

FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO
DO RIO GRANDE DO NORTE

PAULO ROBERTO DA SILVA MORAIS

CONTROLE INTERNO: Estudo em um Escritório de Contabilidade situado na
cidade de Natal/RN

Natal/RN
2009

PAULO ROBERTO DA SILVA MORAIS

CONTROLE INTERNO: Estudo em um Escritório de Contabilidade situado na
cidade de Natal/RN

Monografia apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Faculdade
Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte. Como
pré-requisito para a obtenção do título de bacharel em Ciências
Contábeis.

Orientadora: Joana D'arc Medeiros Martins, (Msc).

Natal/RN
2009

PAULO ROBERTO DA SILVA MORAIS

CONTROLE INTERNO: Estudo em um Escritório de Contabilidade situado na cidade de Natal/RN

Monografia apresentada ao curso de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte, aprovada em _____ de _____ de _____, pela banca examinadora composta pelos seguintes membros.

Joana D'arc Medeiros Martins, Msc
Orientadora

Membro Examinador

Membro Examinador

DEDICATÓRIA

Este é, sem dúvida, um momento muito especial. Evitando cometer injustiças, procurarei lembrar-me das pessoas que iluminaram minha vida ou que de alguma forma nela representaram um marco.

Primeiramente á Deus, criador do Céu e da Terra, ao meu pai, cujo exemplo tem sido para mim um espelho, e a minha supermãe, por nunca ter poupado esforços ao desempenhar de forma excepcional sua tarefa. As minhas avós Erilene e Izabel, imagem de amor e dedicação.

Em especial ao meu tio Francisco Jadir Farias Pereira que se não fosse por ele eu não estaria concluindo este curso e muito menos entregando esta monografia.

A Maria de Fátima que me permitiu fazer a pesquisa em seu escritório.

Não poderia esquecer os meus irmãos Patricia, Carolina, Julia e Marcelo, e sobrinhos Danilo e Cadu.

A minha namorada Anna Acácia pela paciência que teve nas noites em que precisei para concretizar esta monografia, e aos meus amigos que me ajudaram muito a superar os obstáculos encontrados durante o curso.

Aos meus tios e tias Maria da Conceição, Erileide, Ana Maria, Claudia, Cassimiro, Marcelo, Nildo e Júnior. E por fim aos meus primos paulistanos e natalenses.

EPIGRAFE

Acredito que uma das formas mais nobres de engrandecimento humano é adquirida por meio de conhecimento. Através do conhecimento nós desenvolvemos a capacidade de compreender o mundo que nos cerca, de transformar este mundo, de sermos úteis a àqueles que precisam de ajuda. Podemos estar sem emprego, sem casa, sem nada em nossas mãos, mas, se tivermos o conhecimento, iremos sobreviver.

O conhecimento nos traz riquezas. Não falo das materiais, estas não têm o poder de agregar valor às nossas almas. Falo das riquezas de espírito, dos valores éticos, morais e humanos, do caráter, das boas intenções, de todas as que nos transformam em seres humanos melhores e mais dignos.

Todavia, o conhecimento só se torna pleno quando podemos compartilhá-lo com outras pessoas, quando doamos e recebemos, quando, ao ensinarmos, aprendemos também, e assim, com o exercício da humildade, crescemos juntos para alcançarmos nossos objetivos.

(João Imbassahy)

RESUMO

A economia do país passa por transformações que afetam diretamente as organizações de tal forma que estas necessitam adaptar-se às novas condições do mercado competitivo. Surge então a necessidade de criação de um sistema que auxilie a administração no controle de suas atividades. O Controle Interno é uma ferramenta de extrema importância e tem o objetivo de proteger os bens de prejuízos decorrentes de fraudes ou erros involuntários; assegurar a validade e integridade dos dados contábeis utilizados pela gerência na tomada de decisões; promover a eficiência operacional da empresa dentro das normas estabelecidas, abrangendo aspectos, tais como práticas de emprego, treinamento, controle de qualidade, planejamento de produção, política de vendas e auditoria. O estudo objetiva analisar o funcionamento do controle interno de um escritório de contabilidade sediado em Natal/RN. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica, descritiva, exploratória, seguida de um estudo de caso. Para o alcance dos objetivos do trabalho, foi aplicado um questionário contendo perguntas abertas e fechadas junto à empresa objeto do estudo de caso. As questões foram elaboradas de acordo com procedimentos de controle interno evidenciados na literatura pertinentes ao assunto. A análise dos resultados demonstrou que a empresa sempre utiliza uma norma padrão, tais normas são utilizadas diariamente para todas as funções; raramente existe uma revisão periódica com o objetivo de verificar se todos os setores estão seguindo as normas; no entanto todos os colaboradores da empresa têm conhecimento das normas existentes; a empresa trabalha com divisão dos seus por departamentos; existem funcionários responsáveis por cada departamento; a empresa possui um controle de entrada e saída de documentos; possui um padrão adotado para a guarda de toda a documentação que é enviada para seus clientes sempre através de protocolo. Não possui uma auditoria interna com frequência. Existe um processo seletivo para contratação dos seus colaboradores, mostrando que há uma preocupação com a qualidade na contratação dos seus funcionários. Percebe-se que mesmo a empresa executando alguns procedimentos de controle interno recomendado na literatura pertinente, ainda precisa melhorar os aspectos em relação à supervisão das atividades desenvolvidas pelos colaboradores que é um processo de verificado através da auditoria interna.

Palavra-Chave: Controle Interno

ABSTRACT

The economy is going through changes that directly affect the organizations so that they need to adapt to new conditions of the competitive market. Then comes the need to create a system to assist the administration in control of their activities. The Internal Control is a tool of extreme importance and aims to protect the assets of losses from fraud or unintentional errors and ensuring the validity and integrity of accounting data used by management in decision-making, promote operational efficiency within the standards, covering aspects such as employment practices, training, quality control, production planning, sales policy, and auditing. The study examines the functioning of the internal control of an accounting firm based in Natal / RN. This is a literature, descriptive and exploratory, followed by a case study. To achieve the objectives of this study, we applied a questionnaire with open questions and closed near the company object case study. The questions were prepared in accordance with internal control procedures shown in the literature relevant to the subject. The results showed that the company always uses a common standard, these standards are used daily for all functions, there is rarely a periodic review in order to verify that all sectors are following the rules, yet all the company's employees aware of existing standards, the company works with its division into departments, there officers at each department, the company has a control input and output documents, has adopted a standard for storage of all documentation that is sent to customers always through protocol. Do not have an internal audit often. There is a selection process to contraction of its employees, showing that there is a concern for quality in the hiring of its employees. It is noticed that even running the company's internal control procedures recommended in the literature, still needs to improve aspects regarding the supervision of the activities undertaken by employees is a process verified by internal audit.

Password-Key: Internal Control

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
1.1 JUSTIFICATIVA E PROBLEMÁTICA	1
1.2 OBJETIVOS	2
1.2.1 objetivo geral.....	2
1.2.2 objetivos específicos	2
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	3
2.1 ORGANIZAÇÕES.....	3
2.2 CONCEITO E ALCANCE DA AUDITORIA	8
2.2.1 objeto da auditoria.....	8
2.3 AUDITORIA EXTERNA	9
2.3.1 origem da auditoria externa.....	9
2.3.2 desenvolvimento das técnicas de auditoria	9
2.3.3 evolução da auditoria externa no Brasil	10
2.4 AUDITORIA INTERNA	11
2.5 AUDITORIA E AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE	15
2.6 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE.....	16
2.7 ÓRGÃOS RELACIONADOS COM OS AUDITORES.....	20
2.7.1 CVM.....	20
2.7.2 IBRACON.....	21
2.7.3 CFC E CRC.....	21
2.7.4 AUDIBRA.....	22
2.8 CONTROLE INTERNO.....	22
3 METODOLOGIA	27
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	28
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA	28
4.2 A PESQUISA.....	28
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	30
REFERÊNCIAS	31
APÊNDICE	

1 INTRODUÇÃO

1.1 JUSTIFICATIVA E PROBLEMÁTICA

A economia do país passa por transformações que afetam diretamente as organizações de tal forma que estas necessitam adaptar-se às novas condições do mercado competitivo. Surge então a necessidade de criação de um sistema que auxilie a administração no controle de suas atividades.

