Assim, o contabilista está sujeito à fiscalização do CFC tanto realizando exames de auditoria em uma entidade de capital negociado em mercado de valores mobiliários, como auditando uma entidade de atuação no mercado financeiro.

A CVM, na condição de órgão emissor de normas de auditoria independente, tem sua atuação limitada as companhias que negociam títulos e valores mobiliários, assim, suas orientações aplicam-se aos trabalhos de auditoria independente executados para empresas sob o seu raio de ação de fiscalização.

Da mesma forma, o BACEN tem a sua atuação voltada para as entidades financeiras ou equiparada, para as quais este órgão possui outorga legal para fiscalização.

O IBRACON, tem sua atuação pautada como sendo um grande orientador e fornecedor de subsídios técnicos para a classe de Auditores Independentes.

2.4.2 Normas Profissionais de Auditor Independente

Os trabalhos de auditoria são executados com base nas normas de Auditoria estabelecidas pelos órgãos que regulam e ditam as regras e procedimentos técnicos, para o exercício da função do auditor independente, como caminho para proceder na busca da verdade dos fatos a serem examinados, abaixo apresentamos as Normas Profissionais de Auditor Independente aprovadas pela Resolução CFC 821/97.

a) Competência Técnico-profissional

De acordo com a Resolução CFC 821/97, o contador, na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.

Para assumir a responsabilidade por uma auditoria das demonstrações contábeis, o auditor independente deve ter conhecimento suficiente das atividades da entidade auditada, de forma que lhe seja possível identificar e compreender as transações por ela realizadas e as práticas contábeis aplicadas que possam ter efeitos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira da entidade e sobre o parecer. (RICARDO J. FERREIRA, 2009, p.347).

b) Independência

Conforme Resolução CFC 1.034/05, a condição de independência é fundamental para o exercício da atividade de auditoria independente. Entende-se como independência o estado no qual as obrigações ou interesses da entidade auditada sejam suficientemente isentos para permitir que os trabalhos efetuados pela auditoria sejam efetuados com objetividade, permitindo a emissão de parecer imparcial em relação à entidade auditada e seus acionistas.

c) Responsabilidade do auditor na execução dos trabalhos

O auditor deve aplicar o máximo de cuidado na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões, visto que, ele assume responsabilidade técnico-profissional por seu parecer.

Segundo Ricardo J. Ferreira:

Quando eventuais distorções, por erro ou fraude, afetarem as demonstrações contábeis de forma relevante, cabe ao auditor independente, caso não tenha sido feita ressalva específica em seu parecer, demonstrar, por exemplo, mediante a exibição de papéis de trabalho aos Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade e entidades fiscalizadoras e reguladoras de atividades específicas, que seus exames foram conduzidos de forma a

atender às Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. (RICARDO J. FERREIRA, 2009, p.348)

d) Honorários

O auditor deve estabelecer e documentar seus honorários mediante avaliação dos serviços, considerando os seguintes aspectos:

- a relevância, o vulto, a complexidade do serviço e o custo dos serviços a executar;
- o número de horas estimadas para a realização dos serviços;
- a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- a qualificação técnica dos profissionais que irão participar da execução dos serviços; e
- o lugar em que os serviços serão prestados, se for o caso, como será cobrado os custos de viagens e estadias.

Os honorários devem constar de carta-proposta, ou documento equivalente, elaborada antes do início da execução do trabalho.

e) Guarda da Documentação

Os papéis de trabalho elaborados pelo auditor durante seus exames, devem permanecer disponíveis para eventuais fiscalização dos órgão reguladores pelo prazo de 5 anos contados da data de emissão do parecer, e a guarda dos papéis e do sigilo pelas informações contidas nesses papéis é de inteira responsabilidade do auditor independente.

Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo. De acordo com a Resolução CFC 821/97, o auditor, para fins de fiscalização do exercício profissional, deve conservar, pelo prazo de 5 anos a partir da emissão do seu parecer, toda a documentação, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com os serviços realizados. (RICARDO J. FERREIRA, 2009, p.349).

f) Sigilo Profissional

Nos termos da Resolução CFC 1.100/07, entende-se por sigilo a obrigatoriedade de o auditor independente não revelar, em hipótese alguma, salvo as exceções previstas na mesma resolução, as informações que obteve durante a execução de seus trabalhos na entidade auditada.

O auditor independente deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho na entidade auditada, não as divulgando, sob nenhuma circunstância, salvo as contempladas na legislação vigente, bem como nas Normas Brasileiras de Contabilidade. (RICARDO J. FERREIRA, 2009, p.349).

g) Responsabilidade na Utilização do Trabalho do Auditor Interno

Ainda que os trabalhos da auditoria interna contribuam para a realização dos trabalhos da auditoria independente, a responsabilidade deste não é modificada, devendo o mesmo adotar medidas no sentido de revisar esses trabalhos disponibilizados.

h) Responsabilidade na Utilização do Trabalho de Especialistas

Especialista é a pessoa com conhecimento, habilidades e experiência em áreas não relacionadas à contabilidade ou auditoria. Por exemplo, uma auditoria que envolva obras de arte, o auditor deverá recorrer a um especialista na identificação e avaliação dessa espécie de bem.

Ainda que o auditor utilize os trabalhos de especialistas legalmente habilitados, a responsabilidade do auditor é integralmente mantida.

i) Informações anuais aos Conselhos Regionais

O auditor deve enviar, anualmente, ao Conselho Regional de Contabilidade, na forma a ser regulada pelo CFC:

- as informações sobre seus clientes, cuja sede seja a de jurisdição do respectivo Conselho, e que o objeto do trabalho seja a auditoria independente;
- a relação dos nomes do seu pessoal técnico; e
- a relação de seus clientes cujos honorários representem mais de 10% do seu faturamento anual.

Quando solicitado o auditor deve disponibilizar e fornecer a relação de seus clientes e outras informações necessárias à fiscalização da atividade de auditoria independente.

j) Educação Continuada

O auditor independente, no exercício de sua atividade, deverá comprovar a participação em programa de educação continuada, na forma regulada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

l) Exame de Competência Profissional

O auditor independente, para poder exercer sua atividade, deverá submeter-se a exame de competência profissional, na forma regulada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

m) Manutenção dos líderes de equipe de auditoria

Esse item foi incluído as Normas Profissionais de Auditor Independente pela Resolução CFC 965/03, onde essa norma estabelece que a utilização dos mesmos profissionais de liderança na equipe de auditoria em um entidade auditada por um longo período, pode vir a gerar perda de objetividade e de ceticismo, itens indispensáveis à auditoria.

O risco dessa perda deve ser eliminado adotando-se a rotação a cada intervalo menores ou iguais a cinco anos consecutivos, das lideranças da equipe de trabalho de auditoria, que somente devem retornar à equipe em intervalo mínimo de três anos. (RICARDO J. FERREIRA, 2009, p.364).

2.5 PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

O trabalho de auditor deve ser planejado de acordo com as determinações das Normas Profissionais do Auditor Independente, com as Normas do Conselho Regional de Contabilidade e dentro dos prazos assumidos junto à entidade auditada, pois um parecer emitido fora do prazo estabelecido pode vir a perder toda a sua importância, cabe ressaltar que o auditor precisa estar atendo aos prazos exigidos na legislação no que diz respeito ao prazo para divulgação do parecer.

O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatos econômicos, a legislação aplicável e as práticas operacionais da entidade, além do nível geral de competência de sua administração. Não se quer dizer com isso que o auditor deva ter formação acadêmica na área de atuação da entidade auditada. Ele deve ser especialista em matéria contábil. Se for auditar uma empresa de construção civil, por exemplo, o auditor não precisará ser engenheiro civil, mas deverá

conhecer suficientemente a atividade e a legislação a ela aplicável.
(RICARDO J. FERREIRA, 2009, p.99).

Caso durante a realização do trabalho o auditor se depare com alguma situação que envolva conhecimento específico fora de sua área de atuação, ele pode contratar especialistas para o exame dessa situação específica.

De acordo com a Resolução CFC 1035/05 os principais objetivos da etapa de planejamento são:

- obter conhecimento das atividades desenvolvidas pela entidade, para poder identificar eventos e transações que possam vir a impactar as Demonstrações Contábeis;
- propiciar o cumprimento dos serviços contratados dentro dos prazos estabelecidos em contrato;
- assegurar que as áreas e valores relevantes da entidade recebam a atenção necessária;
- identificar os problemas potenciais da entidade;
- identificar a legislação aplicável à entidade;
- estabelecer a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames a serem efetuados;
- definir a forma de divisão das tarefas entre os membros da equipe de trabalho;
- definir a necessidade de envolvimento de especialistas para avaliação de determinada área;
- identificar os prazos para entrega de relatórios, pareceres e outros informes de correntes do trabalho contratado com a entidade.

