

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E
SECRETARIADO

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA A ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL

KEILA MARIA GOMES DOS SANTOS

FORTALEZA, JULHO, 1.999

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA A ORGANIZAÇÃO EMPRESARIAL

KEILA MARIA GOMES DOS SANTOS

Orientador: PRETEXTATO MELLO

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

**FORTALEZA – CE
1.999**

FOLHA DE APROVAÇÃO

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 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.

Keila Maria Gomes dos Santos

Média

Nota

~~Prof. Pretextato Mello~~
Prof. Orientador

Nota

~~Prof. Idevaldo Barbosa~~
Membro da Banca Examinadora

Nota

~~Prof. José William Praciano~~
Membro da Banca Examinadora

Monografia aprovada em 23 de julho de 1.999.

AGRADECIMENTOS

A DEUS, que a cada dia me dá coragem e força para lutar pelos meus ideais e seguir minha profissão com paz, serenidade e humildade.

A meus pais, por todos os ensinamentos e pelo constante apoio e dedicação, elementos essenciais para a concretização de meus projetos pessoais e profissionais.

Ao Professor Pretextato Mello, por sua importante contribuição ao desenvolvimento deste trabalho, sem a qual não teria sido possível sua concretização.

Aos professores Idevaldo Barbosa e José William Praciano, por fazerem parte da banca examinadora.

Às minhas amigas Dimona, Mônica e Gorete, pelo apoio dado ao longo do curso e, especialmente, para a realização deste trabalho.

E a todos os outros que de alguma forma contribuíram para a elaboração desta monografia.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	III
SUMÁRIO	IV
RESUMO	V
1. INTRODUÇÃO	01
2. CONCEITO DE CONTROLE INTERNO	03
3. O COMPROMISSO DA ADMINISTRAÇÃO PARA UMA ORGANIZAÇÃO CONTROLADA	06
4. OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO E OS MEIOS NECESSÁRIOS PARA QUE SEJAM ALCANÇADOS	10
4.1 Salvaguarda dos Interesses	10
4.2 Precisão e Confiabilidade dos Informes e Relatórios Contábeis, Financeiros e Operacionais	15
4.3 Estímulo à Eficiência Operacional	17
4.4 Aderência às Políticas Existentes	27
5. CONTROLE INTERNO E AUDITORIA	30
5.1 Auditoria Externa e Controle Interno	30
5.1.1 O Planejamento dos Trabalhos da Auditoria	31
5.1.2 A Amplitude dos Trabalhos da Auditoria Externa	33
5.1.3 Evidência de Auditoria : Controle e Comprovação	34
5.1.4 Procedimentos de Cumprimento e de Comprovação	35
5.1.5 Auditoria Externa em Ambiente de Processamento Eletrônico de Dados	37
5.2 Auditoria Interna e Controle Interno	39
5.2.1 Estrutura da Auditoria Interna	40
5.2.2 Independência da Auditoria Interna	40
5.2.3 O Planejamento dos Trabalhos da Auditoria	41
5.3 Principais Procedimentos Utilizados pelas Auditorias Interna e Externa	43
6. ESTUDO E AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	48
6.1 Formas de Realização	50
6.2 Procedimentos de Auditoria	51

6.2.1	Documentação	51
6.2.1.1	Questionário	52
6.2.1.2	Fluxograma	52
6.2.1.3	Método Dissertativo	54
6.2.2	Avaliação	54
6.2.3	Testes de Procedimentos	55
7.	PRINCIPAIS CONTROLES INTERNOS NA ORGANIZAÇÃO	57
7.1	Disponível	57
7.2	Compras/Contas a Pagar	59
7.3	Contas a Receber/Vendas	61
7.4	Estoques	63
7.5	Imobilizado	63
7.6	Recursos Humanos e Benefícios a Empregados	64
8.	CONCLUSÃO	66
9.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67

RESUMO

O presente trabalho faz uma explanação a respeito da importância do controle interno na organização empresarial, tendo em vista ser o controle um instrumento essencial para se evitar desperdícios e desfalques, corrigir desvios ou anormalidades, além de entrosar e aperfeiçoar as diversas funções administrativas na empresa. A administração é a principal responsável pelo sucesso do sistema e, por isso, deve se empenhar na definição das responsabilidades e nas políticas e procedimentos a serem adotados. Além de salvaguardar os interesses da empresa, o controle interno tem como objetivos garantir a precisão e a confiabilidade dos relatórios contábeis, financeiros e operacionais, e estimular a eficiência no desenvolvimento das atividades e aderência às políticas existentes. Serve ainda de base para a extensão, natureza e oportunidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. É necessário que suas ferramentas sejam adequadamente utilizadas para que todos os objetivos a que se propõe sejam plenamente atingidos. O sistema de controle vai além dos aspectos diretamente relacionados às funções do sistema contábil, abrangendo: a estrutura organizacional da entidade e seus métodos para definir autoridades e responsabilidades; o sistema de controle administrativo, incluindo a função de auditoria interna, políticas de pessoal e segregação de funções; além de todos os procedimentos necessários à eficiência do sistema. O progresso econômico leva as empresas a se adaptarem e a se ajustarem às mudanças de forma rápida e eficaz, seja "reacomodando" o processo produtivo, difundindo novas tecnologias ou aperfeiçoando as já existentes. Nesse contexto, a existência de controles internos adequados é indispensável ao bom funcionamento das diversas áreas da empresa (Disponibilidades, Contas a Receber e a Pagar, Estoques, Imobilizado, Folha de Pagamento, etc) e, por isso, deve o controle ocupar papel de destaque no planejamento e organização das atividades empresariais. A sua ausência leva à ocorrência de sérias deformações nas rotinas de trabalho e, conseqüentemente, a constantes prejuízos. A empresa que não der a devida importância ao processo de controle, certamente será tomada por inúmeras dificuldades, comprometendo, assim, a sua própria sobrevivência.

1. INTRODUÇÃO

O crescimento organizacional é um fator que, inevitavelmente, torna difícil para o administrador manter-se sempre bem informado sobre todas as atividades dos empregados e o cumprimento de suas obrigações, o que está sujeito à ocorrência de falhas e irregularidades.

Em virtude disso, torna-se necessária a adoção de determinados procedimentos de controle, que darão suporte à salvaguarda dos ativos da empresa e à eficiência operacional. Trata-se do controle interno, que sendo adequado, é capaz de detectar, tempestivamente, erros e desfalques, além de garantir a continuidade do fluxo operacional da empresa.

As novas exigências do mercado, as crises econômicas e a necessidade cada vez maior de geração de produtos e serviços com qualidade e de baixos custos, têm levado ao questionamento de novas estratégias gerenciais, contribuindo de forma decisiva para que as empresas passem a implantar sistemas cada vez mais eficientes de controle interno, tornando, assim, evidente a necessidade de análise deste assunto.

Neste ímpeto e pelas razões já apresentadas, o presente trabalho procura mostrar a importância e o papel de destaque que o controle interno deve ocupar na organização empresarial, estando desenvolvido em seis capítulos da seguinte forma:

- O capítulo 2 traz a definição de controle interno, mostrando de maneira sucinta o que significa cada componente dessa definição;
- O capítulo 3 trata do compromisso da administração para uma organização controlada, ou seja, da responsabilidade dos administradores para o sucesso do sistema;
- O capítulo 4 apresenta os objetivos do controle interno e os meios necessários para que sejam alcançados, sendo explicitadas as várias ferramentas que podem ser utilizadas pela organização para se ter um bom sistema de controle;
- O capítulo 5 trata do controle interno como instrumento das auditorias interna e externa;

- O capítulo 6 faz uma abordagem do estudo e avaliação do controle interno pelo auditor;
- E o capítulo 7 traz de forma resumida os principais procedimentos a serem seguidos nas áreas: Disponibilidades, Contas a pagar/Compras, Contas a receber/Vendas, Estoques, Imobilizado e Folha de Pagamento.

Toda organização deverá saber como utilizar o instrumento de controle para aumentar o nível de eficiência operacional em todos os seus setores. Deverá, ainda, identificar seus valores, seus pontos fortes e fracos e reconhecer o momento em que precisará mudar para atingir níveis elevados de realidade e excelência empresarial.

É necessário que haja o envolvimento de todo o pessoal-chave na determinação das políticas, práticas e procedimentos a serem adotados, e a consciência de que o controle interno é um poderoso aliado para garantia da sobrevivência da empresa no mercado moderno.

2. CONCEITO DE CONTROLE INTERNO

Administrar é exercer funções de que dependam outras pessoas para a realização do trabalho. O fenômeno administrativo é universal, contínuo e permanente e se desdobra em vários tipos de funções: planejamento, organização, comando, coordenação e controle. Controlar é medir padrões, comparar metas, avaliar resultados e fiscalizar eventos. O controle é fundamental, pois as pessoas estão sujeitas a fatores adversos, tais como fraqueza e incapacidade.

A utilização do controle dentro da empresa – controle interno – é aplicado para:

- Evitar desperdícios;
- Corrigir deformações;
- Comparar resultados;
- Adaptar situações novas;
- Detectar desvios ou anormalidades;
- Simplificar rotinas;
- Acompanhar o planejamento e,
- Entrosar as demais funções administrativas.

A administração de qualquer empresa, ao desenvolver um sistema de controle interno, procura assegurar, antes de tudo, a compatibilidade do mesmo, de modo a garantir a preparação tempestiva de informações confiáveis, a salvaguarda dos ativos, além de otimizar a utilização dos recursos e prevenir e detectar erros, fraudes e desfalques.

O comitê de procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificado, AICPA, afirma: *“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 a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração”*.

Trata-se de um conceito amplo que abrange todos os setores da empresa e envolve um série de procedimentos bem definidos, que visam assegurar a fluidez e a organização necessários para a obtenção de um objetivo administrativo ou gerencial.

William Attie, em sua obra Auditoria Interna (1992), explica claramente cada um dos fatores integrantes da definição de controle interno. Para ATTIE, o plano de organização corresponde ao modo pelo qual se organiza o sistema, tendo em vista um adequada divisão do trabalho e uma clara definição das autoridades e responsabilidades de cada nível, para que sejam atingidos todos os objetivos previamente estabelecidos.

O autor refere-se à empresa como a união de diversos subsistemas que se interagem, sendo que, cada um destes subsistemas abrange uma série de procedimentos destinados a gerar e registrar informações. Os métodos e medidas correspondem a estes procedimentos, que adequadamente planejados, resultam num sistema eficiente, útil, prático e econômico, capaz de promover o controle de todas as operações efetuadas.

Com relação à proteção do patrimônio, está claro que compreende todos os esforços destinados a salvaguardar os bens e direitos da empresa, o que implica controle sobre a custódia de bens, registro contábil, sistema de autorizações, seguros, enfim todos os recursos utilizados para proteger os interesses da empresa.

No que tange à contabilidade, deve ser precisa, devendo seus dados serem classificados dentro de uma estrutura formal de contas, em tempo hábil, de modo a possibilitar a análise correta da situação econômico-financeira da empresa e a divulgação tempestiva de informações à gerência. Logo, os registros contábeis devem apresentar-se exatos e fidedignos, para que possam, de fato, dar a sua contribuição no processo de tomada de decisões da empresa.

Quanto ao fator eficiência operacional, ATTIE afirma: *"...compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa"*. A eficiência está ligada a todos os demais fatores necessários para que se tenha um bom sistema de controle interno; um adequado plano de organização; a existência de métodos e procedimentos bem definidos, que proporcione o cumprimento das tarefas de forma correta; um controle efetivo dos bens e direitos da organização; e pessoal treinado para desenvolver suas atividades, sob adequada supervisão. A conjunção de todos estes itens conduz à almejada eficiência nas operações.

E, finalmente, as políticas administrativas referem-se ao sistema de regras que irão conduzir os negócios e indicar os princípios, as normas e os procedimentos a serem

seguidos para a obtenção dos resultados pretendidos pela administração. Orientam, portanto, as tomadas de decisões, afetando assim, o comportamento da organização (política estratégica) e, também, as regras de trabalho (política operacional).

Os sistemas de controles internos a serem adotados, bem como a maneira como devem ser divulgados e implantados, dependerá da análise das circunstâncias de cada empresa em função da sua natureza. Independentemente disso, o referido sistema deverá ser efetivo e eficiente, de modo que se possibilite o atingimento de todas as suas metas.

3. O COMPROMISSO DA ADMINISTRAÇÃO PARA UMA ORGANIZAÇÃO CONTROLADA

A cultura administrativa brasileira tende a relevar a plano secundário certos conceitos de organização, confundindo áreas e misturando atribuições. É o caso de se ter, por exemplo, a contabilidade subordinada ao gerente financeiro, aumentando-se absurdamente o risco de desfalques na empresa.

Para MAGALHÃES ANDRADE (1994), empresas bem estruturadas, com linhas de responsabilidade e autoridade definidas, normalmente mantêm sistemas de controle melhores do que as empresas mais informais no trato das linhas de atribuições.

O tamanho da organização tem efeito significativo sobre a natureza do controle interno e de controles específicos. É possível que as empresas pequenas mantenham pessoal competente e confiável, com claras linhas de responsabilidade, além de adequados procedimentos para autorizações, execução e registro das transações. No entanto, o principal controle disponível em uma empresa pequena é o conhecimento e interesse da alta administração, freqüentemente representada pelo proprietário-administrador. Um interesse pessoal na organização e um relacionamento estreito com os funcionários torna possível a cuidadosa avaliação da competência dos empregados e da eficiência geral do sistema. Já uma empresa maior necessita de um sistema mais complexo, que inclui responsabilidades cuidadosamente definidas, além de políticas e procedimentos por escrito.

A administração é responsável pelo planejamento, instalação e supervisão de um sistema de controle interno adequado, que pode deteriorar se não for periodicamente revisto.

A supervisão contínua é fundamental para que seja avaliado se a política interna da empresa está sendo corretamente interpretada, se as mudanças em condições operativas tornaram os procedimentos complicados, obsoletos ou inadequados e, ainda, se quando surgem falhas no sistema, são tomadas medidas imediatas, eficazes e corretivas.

A própria conceituação de controle interno engloba a definição da responsabilidade acerca dos procedimentos a serem adotados ao longo de toda a empresa. Entretanto, nem sempre é dada a devida atenção ao seu significado, seja por causa dos custos de implantação ou pela noção errônea que alguns administradores ainda possuem

por acharem que o controle interno constrange o pessoal e não se aplica aos funcionários de confiança.