O Controle Interno é uma ferramenta de extrema importância e tem o objetivo de proteger os bens de prejuízos decorrentes de fraudes ou erros involuntários; assegurar a validade e integridade dos dados contábeis utilizados pela gerência na tomada de decisões; promover a eficiência operacional da empresa dentro das normas estabelecidas, abrangendo aspectos, tais como práticas de emprego, treinamento, controle de qualidade, planejamento de produção, política de vendas e auditoria (ALMEIDA, 2001).

O controle interno surge a partir do momento em que a organização percebe a necessidade de controlar toda informação relevante que se passa dentro dela para sanar erros ou irregularidades.

Com o impacto da globalização principalmente nas áreas de comunicação e comércio internacional passa-se a ter a presença de grandes marcas mundiais afetando assim todo o tipo de sociedade, pois se tem uma instabilidade econômica muito grande, devido à abertura de novos mercados.

A pesquisa propõe fazer um estudo do controle interno, enfatizando a sua importância e aplicabilidade em um escritório de contabilidade.

Atualmente, é muito comum deparar-se com publicações sobre fraude nas organizações, sendo motivo de grande preocupação para a sociedade. A cada momento passa a torna-se mais constante o ato de fraudar com acesso a tecnologias, informações que o mundo globalizado oferece. Tornam-se imensa a facilidade com que os fraudadores vêm agindo com êxito ao desfalcando as mais diversas áreas e das mais diversas formas com que os fraudadores agem.

No entanto, esses fatos impõem à urgência de implantar um sistema de controle interno nas empresas, vindo a atuar como auxiliar de suas funções de controle externo e nas funções por ela executadas.

Desta forma o controle interno é o responsável pela fiscalização, preventiva, contínua e permanente e tem a função de alertar o gestor para possíveis falhas que eventualmente possam estar ocorrendo ou vir a ocorrer, auxiliando-o a desenvolver ações que possam impedir fraudes ou corrigir os erros a tempo de evitar maiores prejuízos.

A administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de seu cumprimento pelos funcionários e por sua modificação, visando adaptá-lo às novas circunstâncias.

Nesse contexto, emerge o seguinte problema de pesquisa: ***Qual a importância do controle interno dentro de um escritório de contabilidade sediado em Natal/RN?***

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O estudo tem como objetivo geral verificar o funcionamento do controle interno de um escritório de contabilidade sediado em Natal/RN.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Identificar os procedimentos de controles internos recomendados na literatura;
- Descrever os procedimentos de controle interno adotados pelo escritório de contabilidade;
- Confrontar os procedimentos de controles internos recomendados na literatura com os procedimentos adotados pela empresa objeto do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ORGANIZAÇÕES

As organizações são sistemas extremamente complexos e dentro desta complexidade podem assumir sentidos diferentes, como diferentes são os tipos de organizações que se apresentam conforme o ambiente em que estão inseridas. Toda organização tem uma cultura própria, mesmo que não saibam (MAXIMINIANO, 2000, p.91).

Constituem-se, pois, como um conjunto de competências com vista para atender objetivos próprios estabelecidos segundo um planejamento previamente elaborado, surgindo assim à administração.

Nesse contexto, percebe-se que as organizações necessitam de uma administração para funcionamento das suas atividades operacionais, afirma Maximiniano (2000, p.91) “[...] a administração é um processo de tomar decisões e realizar ações que compreende quatro processos principais interligados: planejamento, organização, direção e controle”.

Fazendo uso dos recursos disponíveis para alcançar os objetivos organizacionais, a administração irá proporcionar aos Recursos Humanos as ferramentas para controlar os esforços dos membros da organização. Dentro dessa percepção, o planejamento está relacionado com a direção e o controle, que se configuram como as funções básicas da administração

Para Maximiniano (2000, p.91):

O Planejamento: “define o que a organização pretende fazer no futuro e como deverá fazê-lo. É estabelecer metas e objetivos para alcançar uma situação desejada, de um modo mais eficiente e efetivo”.

A Organização: “visa estabelecer os meios necessários para possibilitar o planejamento e reflete como a organização ou empresa tenta cumprir os planos” Envolve a alocação dos recursos da empresa, de maneira a otimizar a consecução das metas.

A Direção: “representa a colocação em marcha daquilo que foi planejado e organizado”. É a execução, o realizar utilizando os recursos existentes para atingir os objetivos.

O Controle: “representa o acompanhamento, monitoração e avaliação do desempenho organizacional para verificar se as coisas estão acontecendo de acordo com o que foi planejado, organizado e dirigido”.

Nesse contexto, o planejamento, a organização, a direção e controle é o acompanhamento dos resultados, de modo a permitir comparações entre o planejado e o executado, permitindo assim ajustes necessários.

Ao analisar essas situações, é possível delinear pontos aos quais no plano de auditoria deve-se concentrar mais esforço durante a ação investigatória. Hoje, com acesso disponível via internet, pode-se acessar informações diretamente das empresas ou pelo site da CVM (MAGALHÃES, 2001, p.61).

Segundo Cury (2000, p.103) apesar de as organizações não serem uma invenção moderna – podemos citar, na antigüidade, as antigas construções da Babilônia, os grandes impérios chineses, o Arsenal de Veneza etc., como exemplos de organizações de certa eficiência -, é lícito acrescentar, todavia, que nossa sociedade tem mais organizações, que satisfazem maior variedade de necessidades sociais e pessoais, que incluem a maior proporção de seus cidadãos e afetam um segmento mais amplo de suas vidas.

Para Cury (2000, p.104):

Os recursos humanos, outrossim, constam-se entre os principais meios de que dispõem as organizações para atingir suas metas. Via de regra, quanto mais orientadas para esse enfoque, tanto mais eficientes elas são. Os empregados satisfeitos trabalham mais e melhor que os frustrados. Dentro de certos limites, a felicidade eleva a eficiência nas organizações e, inversamente, sem organizações eficientes, não há que pensar em nossa felicidade.

Segundo Crepaldi (2000, p. 24) as expectativas da economia alimentadas pelos bons sinais de acabar com o processo hiperinflacionário quando os preços sobem acentuadamente e as taxas de juros alcançam patamar jamais visto começam a desenhar uma alternativa de estabilização: a urgente execução de um sério ajuste fiscal.

Afirma Cury (2000, p.104), entretanto em toda organização chega-se a um ponto em que a felicidade e a eficiência dependem de sustentar mutuamente. Nem todo trabalho pode ser bem pago, nem todas as regras e ordens podem ser observadas. Estabelece-se, assim, um verdadeiro dilema: como observa Etzioni, o problema das organizações modernas é como construir agrupamentos humanos tão racionais quanto possível e, ao mesmo tempo, produzir um mínimo de efeitos indesejáveis e um máximo de satisfação. Encontramos referências de avanços e de referências, evidentemente, vêm marcadas por opiniões contraditórias entre vários especialistas e escolas a respeito de como coordenar melhor os esforços humanos a serviço dos fins da organização.