A etapa de planejamento deve ser adequadamente documentada, detalhando o que for necessário para a compreensão dos procedimentos que serão aplicados, de forma a servir de guia e meio de controle de sua execução. O planejamento não se trata apenas de uma obrigatoriedade, ele é a diretriz que vai guiar o auditor estabelecendo os objetivos a serem alcançados.

A norma de auditoria geralmente aceita exige que o trabalho de auditoria seja adequadamente planejado. Planejar significa estabelecer metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e a um menor custo possível.
(MARCELO CAVALCANTI ALMEIDA, 1996, p.123).

2.6 TESTES DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria abrangem testes substantivos e testes de observância.

2.6.1 Testes Substantivos

Os testes substantivos visam a obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade.

Com a realização de testes substantivos, o auditor pode apurar se os saldos registrados nas contas realmente indicam a situação do patrimônio e suas variações, procedimento que lhe possibilita a identificação de contas com saldos sub ou superavaliados.

Os testes substantivos se dividem em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.

Nos testes de transações e saldos, o auditor verifica se os fatos contábeis foram adequadamente registrados, de forma que as contas apresentem uma avaliação correta dos elementos patrimoniais e de suas variações no período considerado. Com a adoção dessa medida, o auditor poderá indicar mo parecer se as informações divulgadas nas demonstrações contábeis são adequadas quanto ao conteúdo. (RICARDO J. FERREIRA, 2009, p.9).

A extensão de itens a serem testados pelo auditor irá depender da avaliação que ele tenha efetuado dos controles internos da entidade, se os controles forem fracos, a quantidade de testes substantivos será maior, caso os controles sejam adequados, a quantidade de testes substantivos será menor.

Mediante os procedimentos de revisão analítica, o auditor avalia o comportamento de valores significativos, valendo-se da análise das informações contábeis. Por meio de índices, quocientes, quantidades, variações absolutas etc., o auditor busca identificar situações ou tendências atípicas para as quais possa direcionar o seu trabalho. (RICARDO J. FERREIRA, 2009, p.10).

Os procedimentos analíticos substantivos consistem da avaliação de informações financeiras através de um estudo das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros, e a investigação de flutuações e correlações

identificadas que sejam inconsistentes com outras informações pertinentes ou se desviam significativamente de montantes previsíveis.

2.6.2 Testes de Observância

Os testes de observância visam a obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.

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

Se o auditor puder confiar nos controles internos da entidade auditada, o grau de confiança que ele terá nas informações constantes das demonstrações contábeis auditadas será considerável. Se não puder confiar nos controles internos da entidade, a quantidade de transações e saldos contábeis que o auditor deverá examinar aumentará consideravelmente, uma vez que, neste caso, a possibilidade de erros e fraudes com reflexos nas demonstrações contábeis será muito maior. (RICARDO J. FERREIRA, 2009, p.8).

Ao examinar os controles internos de uma entidade, o auditor deve verificar sua existência, efetividade e continuidade e deve constatar que os controles previstos estão funcionando de fato ou se constam apenas em manuais.

Os testes de observância são divididos em:

- Flagrantes: quando são realizados no momento da ocorrência do fato que se deseja comprovar; e
- Retrospectivos: quando são realizados após a ocorrência do fato que se deseja comprovar.

2.7 RISCOS DE AUDITORIA

Segundo Ricardo J. Ferreira:

Risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas. (RICARDO J. FERREIRA, 2009, p.103).

A análise do risco de auditoria deve ser realizada pelo próprio auditor independente durante a elaboração da etapa de planejamento, mediante a avaliação dos controles internos da entidade, o auditor pode verificar a possibilidade de ocorrência ou não de erros ou fraudes que impactem significativamente as demonstrações contábeis.

Os três componentes básicos do risco de auditoria, segundo Ricardo J. Ferreira, são:

- Risco inerente: é a susceptibilidade do saldo de uma conta, ou de uma classe de transações, classificado indevidamente, que poderia ser relevante, individualmente ou quando agregado com classificações indevidas em outras contas ou classes, assumindo que não havia controles internos relacionados, ou seja, é o risco pela falta de controle interno na entidade.
- Risco de controle: é o risco que uma classificação indevida poderia ocorrer no saldo de uma conta ou classe de transações e que poderia ser relevante individualmente, ou quando agregado com classificações indevidas em outros saldos ou classes, e não seja previsto, ou detectado e corrigido, com oportunidade pelos sistemas de contabilidade e de controles internos, ou seja, é o risco de não detecção de irregularidades pelos controles da entidade.
- Risco de detecção: é o risco de que os procedimentos substantivos de um auditor não detectem uma classificação indevida que exista em um saldo de uma conta ou classe de transações que poderia ser relevante, individualmente ou quando agregados com classificações indevidas em outros saldos e classes, ou seja, é o risco que o auditor incorre por não perceber, ou não avaliar corretamente, o nível de aceitação do risco inerente e o risco de controle.

2.8 CONTROLES INTERNOS

O exercício do controle, em qualquer atividade, está sempre associado ao ato de fiscalização, para que não ocorram desvios em relação aos padrões estabelecidos, caso esses desvios ocorram, os controles devem detectá-los a fim de proporcionar condições de realização de ações corretivas.

De acordo com Gomes e Salas:

O controle de gestão tem experimentado considerável expansão conceitual a partir da década de 50. Ao longo de todo este período, e principalmente

durante a década de 70, surgem novos enfoques que incorporam novos conceitos, muito emprestados de outras áreas (economia, psicologia, sociologia, administração, etc.). É, porém, durante os anos 80 que diversos trabalhos passam a chamar a atenção para a crise existente na área contábil de gestão, devido a diversos fatores que têm dificultado sua utilização como efetivo instrumento que facilite e potencialize o gerenciamento das atividades da empresa. (GOMES e SALAS, 1999, p.13).

2.8.1 Conceito de Sistemas de Controles Internos

O AICPA , American Institute of Certified Public Accountants, por meio do Relatório Especial da ComAssão de Procedimentos de Auditoria, define que controle interno é “o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração”.

Diante deste conceito, é importante ressaltar que o controle interno não é necessariamente um complexo de sistemas e procedimentos burocráticos, que necessite estar implementado exatamente conforme indicado nas normas da entidade, mas é necessário que os sistemas de controles implantados apresentem condições favoráveis a entidade e atenta as suas particularidades.

Controle interno consiste dos seguintes componentes interrelacionados:

- a) Ambiente de controle: é o que estabelece o tom de uma organização, influenciando a consciência de controle de suas pessoas. Este é o fundamento para todos os outros componentes do controle interno, provendo disciplina e estrutura.

- b) Avaliação de risco: é a identificação e análise dos riscos relevantes da entidade para atingir seus objetivos, formando uma base para determinar como os riscos poderiam ser gerenciados.

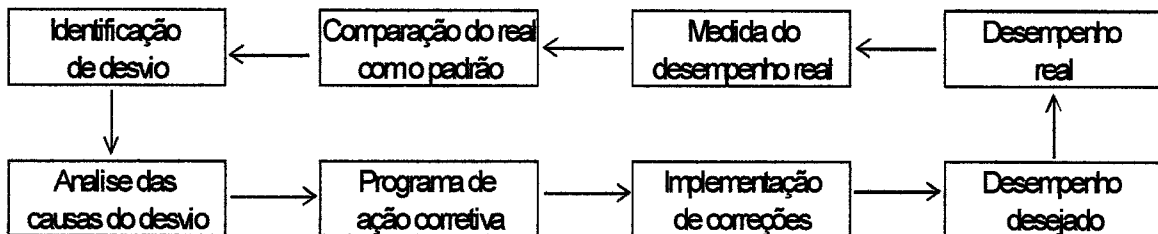
- c) Atividades de controle: são as políticas e procedimentos que auxiliam a assegurar que as diretrizes gerenciais são alcançadas.

- d) Informação e comunicação: é a identificação, captura e troca de informação, em uma estrutura de tempo e forma que possibilite às pessoas cumprirem suas responsabilidades.

e) Monitoramento: é o processo que avalia a qualidade do desempenho do controle interno no tempo.

Koontz & O'Donnell (1976, p.225) apresentam um interessante recurso visual para o entendimento da função de controle e sua importância:

Figura 1: Entendimento da Função do Controle



Fonte: Koontz & O'Donnell

Existem outros predicados que devem estar presentes nas técnicas de controle, são eles: (a) tempestividade na geração de informações e detecção de desvios; (b) Objetividade de mensuração; (c) flexibilidade para refletir mudanças organizacionais; (d) econômicos, ou seja, o custo do controle não pode superar seu custo benefício; (e) devem ser operados com eficácia; (f) devem proporcionar visões de futuro para o processo de tomadas de decisão.