“Alguns executivos julgam mais importante satisfazer seus clientes, o que implica passar por cima de controles. Dar aos clientes o que eles querem aumenta as pressões em obter trabalho rápido e correto, e, dessa forma, os controles, em vez de serem vistos como elementos protetores e de sustentação, são vistos como frustrantes e atrapalhadores”. (ATTIE, 1992, p. 212)

A essência de uma organização eficientemente controlada reside na atitude de sua administração, que deve agir para garantir a eficiência do sistema e trabalhar no sentido de atender aos princípios básicos de controle interno, que podem ser, resumidamente, assim definidos (de acordo com exposição feita por Guy Almeida Andrade, na obra Curso de Contabilidade Aplicada – 7, CRC-SP, 1994):

1. Validade

As operações registradas devem ser válidas, logo, não podem ser incluídas nos registros contábeis transações fictícias ou inexistentes;

2. Autorização

As operações devem ser devidamente autorizadas para evitar desperdícios e a ocorrência de operações fraudulentas;

3. Perfeição dos Registros

Todas as transações ocorridas devem ser registradas. Um sistema perfeito não permite omissão de informações;

4. Avaliação

As transações devem ser corretamente avaliadas, para que sejam evitados erros de interpretação ou de cálculo;

5. Classificação

Uma classificação adequada, em consonância com o Plano de Contas da empresa, possibilita a correta elaboração das Demonstrações Contábeis;

6. Tempestividade

O registro das operações deve ser feito no momento certo. A antecipação ou o retardamento indevidos interferirão na representatividade das Demonstrações Contábeis, que se tomarão irregulares se os registros também o forem.

As medidas implantadas pela administração devem ser capazes de detectar erros de interpretação ou de omissão por não se aplicar um procedimento prescrito nas normas em vigor, ou ainda, decorrentes da má aplicação de uma norma ou procedimento.

Dependendo do grau de eficiência do sistema, poderão ocorrer desfalques:

- Não encobertos: são aquelas em que o autor não considera necessário mascarar, porque o controle interno é extremamente deficiente;
- Encobertos temporariamente: em um bom sistema de controle, certamente serão descobertos, pois quem faz não tem acesso aos registros contábeis. Nesse caso, o desfalque de um bem que fosse tirado da empresa que continuasse existindo no razão contábil, poderia ser descoberto pelo confronto dos ativos existentes fisicamente com os registros contábeis;
- Encobertos permanentemente: nesses tipos de desfalques, os autores da irregularidade preocupam-se em alterar a informação contida nos registros contábeis e outros arquivos, para assim ocultar a irregularidade. Para a ocorrência de uma situação dessas, seria necessário o livre acesso do interessado aos registros contábeis, contrariando, assim, as boas regras de controle interno. O funcionário poderia, aqui, debitar despesa ou receita e creditar a conta do ativo correspondente.

No sentido de evitar a ocorrência desses desfalques, a administração poderá implementar algumas ações que, bem executadas, contribuirão para o fortalecimento do controle interno. Tais ações visariam:

- Disciplinar a obediência às políticas, práticas e procedimentos, cobrando-os e mantendo-os ativos. A falta de cobrança e obediência rapidamente motiva a perda da qualidade de controlar;
- Assegurar que os programas de treinamento incluam matérias sobre controle interno, como forma de educar e alertar os funcionários sobre a importância do tema;

- Incentivar os funcionários na busca por controles e eliminação de perdas e desperdícios, o que pode acontecer por meio de um sistema de gratificação;
- Analisar minuciosamente os relatórios da auditoria, que geralmente mostram deficiências de controle interno e fornecem indicações para melhorias;
- Deixar claro a todos os funcionários os padrões éticos da empresa, como forma de inibir a ocorrência de má conduta na execução do trabalho;
- Reexaminar freqüentemente o sistema de controle, a fim de verificar se são ainda apropriados os procedimentos utilizados e se o pessoal cumpre suas funções de acordo com o estabelecido pela administração.

A maior evidência do compromisso da administração para uma organização controlada são as políticas, práticas e procedimentos a serem seguidos. Qualquer que seja o tamanho da organização, a administração deverá dar atenção especial à manutenção do sistema de controle interno, supervisionando-o e revisando-o constantemente, pois somente o empenho e a constante diligência dos executivos pode conduzir a um bem sucedido sistema.

4. OS OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO E OS MEIOS NECESSÁRIOS PARA QUE SEJAM ALCANÇADOS

O controle interno engloba todas as iniciativas e medidas tomadas pelos empresários, no sentido de montar um mecanismo detector de erros, manipulação de valores, desperdícios e desfalques, ou seja, atos que afetam, direta ou indiretamente, o desenvolvimento e o progresso da empresa. Em função disso, torna-se um instrumento tão importante, uma vez que todo empregado, na qualidade de ser humano, pode por várias razões, tornar-se desonesto ou inapto para desempenhar determinadas funções.

Os controles se dividem em duas categorias: administrativos e contábeis. De acordo com MOTTA (1988), controles administrativos são os procedimentos e os métodos que dizem respeito às operações da empresa e às suas políticas. Estão relacionados diretamente à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas e apenas indiretamente aos registros contábeis e financeiros. Os controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os atos ligados intrinsecamente à salvaguarda do ativo e à fidedignidade daqueles registros.

As práticas e procedimentos adotados pela empresa com o fim de controlar devem apontar diretamente os responsáveis pelas falhas cometidas e, ao mesmo tempo, desencorajar os demais subordinados a praticarem atos lesivos ao patrimônio.

Fica claro, portanto, o objetivo principal de um sistema de controle interno, que é a salvaguarda dos interesses da empresa, de modo a prevenir e detectar erros e desfalques. Além disso, deverá garantir a precisão e a confiabilidade dos relatórios contábeis, financeiros e operacionais, o estímulo à eficiência operacional e a aderência às políticas existentes na empresa.

4.1. SALVAGUARDA DOS INTERESSES

A salvaguarda dos interesses significa proteger o patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades, o que torna obrigatória a adoção de procedimentos de controle para que seja alcançado o sucesso do sistema.

A administração deverá avaliar o custo em relação ao benefício, ou seja, o custo de prevenir certo erro deve ser comparado com a possibilidade de ocorrência do mesmo e se seu valor.

Estão entre os principais meios que servem de suporte à salvaguarda dos interesses da empresa:

- **Segregação de Funções**

Estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização. Ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação. Cada uma dessas fases deve, preferencialmente, ser executada por pessoas e setores independentes entre si.

Existem diferentes aspectos de segregação de funções que ajudam a prevenir os erros intencionais e os não intencionais e que são de especial significação ao se desenvolver um adequado sistema de controle interno. Apesar das variações entre as organizações, os mais importantes a serem observados, conforme MAGALHÃES ANDRADE (1994), são:

- Separação entre custódias dos ativos e a contabilização: um funcionário que tem a custódia, temporária ou permanente, de um ativo não poderá manter o controle contábil do mesmo. Esta é uma forma de proteger a empresa contra desfalques, pois quando um indivíduo executa as duas funções, existe um risco excessivo de que disponha do ativo para ganho pessoal e ajuste os registros de forma a se desobrigar da responsabilidade. Isso poderia acontecer se a manutenção dos registros dos estoques for de responsabilidade do pessoal do almoxarifado ou se o caixa recebe numerário e é, ao mesmo tempo, responsável pelo registro dos recebimentos de caixa e de vendas.
- Autorização das transações segregada da custódia dos respectivos ativos: as pessoas que autorizam transações não deverão ter o controle dos ativos relacionados às mesmas. Desta forma, a pessoa que possui a autoridade de incluir ou excluir funcionários na folha de pagamento, não deve ser responsável pela distribuição dos cheques de pagamento de salários.
- Responsabilidade operacional segregada da responsabilidade pelo registro contábil: os departamentos da empresa de responsabilidade operacional (compra, venda, controle de estoque, etc.) não devem ser responsáveis, também, pelos registros contábeis dessas operações, uma vez que isso facilitaria alterações indevidas nesses registros. Logo, a contabilidade deve ser um departamento independente dos demais.

A estrutura organizacional de uma empresa deve facilitar a segregação adequada de funções, sem comprometer a comunicação eficiente e eficaz entre os departamentos.

- **Sistema de Autorização e Aprovação**

As operações da empresa devem ser devidamente autorizadas e aprovadas, de acordo com as responsabilidades e os riscos que envolvem, sendo que a pessoa que autoriza não deve ser a mesma que aprova.

Existe uma distinção entre autorização, que pode ser geral ou específica, e aprovação. As autorizações gerais são aquelas decorrentes das políticas estabelecidas pela administração, de modo a estabelecer condições-padrão nas quais devem ser aprovadas as transações. A aprovação refere-se a uma transação específica de preencher condições estabelecidas na autorização geral, dentro dos limites estabelecidos pela política administrativa. A autorização específica, por sua vez, tem relação com transações individuais, em condições exatas e particulares. Nestas situações, a administração emite autorizações caso a caso.

A autorização máxima numa organização pertence aos acionistas e é delegada à diretoria, altos funcionários, diretores e outros membros do escalão administrativo. A administração, por sua vez, delega sua parcela de autoridade a indivíduos ou departamentos específicos, outorgando-os a tomarem determinadas atitudes.

O indivíduo ou o grupo que pode autorizar transações deve, portanto, deter uma posição compatível com a natureza e relevância da transação. O sistema de controle interno deve ser projetado de modo que cada transação seja devidamente autorizada.

- **Determinação de Funções e Responsabilidades**

Cada funcionário deve ter a noção exata de suas funções e responsabilidades, de acordo com o cargo que ocupa. Para isso, a empresa deverá ter organogramas claros, nos quais as linhas de responsabilidades e autoridades são definidas por toda a linha hierárquica. Nenhum funcionário pode manejar completamente uma operação do início ao fim.

A entidade deve ter uma estrutura organizacional adequada para o planejamento, direção e controle das operações. A delegação de autoridade e responsabilidade dentro da estrutura organizacional deve ser clara. A estruturação do departamento contábil e a sua localização dentro do organograma são fatores importantes para a garantia da existência de

um adequado sistema de controle interno. A importância dada pela administração ao controle está diretamente relacionada com a importância dada à contabilidade.

Os métodos de comunicação da delegação de autoridade e responsabilidade devem levar em consideração as relações de hierarquias e responsabilidade existentes na entidade e a cultura da mesma. Deve-se dar especial atenção às políticas sobre questões éticas e sociais e aos objetivos e metas da entidade.

As comunicações devem incluir métodos como: memorandos da alta administração sobre a importância do controle e assuntos relacionados a controle, organização formal, e planos operacionais, descrição de funções e política de pessoal.

A divisão de responsabilidades aplica-se aos departamentos e às pessoas, devendo ser estendida para toda a empresa, em todos os níveis de autoridade.

- **Rotação de Funcionários**

O rodízio dos funcionários para o desempenho das tarefas possibilita reduzir as oportunidades para a ocorrência de ações fraudulentas, resultando, geralmente, em novas idéias de trabalho.

Quando há vários empregados em condições de executarem determinado trabalho, o rodízio age como forma de desestímulo para aqueles com intenção de cometer atos lesivos ao patrimônio da empresa. Isto porque eles sabem que em pouco tempo alguém os virá substituir e, fatalmente, descobrirá o que aconteceu.

- **Carta de Fiança**

De acordo com ATTIE (1992) , a carta de fiança é um meio de dar aos funcionários que lidam com bens e valores da empresa, a responsabilidade pela custódia dos mesmos. Funciona como um seguro fidelidade, dissuadindo psicologicamente os funcionários a cometerem desfalques na empresa.

- **Manutenção de Contas de Controle**

Trata-se de um registro auxiliar de controle analítico das contas contábeis, em que há o detalhamento do saldo das mesmas. Permite a confrontação permanente entre os saldos detalhados e o saldo sintético e a aplicação de procedimentos de comprovação da exatidão dos registros.

- **Seguro**

Diz respeito à manutenção de apólice de seguros, a valores adequados de reposição dos bens em função dos riscos aos quais a organização está sujeita.

Os seguros prevêm indenização à empresa em caso de prejuízo, funcionando, ao mesmo tempo, como um impedimento psicológico, uma vez que a investigação feita pela companhia de seguros tende a desencorajar qualquer pessoa que tenha intenções de cometer desfalques.

Mesmo o mais perfeito sistema de controle interno pode ser burlado por uma pessoa firmemente decidida a fazê-lo. Uma empresa não deve, portanto, supor que o sistema de controle fornece proteção total contra a ocorrência de desfalques de ativos.

- **Legislação**

É preciso que se tenha o maior cuidado com relação às alterações ocorridas na legislação vigente, uma vez que a falta de atenção nesse aspecto, pode expor a empresa a contingências fiscais e legais.

- **Diminuição de Erros e Desperdícios**

É comum existirem falhas originadas em virtude de controles mal definidos ou falta de controles, gerando erros e desperdícios, que poderão ser reduzidos ou eliminados se detectados na fonte geradora dos mesmos.

“ A divisão racional do trabalho, com a identificação clara e objetiva das normas, procedimentos, impressos, arquivos e número de subordinados compatível, fornece condições razoáveis que permitem supervisão suficiente e, conseqüentemente, prevenir-se contra a ocorrência de erros e desperdícios”. (ATTIE, 1992, p. 206)

- **Contagens Físicas Independentes**

Corresponde à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao custodiante, visando maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa.

Esse procedimento tem como objetivo garantir a existência dos ativos da empresa, tais como: matéria-prima, instalações, insumos, material de consumo, produto acabado, numerário, móveis e utensílios, máquinas e equipamentos, *software*, documentos, relatórios e papéis negociáveis.

Comumente, essas contagens físicas são realizadas pelo auditor interno, que deverá estar acompanhado pelo responsável pelo ativo. Após o registro de contagem, é feita a constatação das quantidades apuradas contra os registros contábeis ou operacionais existentes. O objetivo desse procedimento é detectar desfalques de bens ou o registro contábil inadequado de ativos.

Na aplicação desta técnica, o fator surpresa deve ser considerado e as divergências entre a contagem e os registros existentes devem ser apuradas.

- **Alçadas Progressivas**

É o método de controle em que são estabelecidas alçadas e procurações de forma escalonada, sendo que as principais decisões e responsabilidades ficam sob a incumbência da alta administração.

“A utilização de alçadas progressivas, com dupla assinatura de pessoas independentes entre si, fornece maior segurança à empresa, permitindo que as principais decisões, de acordo com os riscos e valores envolvidos, fiquem canalizados junto aos principais administradores”. (ATTIE, 1992, p. 206)

4.2. PRECISÃO E CONFIABILIDADE DOS INFORMES E RELATÓRIOS CONTÁBEIS, FINANCEIROS E OPERACIONAIS

“O objetivo do controle interno relativo à precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais compreende a geração de informações adequadas e oportunas, necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados na empresa”. (ATTIE, 1992, p. 206)

É necessário que a empresa constitua sistemas confiáveis que lhe garantam conhecer os atos e eventos ocorridos em cada um dos seus segmentos. Os efeitos ocorridos através da realização de cada ato devem ser escriturados e levados, em tempo hábil, ao conhecimento dos administradores, para que auxilie na administração dos negócios e tomada de decisões.

