

0433149
9432256

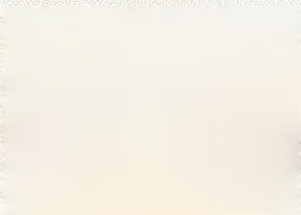
BSFEAC
110
98/97
1007 201 25

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,
ATUÁRIA E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**UM ESTUDO SOBRE
CONTROLES INTERNOS**

ALESSANDRA DE ARAÚJO ALVES

**FORTALEZA-CE
JANEIRO-1999**



UM ESTUDO SOBRE
CONTROLES INTERNOS

ALESSANDRA DE ARAÚJO ALVES

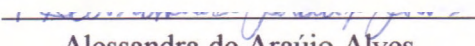
Orientadora: Maria das Graças Arrais Araújo

Monografia apresentada à
Faculdade e Economia,
Administração, Atuária e
Contabilidade, como
requisito parcial para
obtenção do grau de
Bacharel em Ciências
Contábeis

FORTALEZA-CE
1999

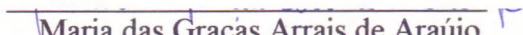
Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do estado do Ceará – UFC e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que feita de acordo com as normas de ética científica.

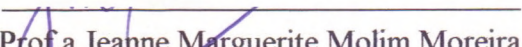

Alessandra de Araújo Alves

Monografia aprovada em 01 / 03 / 99

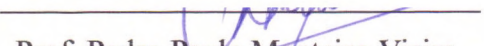

Média


Maria das Graças Arrais de Araújo
Professora Orientadora


Nota


Prof.ª Jeanne Marguerite Molim Moreira
Banca Examinadora


Nota


Prof. Pedro Paulo Monteiro Vieira
Banca Examinadora


Nota

**Aos meus pais,
pelo exemplo constante
de força, paciência
dedicação e amor.**

AGRADECIMENTOS

A DEUS, que e a luz da minha vida e me dá força e coragem para caminhar com sabedoria e discernimento.

Aos meus pais, Diná e Antônio que colocaram em mim seus sonhos e me ensinaram a enfrentar as dificuldades da vida, confiando na vitória divina.

As minhas irmãs, pelo companheirismo demonstrado em todas as etapas da minha vida.

À Professora Graça pela dedicação e carinho que me ofereceu na realização deste trabalho.

À Professora Jeanne pela colaboração e sugestões dadas.

Aos colegas de curso, que durante toda a vida acadêmica estiveram ao meu lado e neste momento tão especial aproveito para agradecê-los, ressaltando dentre tantos as amigas Ivy, Kelly, Werônica e Geraldina e os amigos Jocelito e Aldeniro.

E aos demais membros do Departamento de Contabilidade que estiveram sempre dispostos a ajudar.

SUMÁRIO

DEDICATÓRIA.....	I
AGRADECIMENTOS.....	II
SUMÁRIO.....	III
RESUMO.....	IV
1. INTRODUÇÃO.....	01
2. DEFINIÇÃO E TIPOS DE CONTROLES INTERNOS.....	02
2.1 Classificação dos Controles Internos.....	02
3. PRINCÍPIOS DOS CONTROLES INTERNOS.....	05
3.1 Princípios Fundamentais.....	05
3.2 Auditoria no processo de Controle.....	08
3.3 Tarefas Internas do Controle.....	08
4. OBJETIVOS DOS CONTROLES INTERNOS E MEIOS PARA ALCANÇÁ-LOS.....	11
5. DOCUMENTOS DOS CONTROLES INTERNOS.....	14
5.1 Questionários Narrativos.....	14
5.2 Questionários Sim/Não.....	14
5.3 Fluxogramas.....	16
5.4 Método Descritivo.....	17
6. SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS.....	18
6.1 Revisão do Sistema de Controles Internos.....	18
6.2 Avaliação do Sistema de Controles Internos.....	18
6.3 Controle das Informações.....	20
7. IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS PARA A AUDITORIA.....	22
7.1 Relação dos Controles Internos com a Auditoria.....	22
7.2 Tipos de Auditoria.....	22
7.3 Fases Básicas da Evolução da Auditoria.....	25
7.4 Atuais Objetivos do Auditor.....	26
8. CONTROLES INTERNOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	27
8.1 Breve Histórico.....	27
8.2 Planejamento e Função.....	27
8.3 Tipos.....	28
8.4 Controles Utilizados na Administração Pública.....	29

9. CONTROLES INTERNOS NAS PEQUENAS, MÉDIAS E GRANDES EMPRESAS..	31
10. CONCLUSÃO.....	34
11. BIBLIOGRAFIA.....	35
12. ANEXOS.....	1 a 6

RESUMO

O presente estudo, procura evidenciar a importância de um sistema de controle interno dentro da administração das entidades e públicas e privadas. Enfoca a importância destes controles para a auditoria interna e externa e procura evidenciar a necessidade de serem desenvolvidos controles internos cada vez melhores, para que as entidades tenham a eficiência e eficácia compatíveis com a modernização mundial. Através da apresentação dos princípios dos controles internos, pode-se observar as principais medidas que devem ser adotadas para que a organização tenha um sistema de controles internos apropriado. Com este estudo verifica-se a importância desses controles para a contabilidade, uma vez que eles são a base para que as informações evidenciadas nos demonstrativos contábeis, sejam verdadeiras. É mostrado também, neste trabalho, a extrema importância dos controles internos para atividade da auditoria, uma vez que é a partir da avaliação destes, que o auditores delimitam os procedimentos que usarão na auditoria, a quantidade e profundidade dos testes que deverá aplicar. É imprescindível dentro de uma organização, seja ela privada ou pública, a existência de um sistema de controle interno, pois através deles os administradores dessas instituições podem avaliar a guarda de seus ativos, verificar a fidelidade dos dados contábeis e avaliar se as políticas traçadas pela alta administração, estão sendo cumpridas com eficiência e eficácia. À medida que surgem novas tecnologias, as entidades necessitam cada vez mais terem suas atividades sob controle para se assegurarem que seus dados não serão obtidos por fontes alheias, daí a necessidade de focar-se neste estudo os controles utilizados na área da informática, visto que esta é uma área em expansão, mas que oferece pouca segurança as informações por ela armazenada, através dos computadores. Este trabalho não tem a pretensão de esgotar o assunto, mas de apresentar um tema importante na atualidade e levar os interessados a refletirem e se aprofundarem sobre ele.

INTRODUÇÃO

A competitividade mundial tem levado as entidades principalmente privadas a se preocuparem cada vez mais com sua estrutura operacional de modo que estejam funcionando de acordo com as metas estabelecidas pela alta administração.

Além desta preocupação, os usuários internos e principalmente os externos as entidades necessitam ter segurança quanto a veracidade dos dados contábeis exibidos nas demonstrações e para que a contabilidade possa assegurar esse usuários, é necessário que a empresa possua um sistema de controle interno que permita tal segurança.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados afirma que “ O controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.”

Visando a importância do tema, esse estudo inicia-se com a definição dos controles internos e sua classificação, segundo os autores renomados neste assunto. A seguir é feita uma abordagem sobre os princípios destes controles, identificando-se posteriormente os objetivos que os mesmos tem dentro das organizações.

Será apresentado também neste trabalho os documentos utilizados pelos controles internos, revelando a importância destes papéis para a avaliação e revisão deste sistema.

Com o avanço da tecnologia da informática os controles internos tornaram-se pontos de preocupação para os administradores, por isso aborda-se neste estudo as medidas que devem ser tomadas para darem segurança à empresa na área da informática e permitindo que o leitor reflita sobre a constante melhoria que deve ser feita no sistema de controle interno das entidades, uma vez que a tecnologia maximiza quaisquer operacionalidades de paradigmas que impulsionam investimentos para o futuro, causando por vezes riscos para a empresa.

Posteriormente é focalizada a primordial necessidade de um Sistema de Controles Internos adequado, para a realização das auditorias.

No capítulo seguinte, aborda-se a função, o planejamento e os tipos de controles internos utilizados na administração pública, visando oferecer a esta a transparência desejada pela coletividade.