O controle interno envolve todas as atividades e rotinas, de natureza contábil e administrativa, com o intuito de organizar a entidade de forma que seus colaboradores compreendam, respeitem e façam cumprir as políticas traçadas pela administração, que os ativos tenham sua integridade protegida e que todas as operações da empresa sejam adequadamente registradas na contabilidade e sejam devidamente retratadas pelas demonstrações financeiras.

2.8.2 Princípios do Controle Interno

Visando prevenir erros ou irregularidades, ao implementar um sistema de controle interno, a administração deve estar atenta aos seguintes princípios de controle interno, que segundo o Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (1994, p.61), são:

- a autoridade deve ser determinada, de acordo com a orientação da administração. Caso não haja esta delegação de autoridade, o controle será ineficiente;

- a contabilização e as operações devem ser segregadas. Um colaborador ou um departamento não deve ocupar uma posição em que ao mesmo tempo o controle das transações e de seus registros contábeis;
- todas as transações da empresa devem ser realizadas mediante autorização prévia. A autoridade máxima em uma organização pertence aos acionistas ou controladores e é delegada à administração. Esta estabelece as condições nas quais devem ser executadas as transações específicas;
- é necessário utilizar evidências independentes para comprovar que as operações estão sendo contabilizadas de forma exata e adequadas, ou seja, as transações registradas no contábil devem coincidir com as existentes nos demais sistemas operacionais da empresa e devem estar documentadas;
- nenhum colaborador da organização deve ter, sob controle, a responsabilidade de todo o ciclo de uma operação comercial, as operações devem ser planejadas de forma que mais de uma pessoa ou departamento participe de cada transação, assim, o trabalho de um torna-se uma prova do outro. A segregação de funções contribui para a eficiência das operações e detecta mais facilmente erros ou fraudes;
- a rotação de colabores da execução dos trabalhos é fundamental, já que essa atitude minimiza as oportunidades de ocorrência de fraudes, estimula inovações e aumenta a qualificação técnica e profissional dos colaboradores. A adoção desse princípio também reduz a dependência pelos “especialistas”;
- é de extrema importância que todos os colabores da entidade saiam de férias. O descanso colabora para a reposição de energias e é um direito trabalhista. O acúmulo de férias ou seu abono pode estar criando, dentro da empresa, os chamados especialistas, além de estar constituindo passivos trabalhistas potenciais. Possuir funcionários que não gozem férias pode significar também manter encobertas fraudes e erros que porventura existam;
- é importante que a instituição organize e distribua à seus colaboradores um manual de controle interno, onde conste as instruções operacionais, normas e procedimentos adotados pela empresa. Este ato colabora para a coibição de erros de execução e também garante a qualidade dos processos;
- todos os colaboradores devem ser cuidadosamente treinados. O treinamento familiariza os colaboradores com as novas tarefas e os situa dentro do contexto e normas da empresa;

- os responsáveis pela custódia de numerários e outros ativos da empresa devem possuir seguro-fidelidade, permitindo proteger os ativos em caso de possíveis fraudes, contribuindo também como inibidor de ações danosas contra seu patrimônio. Os colaboradores devem estar cientes que a companhia seguradora só indenizará a empresa dos prejuízos, quando registrar-se ocorrências dessa natureza às autoridades policiais e os responsáveis forem conhecidos; e
- é recomendável a utilização de meios eletrônicos para o registro automático das transações. O avanço tecnológico e o barateamento dos recursos de informática permitem o desenvolvimento de sistemas que aumentam consideravelmente a eficiência do controle, permitindo o registro simultâneo das transações.

Conhecendo esses princípios, cabe a administração avaliar e assumir quais deles se enquadram na realidade e estrutura da entidade, visando sempre a implementação de um sistema de controle interno eficiente.

2.8.3 Objetivos do Controle Interno

O objetivo do controle interno é a combinação de políticas, procedimentos, sistemas operacionais, de informação e outros instrumentos mantidos pela administração.

Um sistema de controle interno bem desenvolvido pode incluir o controle orçamentário, custos-padrão, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento de 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. (ATTIE, 2000, p.114).

No momento em que se desenvolve um sistema de controle interno, a administração deve objetivar que este apresente as características a seguir relacionadas:

- confiabilidade: propiciar a obtenção de informações corretas para executar suas operações. As informações estão diretamente ligadas as decisões que a administração deseja tomar;
- tempestividade: as informações devem ser atuais e exatas, pois são de extrema importância no momento da tomada de decisão;

- salvaguarda de ativos: os ativos de uma entidade representam a aplicação de seus recursos, dessa forma, compreende-se que devem ser protegidos de qualquer ato que venha a prejudicá-los.
- Otimização no uso de recursos: deve-se sempre desencorajar o uso ineficiente dos recursos da empresa; e
- Prevenção e detecção de roubos e fraudes: não são aceitáveis na atividade empresarial e em qualquer outro tipo de atividade, a ocorrência de roubos, fraudes e outras ações de natureza escusa.

2.8.4 O Controle Interno e os Colaboradores

Segundo Koontz & O'Donnell (1978, p.50), o controle tem como uma de suas funções a correção das atividades desempenhadas pelos subordinados, a fim de assegurar a consecução dos objetivos da empresa. Compelir os fatos e se adequar aos planos significa, na realidade, localizar as pessoas responsáveis por desvios negativos dos padrões e certificar-se de que os passos necessários são tomados para assegurar melhor desempenho. Assim, podemos concluir que o controle de coisas é obtido através do controle de pessoas.

O maior desafio de uma empresa, em relação ao planejamento estratégico, é o de integrar os lados humanos e empresariais através da motivação de seus colaboradores de tal forma que a entidade obtenha ganhos e se desenvolva com o esforço destes.

Para Kotter (1973), no relacionamento entre colaboradores e empresa cada uma das partes só participa pelo que espera receber em troca de sua participação. Indivíduo e organização são sistemas com necessidades distintas, que só se unem quando o sistema permite a realização das necessidades de ambas às partes.

2.8.5 Estudo dos Controles Internos

O estudo dos controles internos consiste em realizar um levantamento de informações sobre todo o sistema nas seguintes formas:

- leitura dos manuais e políticas internas da organização;
- realização de entrevistas com os funcionários da entidade; e
- acompanhamento desde o início do processo até o registro no razão geral.

Marcelo Cavalcanti (1996), cita que as informações obtidas sobre o controle interno devem ser registradas pelo auditor independente de uma ou do conjunto de duas ou três das formas descritas a seguir:

- Memorandos narrativos;
- Questionários padronizados;
- Fluxogramas.

Na opinião de João Mauricio Motta, o estudo dos controles internos serve para que o auditor possa compreender os métodos de segurança adotados pela entidade.

2.8.6 Avaliação dos controles internos

Ao avaliar os controles internos, o auditor terá em mente esses objetivos básicos e, usando seus conhecimentos, sua experiência, sua acuidade, verificará até que ponto eles permitam atingirmos. Os controles absolutamente infalíveis não existem, ainda não foram criados; entretanto, qualquer concepção do funcionamento desses é indispensável. (HILÁRIO FRANDO e ERNESTO MARRA, 1995, p.208).

Na opinião de Cavalcanti, 1996, p.60. A avaliação do sistema de controle interno compreende a seguintes etapas, as quais devem ser executadas pelo auditor:

- determinar os erros e irregularidades que poderiam acontecer;
- verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros e irregularidades;
- Analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros, a fim de determinar a natureza, data e extensão dos demais procedimentos de auditoria;
- emitir relatório fornecendo sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da entidade.

2.8.7 Revisão dos Controles Internos

Os controles internos devem passar por um processo de revisão para o aprimoramento das informações e acompanhamento efetivo de todos os registros através da inspeção de documentos físicos.

Uma vez identificadas as funções do sistema, o auditor deverá obter o conhecimento detalhado do mesmo e registra-lo em forma de fluxograma ou narrativa; o próximo passo é confirmar tal registro, o que é feito através do exame de cada documento gerado pelo sistema, comprovando ainda que as funções descritas estejam sendo executadas de acordo com o demonstrado no referido fluxograma. (JOÃO MAURICIO MOTTA, 1992, p.47).

O mesmo autor adverte que existem duas formas para executar essa prática, que são:

- Exceção isolada e incomum: na hipótese de ocorrer uma exceção única, isolada, o auditor julgará a conveniência de estender seus testes, através do aumento do número de documentos selecionados, para confirmar se tal exceção é proveniente de falha humana e se seu efeito não será significativo em relação ao sistema como um todo.
- Exceção comum a todos os documentos examinados: caso a exceção seja comum a todos os documentos, o auditor deverá partir para avaliação de o efeito potencial ser um ajuste contábil nas contas envolvidas.

O resultado dessa avaliação poderá se um ajuste contábil nas contas e se for constatado ser um erro potencial que coloca em risco apenas a eficiência do sistema, o auditor comunicará tal falha ao seu cliente através da carta de recomendação para melhoria dos controles internos da companhia.