A contabilidade deve ser mantida atualizada, pois a informação só tem validade a partir do momento em que é exata, confiável e oportuna. Logo, precisa basear-se em dados verídicos, informados tempestivamente.

Existem alguns meios que podem contribuir para a precisão e confiabilidade dos relatórios, tais como:

- **Documentação Adequada e Fidedigna**

Corresponde à utilização de documentação hábil para o registro das transações, como as notas fiscais de venda, os pedidos de compra, as razões auxiliares e os cartões de ponto.

Num sistema computadorizado, muitos desses documentos e registros são mantidos na forma de arquivos magnéticos até que sejam impressos para fins específicos. Tanto os documentos com os dados originais, quanto os registros em que as transações são lançadas, são importantes, mas a inadequação de documentos costuma causar grandes problemas de controle.

MAGALHÃES ANDRADE, em trabalho exposto na obra Curso de Contabilidade Aplicada – 7, CRC-SP (1994), afirma:

“Os documentos executam a função de transmitir a informação através da organização e entre diferentes organizações. Os documentos devem ser adequados para produzir uma razoável certeza de que todos os ativos estão adequadamente controlados e que as transações estão corretamente registradas”.

Os documentos e registros devem ser:

- Organizados em ordem numérica, de maneira a facilitar o controle sobre documentos desaparecidos e ajudar na localização de documentos na hipótese de serem necessários no futuro;
- Preparados no momento em que ocorre a operação ou o mais rápido possível. Quando os mesmos são preparados com um longo intervalo de tempo, os registros tomam-se menos confiáveis e mais sujeitos a erros;
- Desenvolvidos para permitir o uso múltiplo sempre que possível, de modo a minimizar o número de diferentes formulários;
- Montados de maneira a facilitar o correto preenchimento, além de serem suficientemente simples de maneira a assegurar que os mesmos sejam claramente entendidos.

- **Conciliação**

Indica a existência de diferenças entre as diversas fontes de informação, visando à eliminação tempestiva de possíveis pendências.

- **Análise**

Tem como objetivo identificar a composição analítica dos itens em exame, no que tange aos valores que deram origem do saldo apresentado.

- **Plano de Contas**

Compreende a classificação dos dados da empresa dentro de uma estrutura formal de contas. A existência de um manual de contabilidade, acrescido do procedimento de uso das contas, fomenta a classificação e a utilização adequadas de cada conta.

"O plano de contas é um controle importante porque fornece a estrutura que vai determinar a informação a ser apresentada à administração e a outros usuários das demonstrações contábeis. Ele deve conter informação suficiente para permitir que as demonstrações contábeis sejam apresentadas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e para permitir a classificação de informações que ajudem a administração no processo de tomada de decisões". (MAGALHÃES ANDRADE, 1994, p. 252)

Deverão ser previstas no plano de contas, informações por divisões, linhas de produtos, departamentos e outras segregações similares, além de descritas de maneira correta e precisa que tipos de transações devem ser registradas em cada conta, de modo a prevenir erros de classificação.

- **Tempo Hábil**

Determina o registro das transações dentro do período de competência e no menor espaço de tempo possível.

- **Equipamento Mecânico e Eletrônico**

A utilização desses equipamentos visa facilitar e agilizar o registro das transações, fomentando a divisão de trabalho e depende das características e necessidades de cada empresa.

4.3. ESTÍMULO À EFICIÊNCIA OPERACIONAL

As inúmeras tarefas praticadas pelos diversos setores de uma empresa necessitam de uma linha mestra de raciocínio e de conduta. Cada uma linha mestra de raciocínio e de conduta. Cada um dos segmentos têm suas particularidades e cada indivíduo precisa conhecer suas tarefas, para que, em conjunto, consigam mover a empresa.

O objetivo do controle interno relativo ao estímulo à eficiência operacional determina prover os meios necessários à condução destas tarefas. Isto implica uma análise criteriosa dos postos de trabalho e dos executores que desenvolvem as atividades empresariais, independentemente do nível hierárquico a que pertencem. Parte-se do pressuposto de que o desempenho da organização somente pode ser aperfeiçoado se as tarefas, atividades e respectivos executores forem analisados dentro de um contexto geral de desempenho corporativo.

Os objetivos e a gestão dos processos estão sustentados pelos recursos humanos, que são os responsáveis pelo bom ou mau funcionamento da empresa. Atitudes, habilidades, conhecimentos e comportamento dos empregados são importantes variáveis de desempenho que justificam a existência do executor dentro da organização.

São os executores que transformam as informações, normas, atribuições e procedimentos em contribuições para os objetivos do processo e de toda a empresa. Logo, torna-se necessário o estabelecimento de regras que visem permitir o desenvolvimento harmônico dessa transformação e conduzam à otimização na utilização dos recursos, de modo a prevenir a desnecessária duplicação de esforços e perdas em todos os aspectos da atividade.

No nível de recursos humanos, os cargos devem ser, portanto, projetados para apoiar as etapas do processo e os ambientes de que fazem parte devem ser estruturados para permitirem que as pessoas dêem sua contribuição máxima à eficácia e à eficiência organizacional.

Existem meios de controle que podem dar, neste sentido, suporte ao estímulo à eficiência operacional, tais como:

- **Seleção**

A sistemática da seleção avalia o candidato por meio da aplicação de técnicas de avaliação como: entrevistas, provas de conhecimento e capacidade, testes psicométricos, testes de personalidade e técnicas de simulação. A referida sistemática varia em função do tipo de empresa, uma vez que as características da mão-de-obra a ser selecionada acompanham a natureza das organizações, e da posição que o cargo a ser preenchido ocupa na hierarquia da estrutura organizacional, o que é determinado pela descrição e especificação do cargo. Logo, os procedimentos de seleção irão mudar à medida que as pessoas a serem contratadas nos níveis operacional (pessoal de execução),

tático (gerência e supervisão ou primeira linha) e estratégico (staff e cargos de direção da alta administração) têm diferentes qualificações e habilidades a serem avaliadas.

Para ATTIE (1992), a aplicação dos métodos de seleção possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as mais diversas funções da empresa.

- **Política de Relações Humanas**

Na visão de MAGALHÃES ANDRADE (1994), o pessoal é o aspecto mais importante de um sistema de controle interno. As pessoas honestas e eficientes são capazes de trabalhar em um nível muito alto, mesmo quando existem poucos instrumentos de controle para apoiá-las. Apesar de competentes e confiáveis, no entanto, as pessoas podem apresentar "certos defeitos" ou insatisfações capazes de comprometer sua performance na empresa.

Um item que tem alcançado cada vez mais relevância e influido significativamente na qualidade do controle interno é o grau de motivação, envolvimento e participação do pessoal. Nesse sentido, as políticas de recursos humanos adotadas pela empresa acabam por influenciar a eficiência do sistema de controle interno.

Logo, a qualidade do ambiente empresarial é fator determinante do comportamento dos membros da organização. Trata-se do clima organizacional que, no contexto das empresas, influencia o estado motivacional das pessoas e é também por ele influenciado.

Desta forma, *"o clima organizacional é favorável quando proporciona satisfação das necessidades pessoais dos participantes e elevação do moral; e desfavorável quando proporciona a frustração daquelas necessidades"*. (TACHIZAWA, 1997, p. 329)

Podem ser desenvolvidas pesquisas com o público interno da empresa, com o intuito de avaliar o perfil sócio-econômico dos empregados, motivação, satisfação e a integração com a empresa. Essas pesquisas são úteis porque contribuem para aferição de providências necessárias à melhoria do clima organizacional, que é fundamental para a empresa obter um adequado nível de competitividade e qualidade total.

O planejamento da pesquisa deve abranger questões inerentes a clima organizacional, que, direta ou indiretamente, possam relacionar-se a fatores como:

- a. Liderança: gestão para a qualidade; responsabilidade comunitária; valores da empresa quanto à qualidade;

- b. Informação e análise: comparações com a concorrência e referenciais de excelência; análise e gestão dos dados e das informações sobre qualidade;
- c. Utilização de recursos humanos: gestão de recursos humanos; educação e treinamento em qualidade; reconhecimento do desempenho e estímulo ao bem-estar e moral dos funcionários;
- d. Garantia da qualidade de produtos e serviços: controle da qualidade e melhoria contínua de processos; avaliação da qualidade; controle da documentação;
- e. Melhoria no desempenho das tarefas: aumento da qualidade na prestação do serviço dos funcionários; redução de desperdícios; fortalecimento do controle interno.

- **Planejamento de Carreira**

Pode-se definir o planejamento de carreira como sendo *"o processo contínuo de interação entre o empregado e a empresa, pelo qual resultam os passos e o caminho que mutuamente atendam aos objetivos da organização e às aspirações do indivíduo"*. (TACHIZAWA, 1997, p. 322)

O plano de carreiras tem como finalidade favorecer o desenvolvimento organizacional, mediante o melhor aproveitamento do patrimônio humano da empresa, obtido pela promoção de seu desenvolvimento e de sua auto-realização, contribuindo, assim, para o entusiasmo e a satisfação do pessoal.

É um instrumento que fornece bases e apoio a:

- 1- Decisões do administrador de recursos humanos e de cada empregado quanto ao desenvolvimento de sua carreira, informando sobre as oportunidades existentes na empresa, indicando os acessos disponíveis e a capacitação necessária para cada etapa da carreira;
- 2- Ações de desenvolvimento, motivação, integração e melhoria da produtividade individual e grupal;
- 3- Práticas de recursos humanos referentes ao recrutamento, seleção, avaliação e compensação;

- 4- Programas de desenvolvimento organizacional, notadamente os de desenvolvimento de pessoal e treinamento, e desenvolvimento da capacitação gerencial.

Logo, a implementação de um adequado plano de carreiras propicia carreiras compatíveis com as necessidades de mão-de-obra, permite que os empregados estejam motivados para o trabalho em face da ascensão que lhes é oferecida pela empresa, além de assegurar que a política de formação e desenvolvimento de carreira seja transparente e dinâmica.

A conjugação das metas do plano de carreira leva, conseqüentemente, ao aumento da eficiência no desenvolvimento das operações da empresa.

- **Avaliação de Desempenho**

Pode-se definir a avaliação de desempenho como sendo *“uma sistemática voltada à apreciação do desempenho individual do empregado no exercício das atribuições inerentes a seu cargo”*. (TACHIZAWA, 1997, p. 321)

Tem como principais objetivos: adequação do indivíduo ao cargo; identificação de necessidades de treinamentos; promoções; incentivo salarial ao bom desempenho; melhoria do relacionamento entre superior e subordinados; auto-aperfeiçoamento do empregado; estimativa do potencial de desenvolvimento dos empregados; estímulo à maior produtividade; oportunidade de conhecimento dos padrões de desempenho da empresa; feedback ao próprio indivíduo avaliado, e decisões sobre transferências, dispensas e progressão ou ascensão funcional.

Conforme mencionado na obra *Organização Flexível: Qualidade na Gestão por Processos* (TACHIZAWA, 1997, p. 321), podem ser utilizados vários métodos para a avaliação de desempenho dos empregados, tais como: método de pesquisa de campo; método de frases descritivas; método de comparação aos pares; método da escolha forçada; e método misto. O ponto principal do sistema de análise consiste, em qualquer desses métodos, na entrevista de avaliação do desempenho com o respectivo empregado avaliado.

O resultado da avaliação, que funciona como um *feedback*, é comunicado e discutido entre superior hierárquico e subordinado, diminuindo, assim, as dificuldades de interação entre os mesmos.

A avaliação de desempenho trabalha qualidades e deficiências do empregado, sugerindo alternativas necessárias ao seu aperfeiçoamento pessoal e profissional e à melhoria no desenvolvimento de suas tarefas.

- **Controle de Horas Trabalhadas**

Quando o trabalhador produz mais e melhor dentro de seu horário normal de trabalho, aumenta a sua produtividade e diminui os desperdícios. O contrário se dá quando ele leva mais tempo para fazer ser trabalho, produzindo menos e provocando perdas.

Faz-se necessário, portanto, a adoção de medidas para o controle das horas trabalhadas pelo empregado, tendo em vista o aumento de eficiência operacional. Para isto, o administrador deve estar familiarizado com práticas resultantes da engenharia de produção e de métodos, procurando-se, assim, atender às exigências da empresa e também às limitações dos empregados.

O controle dessas horas pode ser feito através do relatório de horas trabalhadas, que deve possibilitar a administração mais eficiente do tempo despendido pelo pessoal, indicando mudanças necessárias para o aumento da produtividade e correção de metas de trabalho.

- **Treinamento**

O treinamento, no ambiente da empresa, busca o aperfeiçoamento do desempenho funcional, constituindo um meio de reforçar o trabalho de autoformação de cada indivíduo. Significa o preparo do empregado para o cargo, sendo assim, uma forma de educação.

A busca pela qualidade total tem induzido as empresas a adotarem o treinamento como algo integrado ao conceito de educação. Mesmo com o mais alto grau de automatização nas suas operações, o êxito da empresa depende muito da qualidade da sua mão-de-obra.

A área de desenvolvimento de recursos humanos de uma empresa deve observar que:

- 1- Sua missão é aperfeiçoar o desempenho e não simplesmente fornecer habilidades e conhecimentos;

- 2- A condução do treinamento e desenvolvimento do pessoal devem estar vinculados às necessidades de melhoria no funcionamento da organização;
- 3- É necessário o apoio do ambiente onde os treinandos trabalham;
- 4- O treinamento e o desempenho do pessoal devem ser avaliados em função da contribuição para a melhoria do desempenho corporativo;
- 5- É fundamental que os diagnósticos superem a análise do treinamento/desenvolvimento, sendo essencial a apresentação de soluções para problemas identificados na condução dos trabalhos pelos empregados;
- 6- O estabelecimento da relação custo/benefício é fundamental em função da realidade existente na empresa e dos objetivos propostos;
- 7- Um treinamento adequado que atenda às diversas necessidades da empresa é importante instrumento de controle interno.

Na análise de TACHIZAWA (1997), o treinamento objetiva preparar o pessoal par a execução imediata das diversas tarefas peculiares à organização, proporcionando oportunidades para o contínuo desenvolvimento pessoal, não apenas em seus cargos atuais, mas também para outras funções para as quais a pessoa pode ser considerada. Deve também buscar um clima mais satisfatório entre os empregados, aumentando-lhes a motivação e tornando-os mais receptivos às técnicas de supervisão e gestão.