Finaliza-se o estudo diferenciando o comportamento e abrangência dos controles internos dentro dos diferentes portes das empresas, ressaltando-se que embora diferente, o sistema de controles internos é essencial à uma administração que deseje operar com clareza, segurança, eficiência e eficácia, conseguindo dessa forma os resultados almejados por seus administradores.

CAPÍTULO 2

DEFINIÇÃO E TIPOS DE CONTROLES INTERNOS

Antes de falar-se sobre a definição de um Sistema de Controles Internos, é necessário saber o que realmente se entende por controle.

Aqui estão algumas definições:

“Controle – ato de dirigir qualquer serviço, fiscalizando-o e orientando-o do modo mais conveniente“. (Novo dicionário melhoramentos. São Paulo, Melhoramentos, p. 355, Vol. I)

“Controle – verificação administrativa; superintendência; fiscalização financeira; o fato de Ter sob seu domínio a fiscalização“. (Moderna Enciclopédia de Pesquisa, Consultar e aprender. São Paulo, Novo Brasil Editora Brasileira, p. 397, Vol. I)

Vê-se portanto, que a função de controlar é de responsabilidade da administração das entidades que devem verificar se seus planos e diretrizes, estão sendo cumpridos com economicidade e eficiência.

Para se administrar uma instituição comercial , na época de crise na qual vivemos, os administradores necessitam de relatórios e análises que permitam o máximo de controle e eficiência em suas atividades.

A principal função da administração é tomar decisões que permitam atingir os melhores resultados com o menor nível de desperdício, e para que essas decisões sejam acertadas, é necessário que a empresa tome suas decisões baseadas nos resultados obtidos pela contabilidade. Para que as informações dadas pela contabilidade sejam confiáveis é necessário que elas estejam apoiadas em um eficiente sistema de controle interno, do contrário tais informações serão inúteis.

Apesar da grande importância dos Controles Internos, há empresas que o desconhecem e pensam que ter funcionários de confiança é sinal de garantia contra irregularidades. É evidente que tais funcionários tem sua importância, no entanto os procedimentos de controle interno tem a finalidade de proteger a empresa contra erros involuntários.

Com base nas definições acima sobre controle, pode-se então entrar no mérito da definição dos controles internos.

De uma forma geral pode-se adotar a definição seguinte: “Controle Interno é o controle exercido pela administração sobre si mesma. (Debbasch apud Aguiar, 1997 p.6), no entanto o conceito mais adotado pelos estudiosos é o conceito dado pelo comitê de

procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados(AICPA), que diz:

“O Controle Interno corresponde ao plano de organização e todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis , desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas”.

Com base nessa definição, podemos dizer que o principal meio de controle interno que dispõe uma administração é a contabilidade, sendo esta registrada através da escrituração, após a ocorrência do fato (controle conseqüente). Há também outros tipos de controle que registram o fato no momento em que realiza (controle concomitante), e há, ainda, o tipo de controle que se antecipa à realização do fato (controle antecedente).

Os controles internos de uma empresa são portanto, todos os registros, livros, fichas, mapas, boletins, papéis, formulários, pedidos, nota, faturas, documentos, guias, impressos, ordens internas, regulamentos e demais instrumentos de organização administrativa que funcionam como um sistema de vigilância, fiscalização e verificação do administrador. (Franco,1995, p.207)

Em toda organização de forma implícita ou explícita existe um sistema de controle interno variando de uma ação bastante informal e não muito em função do tamanho do negócio, mais dos riscos envolvidos, da qualidade dos recursos, capacidade gerencial ,sistema de recompensa, recursos humanos, recursos logísticos e outros.

2.1 CLASSIFICAÇÃO DOS CONTROLE INTERNOS

O controle interno, em sentido amplo, abrange controles que podem ser classificados como administrativos ou gerenciais e operacionais.(Martins, 1996).

a) Controles Administrativos

Os controles administrativos ou gerenciais, compreendem os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional e obediência às diretrizes administrativas. Em geral, incluem controles como:

- análises estatísticas
- relatórios de desempenho
- orçamentos

- estudos de tempo e movimento
- programas desenvolvimento de empregados, etc.

b) Controles Contábeis

Os controles operacionais são aqueles destinados a assegurar o cumprimento dos objetivos específicos de uma operação ou transação. Abrangem os chamados controles contábeis, que são os que se relacionam com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis. Eles tem os seguintes objetivo : ⁽¹⁾

- permitir que as transações sejam feitas conforme a autorização geral ou específica da administração
- permitir que as transações sejam registradas quando necessário, favorecendo à elaboração periódica de demonstrações financeiras e manutenção do controle contábil
- sobre os ativos
- faz com que o acesso aos ativos sejam permitidos apenas com autorização da administração
- faz com que os objetivos ^{ativos} registrados contabilmente sejam comparados com os ativos físicos em intervalos razoáveis, para que assim possam tomar ações adequadas em relação a qualquer erro encontrado.

Esses elementos supra citados são essenciais para um controle interno adequado e uma grave deficiência de qualquer um deles compromete seriamente a eficiência de todo o sistema.

(1) IOB,nº49,1995.

CAPÍTULO 3

PRINCÍPIOS DOS CONTROLES INTERNOS

Os princípios do controle interno são as medidas que se deve adotar em termos de política, sistemas e organização. Os princípios são: ⁽²⁾

a) Definição de Responsabilidade e Rotinas Internas

Dentro de uma organização a responsabilidade de todo o pessoal deve ser fixada e limitada de forma precisa, bem como a autoridade atribuída a cada função. Dessa forma os procedimentos devem ser determinados claramente levando em conta as funções de todos os setores da organização, de modo a permitir uma integração de informações.

Deve haver ainda um organograma que define a linha de autoridade e a conseqüente responsabilidade entre os departamentos, chefes, encarregados de setores e empregados de modo geral. De preferência as funções e atividades devem estar definidas em manuais de procedimentos, de modo a evitar e facilitar o treinamento de novos funcionários.

A empresa deve ainda definir em seus manuais de organização todas as rotinas internas da empresa, tais como:

- ◆ Formulários internos e externos, como por exemplo : requisição de aquisição de materiais ou serviço; ordem de compra; fichas de lançamentos contábeis, e outros;
- ◆ Instruções para preenchimento e destinação de formulários internos e externos;
- ◆ Evidência das execuções dos procedimentos internos de controle, como por exemplo, assinaturas e carimbos;
- ◆ Procedimentos internos dos diversos setores da empresa, como: contas a pagar, programação financeira, almoxarifado, controle de faturamento, etc.

b) Segregação de Funções

Uma das principais funções de controle interno e a dissimulação de erros e irregularidades, desta forma os procedimentos destinados a detectar tais erros ou irregularidades, devem ser executados por pessoas que não estejam em posição de praticá-lo, isto é deve haver uma adequada segregação de funções. De forma geral o próprio sistema de controle interno, deve prever segregação entre as funções de aprovação, execução e controle

(2) Santos, p.12, 1997.

das operações, de modo que uma só pessoa não possa ter completa autoridade sobre uma parcela significativa do processo.

O responsável pelo caixa de uma empresa, por exemplo, não deverá ter parte nas seguintes funções :

- Expedição ou entrega de mercadorias
- Preparo e expedição de notas fiscais ou faturas
- Acesso ou confecção de qualquer registro de venda
- Escrituração de conta a receber de clientes
- Acompanhamento e controle de cobranças
- Autorização de créditos referentes a devoluções
- Elaboração de conciliações bancárias.

E atividades complementares, pois isso daria condição ao funcionário de fraudar a empresa.

c) Acesso aos Ativos

Para que a empresa atinja um grau de segurança adequado é necessário que o acesso aos ativos de uma unidade sejam limitados ao pessoal autorizado. O número e o nível de pessoas a quem o acesso deve ser autorizado dependem da natureza do ativo e das suas vulnerabilidades a perdas decorrentes de erros e irregularidades. O acesso aqui referido, inclui acesso físico e direto e acesso indireto através de preparação de procedimentos de documentos que o uso ou disposição desses ativos.

d) Estabelecimento de Comprovações e Provas Independentes

Determinadas atividades devem prever processo de comprovações rotineiras e obtenção independente de informações de controle. Os diversos registros preparados por um órgão para informar sobre o resultado de suas atividades, em geral constituem meios de controle eficazes somente quando produzidos por um sistema adequado, considerando como tal, aquele que permite assegurar a fidedignidade das informações através de registros produzidos por fontes independentes que podem ser comparados. As divergências detectadas evidenciam as falhas no registro de transações.