Ainda o mesmo autor destaca que com o desenvolvimento da sociedade, a organização também alcançou um grande desenvolvimento. E, de um caráter meramente burocrático (no sentido não sociológico, pejorativo, de demoras nas decisões, emperramento, pontos de estrangulamento ao longo da hierarquia etc.), passou a ter um caráter de instituição social. Uma instituição é caracterizada por um sistema de crenças e lealdade dentro da sociedade, como a família e a propriedade privada. Já uma instituição social é um conjunto

de pessoas que, usando um aparato técnico, obedecendo a um conjunto de normas ligadas a uma parte do meio ambiente, está realizando uma tarefa ou tarefas comuns.

Para Magalhães (2001, p.61):

Conhecer a organização a ser auditada é fundamental. Nesse processo de ambientação, propõe-se a metodologia ora apresentada, baseando-se na premissa de que somente auditores que conhecem o ambiente e a conjuntura organizacional para a qual se pretende planejar auditoria é que terão bons resultados. Nesta etapa da proposta metodológica, chama-se de ambientação com a empresa o fato de buscar informes a respeito desta em bancos de dados de instituições oficiais e o fato de ir-se à empresa acessar suas informações, conhecer suas peculiaridades, analisá-las e criticá-las construtivamente com objetivo de planejar a auditoria.

Dessa forma, estabelecem-se as etapas para o alcance da metodologia em três itens, a saber: ação normatizadora e de controle da CVM; dados conjuntos das empresas sob investigação; diagramação de trilhas de auditoria via rotinas.

Embora alguns autores mais modernos de teoria administrativa, cada vez mais em número crescente, venham criticando as organizações contemporâneas quanto ao excesso de formalismo na observância do modelo burocrático e de estruturas rígidas de autoridade, acenando com a possível substituição dessas características nas organizações do futuro, acreditamos que ainda teremos que falar sobre o assunto, pelo menos por mais algumas décadas (CURY, 2000, p.216).

Afirma Cury (2000, p.417) os manuais são documentos elaborados dentro de uma empresa com a finalidade de uniformizar os procedimentos que devem ser observados nas diversas áreas de atividades, sendo, portanto, um ótimo instrumento de racionalização de métodos, de aperfeiçoamento do sistema de comunicações, favorecendo, finalmente, a integração dos diversos subsistemas organizacionais, quando elaborados cuidadosamente com base na realidade da cultura organizacional.

Ainda o mesmo autor destaca que as grandes empresas possuem, via de regra, diversos tipos de manuais, como o de administração de pessoal, de suprimento de finanças, de contabilidade, comercial, de serviços gerais, patrimônio, segurança empresarial, entre outros, cada um dos quais com seus objetivos e conteúdos específicos e distribuídos de acordo com o interesse da empresa.

Segundo Cury (2000, p.418) um manual de organização bem elaborado permite que os executivos de quaisquer órgãos fiquem sabendo, com exatidão, quais suas responsabilidades e qual seu relacionamento com os demais gerentes da organização, evitando-se, em consequência, conflitos de jurisdição, sobreposição da autoridade, agilizando, assim, a tomada de decisões programadas, e indicando, finalmente, de modo inequívoco, quem está investido de poder para provar, bem como os graus de autoridade atribuídos aos diferentes níveis administrativos. Ademais, segundo acentua Ernest Dale, o

Manual de Organização tem ainda a possibilidade de se tornar um rico repositório das experiências acumuladas dos gerentes mais antigos, a serem aproveitadas para facilitar o treinamento dos mais novos, podendo, também, constituir-se num útil manual de consultas, servindo como instrumento de controle.

Ainda o mesmo autor destaca que a rigor, não existe um modelo de Manual de Organização que possa atender ao interesse de todo e qualquer tipo de empresa ou servir de padrão para o analista preparar um novo manual para uma organização determinada, porque cada empresa, possuindo características próprias, terá que adotar aquela solução que emergirá de um diagnóstico situacional de suas necessidades, dentro da ótica do modelo contingencial.

Conforme Gil (1999, p.15) caos e risco são os fatores do dia-a-dia, formatadores dos desafios diuturnos. Segurança é matéria escassa, volátil, ambígua, com limites tênues. A capacidade e necessidade de discernimento, de tomada de decisão, as imposições em face da necessidade de acertar, de criar, de conceber são desafiadoras. Estamos no século XXI: aproximem-se e vivam.

Ainda o mesmo autor destaca que fraude, pirataria e conivência são assuntos naturais, rotineiros, corriqueiros, de nuances variadas e com alto potencial de inteligência e de impacto na capacidade e velocidade evolutiva do negócio – nossas organizações desenvolvem estratégias, estruturam táticas e operacionalizam práticas para monitorar/administrar novas tecnologias e formas de fraudes, pirataria e conivência.

Conforme Caravantes (1996, p.23) uma vez que as mesmas pressões de mercado afetam a sobrevivência das organizações em todo o mundo, existe uma tendência a introduzir, com certo automatismo, em todo lugar, as mesmas inovações desenvolvidas em centros de negócios considerados líderes mundiais. Nosso propósito é questionar a aplicabilidade de algumas das medidas fortemente difundidas pelos seguidores da Reengenharia em contextos políticos, sociais, econômicos e legais de muitos países cujas economias também têm sido afetadas por pressões globais semelhantes e propor uma reformulação mais abrangente e menos radical das orientações administrativas e gerenciais que acreditamos ser mais aplicável a longo prazo, com uma teoria ou filosofia administrativa renovada.

Segundo Gil (1999, p.22-31):

Fraude compreende ação intencional e prejudicial ao ativo intangível de posse de pessoa física ou jurídica.

Conivência implica a não-adoção de atitude proativa de profissional do ambiente interno ou externo organizacional em face de um evento, potencial ou vigente, agressivo ao ativo intangível organizacional.

Pirataria é fraude de natureza quebra de confidencialidade, com prejuízo intencional para a organização quanto à disseminação de processos e de produtos, concretizada por profissionais internos ou externos às entidades, junto ao mercado e, particularmente, para a concorrência.

De acordo com Gil (1999, p.197) o futuro empresarial está atrelado à capacidade investigativa de seus profissionais em determinar convivência e fraudes em tempo hábil para evitar que políticas e modelos de operacionalização de negócios sejam desestabilizadas por agressões intencionais de funcionários próprios ou de organizações concorrentes.

Ainda o mesmo autor destaca que devemos desenvolver projetos de busca ou garimpagem de fraudes e atuar com eles por meio da aplicação de um modelo de gestão por exceções quantificadas – “fatores críticos de sucesso (FCS’s)/indicadores de desempenho (ID’s)” e “ponto da falha ou single point of failure (SPOF’s)/indicadores de disponibilidade” – junto ao ciclo de vida dos negócios – “engenharia do produto”, “engenharia do processo”, “especificação do processo”.

De acordo com Caravantes (1996, p.25) a proposta da Reengenharia está formulada como uma resposta de sobrevivência da organização, como um todo, às pressões do mercado global, conforme o valor percebido da mercadoria, isto é, preço e qualidade na ótica do cliente ou consumidor. No mercado global de hoje, consumidores de qualquer continente podem ter acesso às opções de compra de artigos produzidos em qualquer um dos vários outros continentes. A avaliação do preço versus qualidade, feita pelo consumidor, determina o que o consumidor de fato compra. Assim sendo, os fabricantes de produtos e serviços de qualquer lugar do mundo competem com os preços e a qualidade dos produtos do mercado mundial, introduzindo pressões de mercado inevitáveis que tendem a reduzir os preços por uma qualidade equivalente de mercadoria.

Segundo Gil (1999, p.28) a excelência do negócio, do ponto de vista financeiro, ocorre quando há desembolso mínimo de capital de investimento e de giro e obtemos a margem financeira máxima, de reembolso, via esforços de administração do negócio.