Um programa completo de treinamento em todos os níveis de operações, juntamente com revisão e avaliação freqüentes do desempenho de cada empregado, contribui muito para o perfeito funcionamento do sistema de controle contábil. É necessário, entretanto, um treinamento contínuo para todos os trabalhadores das empresas, em disciplinas básicas quando necessário, e uma educação permanente nas novas tecnologias adequadas ao trabalho. Os resultados são: melhor rendimento, menores custos e pessoal atento e ativo à sua função. É uma forma inteligente de diminuir erros e evitar desperdícios.

- **Tempos e Métodos**

Tem como objetivo possibilitar o acompanhamento mais eficiente de execução das atividades e regular possíveis ineficiências do pessoal.

- **Custo-padrão**

Permite o acompanhamento permanente do custo de produção dos bens e serviços produzidos, identificando benefícios e ineficiências do processo de produção.

“Seu grande objetivo é o de fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido”. (MARTINS, 1996, p. 268)

A implantação do Custo-padrão só pode ser bem sucedida se a empresa já tiver um bom sistema de Custo Real ou Histórico, uma vez que aquele não elimina este.

Uma grande vantagem do Custo-padrão é o efeito psicológico sobre o pessoal. Este efeito pode ser positivo ou negativo, dependendo da forma de tratamento dispensada à implantação. Deste modo, se o Padrão for fixado considerando-se metas difíceis mas não impossíveis de serem alcançadas, acabará funcionando como alvo a ser atingido por todo o pessoal. Se o valor tomado como base for demasiadamente utópico e inatingível, todo e qualquer esforço dispensado pelo pessoal jamais levará à satisfação máxima de objetivo alcançado, gerando, conseqüentemente, um efeito psicológico coletivo bastante desfavorável.

Em função disso, é fundamental a determinação de um Custo-padrão possível, dentro das limitações da empresa, uma vez que, as pessoas responsáveis pela análise das diferenças entre Padrão e Real, conscientes de que aquele é passível de ser obtido, estarão dispostas a averiguarem as divergências e trabalharem na sua eliminação.

O Custo-padrão torna bem mais rigoroso o registro e controle não só dos valores monetários, mas também das quantidades físicas de produção efetivamente utilizadas, pois com base no Padrão fixado e no Real consumido e gasto, pode-se avaliar onde estão as diferenças.

O Custo-padrão é, portanto, um eficiente instrumento de controle dos custos, que obriga a levantamentos que irão, em confronto posterior com a realidade, apontar ineficiências e defeitos na linha de produção.

- **Manuais Internos**

À organização de uma empresa, corresponde certo grau de complexidade. Logo, todos os aspectos correlacionados às atividades operacionais devem ser formalizados em um conjunto de orientações essenciais para seu funcionamento. A rigor, o grau de formalização de uma organização indica as crenças e valores dos responsáveis pelo

processo decisório. As normas e procedimentos concebidos para lidar com as contingências enfrentadas pela organização fazem parte do processo de formalização.

Para TACHIZAWA (1997), o manual corresponde a uma coleção sistemática de normas, diretrizes e procedimentos que indicam para todos os funcionários da empresa as atividades a serem cumpridas e a maneira como deverão ser realizadas, tendo como principal propósito disciplinar os processos e orientar as diferentes áreas da empresa acerca de aspectos institucionais, tais como políticas, funções, autoridades e responsabilidades.

Devem ser incorporados ao conteúdo dos manuais administrativos: os quadros de distribuição de trabalho e respectivos organogramas, fluxogramas, formulários, definições de *layout*, bem como a especificação funcional dos sistemas de operação da empresa descritos na forma de rotinas e procedimentos.

A utilização de manuais apresenta inúmeras vantagens, tais como:

- 1- Padronização de atividades;
- 2- Efetivação dos procedimentos;
- 3- Minimização de atritos funcionais entre usuários e executivos;
- 4- Uniformização de linguagem e terminologia;
- 5- Sistematização de informações;
- 6- Eficácia de coordenação;
- 7- Ampliação do controle.

Algumas limitações podem ser também evidenciadas, como:

- 1- Inclusão apenas dos aspectos formais;
- 2- Subjetivismo e desnecessidade de redação;
- 3- Inflexibilidade de orientação;
- 4- Ocorrendo mudança de procedimentos, conseqüentemente, há rápida obsolescência das informações;
- 5- Eventual surgimento de conseqüências adversas, quando há interpretação errada na aplicação de um procedimento.

Há organizações que descrevem cuidadosamente cada função e suas respectivas tarefas. Outras apresentam funções pouco definidas, o que gera falta de controle e impossibilidade de se exigir comprometimento dos funcionários para o desempenho das tarefas.

O nível de formalização e padronização de uma empresa varia na proporção em que as funções e tarefas são definidas e de acordo com a faixa de variação tolerada na execução dessas tarefas. Deste modo, quanto maior a definição e menor a tolerância, mais formalizada e padronizada é a organização.

As empresas podem variar quanto à categoria de organização, o que pode ser visto nas palavras de TACHIZAWA (1997, p. 246):

“Em linhas gerais, as empresas variam de uma categoria de organização do tipo rotineira até a uma categoria de não rotineira, em que o fator tecnologia influencia sobremaneira a integração do fluxo de trabalho... A relação entre a rotinização e a formalização ocorre à medida que as organizações com trabalho rotineiro têm mais probabilidade de apresentar maior formalização dos papéis organizacionais...”

Podem coexistir na mesma empresa diferentes manuais, quais sejam:

- Manuais de normas e procedimentos: políticas, normas, procedimentos e anexos na forma de fluxogramas, formulários e relatórios;
- Manual de organização: estrutura organizacional, atribuições e responsabilidades;
- Manual de integração ou do empregado: características gerais da empresa, direitos e deveres, benefícios e serviços;
- Manual para especialistas: instrução para secretárias, vendedores e demais especialistas;
- Manual de formulários e impressos: modelos e instruções de preenchimento,
- Manual de documentação técnica: orientação para profissionais de áreas funcionais, como reengenharia, controle de qualidade, análise de sistemas e afins.

A tendência das empresas, no entanto, é minimizar o uso dos manuais tradicionais, dando lugar aos manuais de princípios, crenças e valores da organização,

formalizando, assim, as diretrizes da empresa de forma bastante resumida. Essa simplificação não deve comprometer o desempenho das tarefas e o controle interno da organização.

- **Instruções Formais, Circulares, Cartas, Resoluções e Memorandos**

Formam um conjunto de disposições sobre as atividades empresariais. Tratam-se de divulgações que, apesar de não se constituírem em orientações completas que substituam os manuais administrativos, complementam ou suprem, transitoriamente, os referidos manuais, à medida que cumprem sua função na transmissão das comunicações formais.

4.4. ADERÊNCIA ÀS POLÍTICAS EXISTENTES

O controle interno deve *"assegurar que os desejos da administração, definidos através de suas políticas e indicados por meio de seus procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo pessoal"*. (ATTIE, 1992, p. 208)

Cada pessoa e cada segmento da organização precisam funcionar harmonicamente, fazendo com que toda a estrutura da empresa caminhe para o mesmo objetivo. Trata-se da estrutura de apoio necessária à conjugação de suas atividades.

A administração deve agir de maneira ética e honesta e deve encorajar esse tipo de comportamento entre seus funcionários. A administração, através de suas ações, sinaliza aos empregados à importância do controle.

Pode-se destacar alguns meios que visam assegurar o cumprimento das políticas estabelecidas pela administração. São eles:

- **Supervisão**

A supervisão permanente possibilita melhor rendimento pessoal, corrigindo-se rapidamente possíveis desvios e dúvidas decorrentes da execução das atividades. À medida do possível, a estrutura da empresa precisa determinar um número de funcionários compatível com a capacidade de supervisão. É o que se pode chamar de amplitude de controle ou amplitude de supervisão.

"O número de subordinados depende decisivamente da natureza das atividades exercidas, já que quanto mais especializada for a função menor será o número de subordinados do chefe incumbido de supervisionar tais atividades, e vice-versa." (TACHIZAWA, 1997, p. 197)

Tecnicamente, não existe uma quantidade ideal de empregados que um superior possa dirigir de maneira eficiente, tanto pela influência da natureza da função supervisionada, como até pela própria característica da organização, que por sua vez é função direta do ambiente, ou setor econômico a que pertença.

A supervisão efetiva proporciona maior segurança para a empresa, em termos de controle, devendo conduzir, ainda, a um aumento da produtividade da equipe de trabalho, através de maior motivação, menor tempo de espera para a tomada de decisões e maior interação entre as unidades organizacionais.

Para isso, o supervisor deverá:

- 1- Selecionar o subordinado adequado à tarefa a ser delegada;
- 2- Proporcionar um nível de autoridade compatível com as atividades exercidas pelo subordinado;
- 3- Explicar com precisão e clareza as atividades e os resultados esperados;
- 4- Criar condições de motivação;
- 5- Treinar e ajudar os subordinados em suas atividades;
- 6- Manter canais de comunicações eficazes;
- 7- Estabelecer controles e divulgá-los a todos os funcionários sob sua supervisão.

O supervisor deve, portanto, trabalhar o fator humano da empresa, pois são as pessoas que executam as atividades necessárias à consecução dos objetivos da organização. No desenvolvimento da estrutura organizacional eficiente, devem ser levados em consideração o comportamento e os conhecimentos das pessoas no desempenho de suas funções, tendo em vista a concretização dos estágios formadores do ciclo de gestão, quais sejam, planejamento, organização, liderança e controle.

- **Auditoria Interna**

A auditoria interna é o órgão que verifica se os procedimentos internos e políticas definidas pela companhia estão sendo adequadamente seguidos (auditoria operacional) e se as transações realizadas estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente definidos (auditoria contábil).

Para se eficiente e fortalecer as operações da empresa, deverá ser formada por uma equipe bem treinada de auditores internos, com amplos conhecimentos de contabilidade e das técnicas de auditoria, de modo a utilizá-las adequadamente de acordo com os objetivos a que se propôs atingir.

Na organização, o auditor interno deve ser independente, não subordinando-se àqueles cujo trabalho examina. Além disso, não deverá desenvolver atividades que ele possa vir um dia a examinar.



5. CONTROLE INTERNO E AUDITORIA

Arthur W. Holmes, no seu livro *Auditing: Principles and Procedures* (1956), define de maneira sucinta: “A auditoria é o exame de demonstrações e registros administrativos. O auditor observa a exatidão, integridade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos”.

A auditoria corresponde, portanto, ao estudo e avaliação sistemática de transações, procedimentos, operações e demonstrações financeiras resultantes, levando-se em consideração o grau de eficiência do sistema de controle interno da companhia.

Em função disso, pode-se fazer uma análise mais abrangente do que seja auditoria:

“Auditoria é o exame científico e sistemático dos livros, contas, comprovantes e outros registros financeiros de uma companhia, com o propósito de determinar a integridade do sistema de controle interno contábil, das demonstrações financeiras, bem como o resultado das operações e assessorar a companhia no aprimoramento dos controles internos, contábeis e administrativos”.
(MOTTA, 1988, p.15)

O exame das demonstrações financeiras por um auditor, com o objetivo de expressar uma opinião sobre a situação patrimonial, financeira e o resultado das operações de determinado período, configurando o que se chama de auditoria contábil, é o trabalho executado pela auditoria independente.

O trabalho mais minucioso voltado para as aplicações dos controles internos contábeis e administrativos (auditoria contábil e operacional) é tarefa atribuída à auditoria interna.

5.1. AUDITORIA EXTERNA E CONTROLE INTERNO

A auditoria externa é executada por um (ou mais) profissionais independentes, especificamente contratados pela companhia, tendo como meta principal a emissão do parecer sobre as Demonstrações Contábeis da empresa, sendo verificado se estas foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior.

O auditor externo deve-se preocupar com erros que, individualmente ou cumulativamente, possam levar os leitores das Demonstrações Contábeis a terem uma interpretação errônea sobre as mesmas. O exame dos dados comprobatórios da demonstrações é efetuado em função do seu eventual reflexo na posição financeiro-patrimonial no fim do exercício.

Os trabalhos de auditoria devem ser adequadamente planejados para que atinja eficientemente seus objetivos, devendo basear-se no entendimento do negócio da empresa, do sistema de informação e, principalmente, do ambiente de controle interno existente.

5.1.1. O Planejamento dos Trabalhos da Auditoria

De acordo com as Normas de Auditoria Independente da Demonstrações Contábeis (NBC T 11), aprovada pela Resolução 820/97, o auditor deverá adotar procedimentos que o possibilite obter provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as Demonstrações Contábeis. Tais procedimentos englobam os testes de observância e os testes substantivos.

Os testes de observância objetivam dar ao auditor razoável segurança quanto ao efetivo funcionamento e cumprimento dos procedimentos de controle interno adotados pela empresa.

Os testes substantivos procuram fornecer evidência quanto à suficiência, exatidão e validação dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade.

Os elementos comprobatórios devem ser obtidos por meio de inspeção, observação, indagação e confirmação, aplicando-se o máximo de cuidado e zelo profissional na execução dos exames de auditoria.

A administração é responsável por implementar e manter um adequado sistema de controle interno, de modo a prevenir e identificar a ocorrência de atos lesivos ao Patrimônio da entidade. O auditor, entretanto, deverá planejar o seu trabalho de modo a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas Demonstrações Contábeis. Detectando-os, o auditor se obriga a comunicá-los à administração e a sugerir medidas corretivas.

O planejamento da auditoria deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, principalmente no que se refere ao conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao

exercício anterior, e também, conhecimento do sistema de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade.

Confiar nos controles, em muitos casos, resulta em maior eficiência e eficácia nos trabalhos de auditoria. Para isso, é necessário identificar os pontos fortes dos sistemas de informações contábeis e de controles administrativos, e analisar se seria eficiente confiar nos controles para obter a satisfação da auditoria.

As fontes possíveis de satisfação de auditoria incluem a confiabilidade nos controles-chave em potencial identificados, além de uma série de procedimentos de comprovação. Tais procedimentos formam a base para o programa de auditoria, devendo ser organizados de modo eficiente e estabelecidos claramente o método, alcance e época de sua aplicação. Os programas devem ser preparados de modo que permitam o seu uso em períodos posteriores, com modificações apropriadas.

Há, entretanto, a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre Demonstrações Contábeis significativamente incorretas. Trata-se do risco de auditoria, cuja análise deve ser feita na fase de planejamento, considerando-se a relevância nos níveis geral e específico.

Em nível geral, considera-se as demonstrações tomadas no seu conjunto, assim como as atividades, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos e situação econômica e financeira da entidade.

Em nível específico, relaciona-se ao saldo das contas ou natureza e volume das transações.