Dentre os procedimentos de comprovação podem ser detectados:

- Verificação periódica da concordância entre os registros auxiliares, com procedimentos adequados.

- comparação/ conciliação de registros analíticos preparados por um setor independente da contabilidade, com posição do razão geral.
- comparação do resultado do relatório sobre os resultados de um setor de produção com o relatório do setor de controle de qualidade.
- comparação entre os resultados do levantamento físico de um ativo e o correspondente registro preparado por um setor independente das funções de custódia desse ativo.

e) Pessoal

A eficácia dos meios de controle estabelecidos depende da competência e integridade do pessoal no exercício de suas funções. Dessa forma é conveniente que a política de pessoal da companhia leve em consideração aspectos como:

- seleção e treinamento cuidadoso dos empregados. Um plano de treinamento melhora os rendimentos, reduz os custos e se produz empregados mais ativos e atentos.
- Se possível, deve haver rodízio entre os funcionários designados para cada trabalho, devendo ser obrigatório para pessoas que ocupam cargos importantes. O rodízio reduz as possibilidades de fraudes, indica a capacidade de adaptação do empregado e freqüentemente resulta em novas idéias para organização.
- Todas as instruções devem ser por escrito
- Nenhuma pessoa individualmente deve ter sob sua total responsabilidade uma transação comercial. Um funcionário não pode, por exemplo ser responsável pelo setor de caixa de contas receber e o setor contábil se isso ocorrer a empresa estará correndo grande risco.

f) Recursos Tecnológicos

Tendo em vista o uso intensivo de tecnologia da informação nas empresas, um bom sistema de controle tem que se valer de todos os recursos tecnológicos possíveis, a fim de agregar valor com agilidade e ao menor custo.

g) Não devem ser exageradas as vantagens de proteção do método de partidas dobradas.

h) Devem-se utilizar as contas de controle com a maior amplitude possível, estas contas devem provar a exatidão dos saldos das contas detalhadas.

i) Deve existir um sistema de revisão e avaliação independentes das normas, operações e registros da empresa que exerça essas atividades.

Além desses princípios é importante que a empresa observe a relação custo, benefício que o sistema de controle interno lhe trará.

j) **Relação Custo Benefício**

O principal benefício que poderá trazer o controle interno é a redução do risco de falhas quanto ao cumprimento dos objetivos e metas de uma atividade. No entanto é necessário que o administrador observe se o custo do sistema é compatível com os benefícios que ele está gerando, para que o sistema não onere a empresa.

3.2 A Auditoria no processo de Controle

A auditoria é um elemento de grande importância dentro dos controles internos de uma empresa, pois é ela a avaliadora destes controles que devem ser criados e aperfeiçoados pela administração. Segundo Hilário Franco a auditoria tem a função de:

- a) "Verificar se o sistema está sendo corretamente aplicado;
- b) Avaliar os procedimentos em vigor e determinar se os mesmos oferecem um grau de confiança razoável;
- c) Reporta as falhas observadas, oferecendo recomendações para saná-las."

3.3 Tarefas Internas de Controle

Existem áreas dentro das empresa de extrema relevância e as quais os controles internos devem ser minuciosamente observados e cumpridos. A seguir serão mostrados algumas tarefas de controle interno das contas caixa, contas a receber e contas a pagar.

CAIXA

Os procedimentos de controle interno na área de recebimento de numerário devem garantir que todos os valores recebidos, estão sendo contabilizados e realmente existem no caixa da empresa. Para isso deve-se adotar procedimentos como:

- Segregação de funções entre tesouraria/ caixa e contabilidade.
- Cobertura de seguro de fidelidade.

- Os recebimentos devem ser depositados diária e integralmente, isto é, os cheques e o dinheiro recebido não poderão ser utilizados como fonte de recursos para pagamentos por caixa.
- O setor encarregado da guarda dos títulos e duplicatas deve remetê-los ao caixa somente no ato do recebimento, devendo diariamente efetuar o confronto entre o total enviado ao caixa e o total dos valores depositados nas contas bancárias.
- O responsável pelo caixa não deverá ter parte nas seguintes funções:
 - Expedição ou entrega de mercadorias; preparo e expedição de notas fiscais ou faturas; acesso ou confecção de qualquer registro de vendas;
 - Escrituração de contas a receber de clientes; acompanhamento e controle de cobranças; confronto do razão analítico com o sintético;
 - Elaboração de conciliações bancárias;
 - Escrituração do razão geral;
 - Autorização de créditos referentes a devoluções, descontos e baixa de contas incobráveis.
- Autorização formal para o desconto de cheques de funcionários ou para concessão de adiantamento para despesas ou vales.
- Autorização formal para adiantamentos salariais.
- Fixação de prazos máximos de permanência de vales e adiantamentos em aberto no caixa.
- Restringir ao máximo a permanência em poder do caixa de salários não reclamados, títulos ou valores de terceiros e outros, a fim de se minimizar as possibilidades de manipulações.
- Nos casos em que os recebimentos necessitem ser feitos por vendedores ou motoristas, deve ser previstos um eficiente controle para evitar o manuseio de tais valores pelos recebedores.
- Cancelamento dos documentos de pagamentos, para evitar a sua representação.
- Sistema de fundo fixo para pequenos pagamentos em dinheiro.
- Pagamento exclusivamente por cheques, acima de um limite.
- Endosso restritivo nos cheques recebidos.

CONTAS A RECEBER

Nestas área devem ser adotados controles que permitam que a administração tenha uma noção exata do valor que tem nas mãos de terceiros e quanto realmente entrará no seu disponível, o controle deve portanto oferecer condições da administração saber com quais valores ela poderá contar, Para tanto adota-se controles como:

- Controle de duplicatas quanto a sua localização física. Ex. : em bancos, com cobradores, etc.
- Controle das duplicatas em poder dos cobradores, por meio de borderô;
- Prestação de contas diárias, por parte dos cobradores externos;
- Análise periódica do razão analítico de contas a receber e o razão geral e a existência física da duplicata;
- Contabilização de adiantamentos recebidos de clientes para entrega futura de mercadorias em contas a receber;
- Preparação periódica de relações de contas a receber por idade, investigando-se os valores em atraso, etc.
- Baixa de valores considerados incobráveis mediante aprovação por escrito de funcionário autorizado pela Diretoria, etc.

CONTAS A PAGAR

Na área de contas a pagar os controles internos devem verificar a aprovação, registro e pagamento das obrigações, para isso usa-se controles como:

- Atribuição de numeração consecutiva às faturas e registros em controles específicos;
- Controle de duplicatas ou outras obrigações por data de vencimento;
- Revisão dos documentos relativos a cálculos, somas, etc.;
- Critérios definidos para formação de um processo de pagamento, o qual deverá ser auditado antes de aprovado;
- Processo de pagamento por funcionário autorizado;
- Controle numérico das notas de débitos, decorrentes de ajustes ou devoluções e autorização das mesmas à vista de documentos comprobatórios, por elemento não relacionado com o processamento das faturas, compras ou recepção de mercadorias;
- Confronto periódico entre o razão analítico de contas a pagar e o razão geral, por elemento independente do processamento das faturas.

CAPÍTULO 4

OBJETIVOS DOS CONTROLES INTERNOS E MEIOS PARA ALCANÇÁ-LOS

As empresas necessitam de pessoas adequadas para supervisionarem a adoção das práticas do controle interno. E para sua boa execução é necessário o conhecimento dos objetivos e adoção de meios que proporcionem o bom funcionamento do sistema.

4.1 Objetivos dos Controles Internos:

De acordo com a definição do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), os objetivos do controle interno são quatro:

a) Proteção dos Ativos

Esse é um dos principais objetivos dos controles internos e podem ser entendidos por dois ângulos. O mais abrangente diz que os ativos devem ser protegidos contra qualquer situação indesejável. O mais restrito refere-se a proteção contra erros não intencionais ou irregularidades intencionais.