Entretanto, é preciso destacar que “qualidade requer mais do que certificação”. A partir da obtenção da certificação é indispensável a implementação de mudanças organizacionais na busca da melhoria contínua. É fundamental para tanto um planejamento consistente calcado em métodos e estratégias compatíveis visando o melhor desenvolvimento da tecnologia e principalmente melhor aproveitamento dos recursos de toda ordem, principalmente dos recursos humanos (CARAVANTES, 1996, p. 144).

A continuidade operacional das organizações, também, é garantida nas duas pontas dos negócios, ou seja, maximização do “preço dos produtos vendidos” e minimização do “custo das matérias-primas e insumos alocados”. Do ponto de vista do “ciclo da qualidade organizacional/ dos negócios”, as áreas de “Compras” e de “Vendas” têm igual peso/importância (GIL, 1999, p.29).

2.2 CONCEITO E ALCANCE DA AUDITORIA

A auditoria é um exame analítico de determinada operação, com o objetivo de atestar sua validade. Segundo as Normas Internacionais de Auditoria, a auditoria das demonstrações contábeis tem por objetivo habilitar o profissional a expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis foram preparadas de acordo com a estrutura conceitual identificada para relatórios contábeis, ou seja, com as adequações e aderência às diretrizes e normas da organização, aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às normas usuais de auditoria, proporcionando credibilidade à contabilidade (LIMA; CASTRO, 2009, p.2).

Ainda o mesmo autor destaca que para as Normas Internacionais de Auditoria, o termo alcance refere-se aos procedimentos necessários para atingir os objetivos propostos, que devem ser determinados pelo próprio auditor em observância às leis, regulamentos, organizações profissionais pertinentes e, quando apropriados, aos termos da contratação da auditoria e exigências de relatórios.

2.2.1 Objeto da auditoria

A aplicação da auditoria tem por objetivo o controle do patrimônio das mais variadas formas, sejam por registros contábeis, documentos, fichas e arquivos em geral, que comprovem a veracidade dos registros e a legalidade/ legitimidade dos atos e fatos administrativos. Moderadamente, tem sido utilizada também para a avaliação da qualidade do processo gerencial de organizações públicas e privadas. Nos procedimentos aplicados, devem ser consideradas todas as informações internas e externas que mereçam credibilidade (LIMA; CASTRO, 2009, p.2).

Ainda o mesmo autor destaca que para o Comitê de Procedimentos Contábeis (CPC), os principais atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários são:

Segundo Lima (2009, p.3):

Compreensibilidade: as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser prontamente entendidas pelos usuários;

Relevância: as informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores.

Confiabilidade: a informação deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar;

Comparabilidade: os usuários devem poder comparar as demonstrações de uma entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências na posição patrimonial e financeira e no seu desempenho.

2.3 AUDITORIA EXTERNA

2.3.1 Origem da Auditoria Externa

Segundo Almeida (2007, p.25) a auditoria externa ou auditoria independente surgiu como parte da evolução do sistema capitalista. No início, as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos no mercado.

2.3.2 Desenvolvimento das Técnicas de Auditoria

Segundo Almeida (2007, p.26) o auditor externo não poderia ser engenheiro, arquiteto ou advogado, já que seu trabalho seria o exame das demonstrações contábeis. O profissional que entende de contabilidade é o contador; portanto, o auditor externo teria de ser um contador.

Ainda o mesmo autor destaca que na fase inicial do desenvolvimento das técnicas de auditoria, surgiram muitas dúvidas, principalmente relacionadas com a amplitude dos testes. A principal delas era a seguinte: o auditor externo para dar sua opinião sobre as demonstrações contábeis teria de examinar todos os lançamentos contábeis referentes àquele exercício social?

Caso examinasse todos os lançamentos contábeis, além do alto custo do serviço de auditoria, a opinião do auditor não teria utilidade, devido ao fato de que provavelmente seria emitida com muito atraso (ALMEIDA, 2007, p.26).

2.3.3 Evolução da Auditoria Externa no Brasil

Segundo Almeida (2007, p.28) nas últimas décadas, instalaram-se no Brasil diversas empresas com associações internacionais de auditoria externa. Esse fato ocorreu em função da necessidade legal, principalmente nos Estados Unidos da América, de os investimentos no exterior serem auditados. Essas empresas praticamente iniciaram a auditoria no Brasil e trouxeram todo um conjunto de técnicas de auditoria, que posteriormente foram aperfeiçoadas.

Ainda o mesmo autor destaca que basicamente, somente em 1965, pela Lei nº4.728 (disciplinou o mercado de capitais e estabeleceu medidas para o seu desenvolvimento), foi mencionada pela primeira vez na legislação brasileira a expressão “auditores independentes”. Posteriormente, o Banco Central do Brasil – BCB – estabeleceu uma série de regulamentos, tornando obrigatória a auditoria externa ou independente em quase todas as entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional – SFN – e companhias abertas. O BCB estabeleceu também, por meio da Circular nº 179, de 11-5-1972, as normas gerais de auditoria. Cabe ressaltar que a Resolução nº 321/72 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC – aprovou as normas e os procedimentos de auditoria, os quais foram elaborados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB -, atualmente denominado Ibracon (Instituto Brasileiro de Contadores).

Segundo Lima (2009, p.7) alguns autores denominam auditoria externa TODAS as auditorias realizadas por profissionais que não integram os quadros profissionais da entidade auditada, não apenas as de natureza contábil.

Conforme Crepaldi (2000, p.48) constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, a mutações do Patrimônio Líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade.

A Resolução CFC nº 820/1997, e suas atualizações, que aprovou a NBC T11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis conceitua a auditoria das demonstrações contábeis como um “[...] conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, à legislação específica” (LIMA; CASTRO, 2009, p.6-7).

De acordo Crepaldi (2000, p.49):

A auditoria externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Sua intervenção é ajustada em contrato de serviços. Os testes e indagações se espalham por onde haja necessidade de levantar questões elucidadas para conclusão do trabalho ajustado.

De acordo com Lima (2009, p.116) o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC P1., estabelecendo com as normas profissionais do auditor independente a competência técnico-profissional, a independência, a responsabilidade do auditor na execução dos trabalhos, os honorários, a guarda da documentação e sigilo, a responsabilidade pela utilização dos trabalhos de auditor interno e de especialistas, as informações anuais aos Conselhos Regionais de Contabilidade e a educação continuada e exame de competência.

Conforme Crepaldi (2000, p. 52) o auditor externo, pela relevância do seu trabalho perante o público dado à credibilidade que oferece no mercado, constitui-se numa figura ímpar que presta inestimáveis serviços ao acionista, aos banqueiros, aos órgãos públicos governamentais e ao público em geral.

O mesmo autor destaca que o sucesso do auditor independente num mercado altamente sofisticado deve-se única e exclusivamente ao elevado grau de capacidade e especialização e sua independência no exercício de sua atividade.

A responsabilidade de prevenção e identificação de fraudes ou erros é da administração da entidade, mediante a manutenção de adequado sistema de controle interno. Mesmo não tendo a responsabilidade pela prevenção de fraudes e erros, o auditor externo deve planejar seu trabalho, avaliando o risco de sua ocorrência, de forma a detectar aqueles que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis. Quando descobertos, o auditor externo tem a obrigação de comunicar fraudes e erros à administração da entidade, sugerindo medidas corretivas e informando sobre os possíveis efeitos em seu parecer, caso não sejam adotadas (LIMA; CASTRO, 2009, p.8).