Um ambiente de controle inadequado à natureza, ao vulto e à complexidade das operações da empresa, ou em que haja indicação de que a administração pode estar inclinada a distorcer as Demonstrações Contábeis, cria riscos para a auditoria. Diante disso, deve ser dada ênfase às áreas potencialmente de maior risco, a fim de distribuir os esforços da auditoria da melhor forma possível.

A seleção de procedimentos de auditoria deve concentrar-se em obter suficiente satisfação, tendo em vista os riscos inerentes identificados. Para a determinação desses riscos, o auditor deverá avaliar o ambiente de controle da entidade, o que compreende (de acordo com a NBC T 11):

- a) A função e o envolvimento dos administradores na atividades da entidade;

- b) A estrutura organizacional e o métodos de administração adotados, especialmente quanto a limites de autoridade e responsabilidade;
- c) As políticas de pessoal e segregação de funções;
- d) A fixação, pela administração, de normas para inventário, para conciliação de contas, preparação das Demonstrações Contábeis e demais informes adicionais;
- e) As implantações, modificações e acesso aos sistemas de informação computadorizada, bem como aos arquivos de dados, além da possibilidade de inclusão ou exclusão de dados e geração de relatórios;
- f) O sistema de aprovação, registro de transações e guarda de documentos;
- g) As limitações de acesso físico a ativos e registros contábeis e/ou administrativos;
- h) As comparações e análises dos resultados financeiros com dados históricos e/ou projetados;
- i) Os procedimentos de inspeções físicas periódicas em ativos da entidade;
- j) Os controles adotados sobre as contas que registram as principais transações da entidade.

O risco de erro aumenta com a ausência de um sistema de controle interno confiável. À medida que se confia no sistema, reduz-se o nível de procedimentos comprobatórios, sendo efetuados, entretanto, outros procedimentos para confirmar que o sistema operou de modo confiável durante o período abrangido pela auditoria.

Um sistema confiável identifica e processa todas as transações válidas em tempo hábil, permitindo a classificação e valorização correta dos registros contábeis. Isso, conseqüentemente, irá contribuir para que as transações sejam apresentadas de modo apropriado nas demonstrações.

5.1.2. A Amplitude dos Trabalhos da Auditoria Externa

De acordo com matéria elaborada pela empresa Price Waterhouse (Papéis de Trabalho e Programa de Auditoria), exposta na obra Curso Básico de Auditoria - 1 (1992) do CRC-SP, os objetivos da auditoria externa são expressos em termos de afirmações nas

Demonstrações Contábeis. Na execução dos seus trabalhos, são consideradas as afirmações em relação aos controles em que são confiados e aos procedimentos de comprovação aplicados.

A natureza, oportunidade e extensão da aplicação desses procedimentos são determinados com base no estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos, devendo-se considerar o tamanho e a complexidade das atividades da entidade; os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos; as áreas de risco da auditoria; a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade; o grau de descentralização de decisão adotado pela administração da entidade; e o grau de envolvimento da auditoria interna.

“Do ponto de vista do auditor independente, a função do controle interno é proporcionar a segurança de que erros e irregularidade possam ser descobertos com razoável prontidão, assegurando assim a confiança e a integridade dos registros contábeis. A revisão do controle interno, pelo auditor independente, auxilia-o na aplicação de outros procedimentos de auditoria adequados à formulação do parecer sobre a correta apresentação das demonstrações financeiras.” (ATTIE, 1992, p. 219)

Um bom sistema de controle interno aumenta a confiança do auditor quanto à exatidão e veracidade dos registros contábeis. Apesar disso, a auditoria deve efetuar um volume mínimo de testes, o que está relacionado às limitações do próprio sistema de controle, tais como conluio, incompetência e negligência. Se a avaliação do sistema apontar fraquezas, esse volume de testes deve ser intensificado.

5.1.3. Evidência de Auditoria: Controle e Comprovação

Conforme matéria já referida neste trabalho (PRICE WATERHOUSE, 1992), evidência de auditoria compreende o conhecimento a respeito da empresa e de seus assuntos financeiros, que é obtido para fundamentar o relatório de auditoria sobre as Demonstrações Contábeis. Pode relacionar-se com o funcionamento dos sistemas da empresa (evidência do controle), ou com transações ou saldos específicos que compõem as demonstrações (evidência de comprovação).

Todos os fatos relevantes conhecidos a respeito da empresa constituem evidência em maior ou menor grau. A evidência direta de auditoria é obtida mediante a aplicação dos procedimentos nos exames efetuados, enquanto a evidência adicional, menos direta, é obtida através de indagação geral, percepção e contato contínuo com a empresa.

A evidência de controle proporciona satisfação de que os controles, considerados confiáveis, realmente existem e funcionam bem, conforme determinação da administração da entidade. Essa evidência respalda as afirmações relativas aos componentes e, deste modo, permite modificar ou reduzir o alcance da evidência de comprovação.

A evidência de comprovação é obtida ao examinar-se as transações e o resultado do funcionamento dos sistemas da empresa.

Na prática, muitos procedimentos podem fornecer, ao mesmo tempo, evidência de controle e de comprovação acerca de transações e saldos individuais examinados. Em função disso, torna-se difícil classificar os procedimentos utilizados para a obtenção das evidências, pois muitos deles têm dupla finalidade.

5.1.4 Procedimentos de Cumprimento e de Comprovação

O grau de satisfação de auditoria relacionado a uma afirmação, é obtido mediante a utilização de diversos procedimentos que proporcionam evidência de controle ou de comprovação.

“Alguns procedimentos proporcionam satisfação para mais de uma afirmação. Em contraposição, pode ser necessária uma combinação de procedimentos para proporcionar o mesmo grau de satisfação sobre uma única afirmação”. (PRICE WATERHOUSE, 1992)

É necessário que a auditoria selecione os procedimentos e controles que interfiram de forma relevante nas afirmações referentes às Demonstrações Contábeis. Estes procedimentos podem ser de cumprimento ou de comprovação.

Os procedimentos de cumprimento proporcionam evidência de que os controles-chave existem e de que são aplicados efetiva e uniformemente. Têm como objetivos: assegurar ou confirmar a compreensão do sistema de controle, e comprovar a eficácia do funcionamento dos controles-chave durante o período de exame.

Com relação às funções de processamento computadorizadas, tais procedimentos, além de assegurarem o adequado funcionamento destas funções, deve contribuir para que sejam obtidas evidências de que os controles sobre mudanças nesses sistemas são eficazes.

Os procedimentos de cumprimento incluem: indagação; observação; procedimentos de diagnósticos; atualização de sistemas; inspeção da documentação do

sistema; técnicas de dados de teste; testes detalhados de transações e saldos, mediante inspeção de documentos que respaldam as transações e outros registros contábeis.

Os procedimentos de comprovação visam fornecer evidência direta sobre a validade das transações e saldos contidos nos registros contábeis e, conseqüentemente, nas Demonstrações Contábeis. Os referidos procedimentos incluem: indagação; procedimentos analíticos; testes detalhados de transações e saldos, mediante inspeção de documentação-suporte e outros registros contábeis; inspeção física e confirmação externa.

Indagar é buscar informações importantes por parte do pessoal da empresa, verbalmente ou por escrito. A confiabilidade da evidência obtida mediante indagação depende de vários fatores, a saber: competência, experiência, independência e integridade do funcionário informante; se a indagação foi geral ou específica; e qual o alcance de comprovação da evidência obtida. Normalmente, não constitui um procedimento confiável por si só, necessitando, portanto, de outros procedimentos de auditoria para sua comprovação.

A observação do sistema de controle geralmente proporciona evidência altamente confiável quando é feita, mas não proporciona evidência de funcionamento em outros momentos, necessitando assim, de procedimentos adicionais para que se obtenha comprovação de que os controles funcionaram corretamente e sem falhas durante todo o período. É útil por demonstrar o funcionamento dos controles que não deixam evidência documental de sua aplicação ou existência.

Os procedimentos de diagnóstico visam identificar áreas de maior risco e falhas potenciais no sistema de controle. Tais procedimentos incluem: análise da natureza e volume das transações; de lançamentos em contas de controle; de reconciliações de registros detalhados com os saldos do razão geral; além de ajustes e transações rejeitadas.

A atualização de sistemas ajuda a entender o fluxo de dados contábeis que passa pelo sistema de controle, os métodos utilizados para processar estes dados e os controles em vigor, identificando, assim, eventuais mudanças ocorridas. Engloba observação e acompanhamento do fluxo de transações de negócios; revisão dos documentos e registros necessários para entender o funcionamento dos sistemas; e discussão a respeito das funções de processamento e dos controles aplicados.

Com relação aos procedimentos analíticos, normalmente são utilizados para examinar e comparar informações financeiras e não financeiras relevantes, inclusive dados do orçamento com dados reais. Tais procedimentos podem ser assim classificados:

- a) Verificações globais de razoabilidade: corresponde ao uso de dados interno e externos para estimar um saldo ou montante e provar sua razoabilidade;
- b) Análise de tendências: refere-se à análise de dados comparáveis durante determinado período para identificar eventuais períodos que não pareçam coerentes;
- c) Análise cruzada: corresponde à análise de dados comparáveis, de diversas fontes, em determinado momento, com o objetivo de identificar as fontes que não pareçam coerentes;
- d) Índices analíticos: refere-se à análise da relação entre duas ou mais informações financeiras. Podem ser incorporados à análise de tendências ou de seções cruzadas;
- e) Análise do negócio: diz respeito à aplicação de conhecimento geral de contabilidade e do negócio, para avaliar a razoabilidade de um montante ou de um saldo.

Os procedimentos analíticos, normalmente, originam dúvidas que terão de ser satisfatoriamente resolvidas por meio de outros procedimentos de auditoria.

5.1.5. Auditoria Externa em Ambiente de Processamento Eletrônico de Dados

Com o crescente desenvolvimento tecnológico, os meios eletrônicos de processamento de dados têm conquistado cada vez mais espaço nos sistemas de informação das empresas, interferindo, conseqüentemente, no ambiente de controle interno das mesmas. A extensão da informatização varia do simples registro de dados no microcomputador aos sistemas totalmente integrados em que a informação é gerada à medida que as transações ocorrem. Os sistemas podem variar quanto à complexidade técnica, dependendo do tamanho e das atividades da empresa e também quanto ao tipo de equipamentos utilizados e quantidade de informações geradas.

A utilização de processamento eletrônico de dados modifica a forma de processamento e armazenamento de informações, afetando a organização como um todo, principalmente, no que tange aos procedimentos adotados para a consecução de adequados controles internos.

É necessário que haja perfeita integração dos analistas com as necessidades organizacionais de controle, não podendo haver dissociação do sistema com a realidade da empresa. É fundamental a perfeita interação entre os responsáveis pela contabilidade, os

técnicos de O & M e os analistas, para que a troca dos sistemas manuais pelos sistemas de informação integrados não proporcione quebra de controle interno.

Diante disso, a fim de planejar adequadamente seu trabalho, o auditor deve dispor de conhecimentos suficientes dos recursos de PED e dos sistemas de processamento existentes. Deve dominar as técnicas de auditoria que demandem o emprego desses recursos, de modo que o possibilite implementar os próprios procedimentos, ou ainda, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas da área de informática.

Nesse sentido, as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (NBC T 11) dispõem:

“O grau mínimo de conhecimento que o auditor deve ter para planejar, dirigir, supervisionar e revisar o trabalho de auditoria desenvolvido em ambiente de PED compreende:

- a) Conhecer suficientemente o sistema de contabilidade e de controle interno afetado pelo ambiente de PED;**
- b) Determinar o efeito que o ambiente de PED possa ter sobre a avaliação de risco global da entidade e em nível de saldos de contas e de transações; e**
- c) Estabelecer e supervisionar o nível de provas de controle e de procedimentos substantivos capaz de assegurar a confiabilidade necessária para conclusão sobre os controles internos e as Demonstrações Contábeis”.**

No que se refere ao planejamento do trabalho em ambiente de PED, a referida norma afirma que devem ser considerados: o volume de transações da entidade; as entradas de dados nos sistemas que determinam múltiplas transações, registradas de forma simultânea, especialmente nos registros contábeis, as quais não podem ser validadas independentemente; e as transações da entidade que são intercambiadas eletronicamente com outras entidades.

No programa de trabalho, o auditor independente deverá incluir: o exame da segurança dos sistemas adotados pela entidade; da estrutura e confiabilidade desses sistemas para o controle e gerenciamento das atividades; e o grau de integração dos sistemas computadorizados com os registros contábeis da empresa, como forma de propiciar a confiabilidade das Demonstrações Contábeis da mesma.

5.2. AUDITORIA INTERNA E CONTROLE INTERNO

De acordo com o Instituto de Auditores Internos de New York, a auditoria interna pode ser conceituada como *“...uma atividade de avaliação independente dentro da organização, para a revisão da contabilidade, finanças e outras operações como base para servir à administração. É um controle administrativo que mede e avalia a eficiência de outros controles”*.

Tem como objetivos:

- a) Examinar a integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar essas informações;
- b) Examinar os sistemas estabelecidos, para certificar a observância às políticas, planos, leis e regulamentos que tenham, ou possam ter, impacto sobre operações e relatórios, e determinar se a organização está em conformidade com as diretrizes;
- c) Analisar os meios usados para a proteção dos ativos e, se necessário, comprovar sua existência real;
- d) Revistar e avaliar a eficiência, adequação e aplicação dos controles contábeis, financeiros e operacionais;
- e) Avaliar a qualidade de desempenho na execução das tarefas e o grau de confiabilidade dos sistema de controle;
- f) Verificar se os recursos são empregados de maneira eficiente e econômica;
- g) Examinar operações e programas e verificar se os resultados são compatíveis com os planos e se as operações e os programas são executados de acordo com o que foi planejado;
- h) Comunicar o resultado dos trabalhos de auditoria e certificar que foram tomadas as providências necessárias a respeito de suas descobertas.

Cabe à auditoria interna desenvolver suas tarefas na empresa, de modo permanente, analisando as políticas, procedimentos, usos e costumes, documentação, sistemas e métodos, de modo a alcançar a eficiência, o aprimoramento e a padronização dos controles aplicáveis às operações e atividades pertinentes à empresa.

Os auditores internos podem auxiliar a administração a estabelecer objetivos, metas e sistemas, certificando-se de que as premissas que os fundamentam são boas, verificando se a administração está usando informações exatas, atuais e relevantes e se foram introduzidos controles apropriados nas operações e nos programas.

Os exames relacionados com a utilização econômica e eficiente dos recursos e com a proteção dos ativos, abrangem a verificação pela auditoria da possível existência de ativo ocioso ou sem proteção, de trabalho improdutivo e de procedimentos que não se justificam, pelo custo que envolvem, além do excesso ou falta de pessoal.