Para que esse objetivo seja alcançado é necessário adoção de metas como:

- independência entre as funções.
- rodízio entre funcionários.
- utilização de carta fiança.
- atualização periódica da legislação.
- contagem física de bens e valores, periodicamente.
- determinar as responsabilidades aos funcionários.
- realização periódica de auditoria externa, quando a empresa não possuir auditoria interna.

b) Comprovação da Veracidade das Informações

É essencial à administração a obtenção de informações verídicas e temporais que são obtidos através de informes, relatórios contábeis, financeiros e operacionais. Esses relatórios tem que emitir dados corretos, pois são de fundamental importância para a tomada de decisões da administração. Além da importância interna, a fidedignidade dessas informações é essencial para os usuários externos que tenham interesse no andamento das operações e resultados da empresa.

Alguns requisitos são essenciais para esses relatórios sejam confiáveis é necessário que :

- documentação fidedigna.
- conciliação de eventos transcorridos.
- registro das transações dentro de um período de competência e no menor espaço de tempo possível.
- utilização de equipamento que agilize os resultados

c) Promoção da eficiência operacional

Os controles internos devem localizar erros e desperdícios e promover a uniformidade e correção das operações que o estejam provocando, tem ainda que prever fraudes e se estas já existirem eles devem descobri-las o mais rápido possível de modo a causar o menor prejuízo para a entidade.

É necessário ainda, verificar e analisar relatórios gerenciais e a partir deles tomar medidas corretivas que melhorem a eficiência, nas operações da entidade.

Para obtenção dessa eficiência são necessários meios e procedimentos que permitam que as tarefas sejam realizadas de forma uniforme, onde segmentos e indivíduos possam conhecer suas particularidades e tarefas para que empresa seja movida pela totalidade de seus funcionários.

É na tentativa de se alcançar essa eficiência que a empresa necessita de metas como:

- seleção e treinamento de pessoal qualificado.
- conhecimento da política da empresa.
- acompanhamento da execução das atividades.
- exposição de manuais internos com as instruções formais a serem seguidas pelo pessoal.

d) Estimular a obediência e o respeito às políticas administrativas

O maior objetivo das empresas, é operar no mercado gerando os melhores resultados e expandindo seu negócio. E para que essa meta seja alcançada, todos os operários devem estar voltados para as diretrizes traçadas pela administração, de modo a se sentirem parte dessa realização, cooperado assim para o crescimento operacional da entidade. Apesar deste principio ter um conceito muito genéricos, ele é de fundamental importância para o

desenvolvimento das empresas. Para que esses objetivos sejam alcançados a empresa precisa de uma supervisão que consiga detectar e corrigir falhas existentes, e que observe se as políticas e procedimentos estão sendo seguidos.

Os objetivos aqui apresentados juntamente com os meios para alcançá-los são considerados gerais, mas as empresas dentro de suas particularidades podem aplicar objetivos específicos que se façam necessários ao bom desenvolvimento da entidade.

CAPÍTULO 5

DOCUMENTOS DOS CONTROLES INTERNOS

Para que a empresa se assegure que as rotinas operacionais estabelecidas por ela, estão sendo cumpridas é necessário um sistema que controle seu funcionamento. A avaliação desses controles se processa pelo levantamento dos sistemas operacionais da empresa, que podem ser evidenciados através de quatro formas.⁽³⁾

5.1 Questionários narrativos

São compostos de questões que descrevem os aspectos significativos de um sistema de controle manual ou de computador, traz a vantagem de descrever os procedimentos existentes de forma narrativa em torno de pontos específicos, facilitando assim a associação dessas respostas aos objetivos da auditoria. Esse tipo de questionário em circunstâncias apropriadas, pode ser preenchido pelo pessoal da área/ departamento envolvido, pois os tipos de questões não necessitam de avaliação subjetiva quanto a adequação dos controles.

Exemplos de algumas questões que abrangem estes quesitos:

- “Como são processadas as transações ? “
- “Quem executa a função ? “
- “Que controles existem?”
- “Com que frequência se faz isso?”

Este método traz as seguintes vantagens para o auditor:

- As respostas obtidas fornecem uma descrição do sistema de forma narrativa;
- As respostas obtidas podem facilmente ser associadas ao objetivo da auditoria;
- As questões são elaboradas visando obter respostas que possam compor os procedimentos existentes na empresa.
- Auxiliam o auditor na elaboração da redação sobre os sistemas de controles internos da empresa.

⁽³⁾ Baseado em Perdigão, 1996

5.2 Questionários sim/não

São compostos de questões que exigem apenas respostas sim, não, não-aplicável. As perguntas utilizadas nesse tipo de questionário são dirigidas para controles específicos, e via de regra as respostas “ não” equivalem a uma falha no controle interno.

- São compostos de questões que exigem apenas respostas sim, não, não- aplicável
- O questionário contém espaços para preencher com as repostas positivas (sim) ou negativas (não). As respostas sim ou não podem ser indicadas simplesmente com o uso de símbolos (por ex: x ou /) nos locais próprios. Sempre que a pergunta não for aplicável ao cliente (limitar o seu uso ao mínimo), indicar N.A no espaço destinado as respostas positivas.
- As perguntas formuladas devem ser integralmente respondidas. Sempre que necessário, para melhor esclarecer as respostas ou completá-las com informações úteis, fazer anotações no local próprio do questionário destinado a Notas e Referências, ou à parte, se o espaço não for suficiente. Nesse caso, o papel utilizado deverá ser integrado ao questionário.
- A maioria das perguntas requer que as respostas sejam dadas mediante a constatação de evidências formais (o tipo de controle pode ter sido implantado porém, pode não estar sendo cumprido na prática). Assim sendo, as perguntas deverão ser respondidas somente após haver absoluta convicção da existência das evidências aplicáveis. Detalhes a respeito deverão ser anotados no corpo do questionário.
- As respostas obtidas deverão ser objeto de avaliação. Com base nessas respostas serão determinadas a extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de autoria a serem aplicados nas circunstâncias. Atenção especial deverá ser dispensada às respostas negativas do questionário quando deverá ser investigado se existem controles alternativos que compensem a inexistência do tipo particular de controle. Deverá ser feita referência explícita aos itens específicos do programa de auditoria destinados a executar os procedimentos para testar o controle alternativo, assim como, referência explícita será feita aos itens específicos do programa de auditoria cujos testes de procedimentos foram ampliados em extensão e profundidade, quando da inexistência de controles compensativos e, portanto, sobresistência da falha do sistema ou de sua execução.

- O questionário deve ser obrigatoriamente preenchido a cada três anos. Será opcional preenchê-lo integralmente ou revisá-lo nos anos intercalares, procedimento que será decidido pelo gerente encarregado, mediante indicação nos espaços próprios abaixo:

1° ANO _____ - Preenchimento completo

2° ANO _____ - Preenchimento completo

Revisão

Esse tipo de questionário não permite a visualização do sistema, mas traz vantagens como:

- Sua utilização e preenchimento são fáceis
- os questionários podem ser aplicados por várias pessoas sem o risco de perder-se a seqüência.

No anexo I, pode-se ver alguns exemplos de questionários Sim/ Não

3. Fluxograma

Os fluxogramas são muito utilizados e quando corretamente elaborados, permitem que se tenha o entendimento correto dos aspectos importantes e da relevância da operação e/ou departamento dentro da empresa

É bastante utilizado pois efetiva o levantamento dos controles em uma seqüência lógica e ordenada, permitir uma visualização dos controles de modo geral, evita a duplicidade de descrições quando várias áreas são alcançadas por determinada operação, identifica as deficiências dos controles internos relacionados com a eficiência operacional, evita problemas de semântica, além do que, esses fluxogramas são desenvolvidos através de símbolos padronizados o que possibilita a uniformidade na sua apresentação, facilitando sua compreensão para as pessoas familiarizadas com tais símbolos.

Os fluxogramas podem ser feitos com vários graus de minuciosidade, podendo usá-lo no lugar de outras técnicas ou combinadas a estas. Eles podem ser detalhados ou resumidos.

