



FACULDADE DE TECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (FATECS)
CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS
ÁREA: AUDITORIA

**A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE DE CONTROLES INTERNOS NO TRABALHO DE
AUDITORIA INDEPENDENTE**

GABRIELLA URBIETA BERMÚDEZ
RA Nº 2058285-1

PROF. ORIENTADOR: JOÃO AMARAL DE MEDEIROS

Brasília/DF, novembro de 2008

GABRIELLA URBIETA BERMUDEZ

**A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE DE CONTROLES INTERNOS NO TRABALHO DE
AUDITORIA INDEPENDENTE**

Monografia apresentada como um dos requisitos para conclusão do curso de bacharelado em Ciências Contábeis do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Prof. João Amaral de Medeiros

Brasília/DF, novembro de 2008

GABRIELLA URBIETA BERMUDEZ

**A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE DE CONTROLES INTERNOS NO TRABALHO DE
AUDITORIA INDEPENDENTE**

Monografia apresentada como um dos requisitos para conclusão do curso de bacharelado em Ciências Contábeis do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Banca Examinadora:

Prof. Orientador: João Amaral de Medeiros

Prof. Examinador:

Prof. Examinador:

Brasília/DF, novembro de 2008

“Aja sempre segundo um princípio que você gostaria que se tornasse uma lei universal”.

Immanuel Kant

Aos meus Pais,

Pois sem eles não teria vencido mais esta
etapa.

Ao meu filho, pelo carinho e compreensão.

A Deus, pela vida e pelo êxito na conclusão deste trabalho.

A PricewaterhouseCoopers, pelo apoio e compreensão no desenvolvimento da pesquisa.

À minha família, pelo apoio e compreensão em todos os momentos.

Ao Professor Orientador João Amaral de Medeiros, pelo modo com o qual conduziu a orientação desta monografia.

RESUMO

BERMÚDEZ, Gabriella Urbietta. Monografia acadêmica. A importância da análise de controles internos no trabalho de auditoria independente. Brasília: UniCEUB, 2008.

A monografia foi desenvolvida sobre o tema *Análise de Controles Internos*, cujo foco do estudo foi direcionado para a delimitação: *A importância da Análise de Controles Internos no trabalho de Auditoria Independente*. Os objetivos foram: definir o conceito do controle interno no ambiente de trabalho de auditoria; apresentar os princípios fundamentais dos controles contábeis e as bases para o seu levantamento e avaliação; demonstrar as limitações do controle interno; e determinar alguns procedimentos de auditoria relativos aos controles internos. A intenção é estruturar a abordagem do tema, visando apresentar as vantagens e incentivar a adoção da análise dos controles internos nos trabalhos de auditoria independente, de forma a quebrar paradigmas e conceitos em desuso. Ao longo do texto apresentamos aspectos relativos à importância do controle interno, suas principais características, os objetivos e componentes, os princípios fundamentais que os regem, bem como suas limitações e sua aplicabilidade. Essa pesquisa foi desenvolvida de acordo com pesquisa bibliográfica, com o intuito de coletar informações que pudessem ser importantes para a formulação de conceitos e considerações a respeito do processo de análise dos controles internos no trabalho de auditoria dentro das empresas. Foi utilizado como método de abordagem, o método hipotético-dedutivo. Com relação às técnicas de pesquisa, foi aplicada a pesquisa bibliográfica. O resultado da pesquisa foi apresentado nas considerações finais. A pesquisa permitiu concluir que não é possível compreender satisfatoriamente as demonstrações contábeis e as políticas contábeis de uma empresa, nem fazer um exame eficaz de auditoria, sem um conhecimento geral no negócio e das operações da empresa, proporcionado por meio da análise dos controles internos.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. REVISÃO DA LITERATURA E DISCUSSÃO DOS DADOS	15
2.1 A importância do Controle Interno.....	15
2.2 Características de um Sistema de Controle Interno.....	18
2.3 Objetivos/Componentes do Controle Interno.....	19
2.4 Princípios Fundamentais dos Controles Contábeis.....	21
2.5 Limitações dos Controles Internos.....	22
2.6 Responsabilidade pela determinação do controle interno.....	23
2.6.1 Levantamento do sistema de controle interno.....	23
2.6.2 Testes de Observância do Sistema de Controle Interno.....	24
2.7 Controle Interno e Fraude.....	24
2.8. COSO.....	25
3. CONSIDERAÇÕES FINAIS	27
REFERÊNCIAS	29