2.8.8 Limitações do Sistema de Controle Interno

No cenário atual, de forte concorrência, o sistema de controle interno é necessário e de extrema importância para o sucesso das organizações, no entanto ele pode apresentar limitações e está sujeito a distorções e falhas decorrentes do mau entendimento das instruções ou informações.

Quando se fala que a empresa mantém um bom controle interno, não significa que a mesma esteja livre de fraudes e erros, na Ibracon, (1998, p.324), são citadas as seguintes limitações:

- a exigência usualmente imposta pela administração de que um controle seja eficiente em relação ao seu custo, ou seja, que o custo de um procedimento de controle não seja desproporcional em relação à perda potencial, resultante de fraude ou de erro;

- o fato de que a maior parte dos controles tende a ser direcionada para cobrir transações conhecidas e rotineiras e não as eventuais;
- o potencial de erro humano por distração, falha de julgamento ou má interpretação das instruções;
- a possibilidade de se escapar a controles por meio de conluio, seja com terceiros ou com membros da organização;
- a possibilidade de que um funcionário responsável por determinado controle possa abusar de sua responsabilidade;
- a possibilidade de que os procedimentos poderão tornar-se inadequados em vista de mudanças nas condições, bem como a observância dos procedimentos poderá deteriorar-se.

Conforme podemos verificar nos itens relacionados acima, nada impede que durante a aplicação dos procedimentos de controle interno, possam ocorrer falhas ou distorções resultantes de entendimento precário das instruções, erros de juízo, descuidos ou outros fatores humanos.

2.8.9 Fases do Controle Interno

Existem divergências quanto ao número de fases que constituem o controle.

Para Koontz & D'Donnell (1978, p.226) as fases do controle se dividem em três:

1. Estabelecimentos de padrões: os padrões representam critérios estabelecidos no qual os resultados reais podem ser medidos. Constituem os objetivos que o controle deverá assegurar ou manter. Os padrões podem ser expressos em tempo, dinheiro, qualidade, unidades físicas, custos ou por meio de índices;
2. Avaliação do desempenho: para se controlar um desempenho, deve-se pelo menos conhecer algo a respeito dele. Neste caso, o processo de controle atua no sentido de ajustar as operações a determinados padrões previamente estabelecidos e funciona de acordo com a informação que recebe. A avaliação do desempenho tem o intuito de obter informação precisa a respeito daquilo que está sendo controlado;
3. Correção dos desvios: é o ponto em que as variações, erros ou desvios devem ser corrigidos para que as operações sejam normalizadas.

Para Chiavenato (1994, p.438) são fases do controle:

1. Estabelecimento de padrões de desempenho: representam o desempenho desejado. Podem ser tangíveis ou intangíveis, vagos ou específicos, mas sempre relacionados com o resultado que se deseja alcançar;
2. Avaliação do desempenho: para controlar o desempenho deve-se conhecer algo a respeito dele e do seu passado. Se a base da medição ou mensuração não for bem definida, o processo caíra em erros e confusões.
3. Comparação do desempenho com o padrão: toda a atividade ocasiona algum tipo de variação. É importante determinar os limites dentro dos quais essa avaliação possa se aceitar como normal. O controle separa o que é normal e o que é excepcional, para que a correção se concentre nas exceções.
4. Ação corretiva: o controle deve indicar quando o desempenho não está de acordo com o padrão estabelecido e qual a medida corretiva deve-se adotar. O objetivo do controle é exatamente indicar quando, quanto e como se deve executar a correção.

2.9 CONTROLES INTERNOS E A CONTABILIDADE

Para Attie (1985, p.60), "um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um controle interno eficiente é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios".

Informações contábeis mal elaboradas podem gerar conclusões inadequadas e prejudiciais à empresa. Muitas empresas não possuem conhecimento do sistema de controles internos, e acreditam que tendo colaboradores de confiança, estará livre de qualquer irregularidade, este excesso de confiança é que pode dar espaço a toda espécie de fraudes, além de que, a inexistência de controle interno facilita a ocorrência de erros involuntários e os desperdícios, os quais passam despercebidos pelo empresário, que estará iludido com informações que não condizem com a realidade da empresa.

Segundo Franco, (1992, p.134) o principal meio de controle que dispõe uma administração é a contabilidade. São, portanto, meios de controle interno todos os registros, livros, fichas, formulários, pedidos, notas, faturas, ordens internas e todos os documentos de organização administrativa que formam um sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizado pelos administradores para controlarem os fatos ocorridos na empresa.

A contabilidade, como instrumento de controle empresarial, não pode ser eficiente se não oferecer à administração a possibilidade de advertir tempestivamente qualquer variação importante. A contabilidade deve também oferecer uma avaliação dos afastamentos dos valores padrão e uma determinação das possíveis causas d variação. (LUCIANO RONCHI, 1969, p.74).

A contabilidade, atualmente, é uma poderosa ferramenta de gerenciamento, proporcionando aos seus usuários análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, de tal maneira que as metas definidas no planejamento possam ser constantemente reavaliadas e, enfim, obtidas.

Um bom sistema contábil deve ser um conjunto articulado de dados, ajustes e relatórios que permitam tratar as informações de natureza repetitiva com o máximo possível de relevância e o mínimo de custos, e também deve fornecer relatórios para finalidades específicas que atendam as necessidades dos gestores da empresa, por esse motivo, é fundamental a geração de dados exatos e adequados.

De acordo com a Coleção Seminários CRC-SP/Ibracon (2000, p.59), o controle interno em conjunto com a contabilidade, deve garantir que:

- as operações sejam executadas de acordo com as autorizações gerais e específicas da administração;
- as operações sejam registradas oportunamente pelo valor correto, nas contas adequadas e no período contábil certo;
- o acesso aos ativos seja realizado apenas por pessoa autorizada, para minimização da ocorrência de fraudes;
- a comparação dos registros de controle dos ativos com os ativos existentes ocorra com intervalos razoáveis para que sejam tomadas as medidas necessárias no caso de identificação de divergências;
- a localização de erros e desperdícios seja possível;
- a eficiência e motivação do pessoal sejam estimuladas;

2.10 RESPONSABILIDADE PELO CONTROLE INTERNO

Os responsáveis pelo bom funcionamento dos controles internos são todos os colaboradores e a alta administração. Ao auditor cabe a função de avaliar se o sistema de controle interno está funcionando como o planejado, e caso contrário, de propor o estabelecimento do mesmo ou melhorar sua qualidade.

Logo todos os colaboradores da empresa precisam possuir conhecimento dos conceitos e objetivos de controle interno propostos pela empresa, adequando suas atividades em conformidade com estes.

A Resolução CFC 321/72, dispõe o seguinte:

Sistema Contábil e Controle Interno:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis, bem como promover a eficiência operacional.

O auditor deve efetuar o levantamento do sistema de controle contábil e do controle interno da empresa, avaliar o grau de segurança por eles proporcionado e, com base nesses elementos, estabelecer a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria, assim como o momento apropriado de sua aplicação.

O sistema contábil e o controle interno são de responsabilidade da empresa, entretanto, é recomendável que o auditor faça sugestões objetivas no sentido de eliminar as deficiências nele existentes no decurso de seus exames.

É bastante comum que na prática os administradores deleguem sua responsabilidade de controle às áreas de apoio ou de assessoria, tais como os departamentos de finanças ou de controladoria. Os relatórios são enviados à alta administração e os gerentes participam das reuniões para justificar os maus resultados. Os administradores eficazes, ao contrário, são muito atentos ao controle. Eles se interessam em dispor de bons instrumentos de controles, em obter as informações adequadas para melhorar os resultados e não para preparar as justificativas sobre o mal desempenho de sua área de responsabilidade. Eles utilizam as áreas de apoio e de assistentes para auxiliá-los e não para que elas exerçam o controle para eles. (NÉLIO ARANTES, 1998, p.175).

2.11 SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS RELEVANTES

Para Boynton e Knell (XX, p.688), deveriam ser objeto de avaliação dos auditores independentes no exame das demonstrações contábeis, os seguintes ciclos operacionais:

- Ciclo de receitas, incluindo as classes de transações de vendas a prazo, recebimentos de vendas à vista ou a prazo e ajustes de vendas (descontos, devoluções, provisões de perdas);
- Ciclo de desembolsos, considerando as classes de transações de compras e desembolsos de caixa como as principais. Excluem-se neste ciclo os desembolsos com folha de pagamento, para compra de títulos mobiliários, e outras cobertas em outros ciclos específicos;
- Ciclo de produção, incluindo planejamento e controle de produção, controle de estoques de produtos e todas as transações e eventos pertinentes ao processo de manufatura;
- Ciclo de serviços de pessoal, envolvendo as atividades e eventos relativos ao quadro de empregados e tendo, como principal classe de transações, aquelas registradas na folha de pagamento;
- Ciclo de investimentos, que congrega as aquisições e vendas de participações acionárias em outras empresas, os certificados de depósitos e outros títulos mobiliários;
- Ciclo financeiro, que inclui como principais classes de transações os empréstimos, financiamentos e outras captações de longo prazo e as emissões e aquisições de ações, pagamento de dividendos entre outros.

