

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO COMO FACILITADOR NO
PROCESSO DA AUDITORIA INTERNA**

ANA PAULA DA ROSA

FLORIANÓPOLIS, MAIO DE 2002

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO COMO FACILITADOR NO
PROCESSO DA AUDITORIA INTERNA**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Acadêmica: **ANA PAULA DA ROSA**

Orientador: **PROFº LUIZ FELIPE FERREIRA – M.Sc.**

FLORIANÓPOLIS, MAIO DE 2002

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO COMO FACILITADOR NO PROCESSO DA AUDITORIA INTERNA

Acadêmica: Ana Paula da Rosa

Esta monografia foi apresentada como trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

Florianópolis, 03 de maio de 2002.

Prof.º Luiz Felipe Ferreira – M.Sc.

Coordenador de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

Presidente: Prof.º Luiz Felipe Ferreira – M.Sc.

Membro: Prof.º Vladimir Arthur Fey – M.Sc.

Membro: Prof.º Loreci João Borges – Dr.

*“Somos resultado do tempo, e
nossas reações, nossas atitudes,
são efeitos acumulados de muitos
milhares de momentos,
incidentes, experiências”.*

KRISHNAMURTI

AGRADECIMENTOS

A Deus, que esteve sempre presente em minha vida, me orientando e me protegendo.

A meus pais, Francisco e Marisi, que sem dúvida alguma são as pessoas mais importantes da minha vida e, que nunca duvidarão da minha capacidade.

A minha irmã, Giseli, pelas palavras de incentivo e a presença amiga de todas as horas e, também ao meu cunhado, Luciano.

Em especial, ao meu avô Francisco, que embora não esteja mais entre nós, sempre sonhou com este momento, me incentivando desde a infância a evoluir sempre mais, seja como profissional ou como pessoa.

Ao Prof. Luiz Felipe Ferreira, meu orientador, pela dedicação, incentivo e atenção, que foi fundamental para conclusão deste trabalho.

Enfim, agradeço à todos que direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

Este trabalho tem por finalidade verificar a função do sistema de controle interno no processo da atividade da auditoria interna.

Inicialmente, apresenta-se o tema, o problema, os objetivos, a justificativa e a metodologia aplicada. Posteriormente é feita uma revisão literária abordando os assuntos de interesse: auditoria interna e sistema de controle interno. Nesta revisão foram abordados conceitos, objetivos, características, bem como, assuntos correlacionados aos que estão em foco, como: o auditor e seu papel, sistema, estrutura, programa/planejamento, e papéis de trabalho da auditoria.

Após fazer o levantamento do assunto, por meio da revisão bibliográfica, foi feito um estudo entre o sistema de controle interno e o seu reflexo no processo da execução da auditoria.

Com isso foi possível analisar o quanto a atividade da auditoria interna é influenciável pelo sistema de controle interno, promovendo a elaboração de sugestões para suprir as deficiências do sistema de controle interno e, conseqüentemente, facilitar o processo de auditoria.

SUMÁRIO

RESUMO.....	VII
CAPÍTULO I	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
1.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
1.2. TEMA.....	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
1.3. PROBLEMA	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
1.4. OBJETIVO	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
1.4.1. <i>Objetivo Geral</i>	<i>Erro! Indicador não definido.</i>
1.4.2. <i>Objetivos Específicos</i>	<i>Erro! Indicador não definido.</i>
1.5. JUSTIFICATIVA.....	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
1.6. METODOLOGIA DA PESQUISA	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
CAPÍTULO II.....	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
2.1. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
2.1.1. <i>Evolução Histórica</i>	<i>Erro! Indicador não definido.</i>
2.2. AUDITORIA.....	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
2.3. AUDITORIA INTERNA.....	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
2.3.1. <i>Conceito</i>	<i>Erro! Indicador não definido.</i>
2.3.2. <i>Objetivos da auditoria interna</i>	<i>Erro! Indicador não definido.</i>
2.3.3. <i>Estrutura da auditoria interna</i>	<i>Erro! Indicador não definido.</i>
2.3.4. <i>Planejamento de Auditoria</i>	<i>Erro! Indicador não definido.</i>
2.3.5. <i>Programa de Auditoria</i>	<i>Erro! Indicador não definido.</i>
2.3.6. <i>Papéis de trabalho</i>	<i>Erro! Indicador não definido.</i>
2.3.7. <i>O auditor interno</i>	<i>Erro! Indicador não definido.</i>
2.4. SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS (SCI).....	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
2.4.1. <i>Sistema</i>	<i>Erro! Indicador não definido.</i>
2.4.2. <i>Controle Interno</i>	<i>Erro! Indicador não definido.</i>
2.4.3. <i>Interpretação do conceito de Controle Interno</i>	<i>Erro! Indicador não definido.</i>
2.4.4. <i>Características do Sistema de Controle Interno</i>	<i>Erro! Indicador não definido.</i>
2.4.5. <i>Objetivos do Sistema de Controle Interno</i>	<i>Erro! Indicador não definido.</i>