LISTA DE QUADROS

Quadro nº 1: Avaliação do sistema de controle interno.....	16
Quadro nº 2: Exemplos de controles contábeis e administrativos.....	19
Quadro nº 3: Definição e Fatores dos cinco componentes do controle interno.....	20
Quadro nº 4: Características dos princípios do controle interno.....	21
Quadro nº 5: Características das limitações do Controle Interno.....	22
Quadro nº 6: Estrutura do COSO - Componentes.....	26

1 INTRODUÇÃO

Auditoria é um conjunto de procedimentos realizados com finalidade de encontrar evidências para que o auditor possa formar opinião baseada nos princípios fundamentais, bem como nas normas brasileiras de contabilidade e na legislação (FRANCO E MARRA, 1991, p. 22).

Essas bases estabelecem orientação e diretrizes a serem seguidas pelo auditor, bem como conceitos básicos sobre as exigências em relação à execução do trabalho de auditoria e elaboração do parecer que deverá ser emitido.

A finalidade da auditoria independente é expressar opinião sobre a propriedade das demonstrações financeiras e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame (ATTIE, 1998, p. 31).

O auditor para realizar sua tarefa deve considerar a natureza, os problemas da empresa, observar a qualidade e a eficiência dos procedimentos contábeis e controles internos, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria (ATTIE, 1998, p. 31).

O controle interno é um conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança dos dados contábeis, bem como promover a eficiência operacional (RESOLUÇÃO Nº 700/91 DO CFC, APUD FRANCO E MARRA, p. 207).

O auditor está interessado em fatos relevantes, valores significativos, que poderão influenciar no valor das demonstrações contábeis da empresa. Sendo assim ele recorre ao controle interno a fim de coletar informações sobre a organização

Se existe na empresa um bom sistema de controle interno, a probabilidade de essa mesma organização apresentar erros ou irregularidades será menor, pois o controle interno tem como função detectar inconformidade.

A finalidade deste trabalho é demonstrar, através da revisão bibliográfica, a importância da análise dos controles internos no universo da auditoria nas organizações.

Ao longo do desenvolvimento do trabalho, foram abordados os conceitos práticos de controles, princípios, riscos e limitações, demonstrando as ferramentas e algumas das diretrizes para aplicação desse processo com sucesso.

A pesquisa foi desenvolvida sobre o tema “Análise de Controles Internos”, cujo foco do estudo foi direcionado para a delimitação: “A importância da Análise de Controles Internos no trabalho de Auditoria Independente”.

O propósito desta pesquisa é fundamentar a reflexão a respeito da importância da análise do controle interno no trabalho da auditoria. A intenção é estruturar a abordagem do tema, visando apresentar as vantagens e incentivar a adoção dessa abordagem nos trabalhos de auditoria independente, de forma a quebrar paradigmas e conceitos em desuso.

Considerando a relevância do tema no processo de auditoria e devido ao interesse pessoal em aprofundar conhecimentos sobre os aspectos que envolvem a auditoria com foco em controles, foi caracterizada oportunidade para o desenvolvimento de pesquisa norteada pela sistemática dos controles internos nas organizações.

O objetivo geral deste trabalho é demonstrar a importância da avaliação do controle interno das empresas no processo de auditoria independente para a análise do nível de segurança das informações apresentadas pelas empresas.

Os objetivos específicos foram assim delineados:

- Definir o conceito de controles internos no ambiente de trabalho de auditoria;

- Apresentar os princípios fundamentais dos controles contábeis;
- Apresentar as bases para o levantamento e avaliação do sistema de controle interno em uma empresa;
- Demonstrar as limitações do controle interno;

Com a prática do gerenciamento de riscos, intensificou-se o foco e a preocupação na necessidade de estratégia empresarial sólida, capaz de identificar, avaliar e administrar riscos. Na esteira dessa preocupação, vieram solicitações de melhoria dos processos de governança corporativa e gerenciamento de riscos, por meio de novas leis, regulamentos e de padrões a serem seguidos (*INTERNAL CONTROL – INTEGRATED FRAMEWORK*, 1992).

Para facilitar o foco pretendido na presente pesquisa, foram formuladas as seguintes questões:.

- De que forma a análise do controle interno pode contribuir para o trabalho da auditoria?
- Quais as vantagens do enfoque em controles?
- O que implica recomendar às empresas auditadas a adoção de estrutura de controles efetivos?

A hipótese formulada é: O risco de ocorrência de erro, em uma empresa com bom sistema de controle interno é menor que em uma empresa com sistema de controle interno ruim.