3. METODOLOGIA DO TRABALHO DE PESQUISA

Toda a pesquisa foi desenvolvida com base nas atividades relacionadas as vendas de mercadorias em uma indústria de produtos de limpeza, localizada na cidade de Araucária/PR, com base nos princípios fundamentais de auditoria para exames e avaliação de controles internos.

Como a empresa não possui uma política operacional, primeiramente levantamos o fluxo narrativo das atividades desenvolvidas, desde o pedido do cliente até o registro do recebimento dessa venda e registro na contabilidade. Em seguida identificamos os controles, levantamos os riscos mitigados, verificando as necessidades de modificações.

O objetivo desse trabalho é o de conhecer os controles existentes relacionados ao processo de vendas de mercadorias e verificar se eles são confiáveis ou não, para podermos determinar a natureza, oportunidade e extensão dos demais procedimentos de auditoria.

3.1 TIPO DE PESQUISA

A tipologia adotada para elaboração do presente estudo, de acordo com Gil (2009) é um estudo de caso, baseado em pesquisas bibliográficas e de levantamento de dados.

3.2 NATUREZA DA PESQUISA

Do ponto de vista dos objetivos a que se propõe, este trabalho contempla aspectos da pesquisa descritiva, realizada através de observação e explicativa, a partir do momento em que buscamos identificar os fatores que contribuem para a ocorrência do fenômeno.

3.3 ABORDAGEM

A forma de abordagem adotada é a de pesquisa qualitativa, onde o processo é o foco principal.

3.4 LEVANTAMENTO E TRATAMENTO DE DADOS

Realizados através de entrevistas junto aos responsáveis das áreas que possuam atividades relacionadas com o processo de venda de mercadorias.

3.5 CONSOLIDAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

As informações obtidas junto as áreas foram descritas através de um fluxograma narrativo, onde identificamos o tipo de controle e os riscos mitigados pelo mesmo.

3.6 DELIMITAÇÃO ESPACIAL E TEMPORAL

O estudo foi realizado em uma indústria de produtos de limpeza nos departamentos que possuam alguma atividade relacionada ao processo de venda de mercadorias.

3.7 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Os resultados obtidos encontram-se detalhados no item 4 deste trabalho.

4. ESTUDO DE CASO

Para a realização do presente estudo de caso, levantamos as rotinas e funções das atividades relacionadas com as vendas de mercadorias em uma indústria de produtos de limpeza através de indagações às pessoas chaves de cada área.

Após o levantamento dos dados, elaboramos um fluxograma narrativo identificando os controles efetuados para a realização das atividades e avaliamos se o controle está adequado e buscamos sugerir melhorias para tornar o controle mais confiável.

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

Apesar de instalada há pouco tempo na região Sul do país, a indústria de limpeza ABC Ltda., já está presente nos lares brasileiros desde 1960, com a missão de construir um sólido relacionamento com os consumidores e demais agentes econômicos do mercado, oferecendo produtos de higiene e limpeza de qualidade a preços acessíveis.

Com o objetivo de encontrar novos mercados principalmente no Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, seus sócios decidiram instalar em Araucária, região metropolitana de Curitiba no Paraná, uma nova unidade industrial da ABC Ltda., que busca conseguir o mesmo sucesso atingido pela unidade da região Nordeste.

Para atingir seus objetivos a ABC Ltda. valoriza as relações duradouras, o que tem lhe garantido uma ostensiva presença em grande parte dos pontos de venda no Brasil. Suas relações responsáveis com a comunidade e os agentes econômicos onde está inserida têm lhe proporcionado muitos frutos.

Outro ponto de destaque da ABC Ltda. é o compromisso com a proteção do meio ambiente através da utilização de insumos recicláveis e reciclados, tanto que em 2004 foi fundada a ABC reciclagem que visa a coleta e recuperação de materiais plásticos, além do controle integrado de pragas e vetores, desenvolvendo a consciência ambiental.

Especializada na fabricação de produtos saneantes domissanitários, a empresa coloca a disposição dos consumidores uma linha completa de cuidados com o lar e com as roupas.

De todos os produtos fabricados pela empresa, os que mais se destacam são os blocos sanitários e as pedras sanitárias, disponíveis nas fragrâncias lavanda e pinho.

A ABC Ltda é uma empresa sólida e segura que estuda, planeja e dá passos seguros ao futuro.

A visão da ABC é a de crescer, contribuindo para um mundo melhor, com novos valores e visão futurista. Preocupada com o meio-ambiente.

No limiar do século XXI, a ABC Ltda. está se preparando para uma audaciosa transformação. Acreditando que, nos próximos 10 anos, o processo de globalização irá se acentuar. A barreira entre os setores da economia estará cada vez mais tênue e a concorrência entre eles, cada vez mais intensa.

Com as crescentes demandas sociais e ambientais, só sobreviverão no mercado as empresas conscientes de seu papel no mundo globalizado e que possuem este diferencial.

A missão da empresa no mercado é a satisfação total do cliente com produtos de qualidade com preços justos e competitivos. Expandir sua participação no mercado, consolidando antecipadamente as tendências tecnológicas mundiais aliada as preocupações com a preservação do meio ambiente em harmonia com a sociedade, sempre mantendo a frente da dinâmica empresarial a idéia de que a valorização do indivíduo e da comunidade onde estão inseridos é sempre o maior patrimônio da empresa.

Colocar acima de todas as metas a responsabilidade social e ambiental, o lucro com responsabilidade e não a qualquer preço.

Dentre as principais crenças e valores da empresa ABC Ltda. está a preocupação em atender o conceito de melhoria contínua e a consistência em sua realização, sendo prestativo e empreendedor, agindo com integridade para consolidar a confiança do mercado e todos os seus agentes econômicos. A satisfação do cliente é a razão de ser do empreendimento.

4.1.1 Responsabilidade Social

Alguns sociólogos entendem como sendo responsabilidade social a forma de retribuir a alguém, por algo alcançado ou permitido, modificando hábitos e costumes ou perfil do sujeito ou local que recebe o impacto do empreendimento.

A empresa ABC Ltda. oferece oportunidade de trabalho aos portadores de necessidades especiais e trabalhadores com nível educacional básico e os estimula a desenvolver-se e inserir-se socialmente, a empresa acredita que todos os cidadãos podem contribuir com o máximo de seu potencial.

A empresa se orgulha de estar entre os maiores empregadores de mão-de-obra na cidade que acolheu seu empreendimento.

As transformações sócio-econômicas dos últimos 20 anos têm afetado profundamente o comportamento de empresas até então acostumadas à pura e exclusiva maximização do lucro. Se por um lado o setor privado tem cada vez mais lugar de destaque na criação de riqueza; por outro lado, é bem sabido que com grande poder, vem grande responsabilidade. Em função da capacidade criativa já existente, e dos recursos financeiros e humanos já disponíveis, empresas têm uma intrínseca responsabilidade social.

A idéia de responsabilidade social incorporada aos negócios é, portanto, relativamente recente. Com o surgimento de novas demandas e maior pressão por transparência nos negócios, empresas se vêem forçadas a adotar uma postura mais responsável em suas ações.

Infelizmente, muitos ainda confundem o conceito com filantropia, mas as razões por trás desse paradigma não interessam somente ao bem estar social, mas também envolvem melhor performance nos negócios e, conseqüentemente, maior lucratividade. A busca da responsabilidade social corporativa tem, grosso modo, as seguintes características:

É plural. Empresas não devem satisfações apenas aos seus acionistas. Muito pelo contrário. O mercado deve agora prestar contas aos funcionários, à mídia, ao governo, ao setor não-governamental e ambiental e, por fim, às comunidades com que opera. Empresas só têm a ganhar na inclusão de novos parceiros sociais em seus processos decisórios. Um diálogo mais participativo não apenas representa uma mudança de comportamento da empresa, mas também significa maior legitimidade social.

É distributiva. A responsabilidade social nos negócios é um conceito que se aplica a toda a cadeia produtiva. Não somente o produto final deve ser avaliado por fatores ambientais ou sociais, mas o conceito é de interesse comum e, portanto, deve ser difundido ao longo de todo e qualquer processo produtivo. Assim como consumidores, empresas também são responsáveis por seus fornecedores e devem

fazer valer seus códigos de ética aos produtos e serviços usados ao longo de seus processos produtivos.