Os fluxogramas detalhados são feitos para mostrar de uma forma total ou parcial o sistema de processamento de transações, e muitos dos procedimentos de controle que tem relação com estas transações. Esse tipo de fluxograma mostra a origem, os procedimentos subsequentes e a destinação de cada tipo de transação ou documento que interessa ao sistema, eles devem identificar os procedimentos de controle, conter descrições dos relatórios

preparados, mostrar a segregação de tarefas e descrever as exigências de autorização e aprovação para cada transação ou documento relevante.

Os fluxogramas resumidos ou macro-fluxo, geralmente são elaborados em uma página e servem para mostrar os aspectos mais importantes de um sistema complexo.

Em resumo, um fluxograma detalhado é utilizado para documentar procedimentos e controles que interessam ao auditor enquanto os fluxogramas resumidos tem a intenção apenas de apresentar um quadro geral, que auxilia na compreensão do sistema.

5.4-Método Descritivo

Esse método se utiliza da descrição dos registros e procedimentos de controles internos geralmente utilizados na empresa de pequeno porte.

Para adoção desse método faz-se necessário um avaliador experiente e que as entrevistas sejam realizadas com todo o pessoal envolvidos nas operações examinadas.

Esse método traz desvantagens, porque visualizar o sistema como um todo e pode esconder eventuais falhas do sistema de controle interno.

Para que a descrição do auditor seja feita com mais segurança, os questionários narrativos são bastante utilizados, uma vez que estes questionários apresentam vantagens como: ordenar a narrativa em uma seqüência lógica, constar somente matéria que possa ter importância e evita que sejam descritas informações desnecessárias.

CAPÍTULO 6

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

6.1 Revisão do Sistema de Controle Interno.

Para fins auditoriais, os controles internos são revistos. E nessa revisão o auditor segue as seguintes fases.

1° Verifica se os controles e procedimentos adotados estão de acordo com o exigido pelos regulamentos e diretrizes da empresa.

Para obter essas informações o auditor poderá se utilizar de :

- entrevistas com elementos da empresa, por meio dos manuais de procedimentos e verificando os registros e/ou documentos.

Contanto que ele obtenha todas as informações de como são processadas as informações contábeis e saber a natureza do controle que torna essas informações dignas de confiança na proteção dos bens da empresa.

2° Aplicação de técnicas de verificação para determinar se o sistema funciona como o previsto. É de fundamental importância saber se o plano que os administradores traçaram está sendo efetivamente cumprido pelos funcionários da empresa. Para obter essa informação é necessário exame de cada documento gerado pelo sistema, comprovando se as funções descritas estão de acordo com o requerido pela administração.

3° Uma vez conhecido os procedimentos que estão sendo seguidos é hora de o auditor julgar se o sistema é adequado ou insatisfatório.

Ao julgar o SCI, qualquer deficiência notada deve ser relatada da forma mais precisa possível para que os procedimentos auditoriais possam ser aplicados e descobrirem se a deficiência possibilitou, realmente, irregularidades. Por isso é necessário que o auditor teste o sistema através de seleção de documentos, baseados no volume de operações e na frequência dos documentos. Ou seja é nessa fase do trabalho que o auditor identificará se as funções estão sendo executadas de maneira adequada e se as revisões e aprovações estão evidenciadas nos documentos.

6.2 Avaliação do Sistema de Controle Interno

“Uma vez que o auditor tenha conhecido, estudado, registrado e revisado os sistemas de controle interno da companhia e se convencido de que os procedimentos preestabelecidos estão sendo realmente seguidos, ele estará em condições

de avaliar se os SCI oferecem segurança desejável para o registro das operações e para a produção de demonstrativos financeiros igualmente confiáveis”. (Mota, 1988)

Quando uma empresa é contratada para realizar um trabalho de auditoria, ela primeiramente analisa e depois avalia se o sistema de controle é capaz de detectar erros e irregularidades.

É muito difícil que as empresa siga exatamente os passos traçados por sua administração, por isso a importância da avaliação dos controles, uma vez que eles devem determinar até que ponto as diretrizes da administração estão sendo cumpridas.

Essa avaliação é realizada mediante a aplicação dos objetivos e princípios de controle interno de cada empresa, uma vez que cada empresa está envolvida em atividades, funções e riscos diferentes. O importante não é apenas se o sistema de controle interno é adequado ou não, e sim fazer-se um diagnóstico das deficiências desse sistema para propor a administração a adoção de medidas corretivas.

A avaliação do sistema é feita através da aplicação de questionários, que são interpretados e adaptados a cada tipo de companhia ou atividade. Após a aplicação desses questionários o auditor poderá constatar se o sistema contém todos os aspectos essenciais, procedimentos e práticas compatíveis, de forma a possibilitar o alcance dos objetivos da empresa.

Nessa avaliação poderão ser constatados três resultados:

- a) O Sistema de Controle Interno é adequado porém aprimorável. Nesse caso o sistema de controle interno deverá ser aperfeiçoado de acordo com as circunstâncias e necessidades, o que poderá torna-lo mais econômico e confiável.
- b) O Sistema de Controle Interno é adequado, mas possui fraquezas. Não importa qual for a fraqueza apontada, ela deve ser acompanhada pelo auditor para determinação de suas implicações em relação ao objeto em exame. Essas fraquezas devem ser comunicadas à administração e levada a esta recomendações para que seja sanada através de um aprimoramento do controle interno existente.
- c) Sistema de Controle Interno inadequado = O auditor nesse caso deverá identificar as falhas e recomendar a administração uma reformulação do mesmo para que este torne-se compatível com as necessidades da empresa.” (Cassaro, 1997)

* Quando o auditor finaliza sua avaliação do sistema de controle interno, ele tem informação suficiente para determinar o tipo, o volume a data dos procedimentos de auditoria que ele utilizará no decorrer de seu trabalho.

6.3 O Controle da Informação

“ Controles são instrumentos destinados a verificar e criticar o processo de produção de informação, de acordo com normas preestabelecidas, bem como retroalimentá-los na correção de rumos.⁽⁴⁾”

Nas últimas décadas o mundo tem assistido a uma crescente evolução da tecnologia da informática. E dentro das empresas ela tornou-se de essencial importância para armazenar informações e agilizar o conhecimento das mesmas por parte da administração, permitindo assim a tomada de decisões com mais rapidez.

Quanto maior é a empresa, maior torna-se sua descentralização e mais eficiente deve ser seu sistema de informação. No entanto a grande parte dessas informações estão vinculadas a computadores que não oferecem a segurança necessária à empresa.

Por isso os controles internos nesta área tem se tornado uma crescente preocupação e hoje em dia temos inclusive a auditoria de sistemas que visa avaliar a segurança dos sistemas informatizados para diminuir os riscos de sua utilização.

O crescente uso dos computadores agravou a questão da segurança das informações, uma vez que em um único lugar (computador), estão inseridas milhares de informações a respeito da empresa e a informatização desses dados permite que usuários estranhos à empresa, tenham acesso a eles.

Daí a necessidade das entidades manterem um eficiente sistema de controle nesta área. Anito Camilo(Trevisan, 1998 p.41) fala sobre um tipo de controle que pode ser exercido nesta área, o controle de acesso, que visa assegurar as informações utilizando-se de controles do tipo:

- a) senha : pessoal e confidencial, que impede o acesso não autorizado;
- b) chave de acesso: de conhecimento geral e único para cada usuário, permitindo responsabilizá-los individualmente;
- c) lista de acesso: controla o acesso de usuário, recursos e dados;
- d) operações : definem o que cada usuário pode fazer em relação a certo recurso (leitura, gravação, alteração, exclusão, eliminação, etc.)

⁽⁴⁾ RBC, Vol. 27, p.12, Nov/Dez, 1998

Atualmente o ponto mais frágil da segurança das informações é a comunicação de dados que é a combinação de equipamentos software, linhas de comunicação, pessoas e procedimentos formando um ambiente operacional. E para que a empresa mantenha o controle nessa área, elas podem se utilizar da criptografia que é uma técnica de conversão das informações de texto claro para texto cifrado, com uso de uma chave de cifragem de conhecimento restrito ao emitente e ao receptor.

Para segurança das entidades, elas devem utilizar todos os controles possíveis para garantir o acesso às informações, apenas para as pessoas determinadas pela alta administração.

A seguir são apresentados alguns tipos de controles que devem ter as entidades: controle da validação dos dados que entram no sistema;

- controle de processamento desses dados;
- controle das informações que saem verificando sua coerência e exatidão; obediência aos princípios da segregação das funções;
- verificação das alterações não- autorizadas em programas, etc.