As variáveis construtivas vislumbradas para a hipótese são:

- a. O risco
- b. O erro
- c. O sistema de controle interno

Foram encontrados dois tipos de variáveis: independentes e dependentes. O risco e o erro atuam na pesquisa como variáveis independentes, influenciando diretamente o sistema de controle interno, que é a variável dependente.

As variáveis apresentadas nesta monografia possuem uma relação assimétrica, uma vez que uma variável independente é essencialmente “responsável” pela outra, que é considerada dependente.

Segundo Lakatos (1982, p. 163): “Variável independente é aquela que influencia, determina ou afeta uma outra variável”. E “variável dependente consiste naqueles valores a serem explicados ou descobertos, em virtude de serem influenciados, determinados ou afetados pela variável independente”.

Foi elaborada pesquisa bibliográfica a respeito da Análise de Controles Internos, onde foi analisada a importância desse enfoque no trabalho da auditoria. A pesquisa desenvolveu-se de acordo com o método hipotético-dedutivo e teve como técnica a Pesquisa Bibliográfica.

De acordo com Vergara (2000, p. 13), no método hipotético-dedutivo, “se deduz alguma coisa a partir da formulação de hipóteses que são testadas e buscam regularidades e relacionamentos causais entre elementos”.

Já Lakatos (1982, p. 66) utiliza o seguinte argumento: “O método hipotético-dedutivo é o único método científico, pois toda pesquisa tem sua origem em um problema para o qual se procura uma solução através de tentativas (conjecturas, hipóteses, teorias) e eliminação de erros”.

Quanto aos procedimentos, foi utilizado o método monográfico. A técnica utilizada foi a pesquisa bibliográfica.

Como definição dos termos, tem-se que Controle Interno, segundo Franco e Marra (1991, p. 174):

São todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.

Segundo Almeida (1996, p. 50):

O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na conduta ordenada dos negócios da empresa.

Na monografia foi utilizada a definição de Almeida, pela clareza e objetividade da conceituação.

Auditoria independente, segundo Franco e Marra (1991, p. 207):

É aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada, e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual.

2 REVISÃO DA LITERATURA E DISCUSSÃO DOS DADOS

Segundo o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA (apud ATTIE, 1998, p. 110),

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.

Na definição do relatório do Comitê de Organizações Patrocinadoras (apud Boynton, 2002, p. 320), controle interno é:

um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: confiabilidade de informações financeiras, obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis, eficácia e eficiência de operações.

Ambas definições retratam adequadamente a essência do controle interno. Porém, a primeira, descreve de forma mais completa o conceito e a finalidade da aplicação de controles em uma empresa. Na visão da auditoria, o objetivo mais relevante quando se trata de controle interno é assegurar a exatidão e integridade das informações contábeis.

2.1 A importância do Controle Interno

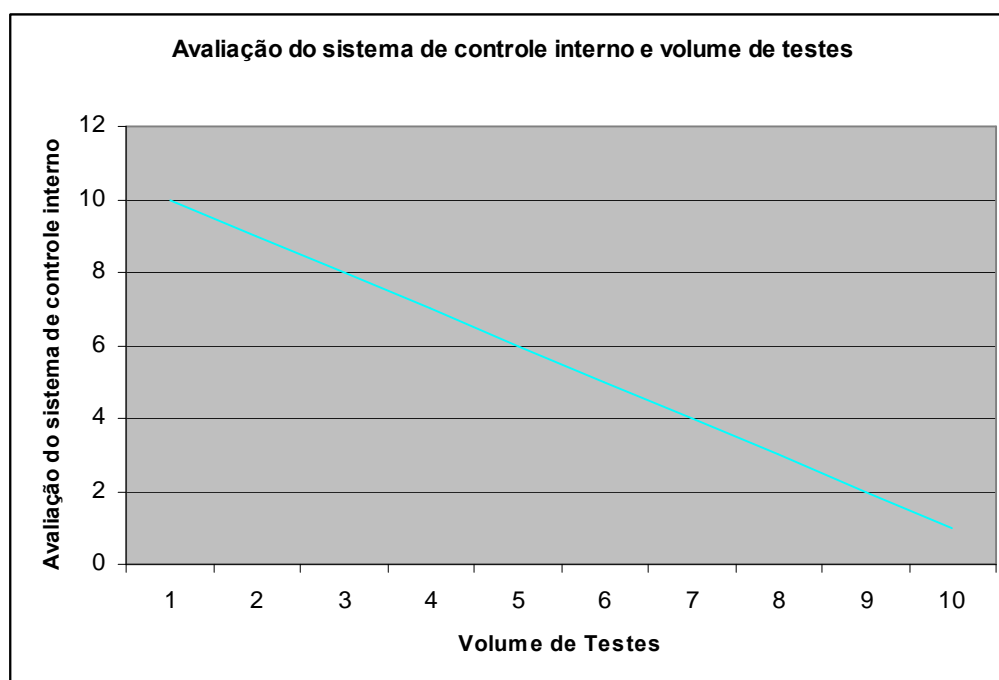
As normas de auditoria geralmente aceitas, referentes ao trabalho de campo de auditoria, estabelecem que o auditor deve avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada, a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria (ALMEIDA, 1996, p. 49).