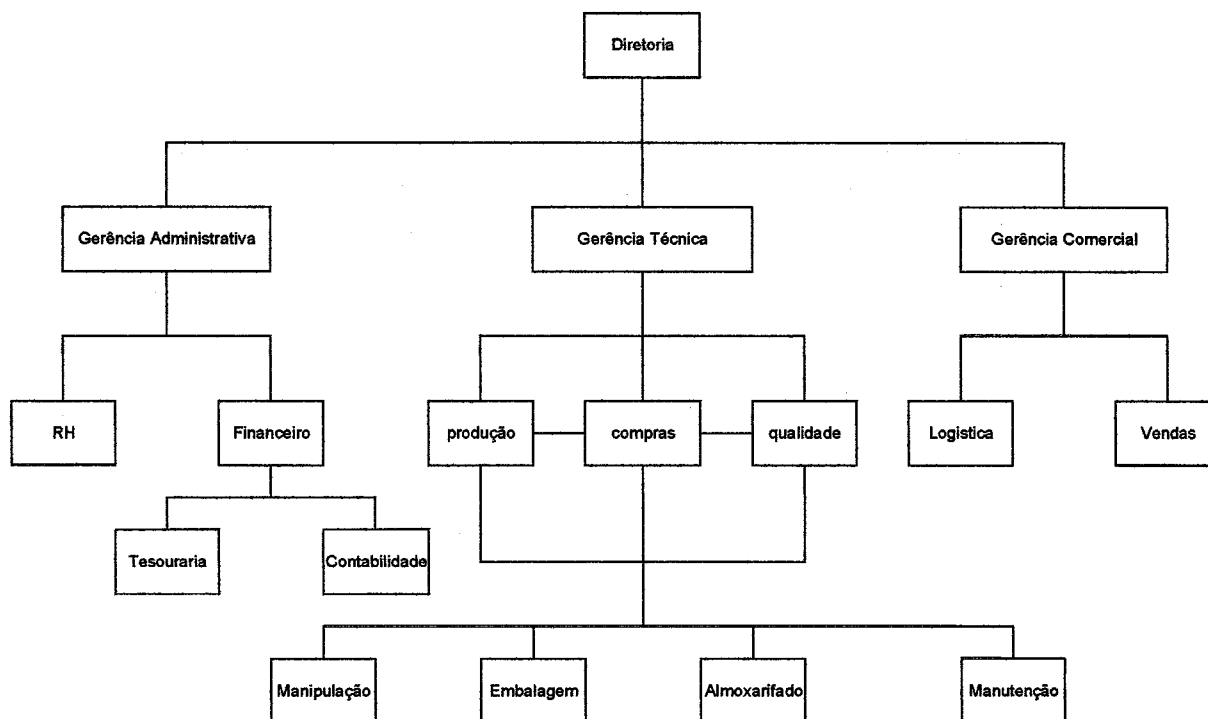
É sustentável. Responsabilidade social anda de mãos dadas com o conceito de desenvolvimento sustentável. Uma atitude responsável em relação ao ambiente e à sociedade, não só garante a não escassez de recursos, mas também amplia o conceito a uma escala mais ampla. O desenvolvimento sustentável não só se refere ao ambiente, mas por via do fortalecimento de parcerias duráveis, promove a imagem da empresa como um todo e por fim leva ao crescimento orientado. Uma postura sustentável é por natureza preventiva e possibilita a prevenção de riscos futuros, como impactos ambientais ou processos judiciais.

É transparente. A globalização traz consigo demandas por transparência. Não mais nos bastam mais os livros contábeis. Empresas são gradualmente obrigadas a divulgar sua performance social e ambiental, os impactos de suas atividades e as medidas tomadas para prevenção ou compensação de acidentes. Nesse sentido, empresas serão obrigadas a publicar relatórios anuais, onde sua performance é aferida nas mais diferentes modalidades possíveis. Muitas empresas já o fazem em caráter voluntário, mas muitos prevêem que relatórios sócio-ambientais serão compulsórios num futuro próximo.

A responsabilidade social no Brasil tem dado passos largos no sentido da profissionalização do setor e da busca por estratégias de inclusão social através do setor privado.

4.1.2 Estrutura da Empresa

Quadro 3: Organograma Funcional



Recursos Humanos é o setor da empresa responsável pela administração do quadro de funcionários que é composto por 35 (trinta e cinco) colaboradores, divididos em cada setor como especificado no quadro que segue abaixo:

Quadro 4: Quadro de Funcionários

Setor	Número de Colaboradores
Diretoria	2 (dois)
Gerente Administrativo	1 (um)
Colaboradores Administrativo	4 (quatro)
Gerente Comercial	1 (um)
Colaboradores Comercial	4 (quatro)
Gerência Área Técnica	1 (um)
Colaboradores Compras	1 (um)
Colaboradores Qualidade	2 (dois)
Colaboradores Produção	19 (dezenove)

4.2 PRINCIPAIS PARCEIROS

Para o desenvolvimento de suas atividades, a ABC Ltda., conta com importantes parcerias junto aos seus fornecedores e clientes, que seguem destacados abaixo juntamente com os principais concorrentes.

4.2.1 Principais clientes

Os principais clientes são as grandes redes de supermercados que revendem o produto ao consumidor final. A clientela está espalhada por todo o Estado do Paraná em especial a região metropolitana de Curitiba. A empresa ABC Ltda. não efetua vendas diretas ao consumidor final.

A empresa trabalha para expandir seu mercado para os Estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

Os principais clientes são:

- Carrefour
- Condor
- Dia Brasil

4.2.2 Principais Fornecedores

A ABC Ltda. possui algumas opções de fornecedores para cada matéria-prima utilizada, quando é necessário fazer algum pedido todos são consultados e aquele que oferecer as melhores condições de entrega, preço e pagamento é selecionado.

Relacionados a seguir os principais fornecedores:

- Arinos Química Ltda.
- Gap Química
- Indukern do Brasil Química Ltda.
- Jorgon Gráfica e Editora
- Nitrogênios Produtos Químicos Ltda.
- Polo Sul Especialidades Químicas Ltda.
- Plast Brasil Embalagens Ltda.
- Scentec Essências e Fragrâncias Ltda.
- Mbpackingsul Editoração Gráfica Ltda.
- Cyclop do Brasil Embalagens S/A
- Fix Tape Comercio de Embalagens Ltda.

- Fitasa Embalagens Plásticas Ltda.
- H.W. Caixas de Papelão Ltda.

4.3.3 Principais Concorrentes

A empresa ABA Ltda. atua em um segmento de mercado bastante competitivo, com produtos de primeira necessidade que atendem a todas as classes sociais, sendo o mercado consumidor disputado com ímpeto pelos agentes econômicos.

Como principais concorrentes podemos mencionar:

- Quiminac Indústria e Comercio Ltda.
- R. C. Indústria e Comércio Ltda.
- Reckitt & Colman Ltda.
- Sulquímica Ltda.
- Multi Inseticida Mercadorama
- Agenas Resinas e Colas Ltda.
- Bayer S/A.
- Biolimpe Indústria e Comercio Ltda.
- Bombril S/A.

4.3 LEVANTAMENTO DE DADOS NA EMPRESA

O levantamento da rotina e funções internas da empresa e dos controles internos existe a fim de medir a extensão da Auditoria a ser realizada. Constitui de uma significativa pesquisa de informações, para o andamento do trabalho, com foco a definir objetivos e metas da auditoria com base nas informações coletadas. Como parte do programa de trabalho a ser executado na busca de se fazer uma análise da realidade funcional de operação de controles internos da empresa em tempo presente.

Esperamos pela existência de algum tipo de controle na entidade, tendo em vista que toda e qualquer organização independente de seu porte ou volume de operações, possui algum tipo ou forma de controle para evitar ou corrigir falhas.

Os controles serão analisados através do levantamento de dados, para se obter conhecimento de sua funcionalidade dentro do seu plano de ação de departamento, embora que evidentemente os riscos de falha serão menores onde existem controles eficientes.

Os passos que a auditoria independente poderá vir a executar para realizar as avaliações nos controles são os seguintes:

1. Levantar o sistema de controles por meio do fluxograma narrativo;
2. Verificar se o sistema levantado está sendo seguido na prática, através de testes de observância; e
3. Avaliar a possibilidade de o sistema revelar imediatos erros ou irregularidades.

4.4 ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Optamos por realizar abordagem de controle apenas para as atividades relacionadas com as vendas de mercadorias, por ser a principal área da entidade e onde estão registrados seus números mais relevantes.

Nos itens abaixo faremos uma descrição das atividades desenvolvidas pelos departamentos envolvidos no fluxograma de vendas de mercadorias, desde a captação do cliente até o recebimento das duplicatas, onde iremos identificar os controles e se necessário efetuar sugestões para melhoria destes controles.