2.4.6. *Limitações do Sistema de Controle Interno*..... **Erro! Indicador não definido.**

2.4.7. *Resultado da avaliação do Controle Interno*..... **Erro! Indicador não definido.**

CAPÍTULO III **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

3.1. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO X AUDITORIA INTERNA **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

3.2. SUGESTÕES DE CONTROLE **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS..... **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

5. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.**

CAPÍTULO I

1.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Ao assumir o comando de uma empresa, o administrador visa alcançar suas metas, proporcionadas por uma política sólida e um melhor aproveitamento de sua potencialidade. Isso poderá influenciar na continuidade da empresa, em sua expansão e diversificação das atividades econômicas.

Com o crescimento da empresa e diversificação de suas atividades econômicas, tornou-se imprescindível aos administradores controlar a totalidade de eventos de uma empresa a eles incumbidos.

Surge então a necessidade e a importância das organizações ajustarem seus sistemas e aperfeiçoarem os métodos de trabalho com o objetivo de buscar a eficiência e a eficácia dos controles internos adequando-os a funcionalidade.

Para tanto, o administrador busca na contabilidade o auxílio para tomada de decisões objetivando alcançar às metas definidas, tomando-a como um sistema de informação e avaliação de natureza econômica, financeira, física e de produtividade com relação a entidade.

Contudo, a gerência, sócios, acionistas passam a necessitar que lhes afirmem a situação real de suas contas e a veracidade das informações e relatórios contábeis. A esse serviço de verificação de controles e rotina de trabalho dá-se o nome de *Auditoria* e a quem executa esse serviço denomina-se *auditor*. O auditor é o profissional que possui bases técnicas

requeridas para realizar a auditoria. A opinião emitida pelo auditor, chama-se parecer, podendo ser interno ou externo.

No Brasil a auditoria é uma atividade relativamente nova e, divide-se em duas modalidades: a auditoria interna e a auditoria externa, sendo que ambas procuram alcançar objetivos semelhantes, todavia partindo de métodos, procedimentos e critérios peculiares.

A auditoria interna pode ser vista, como uma atividade necessária a empresa e desenvolve-se a fim de guiar a gerência dando-lhe alternativas de trabalho, de controle e assessoria. Já a auditoria externa pode ser vista como uma atividade, independente da empresa, que avalia as operações contábeis, financeiras e operacionais da mesma, afim de fornecer a seus usuários, internos ou externos, informações sobre tais operações. Esta é realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada. A independência da auditoria externa deve ser absoluta e jamais poderá aceitar imposições da empresa quanto ao procedimento que deverá adotar para a realização da auditoria, nem quanto às conclusões que deve chegar. No entanto, nada impede que ambas as auditorias de completem, fazendo com que a auditoria interna sirva como base aos trabalhos da auditoria externa..

As empresas modernas, cada vez mais, se convencem da importância de um controle interno. No entanto, para que uma atividade de auditoria seja aceita numa organização é necessário que a empresa se tenha definido por uma política que vise a constituição de uma área de auditoria como um meio de fornecer aos administradores, em todos os níveis, informações para controlar as operações pelas quais tais administradores são responsáveis.

É importante esclarecer que a auditoria interna não é sinônimo de controle interno, pois a auditoria interna tende a um trabalho estruturado de revisão e avaliação dos controles internos. Por sua vez o controle interno se refere ao método organizacional adotado como estratégia permanente da empresa.