2.4 AUDITORIA INTERNA

A Auditoria Interna surgiu como uma grande ramificação de auditor externo, justamente para atender as necessidades que as empresas tinham as outras áreas não relacionadas com contabilidade, sistema de controle de qualidade, administração de pessoal, dentre outros (ALMEIDA, 2001).

O Auditor Interno é um empregado da empresa, portanto dentro da empresa ele não deve estar subordinado aqueles cujo trabalho examina (ATTIE, 1987).

Quanto melhor e mais eficaz os controles internos implantados na empresa auditada, mais segurança adquire o auditor com relação aos exames que está procedendo. Essa eficiência é, também, fator de economia do tempo a ser empregado pelo auditor no seu trabalho e, conseqüentemente, barateamento do custo da auditoria (ALMEIDA, 2001).

As normas de Auditoria geralmente aceitas, referentes ao trabalho no campo, estabelece que o auditor deva avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria (SANTOS; SHIMIDT; GOMES, 2006).

Muitas falhas de Auditoria acontecem porque procedimentos importantes não são adotados ou porque as evidências colhidas não são adequadamente avaliadas. Um bom planejamento de Auditoria muitas vezes evita o acontecimento desses lapsos mentais (BOYNTON et al, 2002).

A declaração de conceitos nº 2 do FASB define relevância como:

A magnitude de uma omissão ou classificação indevida de informação contábil que, à luz das circunstâncias então presentes, torna provável que o julgamento de uma pessoa razoável que tenha utilizado a informação foi alterado ou influenciado pela omissão ou apresentação enganosa (BOYNTON et al, 2002).

A relevância enfatizada na literatura especializada mostra a importância da auditoria interna, como ferramenta primordial de controle das operações, evitando dessa forma, ocorrências de fraudes empresariais que poderão comprometer o andamento normal das atividades de uma empresa.

Para a auditoria externa ou independente a empresa que adota uma auditoria interna, está preocupada com as ações internas e sua obediência por parte de quem as executa, evidenciando que a ocorrência de fraudes ou erros poderá ser mínima, já que a auditoria interna os detectaria no momento do seu acontecimento.

De acordo com Crepaldi (2000, p.41) a auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração. Constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles. É executada por um profissional ligado à empresa, ou por uma seção própria para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial. O auditor interno é pessoa de confiança dos dirigentes; está vinculado à empresa por contrato trabalhista continuado e sua intervenção é permanente. Sua área de atuação envolve todas as atividades da empresa; predominam a verificação constante dos controles

internos, a manipulação de valores e a execução de rotinas administrativas. O objetivo da auditoria interna é auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas.

Segundo Lima (2009, p.6) o auditor interno, independentemente da posição funcional, deve preservar sua autonomia profissional, obrigando-se a cercar-se dos mesmos cuidados do auditor externo, com imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e exposição de conclusões. O dever de manter sigilo continua mesmo depois de terminado o vínculo empregatício ou contratual com a entidade auditada.

A Resolução CFC nº 986/2003, que aprovou a NBC T12 – Da Auditoria Interna:

Dispõe que a atividade de auditoria interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios (LIMA; CASTRO, 2009, p.5).

Segundo Crepaldi (2000, p.42) as responsabilidades da auditoria interna, na organização, devem ser claramente determinadas pelas políticas da empresa. A autoridade correspondente deve propiciar ao auditor interno livre acesso a todos os registros, propriedades e pessoal da empresa que possam vir a ter importância para o assunto em exame. O auditor interno deve sentir-se à vontade para revisar e avaliar diretrizes, planos, procedimentos e registros.

A auditoria é a técnica contábil que consiste no conjunto de procedimentos técnicos que objetivam avaliar se as demonstrações contábeis de uma entidade econômico-administrativa retratam sua real situação patrimonial e financeira, assim como verificar se essas demonstrações foram elaboradas conforme os Princípios Fundamentais da Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade, e se estão de acordo com as determinações legais pertinentes (IMBASSAHY, 2008).

Conforme Crepaldi (2000, p.53):

O auditor interno é um dos representantes de mais alto nível da administração. Ele deve-se colocar em tal posição dentro de uma empresa, de modo que não seja controlado por aqueles sobre os quais está informando. Sua atividade ampla, cobrindo todos os departamentos e funções e as avaliações que apresentar à alta direção da empresa, deve ser objetiva e sem injunções ou interferências.

Para as Normas Internacionais de Auditoria, a auditoria interna é uma atividade de avaliação ordenada dentro da organização, cujas funções incluem, entre outras, examinar,

avaliar e monitorar a adequação e eficácia dos sistemas contábeis e dos controles internos (LIMA; CASTRO, 2009, p.5).

De acordo com Paula (1999, p.9) a Auditoria Interna é uma atividade pouco difundida no Brasil, passando muitas vezes despercebida ou sendo adotada pelas empresas por força de exigências legais e regulamentares e lembrada apenas quando da ocorrência de fraudes ou falência de grandes empresas.

Segundo Gil, (1999, p.235) a posse de informações privilegiadas quanto ao mercado e aos negócios e a correspondente possibilidade de dissimulação de sua veracidade, por exemplo, implicam no uso de tecnologias sofisticadas para interpretação da real capacidade de continuidade operacional e da efetividade da melhoria continuada declarada pelas empresas.

Informação é a chave para o sucesso das entidades de classe mundial e, portanto, maquiagens de processos, de produtos e de informações necessitam ser garimpadas/ buscadas para evitar dissabores empresariais quando da tomada de decisão embasada em conhecimentos maquiados e destituídos de empatia com a realidade (GIL, 1999, p. 236)

Afirma Paula (1999, p.15) o enorme crescimento das comunicações e dos negócios em âmbito internacional tornou o mundo mais dinâmico e mutável. A concorrência acirrada trouxe maior complexidade às transações e as operações passaram a trazer maior incerteza. Competência, tecnologia e criatividade são valores indispensáveis no contexto.

Conforme Paula (1999, p.16) a Auditoria Interna, para muitos, conserva uma conotação policialesca e repressiva. Ela existiria para estes, portanto, porque ocorrem erros. Dentro da visão de Qualidade Total, quando se estima erro zero, a Auditoria representaria o custo da ineficiência e, como não agregaria valor ao produto, deveria ser eliminada.

Segundo Paula (1999, p.18)

A gestão empresarial está sempre demandando informações tratadas; no entanto, a falta de visão sistêmica inibe a criatividade do auditor interno no atendimento a essas demandas. As necessidades de cada momento da entidade nem sempre são percebidas por estar preso às partes. Perde-se de vista a relevância do objeto da nossa análise quando o consideramos parcialmente.

Segundo Gil, (1999, p.154) auditoria é função administrativa de teste e emissão de opinião quanto aos resultados dos testes apurados em nível dos processos e resultados integrantes ou inerentes a todas as linhas de negócios e áreas organizacionais, segundo as tecnologias aplicadas para o funcionamento desses mesmos ambientes empresariais.

2.5 AUDITORIA E AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

As Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem regras de conduta profissional (normas profissionais) e procedimentos técnicos (normas técnicas) para o exercício da profissão. Sua inobservância constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas no Decreto-lei nº 9.295/1946, que criou o Conselho Federal de Contabilidade e definiu as atribuições do contador, e quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista (LIMA; CASTRO, 2009, p.4).

Ainda o mesmo autor destaca que no que diz respeito às atividades de auditoria, as normas profissionais atualmente em vigor são quatro: NBC P1 - Normas Profissionais de Auditor Independente - NBC P3 Normas Profissionais de Auditor Interno – NBC P4 – Educação Profissional Continuada e NBC P5 – Exame de Qualificação Técnica. Três as normas técnicas: NBC T11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, NBC T12 – Da Auditoria Interna, e NBC T14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.