Os trabalhos executados pela auditoria devem ser relatados formalmente, comunicando-se o resultado dos exames, acompanhado da opinião e respectivas recomendações, aos executivos responsáveis, para que sejam tomadas as ações corretivas apropriadas, as quais precisam ser avaliadas pela auditoria quanto à sua efetividade.

5.2.1. Estrutura da Auditoria Interna

A maneira como se estrutura a auditoria interna pode variar em função das características de cada organização.

Em empresas de pequeno porte, pode haver apenas um elemento que exerça as atividades de planejamento e execução. Nas de porte médio, a auditoria interna pode ser montada considerando-se um gerente ou supervisor, responsável pelas funções de planejamento e controle dos serviços em andamento, e um corpo de auditores que execute as tarefas e serviços planejados. Nas grandes organizações, que reúnam diversas atividades auditáveis, é comum existir uma estrutura de auditoria que englobe níveis variáveis, de diretor a auxiliares de auditoria.

Cada organização precisa ser analisada de acordo com o volume de trabalho a ser realizado e a periodicidade de concretização do mesmo, para que possa ser definida a referida estrutura.

5.2.2. Independência da Auditoria Interna

Para a realização de um trabalho bem feito, a auditoria interna precisa ter amplo, livre e irrestrito acesso a todas as atividades, registros e operações executadas na empresa, para que sua função possa ser executada sem limitações, de forma livre e objetiva.

Os auditores precisam contar com o apoio da alta administração e com a colaboração dos setores submetidos a exame. A comunicação regular com o órgão da diretoria ajuda a assegurar independência e fornece meios a todos os membros da organização para se manterem informados sobre questões de interesse mútuo.

Como bem enfatiza ATTIE (1992), a auditoria interna não pode ser colocada em situação que a impeça de exercer um julgamento profissional, objetivo e confiável. Diante disso, os auditores internos não devem assumir responsabilidades no setor operacional, e as pessoas que, eventualmente, sejam transferidas para o departamento de auditoria interna, não podem ser incumbidas de examinar atividades anteriormente executadas por elas próprias, a não ser depois de decorrido algum tempo de transferência.

A independência possibilita ao auditor fazer seu julgamento sem tendenciosidade. Quando ameaçada, é preciso levar o fato ao conhecimento do dirigente da auditoria para que sejam tomadas as providências necessárias.

5.2.3. O Planejamento dos Trabalhos da Auditoria

Em função da variedade e complexidade dos trabalhos de auditoria, há necessidade de um planejamento, através do qual são determinados, antecipadamente, os procedimentos a serem aplicados, bem como a extensão e a distribuição dos mesmos no tempo e a determinação de quem executará os trabalhos. Logo, trata-se de um compromisso para que se possa agir de forma ordenada e sistemática, compreendendo objetivos definidos, segundo roteiros, métodos, planos e programas a serem observados por etapas e com sólidas bases técnicas.

Nesse sentido, a auditoria interna deve executar três tipos de planejamento:

- 1- A longo prazo: cobre períodos superiores a um ano. Constitui-se num instrumento administrativo de conteúdo genérico, utilizado como orientador de áreas a serem cobertas e como suporte para elaboração orçamentária, de padrões e de controles;
- 2- Plano anual: é elaborado com base no plano a longo prazo e desenvolvido com detalhes operacionais, em função do número de dias disponíveis para a realização de exames específicos;
- 3- Programa de auditoria: versão analítica do plano anual desenhado por tarefa-exame. Abrange os passos a serem seguidos dentro do cronograma operacional.



O planejamento dos trabalhos de auditoria tem como objetivos: permitir a realização de exame adequado e eficiente, que facilite a consecução dos objetivos do auditor dentro de um espaço de tempo razoável; facilitar o controle sobre o desenvolvimento do trabalho e sobre o tempo que se gasta nele; estabelecer racionalmente a extensão dos diversos procedimentos de auditoria; evitar a sobrecarga de trabalho.

É, portanto, fundamental que o auditor examine previamente a atividade, de forma que lhe possibilite razoável grau de conhecimentos, para que se possa determinar com segurança o objetivo a ser alcançado com a execução do trabalho. Diante disso, deverá o auditor proceder à análise de determinados aspectos que lhe servirão de auxílio no conhecimento prévio das atividades da empresa. Para ATTIE (1992), estes aspectos resumem-se em:

a) Controles Organizacionais

A revisão da estrutura organizacional e o conhecimento das funções e responsabilidades básicas das pessoas, cujas decisões determinam o curso das atividades da empresa, proporcionam ao auditor melhor entendimento do processamento e desenvolvimento das operações inerentes a cada uma dessas atividades.

Neste sentido, deve ser feita uma análise: dos organogramas e fluxogramas relativos à área ou atividade objeto de exame; das descrições de funções para os diferentes cargos que existem dentro da organização ou da área específica a examinar; e da existência de manuais de procedimentos administrativos que descrevem os controles e atividades da área ou atividade a examinar.

b) Controles Gerais da Atividade

Este item leva o auditor a investigar os controles sobre as operações que emanam da forma pela qual a empresa distribui responsabilidades e delega autoridade. O grau de responsabilidade dos indivíduos que controlam as atividades e transações é o fator decisivo para que se obtenha operações bem dirigidas e, conseqüentemente, bem controladas.

c) Controle dos Sistema de Informações

O grau de controle sobre as operações da empresa pode ser avaliado em função da qualidade do sistema de contabilidade e informações.

Um sistema de informações deficiente não dá ao administrador condições de identificar a ocorrência de eventuais problemas existentes no decorrer das atividades. Nesse caso, o auditor deve estender o alcance da auditoria para a identificação desses problemas e, principalmente, para a melhoria do sistema de informações.

A contabilidade é um sistema de informações econômico-financeiro, desenvolvido para divulgar dados sobre a empresa, de forma a permitir o julgamento e a tomada de decisões por seus usuários. Logo, deve ser mantida sempre em ordem e atualizada.

A confiabilidade sobre a exatidão e veracidade das transações registradas é baseada num bom sistema de controles internos contábeis, o que inclui uma correta segregação de funções e a existência de controles adequados sobre o processamento das transações.

d) Princípios e Métodos de Contabilidade

O auditor deve proceder à avaliação dos princípios e métodos de contabilidade adotados na empresa, como forma de se certificar da adequação e consistência dos mesmos.

O auditor pode solicitar ajuda das áreas auditadas para a redução de seu trabalho, planejando adequadamente o que irá necessitar no curso da auditoria. Deve, ainda, manter um controle rígido e permanente das horas efetivamente despendidas, tendo em vista os trabalhos executados e os pendentes de realização.

Outro ponto fundamental a ser levado em consideração para que se tenha um bom planejamento, diz respeito à determinação do pessoal a ser envolvido no trabalho. É preciso que se considere os requisitos peculiares de cada tarefa, a complexidade do trabalho a ser realizado e a experiência do pessoal utilizado para a realização da auditoria.

5.3. PRINCIPAIS PROCEDIMENTOS UTILIZADOS PELAS AUDITORIAS INTERNA E EXTERNA

Para o desempenho da atividade de auditoria, é necessária a utilização de determinados procedimentos (ferramentas de trabalho), que possibilitem ao auditor formar uma opinião. A complexidade e o volume das operações realizadas pelas empresas fazem com que esses procedimentos sejam aplicados por meio de provas seletivas, testes e amostragem.

A direção do exame de auditoria deve concentrar-se nas áreas importantes para as quais, em geral, os procedimentos compreendem um estudo profundo dos controles internos. Cada uma das provas obtidas deve ser adequadamente avaliada, quanto à objetividade, importância, validade e confiabilidade.

Os procedimentos de auditoria, para serem benéficos, devem ser aplicados em momentos oportunos. A oportunidade deve ser vista e atendida constantemente.

Para atingir seus objetivos, a auditoria pode utilizar-se dos seguintes procedimentos:

a) Estudo dos Métodos Operacionais

Para a realização de uma auditoria, interna ou externa, é necessário que o auditor conheça o funcionamento da empresa, o que inclui, controles internos, contabilidade, finanças e, principalmente, seus objetivos sociais (fabricação, comércio, prestação de serviços), que constituem o objeto da empresa, a razão pela qual ela opera.

Para isso, o auditor deverá percorrer as instalações e observar os métodos utilizados na parte operacional, o que inclui os procedimentos para receber e controlar mercadorias ou matérias-primas, para armazenagem, transporte, compra e venda, controle de horas de trabalho, enfim, de todo o sistema operacional.

Este exame permite que o auditor (principalmente, o auditor interno) tenha visão ampla do funcionamento da empresa e possa avaliar as perspectivas do setor ao qual a empresa pertence.

b) Contagem dos Itens Físicos

Trata-se da verificação da existência física do item examinado, que pode ser: estoques de produtos e mercadorias, matéria-prima, materiais secundários, almoxarifado de reposição, imobilizado, caixa e contas a receber.

A contagem física serve para assegurar ao auditor de que todos os itens existentes estão corretamente registrados contabilmente.

Conforme GIL (1996), as divergências encontradas devem ser registradas em relatório de auditoria, com indicação das causas que as ocasionaram, devendo ser fornecidas soluções para o equacionamento destas causas. Além disso, é fundamental que



o auditor atue com um roteiro e tenha conhecimentos de técnicas a respeito do ativo sob contagem.

c) Confirmação Externa (Circularização)

É o procedimento que *"implica a obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar"*. (ATTIE, 1992, p. 173)

Uma vez determinada a utilização do procedimento de confirmação para o item em exame, deve-se levar em consideração a data, a amplitude do teste e o tipo de confirmação a ser empregado.

A aplicação da confirmação irá depender da avaliação e efetividade dos controles internos existentes.

Tal procedimento pode ser utilizado, por exemplo, para confirmar valores de contas a receber, de empréstimos, de saldos bancários e estoques em poder de terceiros, devendo ser realizado em tempo hábil para que as informações tenham utilidade.

d) Exame dos Documentos Originais

Trata-se do *"procedimento de auditoria voltado para o exame de documentos que comprovem transações comerciais ou de controle"*. (ATTIE, 1992, p. 176)

Na utilização deste procedimento, o auditor deverá: examinar a autenticidade dos documentos; verificar se a operação realizada é adequada, em função da atividade da empresa; e se foi efetivamente aprovada pelo pessoal responsável. A nível de controle contábil, deverá comprovar o adequado registro da operação em contas apropriadas.

No caso de documentos oficiais, contratos e escrituras, deve ser verificado se existe o registro em órgão competente. Nos casos de escrituras, deve ser requerida certidão atualizada, inclusive quanto ao pagamento de impostos.

e) Conferência de Cálculos

É o procedimento de auditoria mais simples e completo, amplamente utilizado em virtude da quase totalidade das operações da empresa estar voltada para este processo contábil. Um erro de cálculo pode levar a empresa a grandes perdas e provocar sérias distorções nas Demonstrações Contábeis, o que justifica a importância desse procedimento.

Pode ser utilizado em diversas operações, tais como: cálculo da equivalência patrimonial sobre os investimentos, dos dividendos a distribuir aos acionistas, da variação cambial sobre empréstimos, de depreciação dos bens do Imobilizado, e do juros a receber ou a pagar.

f) Exame da Escrituração

É a técnica utilizada para a constatação da veracidade das informações contábeis. Engloba o levantamento de análises, composições de saldos e conciliações.

g) Investigação Minuciosa

Refere-se ao exame em profundidade da matéria auditada, que pode ser um documento, uma análise, ou mesmo, uma informação obtida. Tem por objetivo certificar a fidedignidade do objeto sob exame.

Pode ser utilizada, por exemplo, para:

- Exame detalhado da documentação de compra e venda de mercadorias e imobilizado;
- Exame minucioso da composição de uma determinada conta, identificando-se todos os fatos ocorridos na mesma;
- Análise de todos os pagamentos realizados em um período.

h) Exame dos Registros Auxiliares e Fiscais

É bastante comum a empresa manter, para efeito de controle interno, registros auxiliares, que constituem o detalhamento dos registros principais. Em função disso, faz-se o controle analítico de algumas contas contábeis (Estoques, Imobilizado, Impostos, etc.), através dos registros auxiliares.

Para a análise desses registros, o auditor deve verificar se os mesmos vêm sendo escriturados com regularidade e sem vícios, e fazer o cruzamento, ou, se preciso, a conciliação com a conta principal.

Com relação aos livros fiscais, atentam para a existência de autos de infração e a necessidade de constituição de provisões para atender às eventuais despesas.

i) Obtenção de Informações de Várias Fontes

Trata-se do procedimento em que *“o auditor obtém informações de várias fontes, sobre o mesmo problema e, através de seu próprio conhecimento e do seu melhor julgamento, pode concluir quanto à correção, ou incorreção, dos dados sob exame”*. (FRANCO & MARRA, 1995, p. 237)

O auditor poderá fazer entrevistas com fontes internas (funcionários, gerentes, diretores) e externos (gerentes de banco, corretores, fornecedores, clientes), no sentido de obter o maior número de informações que lhe possam ser úteis. Poderá, inclusive, pesquisar as correspondências recebidas e expedidas, os manuais, as notícias divulgadas sobre a empresa em jornais, revistas, enfim, todos os meios que possam ajudar no esclarecimento de problemas com os quais o auditor se defronte.

6. ESTUDO E AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Conforme já visto no capítulo anterior, o controle interno tem grande influência nos trabalhos a serem realizados pela auditoria (interna ou externa).

"Compete ao auditor o estudo e a avaliação do controle interno como base de determinação da extensão da auditoria e para fornecer-lhe o conhecimento geral sobre a empresa, quer nos ciclos em exame, quer na empresa como um todo". (ATTIE, 1992, p. 221)

O estudo e a avaliação do sistema de controle interno tem como objetivo determinar a adequação e a confiabilidade do referido sistema. Trata-se de um forma de trabalho desenvolvido para as principais operações da empresa (especialmente as de maior risco), através da qual obtém-se o conhecimento detalhado da operação, desde a origem até o seu final, mostrando-se, inclusive, os departamentos envolvidos.

Ao longo de sua análise, o auditor deve focar a organização, tendo em vista os aspectos:

a) **Sistêmico**

A adoção do enfoque sistêmico encara a empresa como um macrossistema aberto que interage com o meio ambiente. Na análise de TACHIZAWA (1997), possibilita uma visão macroscópica da organização, o que permite a criação e gestão de empresa que respondam eficientemente à nova realidade de concorrência acirrada e de expectativas na mutação dos clientes. A empresa, como um macrossistema, converte diversas entradas de recursos em saídas de produtos e serviços, fornecidos a sistemas receptores, os mercados.