Podemos perceber desta forma que os ambientes informatizados requerem cada vez mais atenção, por parte dos controles internos das entidades, visto que a tecnologia da informática bem controlada é um benefício para entidade, no entanto mal controlada pode causar um mal irreparável à continuidade da entidade.

CAPÍTULO 7

IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS PARA A AUDITORIA

7.1 Relação dos Controles Internos com a auditoria

Os controles internos de uma entidade estão diretamente ligados a auditoria, uma vez que o auditor, seja interno ou externo, toma por base os controles já existentes para então dar início à sua atividade. Ao avaliar o sistema de controles internos o auditor deverá tomar conhecimento dos métodos e procedimentos estabelecidos e verificar se estes estão sendo aplicados conforme o designado pela administração.

Depois que o auditor avalia o sistema de controle interno da empresa, ele está apto a emitir sua opinião a respeito do grau de risco que estes oferecem com relação a veracidade das informações contidas nas demonstrações financeiras. Os graus de riscos do sistema de controle interno costumam ser classificados em três níveis:

a) PEQUENO : quando o sistema de controle interno for bastante eficiente e eficaz. É necessário ressaltar que não existe sistema seguro. Todo e qualquer sistema pode ser objeto de fraudes, manipulações e violações.

b) MÉDIO: quando o sistema de controle interno aplicado no assunto ou tema sob auditoria for razoavelmente adequado, mas pode-se contar com outro sistema, em outra área, que seja considerada como eficiente e eficaz para evitar ou detectar erros e fraudes no primeiro sistema. Nesse caso dizemos que existem controles paralelos adequados.

c) ALTO: quando o sistema de controles internos mostrar-se falho e não contar-se com sistema paralelo que possa dar-lhe e cobertura.

Quanto melhor, mais eficiente e eficaz for o sistema de controle interno da empresa, menores serão os riscos envolvidos. Mas sempre haverá riscos, uma vez que não existem sistemas, métodos e procedimentos totalmente seguros.

7.2 Tipos de Auditoria

a) Auditoria da Fazenda

É realizada segundo o interesse quanto aos tributos das respectivas competências, que compreendem a União, os Estados e os Municípios.

b) Auditoria Ambiental

Exame dos efeitos ambientais e seus reflexos nos negócios e registros contábeis da empresa, que auxiliam no processo de tomada de decisões, ou apenas para julgar tais efeitos.

c) Auditoria de Sistemas

Faz uma avaliação e oferece o diagnóstico sobre as estruturas de informática e sistemas, cabendo informar à administração sobre a adequação, segurança, eficiência e os custos do processamento dos registros contábeis e transações operacionais da empresa.

d) Auditoria de Gestão

“Avalia e analisa a adequação do planejamento estratégico aos objetivos da empresa, bem como gestão dos recursos empresariais (natureza, capital, trabalho, tecnologia)”. (Santos, 1997 p. 18)

Na auditoria de gestão a preocupação maior do auditor não é analisar as partes da empresa e sim ela como um todo e daí emitir seu parecer.

e) Auditoria Interna

Para o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil a Auditoria interna significa:

“ Uma atividade de avaliação e de assessoramento da administração, voltada para o exame e análise da adequação e eficiência dos sistemas de controle interno, bem como a qualidade do desempenho das áreas ou unidades no cumprimento das metas, objetivos e políticas definidas no Plano Estratégico da Empresa”

A visão do auditor interno em relação aos controles internos é de verificar o que eles representam à organização, de forma a possibilitar o desenvolvimento seguro e adequado de todas as ações. O principal objetivo da auditoria interna é fornecer análises, avaliações e recomendações a respeito das áreas auditadas de modo a assessorar a administração na eficiência de suas atividades.

A Auditoria Interna tem como atribuições as seguintes:

- Avaliar se as normas políticas, os planos e procedimentos da empresa, estão sendo cumpridos;
- Avaliar se os procedimentos contábeis, operacionais, administrativos e informatizados, bem como os controles internos e a própria estrutura organizacional da empresa estão mantendo a eficiência, qualidade e segurança necessárias;
- Verificar se as recomendações decorrentes de trabalhos feitos tanto por auditores internos quanto externos, estão sendo efetivamente cumpridos;
- Detectar problemas de caráter organizacional, operacional ou sistêmico e ainda sugerir e supervisionar sua correção
- Prevenir erros e fraudes
- exerce função de revisão e avaliação da eficiência, adequação e aplicação dos controles contábeis, financeiros e operacionais
- avalia a qualidade das tarefas desempenhadas

Além dessas funções é através da auditoria interna que a administração pode avaliar e melhorar seus controles internos.

f) Auditoria Externa

“Auditoria externa é o exame das demonstrações financeiras feita com o propósito de expressar uma opinião sobre a propriedade com que as mesmas apresentam a situação patrimonial e financeira de uma empresa e o resultado das operações no período do exame”. (Attie, p. 67,1992)

A auditoria externa é executada por pessoal externo a empresa ou profissionais estabelecidos oficialmente como prestadores de serviços de auditoria tem como finalidade principal assegurar aos proprietários e/ ou acionistas, ao conselho de administração e ao mercado em geral que as principais demonstrações financeiras da empresa espelham sua real situação patrimonial(econômico- financeira).

Para que o auditor independente possa expressar sua opinião segura sobre as demonstrações é necessário que ele tenha constatado preliminarmente em sua avaliação do sistema de controle interno que há confiança, integridade e veracidade nos registros contábeis

que serviram de base para tais demonstrações. Pois quando o sistema não é adequado dá margem a que as demonstrações financeiras estejam sujeitas a erros e obriga o auditor a aumentar, além do razoável, o tamanho de suas amostras representativas do universo das transações.

Ao avaliar tais controles, o auditor independente geralmente emite relatórios à administração nos moldes de uma carta relatório, na qual fará uma descrição das deficiências relevantes e apresentará sugestões de aperfeiçoamento.

No caso do sistema de controle interno não fazer parte das evidências da auditoria, o auditor está diante de uma situação que formar opinião é, se não impossível, pelo menos de grande risco.

7.3 Fases básicas da Evolução da Auditoria

A figura do auditor contábil, nos últimos anos, tem passado por uma fase de evolução para acompanhar as mudanças ocorridas nas organizações e o auditor tem sido visto pelos empresários e pelos funcionários das organizações, de modo diferente. Basicamente essa evolução, segundo Santos (1997:16-17), divide-se em três fases:

a) Fase Policial

Nesta fase o auditor é considerado um fiscal que tem por função revisar os procedimentos e atos da empresa com o intuito de detectar erros, e elaborar relatórios que geralmente recomendam melhoria nos controles internos. Esta imagem dificulta a obtenção de informações por parte do auditor junto aos funcionários pelo medo que estes tem da figura policial que o auditor exerce.

b) Fase Colaborativa

O auditor aqui passou a ser visto não mais como um inimigo dos funcionários e sim como um profissional que deseja participar das atividades da empresa, revisando os procedimentos operacionais desta, avaliando a relação custo- benefício das atividades e sugerindo mudanças à administração com o intuito de melhorar as atividades destes próprios funcionários.

c) Fase Participativa

É a fase moderna da auditoria, onde o auditor busca entender as atividades da empresa para sugerir as soluções adequadas para os problemas detectados com o intuito de possibilitar a eficiência operacional da entidade auditada.

CAPÍTULO 8

CONTROLES INTERNOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

8.1 Breve Histórico

Segundo os professores J. Teixeira Machado e Heraldo da Costa Reis, A Lei Federal n.º 4320 de 17 de março de 1964, agrupou duas técnicas de controle:

“O orçamento e a contabilidade. Modernamente a contabilidade é vista como um instrumento que possibilita a informação para tomada de decisão, controle e avaliação de desempenho, ao passo que orçamento refletem informações sobre políticas, programas para possibilitar o controle gerencial, aliado a um sistema de quantificação física para mensuração das ações do Governo em prol da população.”

A lei define seu objetivo no artigo primeiro que diz; “ Esta Lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal.