Segundo Lima (2009, p.4-5):

NBC P1 - Normas Profissionais de Auditor Independente estabelecem as condições de competência técnico-profissional, de independência e de responsabilidade na execução dos trabalhos, de fixação de honorários, de guarda de documentação e sigilo e de utilização do trabalho do auditor interno e de especialistas.

NBC P3 - Normas Profissionais de Auditor Interno estabelecem as condições de competência técnico-profissional, de independência e responsabilidade na execução dos trabalhos, estabelecem as condições de competência da guarda de documentação e sigilo, de cooperação com o auditor independente e utilização do trabalho de especialistas.

NBC P4 - Normas para Educação Profissional Continuada estabelecem as condições para o processo de educação profissional continuada aplicável a auditores independentes.

NBC P5 - Normas para o Exame de Qualificação Técnica estabelecem as condições para a qualificação técnica dos auditores independentes atuarem nas suas atividades.

NBC T11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis diz respeito ao conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis e se as mesmas representam a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações da instituição auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica, no que for pertinente.

NBC T12 - Auditoria Interna estabelece os conceitos e as regras gerais de execução dos trabalhos e de emissão de relatórios na auditoria interna, entendida como o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos, contábeis e administrativos da entidade, inclusive quanto às informações físicas geradas.

NBC T14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares estabelece os procedimentos a serem adotados para a revisão pelos pares. Constitui-se em processo educacional de acompanhamento e de fiscalização, tendo por objetivo a

avaliação dos procedimentos adotados pelos auditores e firmas de auditoria, com vistas a assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. (grifo do autor)

2.7 ÓRGÃOS RELACIONADOS COM OS AUDITORES

Segundo Almeida (2007, p.31) os principais órgãos relacionados com os auditores são os seguintes:

- CVM;
- Instituto Brasileiro de Contadores – Ibracon;
- CFC e Conselhos Regionais de Contabilidade – CRC;
- Instituto dos Auditores Internos do Brasil – Audibra.

2.7.1 CVM

De acordo com Almeida (2007, p.31) a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), criada pela lei nº 6.385/76, é uma entidade autárquica e vinculada ao Ministério da Fazenda. Ela funciona como um órgão fiscalizador do mercado de capitais do Brasil. O auditor externo ou independente, para exercer atividades no mercado de valores mobiliários (companhias abertas e instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários), está sujeito a prévio registro na CVM.

Segundo a Instrução nº 04/78 da CVM, o auditor externo, para obter o registro nesta, deve comprovar cumulativamente:

- estar registrado no CRC;
- haver exercido atividade de auditoria por um período não inferior a cinco anos, contado a partir da data de registro no CRC;
- estar exercendo atividade de auditoria, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício da atividade de auditoria independente.

A CVM também estabelece regras para os auditores independentes e normas de contabilidade a serem seguidas pelas citadas sociedades. Exemplos de normas emitidas:

- avaliação de investimentos pelo método de equivalência patrimonial;
- consolidação de demonstrações financeiras;
- reavaliação de ativos.

2.7.2 IBRACON

Segundo Almeida (2007, p.31-32) o instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), foi fundado em 13/12/1971. O Ibracon é uma pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos.

Os principais objetivos desse instituto são os seguintes:

- fixar princípios de contabilidade;
- elaborar normas e procedimentos relacionados com auditoria (externa e interna) e perícias contábeis.

O Ibracon está dividido em seis câmaras, denominadas como segue:

- Câmara de Auditores Independentes;
- Câmara de Auditores Internos;
- Câmara de Peritos Judiciais;
- Câmara de Contadores da Área Privada;
- Câmara de Contadores da Área Pública;
- Câmara de Professores.

O Ibracon tem as categorias de associados, membros e estudantes.

O membro deverá estar registrado no CRC e atuando na área profissional correspondente à câmara em que deseja participar. O estudante deverá comprovar que está estudando no curso de Ciências Contábeis.

2.7.3 CFC E CRC

Segundo Almeida (2007, p.32-33) o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CFC e CRC) foram criados pelo decreto-lei nº 9.295, de 27/05/1946. Esses conselhos representam entidades de classe dos contadores, ou seja, é o local onde o aluno, após concluir o curso de Ciências Contábeis na universidade, presta um exame de suficiência e registra-se na categoria de contador.

Ainda o mesmo autor destaca que a finalidade desses conselhos é o registro e a fiscalização do exercício da profissão de contabilista.

2.7.4 AUDIBRA

De acordo com Almeida (2007, p.33) o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra), fundado em 20/11/1960, é uma sociedade civil de direito privado e não tem fins lucrativos. O principal objetivo do Audibra é promover o desenvolvimento da auditoria interna, mediante o intercâmbio de idéias, reuniões, conferências, intercâmbio com outras instituições, congressos, publicações de livros e revistas e divulgação da importância da auditoria interna junto a terceiros.

Os membros do Audibra constituem-se de três classes, conforme mencionadas a seguir:

Membros efetivos para essa classe somente são aceitos auditores internos.

Membros associados auditores independentes, educadores, escritores e outros, desde que se ocupem de assuntos relativos a auditoria e correlatos, mas não possam qualificar-se como membros efetivos.

Membros honorários esta classe é composta de pessoas que, por grandes serviços prestados à auditoria interna ou ao Instituto, mereçam distinção por recomendação unânime da diretoria e aprovação do conselho deliberativo (ALMEIDA, 2007, p.33).

2.8 CONTROLE INTERNO

Segundo Almeida (2001, p.50) controle interno é “[...] o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

Ainda o mesmo autor destaca que um bom sistema de controle interno funciona como uma “peneira” na detecção de erros ou irregularidades.

Conforme Crepaldi (2000, p.206) a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de seu cumprimento pelos funcionários e por sua modificação, visando adaptá-los às novas circunstâncias.

Para Franco; Marra (2001, p.268) “[...] o sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade, porém o auditor deve efetuar sugestões

objetivas para o seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do trabalho”.

Nesse contexto pode-se afirmar que toda empresa possui um sistema de controle interno, o que é indispensável é definir os procedimentos necessários a sua eficiência e eficácia (ATTIE, 1987).

Já Almeida (2007, p.67) afirma que a segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro de um sistema de controle interno.

De acordo com Almeida (2007, p.67):

Os registros contábeis compreendem o razão geral e os registros inicial, intermediário e final. O acesso a esses registros representa as pessoas que os preparam ou manuseiam informações que servem de base para a sua elaboração, em circunstâncias que lhes permitem modificar os dados desses registros. Por exemplo, caso o funcionário tivesse acesso aos ativos e registros contábeis, ele poderia desviar fisicamente o ativo e baixa-lo contabilmente para despesa, o que levaria a ocultar permanentemente essa transação.

Afirma Santos, Schimidt; Gomes (2006, p.88) “[...] o sistema de Controle Interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência. Esse fato exige uma série de providências”.

Conforme Lima (2009, p.81) o órgão ou entidade é responsável por manter um sistema de contabilidade adequado que incorpore vários controles internos na extensão requerida segundo seu tamanho e natureza. Esses controles internos são a base sobre a qual o trabalho do auditor deverá estar fundamentado. Dessa forma, tais controles internos deverão ser avaliados para determinar a extensão dos testes e os procedimentos a serem aplicados.

De acordo com Crepaldi (2000, p.209) a segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, em virtude de essas funções serem incompatíveis dentro de um sistema de controle interno.