"Visualizando internamente as organizações, podem-se identificar funções que, interligadas na forma de sistemas, existem para converter as diversas entradas em produtos ou serviços. A organização como um todo tem um mecanismo de controle, que é seu processo de gestão, que interpreta e reage aos *feedback* interno e externo, de modo que a organização fique equilibrada quanto ao ambiente externo." (TACHIZAWA, 1997, p. 36 e 37)

O enfoque sistêmico é aplicado à análise dos negócios da organização em permanente interação com o meio ambiente, o que a obriga a se resguardar para garantir a própria sobrevivência. Logo, deverá manter em plena atuação os princípios básicos de controle interno, como forma de garantir a proteção dos seus ativos, a agilidade das operações e a qualidade dos seus produtos ou serviços prestados.

Um eficiente gerenciamento do sistema-empresa conduz ao aumento da produtividade e, conseqüentemente, à obtenção de melhores resultados econômicos, que por sua vez, dependem da inteligência, da sinergia das pessoas e da qualidade dos processos. A qualidade no gerenciamento dos processos é fator decisivo para a evolução e a continuidade da organização.

b) Contábil

A eficiência e a exatidão dos registros contábeis são fundamentais para que a administração planeje suas ações, o que obriga a contabilidade a estar sempre atualizada.

A organização deverá manter um adequado plano de contas capaz de atender às necessidades de classificação das operações realizadas, de modo a gerar um eficiente fluxo de informação e auxiliar a administração na tomada de decisões.

Além disso, para se resguardar a autenticidade das informações contábeis, é fundamental que a empresa tenha bem definido o conceito de segregação de funções.

c) Legal

Envolve a legislação de modo geral, inclusive quanto à permissão de operar e aos órgãos reguladores das atividades da empresa.

d) Fiscal

As exigências fiscais impostas por lei devem ser cumpridas, o que é feito mediante controles extracontábeis ou unicamente fiscais.

Ao operar, a empresa concretiza o fato gerador do tributo, que deve ser recolhido em tempo hábil. Entretanto, pode ser feito um estudo preventivo, ou seja, antes da realização do fato gerador, através do qual são pesquisados os efeitos jurídicos e econômicos de alternativas legais menos onerosas. Trata-se do planejamento tributário, que se mal feito, pode redundar em evasão fiscal, isto é, redução da carga tributaria, em que há o descumprimento de determinações legais. Nesse caso, a empresa estaria praticando crime de sonegação fiscal.

No sentido de impedir riscos como esse, o auditor interno deve atuar examinando os registros fiscais da empresa, o que o obriga a manter-se atualizado com relação às alterações da legislação fiscal.



6.1. FORMAS DE REALIZAÇÃO

Para a realização do estudo do sistema de controle interno, o auditor deve identificar os ciclos ou áreas operacionais de maior influência ou risco na atividade global da empresa. A determinação desses ciclos baseia-se na relevância e riscos das operações abrangidas e seus conseqüentes reflexos nas Demonstrações Contábeis. Logo, o auditor deverá assegurar-se do processamento das operações, principalmente quanto à elaboração de dados contábeis confiáveis.

De acordo com ATTIE (1992), a existência de um elevado número de operações de forma contínua e uniforme em um ciclo operacional, e geradoras de saldo nas Demonstrações Contábeis, levam o auditor ao estudo e avaliação do referido ciclo. Com base na avaliação feita, o auditor determina o grau de confiança a ser depositado em relação aos saldos das Demonstrações Contábeis, podendo assim, definir os procedimentos de auditoria e a extensão dos testes que realizará diretamente sobre esses saldos, a fim de fundamentar sua opinião sobre os valores apresentados.

No caso de uma empresa cuja atividade principal seja a comercialização de produtos adquiridos a prazo de diversos fornecedores e vendidos também a prazo aos clientes, os principais ciclos operacionais decorrentes das atividades de comercialização de produtos são as compras aos fornecedores e as vendas aos clientes.

No primeiro ciclo (compras), estão envolvidas várias operações, tais como: pagamentos a fornecedores, devoluções de compras, abatimentos e descontos obtidos. No segundo (vendas), tem-se: recebimentos de clientes, devoluções de vendas, abatimentos e descontos concedidos. Todas estas operações estão relacionadas aos saldos contábeis das Demonstrações Contábeis, nas contas: Clientes, Provisões para Perdas no Recebimento de Créditos, Receita de Vendas, Fornecedores, Descontos e Abatimentos (Obtidos ou Concedidos).

Como conseqüência dos ciclos de compra e venda, a empresa desenvolve outras operações que irão configurar novos ciclos operacionais, como é o caso do ciclo de custos e controle do estoque e do ciclo de controle do pessoal, que evidentemente também se relacionam com os saldos das Demonstrações Contábeis.

O estudo dos ciclos operacionais possibilita o conhecimento da operação no sentido horizontal, ou seja, todo o caminho percorrido desde a origem até a contabilização e liquidação. No entanto, pode ser efetuado, também, um estudo no sentido vertical por

departamento, o que engloba os procedimentos e as práticas existentes em cada um dos setores da empresa.

O estudo vertical analisa as tarefas realizadas de forma departamentalizada que impliquem aspectos de controle e que tenham reflexos na contabilidade.

Para a realização do trabalho de estudo e avaliação dos controles internos de um ciclo operacional ou atividade departamental, devem ser estabelecidos pelo auditor os objetivos a serem atingidos, tendo em vista a utilidade a ser obtida do item em exame. Deve-se, ainda, avaliar a capacidade do sistema de controle de assegurar que os dados informados para registro contábil atendam aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

6.2. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria aplicáveis ao estudo e avaliação dos controles internos envolvem a documentação, a avaliação e o teste de procedimentos.

6.2.1. Documentação

A parte inicial do estudo e avaliação de sistema de controle interno diz respeito ao conhecimento pelo auditor de cada área ou ciclo e os controles a estes incorporados.

"A fim de obter as informações necessárias para instruir-se sobre como todas as informações contábeis são coligidas e processadas, bem como saber a natureza do controle que torna essas informações dignas de confiança na proteção dos bens da empresa, muita perícia e conhecimento são necessários". (MAUTZ, 1987, p. 183)

Quando há normalização dos controles, o auditor procede ao exame dos manuais que os implantaram e à revisão juntamente com os responsáveis pelas áreas, para que se obtenha o necessário conhecimento. Não estando manualizados, deve ser feito um acompanhamento dos procedimentos praticados, mediante entrevista informal, onde são feitas uma série de perguntas sobre a matéria em estudo. Enquanto faz perguntas ou lê o manual da empresa, o auditor deve registrar as informações que julgar úteis, a fim de poder estudá-las posteriormente. Normalmente, para o registro dos procedimentos de controle interno, são utilizados pelo auditor: questionários, fluxogramas e o método dissertativo. Em qualquer uma dessas formas, deve haver clareza e objetividade na descrição dos controles e de seus reflexos contábeis.

6.2.1.1. Questionário

É o método que se baseia na utilização de listas de perguntas referentes a aspectos básicos do sistema. Visam fornecer ao auditor independente, além de um conhecimento genérico, uma avaliação global quanto ao funcionamento dos sistemas. O auditor interno também utiliza este método para a execução de trabalhos especiais, que não requeiram conhecimento profundo do sistema. A auditoria interna pode ajudar a auditoria independente na utilização deste método, fornecendo a cada auditor externo, cópias de um questionário preparado e impresso antecipadamente, os quais poderão ser adequadamente modificados pela auditoria independente. Não tendo a empresa auditoria interna, a própria administração poderá cumprir esse papel. Esta é uma forma de facilitar e agilizar o trabalho da auditoria externa.

Os questionários devem ser preparados com muita atenção e conter um conjunto bem organizado de perguntas, cuidadosamente coordenadas e destinadas a revelar qualquer imperfeição no sistema revisado.

De acordo com GIL (1996), a elaboração do questionário deve se feita de modo a se obter respostas positivas ou negativas, que indiquem o grau de confiabilidade e correção do ambiente auditado. Além disso, as questões devem ser classificadas em famílias, como forma de facilitar a abordagem da auditoria, segundo os vetores: função/área de estrutura orgânica da dependência auditada, natureza da situação crítica a ser constatada. Apuradas fraquezas, outras técnicas de auditoria devem ser aplicadas para que haja reconfirmação da deficiência.

É importante que a cada projeto de auditoria, as questões sejam recicladas para efeito de manutenção de uma base de questões correta e atualizada.

6.2.1.2. Fluxogramas

Trata-se do instrumento de documentação de controle interno que permite representar graficamente os ciclos operacionais da empresa.

TACHIZAWA (1997) sugere a adoção do fluxograma como instrumento analítico a ser empregado em dois níveis de detalhamento:

- a - Em nível geral, por processo, na forma de macrofluxograma, onde as tarefas são interligadas, o que pode ser identificado em função do fluxo lógico de informações e documentos ao longo do processo; e

b - No segundo nível de detalhamento, cada tarefa que compõe o processo é representado na forma de fluxograma de colunas, complementando, assim, o macrofluxograma. É uma técnica analítica para descrever as tarefas de maneira clara, lógica e concisa.

Estão entre as principais finalidades do fluxograma:

- a) Padronizar a representação dos processos, dos procedimentos e das tarefas em geral;
- b) Proporcionar maior rapidez na descrição dos processos/tarefas;
- c) Permitir melhor grau de análise e maior flexibilidade na representação do processo/tarefa;
- d) Facilitar a leitura e o entendimento em todas as etapas do ciclo de racionalização e padronização do processo;
- e) Servir de instrumento complementar de documentação no processo de certificação ISO 9000, ou PNQ, e para as demais providências pertinentes à obtenção da qualidade total na empresa;
- f) Dar fidedignidade à representação gráfica de um processo/tarefa em geral, em todas as etapas de desenvolvimento da racionalização/padronização.

"A utilização do fluxograma apresenta uma série de vantagens, dentre as quais podem ser enfatizadas as possibilidades de:

- a) verificar o funcionamento real de todos os componentes do processo/sistema;**
- b) proporcionar leitura mais rápida e interpretações mais precisas;**
- c) descrever qualquer tarefa/procedimento, desde o mais simples até os mais complexos;**
- d) identificar com mais facilidade eventuais deficiências e aperfeiçoamentos potenciais do processo;**
- e) promover rápida atualização da documentação técnica do processo". (TACHIZAWA, 1997. P. 237 e 238)**

Pelas vantagens que apresentam e por demandarem mais tempo de elaboração, os fluxogramas são utilizados com mais frequência pelos auditores internos, na execução de auditorias operacionais.

6.2.1.3. Método Dissertativo

Este método "*consiste na descrição detalhada das características do sistema que se está conhecendo, considerando explicações referentes às funções, aos procedimentos, registros, impressos, arquivos, empregados e departamentos envolvidos no sistema*". (ATTIE, 1992, p. 227)

A utilização do método dissertativo facilita a representação de procedimentos mais complexos que envolvem um grande número de operações. Nesses casos, a elaboração de fluxogramas, além de demandar mais tempo, é de difícil execução.

6.2.2. Avaliação

Após documentado, o auditor deve proceder à avaliação do sistema para determinar a existência de controles necessários e o grau de confiabilidade a ser neles depositada.

A avaliação é realizada mediante a aplicação dos objetivos e princípios de controle interno, sendo, normalmente, desenvolvidos questionários que auxiliam a avaliação global do sistema ou do ciclo em estudo. Com isso, o auditor fornece uma opinião global quanto à eficiência ou ineficiência dos controles internos, o que será a base para a determinação da confiabilidade a ser depositada no sistema e para a determinação dos procedimentos a serem aplicados e sua amplitude.

Ao proceder a avaliação, o auditor pode vir a defrontar-se com os seguintes aspectos:

a) O sistema de controle interno é adequado

Neste caso, o sistema contém todos os aspectos fundamentais, procedimentos e práticas compatíveis, de modo que todos os objetivos a que se propõe são satisfatoriamente atendidos.

O auditor deverá proceder ao exame confirmatório de que, na prática, os procedimentos instituídos encontram-se efetivados.

b) O sistema de controle interno é adequado, podendo, entretanto ser aprimorado

O sistema atende às necessidades da empresa. É, entretanto, recomendável o seu aperfeiçoamento, o que poderá torná-lo mais econômico, confiável e evitar o aparecimento de inconsistências.

- c) O sistema de controle interno é adequado, existindo, porém, fraquezas que o deterioram e que podem vir a comprometer o sistema como um todo.**

Quando o sistema de controle interno aponta fraquezas ou ineficiências, o auditor deve acompanhá-las, para que seja possível determinar suas implicações e seus efeitos em relação ao objeto em exame e os procedimentos de auditoria a serem aplicados em relação aos riscos envolvidos.

"Essas ineficiências e fraquezas devem ser reportadas à administração em conjunto, com uma recomendação construtiva, para que esta, sendo a responsável pelo controle interno, procure sanar ou aprimorar o controle interno existente". (ATTIE, 1992, p. 235)

- d) O sistema de controle interno é inadequado**

Neste caso, o sistema não atende aos princípios básicos de controle, apresentando aberturas que permitem a ocorrência de atos lesivos ao patrimônio da empresa.

Ao identificar o problema, o auditor deve recomendar uma reformulação tempestiva, introduzindo pontos críticos de controle até que se estabeleça um sistema de controle compatível com as necessidades da organização.

É importante enfatizar que para a análise e avaliação do sistema de controle, é necessária uma formação profissional adequada do auditor, o que requer suficientes conhecimentos de controle interno em cada ciclo operacional, experiência adquirida com o desenvolvimento da função, além de um senso crítico pessoal e profissional para executar a avaliação.

6.2.3. Testes de Procedimentos

Em matéria elaborada pela empresa Direta Auditores S/C e apresentada na obra Curso Básico de Auditoria - 1 (CRC-SP, 1992), os expositores BONINI & MIGUEL fonecem o conceito de testes de procedimentos: o conceito de testes de procedimentos:

"São um processo de confirmação de que o controle interno documentado está sendo efetivamente seguido, de forma adequada,

certificando-se de que os procedimentos existentes e avaliados foram praticados ao longo do tempo, de maneira uniforme".

Os testes de procedimentos são praticados através de amostra aleatória das operações realizadas, tendo como objetivo a cobertura dos pontos-chaves de controle observados.

Ao se identificar os pontos fracos do fluxo operacional do sistema, pode-se dirigir os testes de procedimentos, preparando-se programas onde as fraquezas e deficiências serão verificadas.

Para a aplicação dos testes, deve-se observar que:

- a) Na primeira auditoria, os testes detalhados devem ser aplicados para os principais fluxos, abrangendo o universo de operações da empresa;
- b) Nas auditorias subseqüentes, à medida que se adquire confiança nos controles internos, os testes poderão ter ênfase diferente em função de alterações nos fluxos e ser aplicados em menor extensão;
- c) O programa de verificação sempre deverá ser previamente definido;
- d) A aplicação de testes de procedimentos não elimina os exames de auditoria sobre os saldos das contas contábeis. A base para se definir a abrangência desses exames está na qualidade do controle interno existente em cada ciclo operacional.