4.4.1 Captação de Clientes

a) Levantamento das Atividades

Conforme verificamos com o Gerente de Vendas o procedimento de análise de crédito consiste basicamente em consultas na internet, como situação cadastral junto a receita federal e consultas ao SERASA, essa consulta é totalmente informal **(CONTROLE 1)**.

A inclusão e alteração no cadastro de clientes são de responsabilidade do setor comercial. As informações cadastradas referem-se a endereço, CNPJ, telefone de contato, ou seja, informações necessárias para contato com o cliente e para emissão de notas fiscais de venda.

Os preços variam de acordo com o cliente, a frequência e tamanho dos pedidos realizados, logo cada tipo de cliente possui uma tabela, sendo de responsabilidade de o Gerente Comercial efetuar o cadastro das tabelas de preço para cada cliente.

b) Identificação dos Controles e Sugestões

Controle 1: São realizadas consultas cadastrais junto a Receita Federal e Serasa.

Risco que ajuda a mitigar: Aceite de um cliente que possua restrições ou impedimentos cadastrais.

Tipo de controle: Controle Preventivo.

Sugestão: Sugerimos que essas consultas sejam formalizadas, através de um memorando contendo as consultas efetuadas e os resultados obtidos, devendo ser arquivado juntamente com os documentos que suportam a decisão de aprovação do cliente ou não, e recomendamos que essa análise deve ser revisada periodicamente para acompanhar a situação do cliente junto ao mercado.

4.4.2 Recebimento do pedido de compra e Cadastro no Sistema

a) Levantamento das Atividades

Negociadas as condições de venda, é iniciado o fornecimento por parte da ABC Ltda. Inicialmente, o cliente entra em contato com o Departamento de Vendas e encaminha o pedido de compra. Não há um formato definido, variando de cliente para cliente, podendo ser via e-mail ou através do envio de um fax. **(CONTROLE 2)**

Em seguida é preenchido o formulário de solicitação de nota fiscal, onde constam o código do cliente, data de saída, peso, tipo de frete (CIF ou FOB) e a descrição e quantidade dos produtos solicitados. Em seguida o formulário de solicitação de nota fiscal impresso e devidamente assinado pelo departamento de vendas e é encaminhado ao departamento de expedição, sendo que esse documento fica arquivado na pasta do cliente juntamente com o pedido **(CONTROLE 3)**.

A partir do recebimento do formulário de solicitação de nota fiscal, o departamento de expedição registra o pedido de venda no sistema. No momento do registro do pedido de venda é que é determinada a tabela de preço que será utilizada para determinado cliente, sendo que não é possível alteração do preço manualmente no pedido de venda. **(CONTROLE 4)**

Liberado o pedido de venda, são impressas duas vias do Romaneio de Despacho, que são entregues a área de expedição, para que as mercadorias sejam separadas pelo setor de expedição e ficam no aguardo da transportadora. O romaneio é assinado pelo responsável pela separação da mercadoria, por um conferente independente e pelo motorista da transportadora responsável pela coleta, evidenciado assim a coleta e saída da mercadoria. **(CONTROLE 5)**

b) Identificação dos Controles e Sugestões

Controle 2: Para efetuar uma compra o cliente deve encaminhar o pedido ao departamento de vendas.

Risco que ajuda a mitigar: Faturamentos inexistentes ou negação do cliente quanto ao pedido.

Tipo de Controle: Controle Preventivo.

Controle 3: Assinatura e arquivamento da solicitação de nota fiscal juntamente com o pedido do cliente.

Risco que ajuda a mitigar: Pedido de venda ser registrado com informações inadequadas e posteriormente emissão da NF com dados errôneos.

Tipo de Controle: Controle Preventivo

Controle 4: Vinculação do pedido de venda com a tabela de preços.

Risco que ajuda a mitigar: Alteração do preço no momento do cadastro do pedido de venda em desconformidade com o preço negociado junto ao cliente.

Tipo de Controle: Controle Preventivo.

Controle 5: Assinatura do Romaneio de Despacho.

Risco que ajuda a mitigar: Envio de quantidade e produtos em desconformidade com o pedido de venda e evidência da coleta e saída da mercadoria.

Tipo de Controle: Controle Preventivo.

Sugestões: Sugerimos que a empresa elabore um modelo padrão para os clientes encaminharem seus pedidos de compra à ABC Ltda., que devem sempre estar assinados por um responsável pela área de compras, assim possíveis más interpretações de um pedido fora do padrão podem ser sanadas.

4.4.3 Faturamento

a) Levantamento das Atividades

O faturamento, geralmente, ocorre com um dia de antecedência, considerando que existem clientes que retiram a mercadoria na empresa e também para facilitar as questões logísticas para os fretes que são de responsabilidade da ABC Ltda.

O responsável pela emissão da nota fiscal é o departamento Fiscal, que recebe, informalmente, do departamento de Expedição a informação da liberação do pedido para faturamento. Não é possível a emissão de nota fiscal sem que esteja vinculada ao pedido de venda. **(CONTROLE 6)**

Selecionado o pedido de venda que será faturado, automaticamente o sistema busca os dados que constam no pedido de venda e emite a nota fiscal, sendo que o responsável pelo faturamento efetua apenas uma conferência informal para garantir que os dados gerados estão em acordo com o pedido.

Emitida a nota fiscal o status do pedido se altera para "Pedido Faturado" não sendo possível realizar alterações no pedido de venda, que também é bloqueado para faturamento. **(CONTROLE 7)**

No momento da emissão da nota fiscal, os módulos financeiros, contábil, estoques e fiscal do sistema são alimentados.

b) Identificação dos Controles e Sugestões

Controle 6: Vinculação do faturamento com o pedido de venda.

Risco que ajuda a mitigar: Faturamentos inexistentes ou com dados inadequados.

Tipo de Controle: Controle Preventivo.

Controle 7: Bloqueio do pedido de venda após faturamento.

Risco que ajuda a mitigar: O mesmo pedido de venda ser faturado mais de uma vez.

Tipo de Controle: Controle Preventivo.

Sugestões: Sugerimos a entidade que para maior eficiência dos controles identificados acima, o módulo que contem os pedidos de venda, devem ser bloqueados para alterações do departamento responsável pelo faturamento.

4.4.4 Financeiro

a) Levantamento das Atividades

Verificamos que os títulos são registrados diariamente no site do Banco Itaú pelo Gerente Financeiro, sendo que o banco é responsável pela emissão dos boletos e por encaminhar aos clientes.

Os vencimentos conforme informações recebidas estão vinculados ao cadastro dos clientes, sendo que não há registro manual dos vencimentos no

momento do faturamento, sendo calculados automaticamente pelo sistema. Caso alguma alteração de vencimento seja necessária, o sistema grava o vencimento original e apresenta vencimento atual, ou seja, a alteração do vencimento do título.
(CONTROLE 8)

Diariamente o Gerente Financeiro retira do site do banco Itáu (único banco o qual a ABC Ltda. possui conta corrente) o extrato bancário, e para recebimentos via boleto, a lista dos títulos recebidos. A baixa de títulos do contas a receber é efetuada manualmente pela assistente contábil.

No momento da baixa do título, ocorre a interface com o módulo contábil e financeiro.

b) Identificação dos Controles e Sugestões

Controle 8: Alteração no vencimento dos títulos a receber.

Risco que ajuda a mitigar: Manter um histórico do atraso do cliente, mesmo em casos de negociações de novos prazos.

Tipo de Controle: Controle Detectivo

Sugestões: Sugerimos a entidade que para melhor eficiência deste controle, o módulo que permite alteração dos vencimentos dos títulos a receber deve ser disponibilizado apenas aos colaboradores do departamento financeiro, para evitar alterações indevidas.

4.4.5 Conciliação

a) Levantamento das Atividades

Diariamente é efetuado o confronto do extrato bancário com o contábil para detectar possíveis divergências, porém essa análise não é formalizada. Mensalmente é elaborada a conciliação bancária pelo Gerente Financeiro, a qual é enviada à empresa contábil terceirizada para revisão o efetivo encerramento da contabilidade. A conciliação, após retorno, permanece arquivada na ABC Ltda.
(CONTROLE 9)

b) Identificação dos Controles e Sugestões

Controle 9: Conciliação do contas a receber.

Risco que ajuda a mitigar: Detecção de erros no procedimento de baixa do contas a receber.

Tipo de Controle: Controle Detectivo.

Sugestões: Sugerimos a entidade que toda e qualquer conciliação seja devidamente formalizada e assinada pelo responsável, e que a mesma passe por uma segunda revisão de uma pessoa independente, essa segunda revisão também deve ser devidamente formalizada.

4.5 RESULTADOS DA AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

Conforme os dados apresentados na auditoria, e o conhecimento de todas as partes do sistema de controles apresentado pela organização, constataram a necessidade alguns aprimoramentos no que diz respeito principalmente a formalização controles efetuados de forma manual e também a taravas sistêmicas.