O controle interno é fundamental para o trabalho de auditoria, pois é a partir dele é que se define a abordagem que deverá ser adotada e o nível de segurança das informações analisadas.

De acordo com Attie (1998, p. 47), “a existência de um satisfatório sistema de controle interno reduz a possibilidade de erros e irregularidades”.

Uma avaliação satisfatória sobre o ambiente de controle interno possibilita a redução de testes detalhados, conforme demonstra o quadro abaixo.

Quadro nº 1: Avaliação do sistema de controle interno



Fonte: Almeida (1996, p. 50)

A relação do sistema de controle interno confiável e competente de uma empresa é inversamente proporcional ao volume de testes da equipe de auditoria contratada. Quanto mais confiável e competente for o sistema de controle interno, menor será o volume de testes de auditoria.

A existência de controle interno adequado propicia às empresas proteção menos onerosa e mais eficaz. É com base nos controles internos existentes nas empresas que o auditor determina a extensão de seu exame e os procedimentos a serem aplicados, os quais, inclusive, devem prever investigações mais profundas e detalhadas em contas ou áreas cujo controle interno seja deficiente (ATTIE, 1998, p.

35).

Essas indicações estão incorporadas nas normas de auditoria e reforçam a importância do estudo e da avaliação do sistema de controle das empresas, pelo auditor.

Para Franco e Marra (1991, p. 208)

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

A importância do controle interno é visível na tomada de decisão realizada com base em informações que necessitam ter a garantia de serem confiáveis. Para existir controle eficiente nas operações de uma empresa e poder de análise é preciso existir relatórios, indicadores e outros índices que reflitam a gestão das operações pelos funcionários e o atendimento aos planos e metas traçados.

Para Attie (1998, p. 113),

O sistema de controle interno previne que funcionários possam cair em tentação dado a possíveis problemas pessoais ou financeiros e incorrer em atos ilícitos.

De acordo com publicação do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) intitulada *Internal Control* (apud Boynton 2002, p. 319), existem alguns fatores que contribuíram para a importância crescente de controles internos, como:

A extensão e o tamanho das entidades com finalidades lucrativas tinham-se tornado tão complexos que a administração precisava recorrer a vários relatórios e análises para controlar eficazmente as operações; as conferências e revisões inerentes a um bom sistema de controles internos proporcionavam proteção contra fraquezas humanas e reduziam a possibilidade de ocorrência de erros e irregularidades; e dadas as limitações econômicas de seus honorários, era impraticável que auditores independentes auditassem a maioria das companhias se não pudessem recorrer aos respectivos sistemas de controles internos.

Em 1987, a Comissão Nacional sobre elaboração e Apresentação de Relatórios Financeiros (Comissão *Treadway*) (apud Boynton, 2002, p. 320), enfatizou a importância de controles internos na redução da incidência de relatórios financeiros fraudulentos. Em seu relatório divulgado, a comissão registra que:

O entendimento sobre controles internos que a administração passa para o restante da entidade desempenha papel fundamental na prevenção de fraudes financeiras, pois influencia o ambiente corporativo no qual os relatórios financeiros são preparados; todas as companhias abertas deveriam manter controles internos que proporcionassem segurança razoável de que produção de relatórios financeiros fraudulentos seria impedida ou detectada em estágios iniciais; as organizações que patrocinaram a Comissão (inclusive o *Auditing Standards Board*, ASB) deveriam cooperar no desenvolvimento de diretrizes adicionais sobre sistemas de controles internos.