Para poderem se adequar as exigências da lei, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal tiveram que implantar em sua organização contábil, uma forma de sistema de controle interno.

A Constituição Federal de 1988 trouxe novidades, relatadas em seus artigos 70 e 74, principalmente quanto ao planejamento e controle que devem ter a administração pública, exigindo que seus controles internos e externos garantam a eficiência e a economicidade em suas funções e que os poderes legislativos, executivos e judiciário devem manter um sistema de controle interno integrado.

8.2 Planejamento e Função

Para que a administração pública atenda as determinações da lei é necessário que ela planeje seu sistema de controles internos, considerando a forma, a origem jurídica da organização, a dimensão, o volume e a natureza de suas operações. Um sistema de controle bem organizado deve definir o quê, como, porque e onde controlar.

Segundo o professor Heraldo Costa Reis, dentro da administração pública, o sistema de controles internos tem as seguintes funções:

- Acompanhar a execução de programas e apontar suas falhas e desvios;
- Zelar pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais;
- Verificar a aplicação das normas e princípios adotados e
- Constatar a veracidade das operações realizadas.

8.4 Tipos

a) Controle Externo

O poder legislativo de cada esfera governamental exerce o controle externo com a finalidade de verificar os fatos e atos da administração, o emprego legal, a guarda do numerário público e o cumprimento da lei orçamentária.

De acordo com a Constituição Federal, esse controle é exercido da seguinte forma:

- Na União = Congresso Nacional auxiliadas do Tribunal de Contas da União
- Nos Estados = Assembléias Legislativas auxiliadas pelo Tribunal de Contas do Estado
- Nos Municípios = Câmara dos Vereadores auxiliada pelo Tribunal de Contas dos Estados e/ou dos Municípios ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios (quando existirem).

b) Controle Interno

É de conhecimento de todos que a administração Pública tem o objetivo de satisfazer as necessidades coletivas e atender os direitos individuais daqueles que representa, e o controle interno permite que se verifique tal cumprimento, pois ele visa demonstrar se a administração exerce sua função de acordo com os meios legais.

Conforme o artigo 74 e incisos, da Constituição federal de 1988, o sistema de controles internos deverá ser exercido de forma integrada pelos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, conforme anteriormente mencionado, e deverá ter a finalidade de :

- I. Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II. Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

- III. Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União e
- IV. Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

8.5 Controles Utilizados na Administração Pública

A Contabilidade no exercício da função de controle, utiliza o que se pode denominar de tríplice controle, definidos por Reis (1992, p.9) da seguinte forma:

- ◆ Controle gerencial ou operacional, que é exercido com o objetivo de acompanhar os programas da instituição e permite verificar se as metas e os objetivos da entidade são concretizados conforme esperado.
- ◆ Controle escritural, exercido com o objetivo de assegurar que registros contábeis observem os princípios fundamentais da contabilidade, para que reflitam o estado patrimonial verídico da entidade. Nesse tipo de controle é empregada a digrafia ou método das partidas dobradas, que permite o chamado “duplo controle contábil.”
- ◆ Controle Documental, que tem como objetivo assegurar a veracidade das informações contábeis das transações, através da documentação autêntica. Esse controle é feito antes do controle escritural, uma vez que o primeiro depende do segundo, sem o que não se poderia constatar a verdade contábil do estado patrimonial da entidade.

Para que o controle contábil seja eficiente, é necessário que os procedimentos de contabilidade observem as normas e padrões seguintes: toda e qualquer operação deve ser contabilizadas e terem relação com o objetivo da empresa; os documentos contábeis devem ser rigorosamente arquivados; o órgão controlador deve ser funcionalmente independente; os fatos cujos elementos sejam incompletos devem ainda assim serem contabilizados por estimativa ou em contas a classificar; só depois de examinado o documento é que deve-se proceder seu registro; toda a escrituração deve ser mantida atualizada, permitindo assim que a contabilidade forneça relatórios diários; e o planejamento das contas deve ter por base o Princípios Fundamentais da Contabilidade e estarem e acordo com o objetivo da entidade e serem compatíveis com os demais controles, permitindo assim que a entidade atinja seu grau máximo de eficiência.

Pelo que foi abordado neste capítulo pode-se verificar a importância dos controles internos dentro da administração pública para garantir que sejam tomadas as decisões

gerenciais corretas e oferecer a coletividade a certeza de que os planos apresentados pelos governantes estão sendo cumpridos.

Uma administração pública que não mantenha seus controles com eficiência, fica sujeita a atitudes ilícitas por partes dos próprios administradores dos bens públicos. É necessário que a administração pública esteja cada vez mais cuidadosa com seus controles para que a população não seja mais surpreendida com lamentáveis notícias de atitudes ilícitas que maculam a imagem do poder público.

CAPÍTULO 9

CONTROLES INTERNOS NAS PEQUENAS, MÉDIAS E GRANDES EMPRESAS

9.1 Objetivos empresariais

De uma maneira geral, os principais objetivos das empresas se confundem com os objetivos de seus proprietários. Esses proprietários ao empreender negócios buscam a maximização de suas riquezas. Assim, sob um conceito amplo pode-se perceber que os objetivos das empresas são de maximização do seu valor para os seus proprietários e acionistas.

Segundo Lourival Nerys dos Santos (1997: 04) ,o conceito de maximização do lucro, envolve algumas restrições e limitações que devem ser avaliadas.

” A primeira diz respeito ao tempo. Enquanto a maximização do lucro considera os resultados obtidos a curto prazo (no máximo um ano), a abordagem da maximização da riqueza das empresas considera um horizonte de longo prazo.

A Segunda limitação está relacionada aos procedimentos adotados na obtenção dos resultados”.

“As organizações existem para cumprir determinadas missões que são seus objetivos maiores e imutáveis no tempo. Para alcançar tal finalidade, elas se valem de todo um processo de gestão, que resumidamente pode ser dividido em três fases : Planejamento, execução e controle”. (IOB, n.º XXII)

9.2 A diferença nos controles internos

Para garantir que as organizações executem o que por elas foi planejado e o façam com eficiência é necessário um sistema de controles internos que zele pelo cumprimento das metas empresariais, fazendo uma avaliação contínua dos processos e sistemas operacionais.

Nas grandes empresas fica impossível que o proprietário tenha sob seu domínio todas as atividades executadas dentro da empresa, por isso ele necessita de um sistema de controles internos que o deixe a par das atividades exercidas por seus funcionários, bem como se estas estão de acordo com o que lhes fora atribuído.

Devido a grande movimentação operacional que tem uma empresa de grande e médio porte, é necessário que o sistema de controle interno adotado por elas seja de auto padrão, e isso é possível uma vez que dá para conciliar os custos gerados com os benefícios que o sistema proporciona.

No entanto nas empresas de pequeno porte, que estão entrando no mercado agora, isso não é possível nem necessário, uma vez que o proprietário pode acompanhar diretamente as atividades que ocorrem na empresa. Apesar de proprietário poder controlar uma boa parte do processo produtivo, ele necessita de um sistema de controle, simples, mas que o dê condições de manter suas atividades com o máximo de eficiência

Segundo as instruções dadas pelo SEBRAE, o primeiro passo para garantir a produtividade e qualidade é :

- planejar e padronizar os processos
- avaliar e melhorar continuamente os processos
- aproveitar ao máximo os recursos tecnológicos, materiais, financeiros e humanos.
- estimular/aproveitar e valorizar a participação dos colaboradores na concepção e melhoria dos processos.

Depois é necessário fazer-se os cálculos dos custos fixos e variáveis do produto com o qual a empresa trabalha e daí definir a margem de lucro desejado. O ponto de equilíbrio da empresa se dará quando $\text{Receita} = \text{Custos Totais}$, a partir daí o que entrar de dinheiro na empresa, será lucro. Nessas pequenas empresas o controle é extremamente necessário e controlar significa acompanhar a execução de tarefas corrigindo possíveis desvios.

Com o intuito de manterem o controle de suas operações as pequenas empresas são instruídas pelo SEBRAE a utilizarem relatórios como os apresentados no anexo II.:

CONCLUSÃO

Ao final deste trabalho é possível afirmar que os controles internos são primordiais para uma administração ter sob seu domínio as informações e a segurança necessárias para uma gestão eficiente.