Ainda o mesmo autor destaca que os registros contábeis compreendem o razão geral, os registros inicial, intermediário e final. O acesso a esses registros representa às pessoas que os preparam ou manuseiam informações que servem de base para sua elaboração, em circunstâncias que lhes permitem modificar os dados desses registros. Por exemplo, caso o funcionário tenha acesso aos ativos e registros contábeis, poderia desviar fisicamente o ativo e baixá-lo contabilmente para despesa, o que ocultaria permanentemente essa transação.

Segundo Magalhães (2001, p.61) a análise do controle interno objetiva orientar o auditor nas primeiras etapas de planejamento dos trabalhos de auditoria. Na análise do

controle interno, dá-se ênfase aos testes de aderência, pois de nada importa ter bons controles internos se as pessoas que trabalham na organização não aderem a suas normas internas.

Ainda o mesmo autor destaca que é com base no grau de confiança que o auditor deposita nos controles internos e na aderência a estes pelos executivos que se dimensiona a extensão do trabalho e a profundidade dos testes de auditoria.

De acordo com Crepaldi (2000, p. 201):

Há três tipos de irregularidades mais comuns nas empresas: o suborno, quando alguém recebe alguma propina ou benefício direto para tomar decisão. A fraude, que se caracteriza pela adulteração de documentação e, conseqüentemente, proporciona benefício financeiro, e o desfalque, que se define pela simples retirada de dinheiro, o famoso “tomar emprestado”.

Segundo Almeida (2007, p.70) “[...] o custo do controle interno não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter. Isso quer dizer que os controles internos mais sofisticados (normalmente mais onerosos) devem estar estabelecidos para transações de valores relevantes, enquanto os controles menos rígidos devem ser implantados para as transações menos importantes”.

Percebe-se que diante de todas as afirmações dos autores anteriormente citados, o sistema de controle interno para as empresas é cada vez mais importante, tornando um elemento chave para salvaguarda e proteção dos ativos. Tais procedimentos estão relacionados à prevenção de erros e fraudes que poderão ser evitados pela gestão das entidades.

Conforme Crepaldi (2000, p. 203) outro aspecto importante é o sistema preventivo. É preciso que se façam testes surpresas de auditoria que mantenham as pessoas ligadas, com análises das flutuações dos números da contabilidade. Quando o próprio corpo gerencial imbui-se do espírito de controle, por meio de miniauditorias nas áreas mais sensíveis, cria-se a mentalidade de controle em toda a equipe, inibindo qualquer tentativa de fraude.

Conforme Santos, Schimidt; Gomes (2006, p.88) “[...] a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema do controle interno, pela verificação de que o mesmo está sendo seguido pelos funcionários e pela sua modificação, no sentido de adaptá-los às novas circunstâncias”.

Conforme Almeida (2007, p.68) “[...] o sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência”.

Afirma Crepaldi (2000, p.201) diversas irregularidades nos setores financeiro, administrativo e de compras das organizações passam, na maioria das vezes, despercebidas

pelos próprios empresários. Preocupados com a evasão de dividas, eles armam-se contra o problema e mostram-se, cada vez mais, interessados em aprender novas técnicas e procedimentos básicos para evitar situações de fraudes, subornos e desfalques. Além da adoção de rígidos controles internos, o papel da auditoria vem ganhando crescente importância e contribui para a eficácia dos resultados finais em qualquer companhia.

Segundo Almeida (2007, p.67):

A empresa deve estabelecer procedimentos de forma que seus ativos, sob a responsabilidade de alguns funcionários, sejam periodicamente confrontados com os registros da contabilidade. O objetivo desse procedimento é detectar desfalque de bens ou até mesmo registro contábil inadequado de ativos.

Se a empresa não adota o procedimento de comparar os ativos com os registros contábeis, fica em aberto a possibilidade de o funcionário custodiante apoderar-se indevidamente do ativo sem que esse fato seja descoberto por muito tempo.

Conforme Almeida (2007, p.73) “[...] normalmente, as empresas de auditoria preparam questionários-padrões de controle interno para serem preenchidos pelos auditores. Esses questionários funcionam como um guia, no sentido de evitar que o auditor omita a avaliação de uma parte importante das operações da empresa e, também, serve para padronizar a forma de descrição do sistema”.

Conforme Lima (2009, p. 81) o controle interno é exercido por órgão da administração da entidade auditada ou por seus delegados. Será constituído por um plano de organização, de métodos e medidas para proteger seus ativos, verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas pelo sistema de controle interno em cada poder.

Ainda a mesma autora afirma que além da extensão, o estudo e a avaliação do controle interno pelo auditor têm a finalidade de estabelecer uma base em que se apoiar para verificar a natureza e a época mais adequada para aplicação dos testes de auditoria. O controle Interno subdivide-se em controle interno contábil e controle interno administrativo.

Afirma Franco; Marra (1992, p.207) “[...] o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adaptados pela empresa para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis, bem como promover a eficiência operacional”.

Segundo Lima (2009, p.82) o estudo do controle interno tem por objetivo conhecer e compreender os procedimentos e métodos estabelecidos e a segurança de que os mesmos estejam sendo aplicados.

Segundo Crepaldi (2000, p. 203) a implantação de um código de ética e de um sistema preventivo são fundamentais para a adoção de uma política eficaz contra situações irregulares nas empresas. A mudança de valores culturais da sociedade levou à perda do real significado da ética. É importante definir claramente as situações de controle para não se criarem dúvidas na ocorrência de erros e omissões naturais ao dia-a-dia.

3 METODOLOGIA

A metodologia empregada na pesquisa é bibliográfica, descritiva, seguida de um estudo de caso, onde se utilizou a técnica da observação direta dos procedimentos efetuados na empresa, e aplicou-se um questionário estruturado contendo perguntas fechadas junto ao funcionário responsável pela gerência administrativa e contabilidade da empresa.

A pesquisa foi um estudo de caso, onde analisou as informações internas em um escritório de contabilidade. Um estudo de caso analisa um ou poucos fatos com profundidade. A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias e no início de pesquisas mais complexas (GIL, 1996).

Tendo como vantagens do estudo de caso os estímulo a novas descobertas, com ênfase na totalidade e a simplicidade dos procedimentos. Na área contábil, algumas pesquisas estão sendo realizadas com estudo de caso, podendo-se citar o exemplo da pesquisa realizada pelo autor da obra “[...] estudo de caso acerca da atual situação do funcionamento do ensino superior de contabilidade no estado da Bahia”. Esses dados não poderão ser generalizados para todoo Brasil. Às vezes, a opção pelo estudo de caso é em virtude do tempo para realização da pesquisa e há necessidade de uma delimitação do universo a ser pesquisado (GIL,1996, p.129).

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou mais objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, é visto também como técnica psicoterápica, como método didático ou método de pesquisa, este último é o que vai interessar neste trabalho.

Segundo Gil (1996, p.129):

Diversas técnicas são adotadas para a coleta de dados na pesquisa. A mais usual é a entrevista coletiva ou individual. Também se utiliza o questionário, sobretudo quando o universo a ser pesquisado é constituído por grande número de elementos. Outras técnicas aplicáveis são: a observação participante, a história de vida, a análise de conteúdo e o sóciodrama. Esta última mostra-se bastante adequada para a investigação de situações marcadas por relações de desigualdade: patrão/empregado, professor/aluno, homem/mulher, etc.

A análise foi elaborada descrevendo as respostas fornecidas pelo respondente, bem como através de observações e entrevista não estruturada que surgiu no momento da aplicação do questionário.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa objeto do estudo de caso atua no ramo de escritório de contabilidade, fundada em 01/07/1997. Possui dois sócios, grupo familiar, emprega atualmente dez funcionários nos departamentos de pessoal, fiscal e contábil. Atualmente trabalha dando suporte contábil e tributário a quinze empresas do ramo de comércio e serviços.