2.2 Características de um sistema de controle interno

Para Jund (2002, p. 347), os sistemas de controles internos, de acordo com seus objetivos específicos, podem ser classificados quanto à função como: preventivos, detectivos e corretivos. Os controles preventivos procuram prever problemas ou desvios do padrão, os controles detectivos alertam a existência de um problema, mas não impedem que ele ocorra, e os controles corretivos são os que auxiliam posteriormente na investigação e correção das causas de exposição detectadas.

Segundo Almeida (1996, p. 50),

O controle interno representa em uma organização 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. Sendo os dois primeiros objetivos controles contábeis e o último, controles administrativos.

Complementando essa visão, Cherman (2005, p.14), apresenta exemplos de controles divididos para as duas categorias: contábeis e administrativos. O quadro abaixo apresenta os exemplos.

Quadro nº 2: Exemplos de controles contábeis e administrativos

Controles Contábeis	Controles Administrativos
Sistemas de conferência, aprovação e autorização;	Análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos;
Segregação de funções;	Controle de qualidade;
Controles físicos sobre ativos;	Treinamento de pessoal;
Auditoria interna;	Estudos de tempos e movimentos;
-	Análise das variações entre os valores orçados e os incorridos;
-	Controle dos compromissos assumidos;

Fonte: Almeida (1996. p. 51).

Em sentido amplo, o controle interno inclui, portanto, controles que podem ser peculiares tanto à contabilidade como à administração. Attie (1998, p. 114) os define como:

Controles contábeis: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistemas de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores, e controles físicos sobre estes valores; **Controles administrativos:** compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito a eficiência operacional e a decisão política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudo de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

O objetivo principal do auditor independente é emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras. Em função disso, o foco da análise da auditoria são os controles contábeis pois são relacionados com as demonstrações.

2.3 Objetivos/Componentes do Controle Interno

Jund (2004, p.344) considera que um adequado sistema de controle interno, deve possuir os seguintes objetivos básicos para atender aos interesses da empresa: garantir informações adequadas, visando à tomada de decisões; estimular o respeito e a obediência às políticas da administração; proteger os ativos; e promover a eficiência e eficácia operacional.

De acordo com Boynton (2002, p. 320), os controles internos envolvem processos operados pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhados para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: confiabilidade de informações financeiras, obediência às leis e regulamentos aplicáveis, eficácia e eficiência de operações.

O citado autor menciona ainda que relacionados a esses objetivos, foram estruturados conceitualmente cinco componentes inter-relacionados de controles internos: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoração.

Nem todos os objetivos acima classificados e correspondentes controles são relevantes para uma auditoria. É necessário que o auditor identifique os objetivos e controles que são relevantes. Entre eles, se encontram principalmente os que estão relacionados com a confiabilidade das informações financeiras.

Para Boynton (2002, p. 325), cada componente envolve várias políticas e procedimentos de controle, necessários à consecução dos objetivos da entidade. O quadro abaixo apresenta os cinco componentes e suas principais características.

Quadro nº 3: Definição e fatores dos cinco componentes do controle interno

Componente	Definição	Fatores
Ambiente de controle	Entendimento do ambiente da organização, influenciando a consciência de controle das pessoas que nela trabalham;	- Integridade e valores éticos; Comprometimento com a competência; Conselho de Administração e Comitê de Auditoria; Estrutura Organizacional; Filosofia e estilo operacional da administração; Atribuição de autoridade e responsabilidade; Políticas e práticas de recursos humanos;
Avaliação de risco	É a identificação, análise e administração dos riscos de uma entidade relevantes para a preparação de demonstrações contábeis que sejam apresentadas adequadamente de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos;	- Alterações no ambiente operacional; pessoas novas; sistemas de informações novos; crescimento rápido; tecnologia nova; atividades, linhas ou produtos novos; reestruturações corporativas; operações no exterior; pronunciamentos contábeis;
Informação de comunicação	São métodos e registros estabelecidos para identificar, juntar, analisar, classificar e relatar transações da entidade e manter responsabilidades pelos correspondentes ativos e passivos;	- Manuais de políticas, de contabilidade; plano de contas e memorandos;
Atividades de controle	São políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração sejam realmente	Segregação de funções; controles de processamento de informação (controles gerais e controles de aplicativos); controles

	seguidas. Ajudam a assegurar a adoção de medidas dirigidas contra o risco de que os objetivos da entidade não sejam atingidos.	físicos e revisões de desempenho.
Monitoração	É um processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo. Envolve avaliação do desenho e da tempestividade de operação dos controles e a tomada de ações corretivas.	Tamanho da entidade; Sua organização e características de propriedade; a natureza de seu negócio; à diversidade e complexidade de suas operações; seus métodos de processamento de dados; a exigências legais e regulatórias a que está sujeita;

Fonte: Boynton (2002. p. 326).