7. PRINCIPAIS CONTROLES INTERNOS NA ORGANIZAÇÃO

7.1. DISPONÍVEL

Existem vários aspectos que devem ser considerados em um sistema de controles internos sobre o Disponível, os quais podem ser assim resumidos:

a - Gerência financeira:

- Elaboração de previsões de pagamentos e recebimentos;
- Comparação das previsões feitas com o real e investigação das causas das principais variações;
- Tomada de decisões de acordo com as políticas e normas preestabelecidas;
- Clara definição das responsabilidades e autoridades no setor financeiro;
- Obtenção de informações confiáveis para a decisão sobre a aplicação de excedentes financeiros.

b - Recebimentos em caixa:

- Emissão de recibos pré-numerados para todos os recebimentos. O uso de computadores facilitou esta prática;
- Controle físico e contábil dos recebimentos a partir do momento em que se tornam acessíveis a funcionários da companhia;
- Exigência de exame dos descontos concedidos por pessoa alheia à atividade de caixa, para determinar que se encontram de acordo com as condições de venda estabelecidas;
- Depósito integral dos recebimentos;
- Limitação, ao menor número possível de empregados, do acesso aos recebimentos de dinheiro.

c - Pagamentos em cheque:

- Estabelecimento das contas bancárias e procurações pela diretoria, devendo todas as contas bancárias estar em nome da companhia;
- Autorização para emissão do cheque e respectivo pagamento;
- Dupla assinatura e rubrica nos documentos;
- Comunicação imediata aos bancos quando um funcionário, com poderes para assinar cheques, deixar a companhia;
- Identificação e cancelamento dos documentos pagos;
- Conservação dos cheques cancelados para controle da seqüência numérica;
- Controle dos cheques emitidos a serem entregues aos favorecidos;
- Pagamentos exclusivamente por cheques, acima de um limite predeterminado pela diretoria.

d - Pagamentos em dinheiro:

- Sistema de fundo fixo para pequenos pagamentos em dinheiro;
- Existência de normas claras e definidas a respeito do funcionamento do fundo fixo;
- Acesso ao local onde se guardam os fundos restrito apenas ao responsável;
- Contagens periódicas dos fundos em caixa por pessoa devidamente autorizada e independente das funções de caixa. O fator surpresa deve ser levado em consideração;
- Cobertura do fundo fixo pelo seguro de fidelidade;
- Exigência de autorização para os vales provisórios, que devem ser emitidos em formulários adequados, contendo a assinatura de quem receber, a data e o objeto do adiantamento.

e - Registros e procedimentos contábeis:

- Segregação de funções entre os responsáveis pelos pagamentos e recebimentos e os registros contábeis;
- Conferência pela contabilidade da seqüência numérica dos recibos, notas de vendas e cheques emitidos;
- Registro imediato de todas as operações, de modo que o Disponível esteja sempre atualizado;
- Conciliação mensal do fundo fixo e das contas bancárias;
- Exame das conciliações por pessoa distinta de quem as preparar e de nível superior a ela;
- Comprovação da liquidação de pendências da conciliação anterior.

7.2. COMPRAS/CONTAS A PAGAR

A fim de obter controle satisfatório sobre operações que envolvem compras e contas a pagar, atenção especial deve ser dada aos aspectos relacionados à:

a - Política de compras:

- Satisfação da relação custo/benefício, na aquisição dos bens e serviços a serem adquiridos;
- Clara definição das autoridades e responsabilidades e do sistema de autorização e aprovação;
- As autorizações devem ser por escrito;
- Determinação das quantidades de compras mediante o uso de técnicas adequadas, tais como estoques mínimos e máximos;
- Avaliação da capacidade de entrega do fornecedor e rigoroso controle de qualidade;
- Cotações de preço devem ser feitas;

- Os preços e as condições devem ser conferidos com as cotações de preços e estas com as ordens de compra expedidas;
- Existência de um política de seguros quando do transporte das mercadorias por meios próprios;
- As entregas parciais devem ser controladas;
- O setor responsável pela recepção (Estoques ou Almoxarifado) deve efetuar o registro das mercadorias recebidas, os quais devem ser enviados ao Setor de Compras, Contabilidade, Setor Fiscal e Planejamento da Produção;
- É fundamental o controle do fluxo de toda a documentação referente às compras feitas;
- Elaboração mensal de relatórios estatísticos, tais como: evolução de quantidades compradas e de custos unitários.

b - Controle das contas a pagar:

- As faturas só devem compor os arquivos para pagamento, desde que devidamente conferidas e aprovadas;
- Toda fatura paga deve ser imediatamente cancelada, evitando, assim, sua reapresentação e pagamento em duplicidade.

c - Registros e procedimentos contábeis:

- Adequada segregação de funções, o que inclui a separação da emissão da ordem de compra e a função de receber as mercadorias. Aqueles que emitem as ordens não devem, da mesma forma, estar em situação de aprovar as faturas para pagamento. O registro contábil deve ser feito por pessoa independente de todas essas funções;
- Rigoroso controle da seqüência numérica dos documentos utilizados, tais como ordens de compra e registros de recebimento;
- Conciliação mensal entre as faturas dos fornecedores e o razão contábil;
- Envio de extratos aos fornecedores periodicamente.

- Os registros devem possibilitar a qualquer momento o levantamento da posição do fornecedor;

7.3. CONTAS A RECEBER/VENDAS

Um controle interno eficiente das contas a receber requer a adoção de algumas medidas essenciais para o seu bom funcionamento. Tais medidas estão relacionadas aos seguintes aspectos:

a - Vendas e recebimentos:

- As notas fiscais devem ser baseadas num pedido devidamente aprovado pela seção de crédito e cobrança e somente emitidas depois de ser constatado que existe estoque suficiente para o atendimento ao cliente;
- As faturas e duplicatas devem ser emitidas pela seção de faturamento, com base na nota fiscal;
- Os documentos de expedição (notas fiscais, notas de entrega) devem estar rigorosamente de acordo com as faturas emitidas, como forma de assegurar que não houve saída sem o correspondente faturamento;
- Os créditos referentes a abatimentos, dívidas incobráveis, etc., devem ser autorizados ou aprovados por titulares responsáveis que não tenham acesso ao Caixa, o que pode ser feito pelo gerente de vendas. Créditos por devolução deverão ser igualmente autorizados, sendo necessário, nesses casos, a comprovação da devolução através de nota de entrada, emitida pela recepção;
- Deve ser fixada uma política para previsão anual de perdas em recebimentos, bem como para lançamento de baixa de contas incobráveis;
- É importante, também, a fixação de políticas de crédito, cobrança, descontos e bonificações a serem seguidas pelos executivos;
- Deve existir um correto controle das notas de crédito, das reclamações de diferenças e dos ajustes em contas a receber, além da aprovação de pessoa responsável para a liquidação de saldos credores nas referidas contas;

- As funções de aprovação de créditos, vendas e entregas devem ser separadas da recepção dos ingressos provenientes de contas a receber;
- As devoluções, bonificações, descontos e o reconhecimento de valores incobráveis devem ser devidamente aprovados e segregados das funções de contabilidade e de recepção dos ingressos;
- Devem ser efetuadas análises das contas por vencimento, para julgamento da eficiência dos serviços de cobrança;
- É necessário que sejam feitas revisões, análises e confirmação das contas atrasadas, por pessoal independente da concessão de crédito, do controle de contas a receber e da contabilização das mesmas;
- Deve existir uma política definida quanto à rotatividade de pessoal nas funções de contabilização e recebimento de contas a receber;
- Devem ser emitidos relatórios internos que abordem aspectos gerais relacionados às vendas e às contas a receber.

b - Registros e procedimentos contábeis:

- A contabilidade deve escriturar as contas individuais dos clientes, controlar a numeração das notas fiscais e faturas, verificar as notas de crédito que afetam as contas dos clientes, preparar e expedir os extratos das contas dos clientes periodicamente;
- As duplicatas devem ser conciliadas mensalmente com o razão contábil, o que deve ser feito por funcionários que não tenham qualquer outra ligação com os trabalhos ou os controles das duplicatas;
- As funções de vendas devem ser segregadas das funções de recebimento, cobrança e contabilização;
- A guarda física dos títulos a receber deve, de preferência, estar fora do departamento de contabilidade. Um registro auxiliar deve ser mantido e periodicamente conferido contra os próprios títulos.

7.4. ESTOQUES



Entre as principais medidas exigidas para proteção adequada das mercadorias em estoque, encontram-se:

- Segregação das funções de manuseio e de contabilização, como forma de evitar a manipulação dos registros de estoque para ocultar remessas ou retiradas não autorizadas de mercadorias;
- Contagens periódicas independentes, a fim de verificar se as quantidades indicadas nos registros estão realmente em estoque. As divergências encontradas devem ser apuradas. Na aplicação desta medida, o fator surpresa deve ser considerado;
- A proteção física das mercadorias em estoque deve ser providenciada mediante o estabelecimento de condições seguras de armazenagem. O estoque só deve ser acessível aos empregados responsáveis pela guarda e controle das mercadorias;
- As retiradas de mercadorias devem ser feitas somente com base em requisições devidamente aprovadas, de acordo com a linha de autoridades e responsabilidades da empresa;
- A proteção física contra a ação do tempo, o descuido no manuseio e causas semelhantes de deterioração devem ser consideradas tão importantes quanto a proteção contra furtos ou apropriação indevida.

7.5. IMOBILIZADO

Para a obtenção de um controle satisfatório sobre os bens do Imobilizado, faz-se necessária a adoção de certos procedimentos, os quais podem ser assim sintetizados:

- Todos os acréscimos e baixas de bens devem ter autorização, devendo a contabilidade tomar conhecimento de toda a operação, a fim de que sejam feitos os corretos lançamentos contábeis;
- Registros auxiliares dos bens devem ser mantidos, tanto para ajudar o controle das operações, como para assegurar que as provisões para as depreciações e as baixas sejam corretamente registradas;

- Existência de sistema de identificação, através da aposição de etiquetas apropriadas, correspondidas por fichas, ou listagens de controle mantidas na seção destinada a esse controle;
- Existência de política definida para a contabilização de gastos destinados a imobilizações e a despesas;
- Conciliação periódica dos registros ou controles auxiliares com os registros contábeis;
- Levantamento de inventário físico periódico e confronto posterior com os controles e registros contábeis;
- Existência de política de cobertura de seguros adequada e suficiente;
- Existência de formas de contabilização apropriadas para as baixas e para os bens depreciados que continuam em uso;
- Controles apropriados para ferramentas de pequeno porte;
- Adequada segregação das funções de compra, controle e registro contábil do Imobilizado.

7.6. RECURSOS HUMANOS E BENEFÍCIOS A EMPREGADOS

A folha de pagamento normalmente representa um percentual relativamente alto na composição dos custos da maioria das empresas. Logo, deve haver adequado controle sobre os funcionários, seus salários e respectivos encargos e benefícios, como forma de evitar os riscos de irregularidades.

Ao fazer os pagamentos aos empregados, os seguintes aspectos de controle devem ser observados:

- Revisão e aprovação da folha de pagamento (horas trabalhadas, salário-base, horas extras, descontos, etc.) antes do pagamento, de forma que quaisquer tentativas de exagerar ou declarar fatos erroneamente possam ser descobertos;
- Conciliação mensal das contas contábeis envolvidas na folha de pagamento;



- Adequada segregação de funções relativas a: admissão de empregados e fixação de salários, aprovação de horas trabalhadas, preparação da folha de pagamento, assinatura e distribuição dos cheques, e conciliação bancária.

8. CONCLUSÃO

Para evidenciar a importância que o controle interno exerce nas empresas, pode-se fazer uma analogia entre a vida humana e as organizações empresariais. Assim como no homem, a mente decide sobre os movimentos do corpo, dando-lhe instruções de como deve agir, o planejamento define o curso de ação da empresa, determinando as metas a serem alcançadas, através da mobilização dos recursos e da adoção de medidas de controle.

Através do controle, pode-se perceber fatores que venham a distorcer os resultados previamente planejados, seja em virtude de uma inadequada alocação de recursos, da ineficácia de uma ou mais áreas da empresa, da necessidade de treinamento ou mudança estrutural, ou ainda, da inadequação de métodos utilizados.

O controle interno é parte integrante de cada segmento da organização e cada procedimento corresponde a uma parte do sistema. As ferramentas de controle procuram garantir que as ações da empresa estejam realmente voltadas para os resultados, de acordo com os planos elaborados.

Uma empresa que não dispõe de controles satisfatórios que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e de informações, certamente encontrará sérias dificuldades de sobrevivência, em função da ineficiência dos processos, do contínuo desperdício e da ocorrência de desfalques.

Neste contexto, a contabilidade age como instrumento de controle vital, desde que devidamente apoiada por eficientes controles administrativos.

Este trabalho procurou mostrar a importância do controle interno para a organização, tendo em vista ser um instrumento de manutenção da "saúde" operacional da empresa e, conseqüentemente, um fator determinante de sobrevivência. Ao controle deve ser dado papel de destaque na organização, devendo ser integrado ao planejamento e disponibilizado todos os recursos necessários para o atingimento dos seus objetivos.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. 2^a. ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 1^a. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- CASSARRO, Antônio Carlos. **Controles Internos e Segurança de Sistemas: Prevenindo fraudes e tornando auditáveis os sistemas**. São Paulo: LTR, 1997.
- COLELLA, Victor. **Auditoria: Controle Interno e Estoques**. 1^a. ed. São Paulo: Saraiva, 1979.
- CRC - SP. IBRACON. **Curso de Contabilidade Aplicada - 7**. São Paulo: Atlas, 1994.
- CRC - SP. IBRACON. **Curso Prático de Auditoria - 1: Normas e procedimentos**. São Paulo: Atlas, 1992.
- FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2^a. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- GIL, Antônio de Loureiro. **Auditoria Operacional e de Gestão: Qualidade da Auditoria**. 2^a. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 4^a. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MAUTZ, R. K. **Princípios de Auditoria**. 4^a. ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- MOTTA, João Maurício. **Auditoria: Princípios e Técnicas**. São Paulo: Atlas, 1988.
- RESOLUÇÃO n.º 820/97. Conselho Federal de Contabilidade.
- SÁ, A. Lopes de. **Curso de Auditoria**. 7^a. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- SALOMÃO, José. **Manual Prático de Auditoria**. V. 1. São Paulo: Brasiliense, 1982.
- SILVA, Adelphino Teixeira da. **Administração e Controle**. 7^a. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- TACHIZAWA, Takeshy. SCAICO, Oswaldo. **Organização Flexível: Qualidade na gestão por processos**. São Paulo: Atlas, 1997.