4.2 A PESQUISA

Diante das respostas analisadas percebeu-se que a empresa sempre utiliza uma norma padrão e essas normas são sim utilizadas diariamente para todas as funções, mas raramente existe uma revisão periódica com o objetivo de verificar se todos os setores estão seguindo essas normas, todos os colaboradores da empresa tem conhecimento de todas as normas existentes, a empresa também trabalha com divisão de todos os seus departamentos e existe um responsável para cada departamento, além disso, a empresa tem um controle de entrada e saída de documentos e um padrão adotado para a guarda de toda essa documentação, apesar de toda a documentação enviada para os clientes ser sempre protocolada a empresa não dispõe de um setor de protocolo. Às vezes é feito um processo de arquivamento de tudo o que foi protocolado e às vezes a empresa faz uma auditoria interna, mas não existe um departamento responsável só por esta função.

Com relação á política de admissão de seus colaboradores, existe um processo seletivo e por fim quanto aos pagamentos não são efetuados em cheques.

As normas utilizadas dentro do escritório começam pelo horário de expediente, passando pelas obrigações que cada um tem em “cuidar” de seus respectivos clientes, a grande dificuldade é não ter tempo para uma revisão periódica com o objetivo de verificar se todos os setores estão seguindo as normas da empresa, com isso o escritório conta com a sorte de seus colaboradores não deixarem de seguir as normas destinadas á eles.

O escritório é dividido em três setores, contábil, pessoal e fiscal, sempre que possível é feito uma auditoria interna dentro do escritório, mas não por um departamento responsável só por esta função, e sim pela própria contadora, por fim com relação aos pagamentos efetuados pela empresa são pagos junto com as despesas pessoais através de cartão de crédito ou dinheiro não existe uma regra quanto a isso.

Diante da análise das respostas e das observações feita na aplicação do questionário observa-se que o sistema de Controle Interno da empresa objeto de estudo de caso ainda é falho se comparado com as rotinas recomendadas pela literatura pertinente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa foi analisar o funcionamento do controle interno de um escritório de contabilidade sediado em Natal/RN, além disso, identificar os procedimentos de controles internos recomendados na literatura, descrever os procedimentos de controle interno adotado pelo escritório de contabilidade e confrontar os procedimentos de controles internos recomendados na literatura com os procedimentos adotados pela empresa objeto do estudo.

A metodologia empregada na pesquisa foi pesquisa bibliográfica, descritiva, seguida de um estudo de caso, onde se utilizou a técnica da observação direta dos procedimentos efetuados na empresa, e aplicou-se um questionário estruturado contendo perguntas fechadas junto ao funcionário responsável pela gerência administrativa e contabilidade da empresa.

Percebe-se que mesmo a empresa executando alguns procedimentos de controle interno recomendado na literatura pertinente, ainda é preciso melhorar os aspectos em relação à supervisão das atividades desenvolvidas pelos colaboradores que é um processo verificado através da auditoria interna, no qual o escritório apesar dos esforços de seus colaboradores, a empresa depende muito da pontualidade de seus clientes na hora de lhe enviar toda a documentação necessária para que a contabilidade possa ser feita de forma eficiente e eficaz, além disso, distribuir melhor o tempo para que ele não seja um inimigo do dia a dia como é o que acontece quando o trabalho é feito em cima da hora, não dando tempo para conferir com precisão as informações que o cliente tanto necessita para que sua empresa caminhe para a sua eficácia.

No entanto, mesmo a empresa atendendo alguns requisitos de atitudes no controle interno recomendado na literatura, possui algumas falhas, por este motivo, o resultado sinaliza para a melhoria não só da prática de rotinas internas, mas também para o acompanhamento permanente dessas rotinas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria:** um curso moderno e completo. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Auditoria:** um curso moderno e completo. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ARAÚJO, Glaudia Fabiana Silva Ferreira. **Controle Interno:** uma importante contribuição à prevenção de fraudes nas empresas, Natal: Monografia, 2005.

ATTIE, William - **Auditoria interna.** São Paulo: Atlas, 1987.

_____. **Auditoria interna.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BOYNTON, William C.; JHONSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria.** São Paulo: Atlas, 2002.

CARAVANTES, Geraldo R.; BJUR, Wesley, **Readministração em ação:** a prática da mudança rumo ao sucesso. São Paulo: Makron Books, 1996.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil:** Teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.

CURY, Antonio. **Organização e métodos:** uma visão holística. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Projetos de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, Antonio de Loureiro, **Auditoria da Qualidade:** auditoria, qualidade e fraudes – novos desafios. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Como evitar fraudes, pirataria e conivência.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IMBASSAHY, João. **Contabilidade Geral**. 1. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2008.

LIMA, Diana Vaz; CASTRO, Róbison Gonçalves. **Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAGALHÃES, Antonio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina; MÜLLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria das Organizações: Metodologias Alternativas ao Planejamento e à Operacionalização dos Métodos e das Técnicas**. São Paulo: Atlas, 2001.

MAXIMINIANO, Antônio César Amaru. **Introdução à administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MOURA, Sheila Araújo. **A importância do controle interno: estudo de caso em uma empresa de contabilidade**, Natal: Monografia, 2006;

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria Interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico**. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, José Luiz; SCHIMIDT, Paulo; GOMES, José Mario Matsumura. **Fundamentos de Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 2006, v. 19.

SILVA, Joselba Ciane Rocha. **Controle Interno: implantação na administração pública municipal da cidade de Cangüaretama**. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte, Natal. Natal, RN, 2006.

SILVA, Sheila Cristiane Fonseca. **A importância da auditoria interna na avaliação dos controles internos em uma entidade filantrópica**. 2006. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte, Natal. Natal, RN, 2006.

SOUZA, Benedito Felipe; PEREIRA, Anísio Candido - **Auditoria Contábil: Abordagem Prática e Operacional** 1. Ed. 2006.

APÊNDICE

APÊNDICE

1- A empresa utiliza uma norma padrão?

- ☐ sempre
- ☐ não
- ☐ às vezes
- ☐ raramente

2- Essas normas são utilizadas diariamente para todas as funções?

- ☐ sim
- ☐ não
- ☐ às vezes

3- Existe uma revisão periódica com o objetivo de verificar se todos os setores estão seguindo as normas da empresa?

- ☐ sempre
- ☐ não
- ☐ raramente
- ☐ nunca

4- Todos os colaboradores da empresa sabem todas as normas existentes?

- ☐ sim
- ☐ não
- ☐ alguns

5- A empresa trabalha com divisão dos seus departamentos?

- ☐ sim
- ☐ não
- ☐ alguns

6- Existem responsáveis por cada departamento?

- ☐ sim
- ☐ não
- ☐ às vezes

7- A empresa tem um controle de entrada e saída de documentos?

- ☐ sim
- ☐ não
- ☐ raramente

8- Existe algum padrão adotado para a guarda de toda a documentação da empresa?

- ☐ sim

☐ não

9- Tudo o que a empresa envia para seus clientes é protocolado?

☐ sempre

☐ às vezes

☐ nunca

10- Existe um departamento de protocolo?

☐ sim

☐ não

11- Existe algum processo de arquivamento de tudo o que foi protocolado?

☐ sempre

☐ nunca

☐ às vezes

12- A empresa faz auditoria interna com frequência?

☐ sim

☐ não

☐ raramente

☐ às vezes

13- Existe um departamento responsável só por essa função?

☐ sim

☐ não

14- Com relação á política de admissão de seus colaboradores, existe algum processo seletivo?

☐ sim

☐ não

☐ às vezes

15- Os pagamentos da empresa são efetuados em cheques?

☐ sim

☐ não

☐ raramente

☐ às vezes