2.4 Princípios Fundamentais dos Controles Contábeis

Segundo Almeida (1996, p. 51), a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno. É necessário haver obediência a alguns princípios fundamentais dos controles contábeis, como: responsabilidade, rotinas internas, acesso aos ativos, segregação de funções, confronto dos ativos com os registros, amarrações do sistema, auditoria interna, custo do controle e benefícios e limitações do controle interno. Abaixo é apresentado quadro demonstrativo dos princípios e suas principais características.

Quadro nº 4: Características dos princípios do controle interno.

Princípio	Características	Exemplos de controles
Responsabilidade	As atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser definidas e limitadas por escrito mediante o estabelecimento de manuais internos de organização;	- Aprovação de aquisição de bens e serviços; - Execução do processo de aquisição; - Programação financeira do pagamento;
Rotinas internas	A empresa deve definir no manual de organização todas as suas rotinas internas;	- Requisição de aquisição de material ou serviços; - Mapa de controle de programação financeira; - Pedido de vendas;
Acesso aos ativos	A empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses;	- Local fechado para o caixa; - Guarda de títulos em cofre;
Segregação de funções	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 do sistema de controle interno;	- Caso o funcionário tenha acesso aos ativos e registros contábeis, ele poderia desviar fisicamente o ativo e baixá-lo contabilmente para despesa, o que levaria a ocultar permanentemente essa transação.
Confronto dos ativos com os registros	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;	- Contagem de caixa e comparação com o saldo do razão geral; - Contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta de investimentos do razão geral; - Conciliações bancárias.

Amarrações do sistema	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;	- Conferência independente do registro das transações contábeis; - Conferência independente dos cálculos; - Conferência de classificação contábil de todos os registros finais;
Auditoria interna	A empresa deve verificar periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema de controle interno, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias;	- Verificar se as normas internas estão sendo seguidas; - Avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes.
Custos do controle x benefícios	O custo do controle interno não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter. Os controles mais sofisticados devem ser estabelecidos para transações de valores relevantes, enquanto os controles menos rígidos devem ser implantados para as transações menos importantes.	- Compras no valor de até 1 salário mínimo não necessitam de licitação; - Compras no valor de 2 a 10 salários mínimos, necessitam de licitação por telefone com no mínimo dos fornecedores; - Compras acima de 11 salários mínimos, necessitam de licitação por meio de formulário próprio com no mínimo três fornecedores.
Limitações do controle interno	Mesmo no caso de a empresa ter um excelente sistema de controle interno, o auditor externo deve executar procedimentos mínimos de auditoria;	- Conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa; - Os funcionários não são adequadamente instruídos com relação às normas internas; - Funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias.

Fonte: Almeida (1996, p. 51 a 57).

O auditor tem como função avaliar se os princípios estão sendo praticados pela empresa de forma adequada e segura.

2.5 Limitações dos Controles Internos

O controle interno oferece apenas uma segurança razoável para a administração. Para Boynton (2002, p. 322) existem algumas limitações inerentes ao controle interno, independente do quão bem tenham sido desenhados e quão bem sejam operados. São elas: erros de julgamento, falhas, conluio, “atropelamento” pela administração e custos versus benefícios. Abaixo segue quadro nº 4, com as características de cada uma das limitações.

Quadro nº 5: Características das limitações do Controle Interno

Limitações	Conceito
Erros de julgamento	Ocasionalmente, a administração e outras pessoas podem exercer julgamento pobre ao tomar decisões empresariais, ou realizar tarefas rotineiras, em razão de informações inadequadas, restrições de tempo ou outros motivos.
Falhas	Falhas em controles estabelecidos podem ocorrer quando pessoas não entendem instruções corretamente, ou cometem erros por falta de cuidado, distração ou cansaço.
Conluio	Indivíduos que agem conjuntamente, um empregado que realiza importante atividade de controle e outro empregado, um cliente ou um fornecedor, por exemplo – podem perpetrar e esconder fraude de forma tal que ela não seja detectada por controles internos.
“Atropelamento” pela administração	A administração pode “passar por cima” de procedimentos ou políticas estabelecidas, com objetivos ilegítimos, tais como ganho pessoal, ou

	melhor apresentação de algum ou alguns parâmetros da posição financeira de uma entidade.
Custos versus benefícios	O custo dos controles internos de uma entidade não deve ser superior aos benefícios que deles se esperam.