Pode-se ainda concluir que estes controles são um enérgico instrumento de gestão nas mãos dos administradores das entidades, no entanto como todo instrumento, ele necessita ser bem elaborado para produzir os resultados almejados pela entidade.

Pelo que foi abordado nesse estudo, pode-se perceber que é possível uma entidade ignorar os controles internos, pois são eles quem proporcionam a esta, a salvaguarda de seus ativos, a verificação da exatidão e fidelidade dos dados contábeis, além de desenvolverem sua eficiência operacional.

Verifica-se ainda no presente trabalho que o fato de terem as entidades um sistema de controle interno não as esquivava do surgimento de erros e fraudes na execução de suas operações. A entidade pública ou privada necessita avaliar periodicamente seus controles, atestando o grau de segurança oferecido pelos mesmos, através da opinião de auditores externos. Por isso foi mostrado nesse trabalho a correlação existente entre a auditoria e os controles internos.

Além dos pontos essenciais no tocante a conceito, princípios, tipos e assuntos elementares a respeito do tema abordado, não podia deixar-se de relacionar o tema com uma preocupação crescente dentro das empresas que é como controlar com eficiência as informações armazenadas pelos computadores, por isso abordamos de forma geral os meios que são utilizados ultimamente para oferecer às empresas a segurança necessária. Acredita-se que as informações aqui mencionadas são de fundamental importância principalmente porque chegou-se a conclusão que esta é uma área que necessita de grandes cuidados por parte dos administradores.

É certo que um tema essencial às entidades como este, necessita de estudos e melhoramentos constantes, por isso ele foi escolhido, para dar oportunidade aos leigos no assunto de reconhecerem sua importância e instigar nos mesmos o desejo de aprofundar-se no assunto.

BILIOGRAFIA

ATTIE, William. Auditoria conceitos e aplicações, 2ª ed., São Paulo, Atlas, 1984.

- **ATTIE, William.** *Auditoria conceitos e aplicações*. 2.ªed. Editora Atlas São Paulo. Atlas. 1984.
 - **CASSARO, Antonio Carlos.** *Controles Internos e Segurança de Sistemas: prevenindo fraudes e tornando auditáveis os sistemas*. São Paulo. LTR. 1997.
 - **COLLELA, Victor.** *Auditoria: Controle Interno e estoques*. 2.ªed. Editora Saraiva. 1986.
 - **FRANCO, Hilário & Marra, Ernesto.** *Auditoria Contábil*. 2.ªed. Editora São Paulo. Atlas. 1991.
 - **GIL, Antônio de Loureiro.** *Auditoria Operacional e de Gestão: qualidade da auditoria*. São Paulo. Editora Atlas. 1992.
 - **MACHADO, J. Teixeira Júnior & Reis, Heraldo da Costa.** *Lei 4320 Comentada* 23.ªed. Rio de Janeiro. Editor Instituto Brasileiro de Administração Municipal. 1991.
 - **MAGALHÃES, Elieser Forte Júnior.** *Aditoria Contábil e Financeira nas Entidades Governamentais*. Gráfica VT. 1996.
 - **MOTTA, João Maurício.** *Auditoria: princípios e técnicas*. 2.ªed. São Paulo. Editora Atlas. 1992.
 - **SANTOS, Lourival Nerys.** *Curso de Auditoria de Gestão*. Editor Instituto dos Auditores Internos do Brasil, 1997
 - **CAMILO, Anito.** *Tecnologia da Informática e Segurança em informática*. Revista Trevisan. Ano 11, n.º125, p.38-43, Junho. 1998.
 - **SOUZA, Vilma de & França, J. A.** *O Suporte do Sistema de Informática para o processo de tomada de decisão*. RBC. v.27, n.º114, p.12, Nov/Dez. 1998.
 - **AGUIAR, Emilson Albuquerque.** *A relevância do Sistema de Controles Internos e o processo de avaliação de desempenho Governamental*. 1997, 46p. Dissertação (Especialização em Gestão Contábil)- Faculdade de Economia Administração Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, 1997.
 - **PERDIGÃO, Marcelo Braga.** *Controle Externo*. 1996. 155p. Dissertação (Especialização em Gestão Contábil)- Faculdade de Economia Administração Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, 1996.
- IOB, nº49, 1995.

ATTIE, William. Auditoria conceitos e aplicações, 2ª ed., São Paulo, Atlas, 1984.

ATTIE, William. Auditoria conceitos e aplicações, 2ª ed., São Paulo, Atlas, 1984.

ANEXO I - A

QUESTIONÁRIO SIM/NÃO

(ORGANIZAÇÃO GERAL)

Condições Ideais:

- Deve ser fixada cada responsabilidade. Se não existe delimitação exata de cada responsabilidade, o controle será ineficiente;
- Deve ser fixada de forma clara como deve ser executada cada função ou atribuição permanente;
- A administração deve ser adequadamente informada do que passa na Empresa através de informes escritos rotineiros, tais como (demonstração financeira, posição da produção, etc.

Questionário

Exercício Findo em ___ de _____ de _____

SIM NÃO NÃO -

APLIC.

1. Há um organograma geral da empresa que esteja oficialmente em vigor e mantido permanentemente atualizado ?
2. Existe uma clara definição de unidades organizacionais e cada unidade é chefiada por um responsável bem identificado ?
3. Há organogramas complementares definido, com razoável detalhamento, a hierarquia, as funções e responsabilidades de diretores, gerente e chefias em geral ?
4. O Organograma permite concluir sobre a existência ou não de responsabilidades incompatíveis entre si distribuídas a uma mesma chefia ?
5. Em especial, a área contábil está completamente separada de :
 - a) Pagamentos e recebimentos de caixa ?
 - b) Vendas ?
 - c) Compras ?
 - d) Fabricação ?
6. Existe de forma explícita (Manuais ou Circulares), uma definição de diretrizes, políticas e objetivos da empresa e cada Centro e responsabilidade ?
7. Existem manuais ou coleção de normas de procedimentos descrevendo de forma clara e objetiva as rotinas e sistemas de funcionamento na empresa ?
8. Esses manuais ou coleção de normas são revisados periodicamente de forma a se manterem atualizados ?
9. A Direção da Empresa recebe para fins de gestão, relatórios financeiros e estatísticos com regularidade e a tempo de tomar decisões ?
10. Os contratos importantes são assinados por uma chefia que possua nível hierárquico elevado e compatível com tal responsabilidade ?
 - a) Existe uma lista atualizada dos principais chefes ou encarregados que lidam com registros ou valores ?
 - b) Existe uma lista atualizada das pessoas autorizadas a assinar cheques ?

ANEXO I- B

QUESTIONÁRIO SIM/ NÃO

(AUDITORIA INTERNA)

Condições Ideais :

- Deve ter um bom grau de independência nas suas atividades
- Não deve executar tarefas administrativas ou mesmo verificações rotineiras, que posteriormente ela mesma deverá verificar
- Deve utilizar metodologia própria de auditoria e programar seus trabalhos.
- Deve ajudar a empresa a administrar de forma mais eficiente suas operações.

Questionário

Exercício Findo em ___ de _____ de _____

SIM NÃO NÃO-APLIC.

1. A empresa possui Auditoria Interna ? Se não, opine sobre a necessidade ou não, nesse cliente
2. Os trabalhos da Auditoria Interna seguem planejamento e programas de auditoria pré- elaborados?
3. Os Programas de Auditoria Interna atendem satisfatoriamente à boa técnica da auditoria ?
4. Os papéis de trabalho são elaborados de forma técnica e arquivados convenientemente de modo a serem consultados a qualquer momento, inclusive pela Auditoria Externa ?
5. São elaborados Relatórios da Auditoria Interna contendo recomendações úteis à empresa ?
6. Os trabalhos de Auditoria Interna abrangem as principais atividades da Empresa ?
7. O quadro de auditores internos é adequado em termos de quantidade e qualidade de profissionais?
8. A chefia da Auditoria se reporta a Diretor ou Gerente de influente posição hierárquica na empresa?
9. Estão disponíveis e a Auditoria Externa pode efetivamente basear-se nos relatórios e papéis de trabalho da Auditoria Interna a fim de diminuir a sua carga horária que será dedicada às análises e testes de auditoria independente ?