A aplicação dos procedimentos a seguir é baseada no livro de William Attie, 1992, p.233, onde o autor afirma que o auditor pode vir a defrontar-se com os seguintes aspectos:

- O sistema de controle interno é adequado:

Se a avaliação geral do auditor acerca do sistema de controle interno constatar ser adequado, tal fato sugere que o sistema contém todos os aspectos fundamentais, procedimentos e práticas compatíveis, de forma a possibilitar alcançar os objetivos em toda amplitude que merecem.

- O sistema de controle interno é adequado, pode, no entanto ser aprimorado:

Para este caso deve-se seguir igual critério ao comentado anteriormente, ressaltando-se os fatos em que o sistema pode ser aprimorado.

Dessa forma, é recomendável que os sistemas de controle interno sejam aperfeiçoados de acordo com as necessidades.

- O sistema de controle interno é adequado com fraquezas:

Durante o estudo do controle interno, o auditor pode vir a determinar a existência de quaisquer fraquezas que podem vir a afetar o sistema como um todo para aquela operação ou atividade em exame.

- O sistema de controle interno é inadequado:

Um sistema de controle inadequado resulta na possibilidade de diversas aberturas que permitem a ocorrência de anomalias, fraudes e atos de dolo contra a empresa.

Os questionamentos têm foco em pontos importantes do sistema de controle interno, relacionado com o propósito da auditoria e seus objetivos, também dar a base necessária, para fundamentar sua opinião no relatório de auditoria, no parecer de auditoria e dar as recomendações necessárias.

Após conhecer os controles internos é necessário avaliarmos através de um procedimento específico, de forma crítica e independente, e sugerir adaptações.

4.5.1 Relatório de Auditoria

Segundo o portal de auditoria, o relatório tem a função de fornecer com mais clareza os serviços executados pelo auditor.

O relatório do auditor é a peça mais importante da Auditoria realizada, ele representa a fase principal do trabalho do auditor que é a comunicação dos resultados. É através do relatório que o auditor vai mostrar o que foi examinado, e é nesse momento que a administração e os envolvidos na execução das tarefas serão informados sobre o que pode ser melhorado.

4.5.2 Relatório Final

Conduzimos nossa avaliação de acordo com as Normas de Auditoria aplicáveis a serviços de revisão, as quais requerem que planejemos e executemos a revisão para obter uma segurança moderada sobre os controles internos da organização contábil. Uma revisão consiste, basicamente, em examinar todos os controles que envolvem o sistema de controles internos da entidade, procedimento analítico aplicado nos relatórios e na constatação. Com base em avaliações de sua funcionalidade e com os objetivos para os quais foram implantados, das evidências e dos registros que suportam os resultados esperados e as informações contábeis por eles produzidos, e a da verificação das práticas e estimativas contábeis mais representativas adotadas pela empresa.

Os procedimentos de revisão adotados e os problemas detectados resumem-se do seguinte modo:

1. Captação de Clientes

- Descrição dos Controles:

1. Consultas cadastrais junto a Receita Federal e Serasa.

- Procedimentos aplicados:

Através de indagação a responsável pela análise cadastral verificamos os procedimentos efetuados para aprovação de novos clientes.

- Comentários do auditor:

Segundo informações que nos foram passadas, a análise cadastral é realizada de forma informal, não existindo evidências que suportem essa análise.

Sugerimos a implantação de um formulário padrão para análise cadastral, e que os documentos analisados sejam devidamente assinados pelo responsável pela análise e seja devidamente arquivado.

2. Recebimento do pedido de compra e Cadastro do sistema

- Descrição dos controles:

2. Para efetuar uma compra o cliente deve encaminhar o pedido ao departamento de vendas.

3. Assinatura e arquivamento da solicitação de nota fiscal juntamente com o pedido do cliente.

4. Vinculação do pedido de venda com a tabela de preços.

5. Assinatura do Romaneio de Despacho.

- Procedimentos aplicados:

Através de indagação aos responsáveis pelo departamento de vendas e do departamento de expedição, verificamos os procedimentos efetuados desde o recebimento do pedido de compra emitido pelo cliente, liberação do pedido de venda e emissão do romaneio.

- Comentários do auditor:

Consideramos que os procedimentos efetuados são adequados, sendo devidamente formalizados e evidenciados pelos respectivos responsáveis, apenas sugerimos que a empresa ABC Ltda. adote um formulário de pedido de compras padrão para os seus clientes.

3. Faturamento

- Descrição dos Controles:

6. Vinculação do faturamento com o pedido de venda.

7. Bloqueio do pedido de venda após faturamento.

- Procedimentos aplicados:

Indagação aos responsáveis pelo faturamento e acompanhamento da emissão de uma nota fiscal.

- Comentários do auditor:

Consideramos os controles adequados, porém, verificamos que o responsável pelo faturamento possui acesso para incluir e modificar pedidos de venda, sugerimos que para maior eficiência do controle, o módulo de pedidos de vendas seja liberado apenas para consulta para o departamento de faturamento.

4. Financeiro

- Descrição dos controles:

8. Alteração no vencimento dos títulos a receber.

- Procedimentos aplicados:

Indagação ao responsável pela área.

- Comentários do auditor:

Sugerimos a entidade que para melhor eficiência deste controle, o módulo que permite alteração dos vencimentos dos títulos a receber deve ser disponibilizado apenas aos colaboradores do departamento financeiro, para evitar alterações indevidas.

5. Conciliação

- Descrição dos controles:

9. Conciliação das contas a receber.

- Procedimentos efetuados:

Indagação ao responsável pela conciliação e verificação do procedimento efetuado.

- Comentários do auditor:

Sugerimos a entidade que toda e qualquer conciliação seja devidamente formalizada e assinada pelo responsável, e que a mesma passe por uma segunda revisão de uma pessoa independente, essa segunda revisão também deve ser devidamente formalizada.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Os controles internos representam em sua extensão dentro das organizações, uma importante ferramenta de controle, das ações dentro dos setores, para o desenvolvimento operacional, nos assessoramentos.

O exame dos controles internos tem por principal objetivo englobar, através de verificações, dos relatórios usados como instrumento de controle contábil para evitar que erros nos processos de escrituração possam afetar os registros contábeis e posteriormente a emissão de relatórios. Para que tal controle seja eficiente é necessário que sejam praticáveis, que os colaboradores passem por treinamentos sobre o uso e das funções para atingir objetivos.

Este exame foi desenvolvido através de entrevistas com os administradores a respeito da funcionalidade e objetivos da organização, o trabalho proporcionou a verificação interna dentro da organização, obedecendo aos procedimentos de auditoria, principal base para o desenvolvimento, de caráter independente, para avaliação dos controles implantados.

A pesquisa foi desenvolvida em perspectiva independente, diagnóstica e analítica de todos os controles que vinham sendo usados na rotina interna da organização, valorizando aplicação de análise da funcionalidade para os quais foram desenvolvidos.

Neste trabalho abordamos apenas a etapa de levantamento do fluxograma narrativo, onde identificamos os controles relacionados ao processo de venda de mercadorias da entidade. Testamos apenas o desenho do controle, porém, não podemos concluir pela efetividade destes, visto que não realizamos testes de implementação.

Nesta pesquisa houve a possibilidade da empresa conhecer a situação dos controles internos utilizados, da necessidade de modificação dos mesmos e das sugestões oferecidas.

6. Referências:

- ATTIE, William. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. São Paulo: Atlas, 1996.
- BOYNTON, Willian C. & KELL, Walter G. – **Modern Auditing**, 6 ed. – Editora John Wiley & Sons, Inc. – Englewood Cliffs, New Jersey, USA, 1991.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Administração: teoria, processo e prática**. 2 ed. São Paulo: Makron Books, 1994.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 4 ed. São Paulo: Makron Books, 1993.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade. Normas Brasileiras de Auditoria**. Rio de Janeiro, 2008.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis para micro e pequenas empresas**. 5º Ed.: CFC, SEBRAE. 2002.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**. 2 ed. São Paulo, Atlas, 2002.
- FERREIRA, Ricardo J. **Manual de Auditoria**, Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.
- FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 1 ed. São Paulo, Atlas, 1982.
- KOONTZ, Harold O'DONNEL. **Princípios de administração**. 11 ed. São Paulo, Pioneira, 1978.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL –IAIB – AICPA – **Exposição de Normas de Auditoria nº 1** – Tradução da Equipe da Price Waterhouse Auditores Independentes – São Paulo – 1997.
- MOTTA, João Maurício. **Auditoria princípios e técnicas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- RONCHI, Luciano. **Controle econômico e financeiro para a alta administração**. São Paulo, 1969.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1998.
- SCHMIDT, Paulo, SANTOS, José Luiz dos e ARIMA, Carlos Hideo. **Fundamento de Auditoria de Sistemas**, São Paulo: Atlas, 2006.