Fonte: Boynton (2002, p. 323).

Complementando essa visão, Jund (2004, p.352) defende que ainda podem ocorrer falhas resultantes de entendimentos de controle, de entendimento precário das instruções, erros de juízo, descuidos ou outros fatores humanos.

2.6 Responsabilidade pela determinação do controle interno

Segundo Boynton (2002, p. 323), todas as pessoas em uma organização tem alguma responsabilidade pelos controles internos e na realidade fazem parte deles. As fontes externas, tais como: auditores independentes e reguladores, podem trazer informações úteis para os controles, mas não têm responsabilidade sobre a sua eficácia.

É necessário o envolvimento de todos os níveis da administração da empresa na implementação dos controles das operações. Somente dessa forma pode-se garantir a eficácia dos controles e resultados efetivos no fluxo dos processos envolvidos.

2.6.1. Levantamento do sistema de controle interno

De acordo com Almeida (1996, p. 59), existem várias formas para obtenção de dados sobre o sistema de controle interno. Dentre elas estão: leitura dos manuais internos da organização e procedimentos; conversa com funcionários da empresa; e a inspeção física desde o início da operação (compra, venda, pagamentos), até o registro no razão geral. Essas informações são registradas pelo auditor independente de três formas: memorandos narrativos, questionários padronizados e fluxogramas.

Esse entendimento também é adotado por Boynton (2002, p. 321), que afirma que antes de se efetuar o levantamento, deve-se avaliar o impacto do controle para auditoria, pois nem todos os objetivos da entidade na adoção de controles internos são relevantes para auditoria de demonstrações contábeis. Por

isso, uma das primeiras tarefas do auditor é identificar os objetivos e controles que são relevantes. Entre os objetivos, geralmente, encontram-se os que se relacionam diretamente com a confiabilidade das informações financeiras.

Já o autor Dalmas (2000, p. 22) descreve que o exame do sistema de controle interno deve ser feito por meio de perguntas aos dirigentes e empregados, inspeção de livros e registros, verificação do fluxo de transações e teste dessas transações. Esse exame deve revelar qual o sistema de controle interno em uso, e determinar como e qual deverá substituí-lo, se for o caso.

2.6.2 Testes de Observância do Sistema de Controle Interno

Os testes de observância consistem em o auditor se certificar de que o sistema de controle interno levantado é o que realmente está sendo utilizado. É também chamado de *walkthrough*.

Segundo Almeida (1996, p. 60),

Acontece com freqüência que uma empresa tem um excelente sistema de controle interno descrito em seu manual de procedimentos, entretanto, na prática, a situação é totalmente diferente. Caso o sistema em uso seja diferente do descrito nos manuais internos, o auditor deve alterar as informações sobre o sistema, anteriormente levantadas, de forma a ajustá-las à situação real existente. Isso quer dizer que o auditor deve avaliar o sistema que efetivamente está sendo praticado no controle dos ativos da empresa e na produção de dados contábeis confiáveis. O auditor normalmente cumpre esse procedimento mediante a observação da execução dos trabalhos pelos funcionários e da inspeção de documentos e registros contábeis.

A finalidade do procedimento de *walkthrough* é confirmar o fluxo do processo das transações, o entendimento do desenho dos controles e se ele é completo, avaliar a eficácia do desenho e confirmar se os controles foram operacionalizados.

2.7 Controle Interno e Fraude

De acordo com Dalmas (2002, p. 23), as deficiências identificadas na análise de controles podem ser tão grandes que exijam um exame extenso das transações para comprovar a validade das contas. Em outros casos, as deficiências, embora,

pouco importantes, aparentemente podem apontar a possibilidade de fraudes ou irregularidades de menor porte. Segundo o autor:

A maioria dos exames de auditoria se faz com o objetivo principal de proporcionar bases para a elaboração do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis de uma empresa. O grau de responsabilidade pela descoberta de fraudes e irregularidades depende do contrato de trabalho entre o auditor e o cliente, e isso, naturalmente, influi substancialmente sobre a natureza e a extensão de cada exame. Normalmente, o trabalho não é delineado com o objetivo de descobrir todas as eventuais fraudes e irregularidades, mas tão somente aquelas capazes de afetar as demonstrações contábeis de uma forma substancial.

Dentre as responsabilidades do auditor está a detecção de erros e irregularidades, até mesmo fraudes perpetradas pela administração e por empregados.

2.8 COSO

O COSO é uma organização voluntária do setor privado empenhada na melhoria da qualidade dos relatórios financeiros através de ética empresarial, controles internos eficazes e governança corporativa. É um modelo de estruturas de controles internos aceito pelo governo dos Estados Unidos e foi incorporado às normas de auditoria desse país (AU 319). Nos termos das regras da Seção 404, a *Securities and Exchange Commission* (SEC) deve utilizar a AU319 como referência.

O COSO é formado por representantes da *American Accounting Association*, *American Institute of Certified Public Accountants*, *Financial Executives International*, *Institute of Management Accountants* e pelo *Institute of Internal Auditors*, ao qual está ligado o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA), através da FLAI – Federação latino-americana de Auditores Internos (FLAI).

No final do século XX, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) publicou a obra *Internal Control – Integrated Framework* para ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno. Desde então, a referida estrutura foi incorporada em

políticas, normas e regulamentos adotados por milhares de organizações para controlar melhor suas atividades, visando ao cumprimento dos objetivos estabelecidos. Abaixo segue demonstrado um quadro com os componentes do COSO.

Quadro nº 6: Estrutura do COSO - Componentes



Fonte: www.aicpa.org/copyright.htm

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pode-se afirmar que a preocupação relativa a controles internos tende a aumentar no cenário globalizado, tanto por parte das empresas, pois servirão como diferencial no mercado mundial, quanto por parte da auditoria na determinação da extensão do risco que a organização pode oferecer.

É preciso ter em mente que o exame do auditor não deve restringir-se ao departamento de contabilidade, mas abranger todos os departamentos da empresa. Os controles internos são o resultado da interação de pessoas em todos os níveis da organização, inclusive o conselho de administração, a administração e os membros do quadro de pessoal em geral. São controles operados por pessoas e não meramente um manual de políticas ou um conjunto de formulários.

Pode-se esperar que os controles internos forneçam apenas segurança razoável, não segurança absoluta, à administração de uma entidade, em razão de suas limitações inerentes, conforme explanado na pesquisa, e da necessidade de consideração dos custos e benefícios relativos de sua implantação. Contudo, o risco de ocorrência de erro, em uma empresa com bom sistema de controle interno é menor que em uma empresa com sistema de controle interno ruim.

Para a auditoria a análise do controle interno, propiciará um conhecimento adequado da organização e da distribuição de funções e responsabilidades entre os funcionários da contabilidade e dos demais setores da companhia.

Isto contribui numa base segura para o planejamento da auditoria e revelando pontos importantes e riscos a serem considerados nos testes substantivos, além da vantagem de redução do volume de testes detalhados (substantivos). Raramente, um exame do sistema de controle interno não revela deficiências nos métodos e procedimentos.

As questões inicialmente formuladas nessa pesquisa foram respondidas

satisfatoriamente. Em linhas gerais, foi possível concluir que a análise do controle interno pode contribuir de forma considerável no trabalho da auditoria, produzindo inúmeras vantagens como: diminuição do volume e extensão dos testes detalhados, além do tempo de trabalho.

Foi constatado na pesquisa que a redução da ocorrência de erros ou fraudes e redução dos riscos inerentes ao negócio são algumas das implicações em recomendar às empresas auditadas a adoção de estrutura de controles efetivos.

A pesquisa permitiu concluir que não é possível compreender satisfatoriamente as demonstrações contábeis e as políticas contábeis de uma empresa, nem fazer um exame eficaz de auditoria, sem um conhecimento geral no negócio e das operações da empresa.

O conhecimento superficial, obtido por meio dos testes das contas não é suficiente. Deve-se ampliá-lo por um estudo sistemático da história da empresa, sua organização e pessoal, seus objetivos, seus produtos, sua política de vendas, seus métodos de produção e distribuição, suas práticas orçamentárias e sua política financeira. Todos os controles devem ser analisados conforme a sua efetividade, ou seja, de acordo com o resultado produzido após a sua execução.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

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

CHERMAN, Bernardo. **Auditoria: teoria e exercícios**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). **Internal Control – Integrated Framework**. New York: AICPA, 1992.

DALMAS, José Ademir. **Auditoria independente: treinamento pessoal, introdução aos procedimentos de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário; ERNESTO, Marra. **Auditoria contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

JUND, Sérgio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

www.aicpa.org/copyright.htm - Gerenciamento de Riscos na Empresa – Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura e Gerenciamento de Riscos na Empresa – Integrated Framework: Application Techniques, 2 vol. Set. Copyright © 2007 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.