1.2. TEMA

As organizações precisam ser revisadas a intervalos apropriados de tempo para verificar se estão sendo cumpridas suas funções de planejamento e controle, segundo as políticas e procedimentos instituídos. A avaliação periódica dos controles internos passa à ser necessária à organização concedendo-lhe alternativas, como ferramenta de trabalho, novos controles e assessoria administrativa.

O controle interno fornece diretriz e subsídios à auditoria interna e externa, colocando-a como uma matéria de direito que sujeita as áreas operacionais ao cumprimento de normas e rotinas estabelecidas que possam vir a assegurar ações corretivas onde e quando forem necessárias.

A auditoria tende a ampliar-se, posto que esta técnica prossegue evoluindo extraordinariamente. Sua função organizacional de revisão, avaliação e emissão de opinião, recomendações e sugestões quanto ao ciclo administrativo (planejamento/execução/controle) em todos os momentos/ambientes das entidades, faz com que a auditoria torne-se importante ferramenta na gestão dos processos desenvolvidos pelas mesmas.

O trabalho de auditoria, por sua finalidade, tende a ser encaminhado para o conhecimento dos sistemas existentes na empresa. Sendo assim, a auditoria interna geralmente tem sua preocupação voltada para a empresa como um todo. A auditoria interna, como um controle gerencial que funciona medindo e avaliando a eficiência dos outros controles existentes, permite fornecer assistência e aconselhamento a todos os níveis da empresa, o que é praticado por intermédio de recomendações e sugestões. Sendo assim pode-se observar, que do ponto de vista da auditoria, o controle interno exerce forte influência pois é o ponto de partida do trabalho a ser executado pelo auditor. O conceito de controle interno é bastante amplo, porém, o que se verifica de imediato é que se refere não apenas aos aspectos diretamente relacionados com as funções de contabilidade e finanças, mas todos os aspectos operacionais da empresa.

Neste contexto propõe-se como tema de monografia: o Sistema de Controle Interno como facilitador no processo da Auditoria Interna.

1.3. PROBLEMA

Geralmente, toda empresa possui controles fiscais, administrativos e financeiros, podendo ser estes, parte de um processo de estudo ou, métodos organizacionais nascidos e aperfeiçoados conforme a necessidade empresarial para adequar as funções da empresa com o mercado.

O diferencial de controle será determinado com um sistema de gerenciamento implantado de forma adequada e, se com isso a empresa está alcançando as metas predeterminadas. Esta é uma incógnita que só será descoberta após análise feita pelo profissional qualificado a este trabalho, neste caso um auditor.

O problema está em identificar quais os requisitos e procedimentos deverão integrar o sistema de controle interno para facilitar as atividades da auditoria interna. Deste ponto de vista, é preciso descobrir qual a relação da auditoria interna com o sistema de controles internos?

1.4. OBJETIVO

1.4.1. Objetivo Geral

Este trabalho tem o objetivo de verificar de que forma o sistema de controle interno, pode auxiliar ao processo e/ou funções de auditoria interna.

1.4.2. Objetivos Específicos

- ◆ Definir Auditoria Interna;
- ◆ Delimitar a missão, importância e necessidade da Auditoria Interna;

- ◆ Demonstrar a função da Auditoria Interna como suporte operacional e gerencial ;
- ◆ Identificar conceitos e características do Sistema de Controle Interno;
- ◆ Demonstrar a função do Sistema de Controle Interno junto a Auditoria Interna;
- ◆ Examinar os meios utilizados, para que se possa suprir as deficiências do sistema de controle e alcançar as metas definidas;

1.5. JUSTIFICATIVA

Com a expansão dos negócios o administrador deve delegar poderes, distribuir tarefas com objetivo de manter o controle total em suas mãos. Precisa conscientizar-se de que é importante haver um controle interno.

Identifica-se o ponto em que, com o volume de atribuições, o controle acaba escapando. Então começa a administração sentir a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos.

No momento, há uma grande competitividade e para ter destaque no mercado, é preciso ter um bom sistema de controle interno. Só assim poderá conseguir aos poucos a maximização de receitas e a minimização de custos.

Deste modo a empresa, visando proteger e garantir seus interesses, solicita por concessão à atividade de auditoria uma resposta às pressões do ambiente externo para garantir a perpetuação das estruturas organizacionais, dos métodos produtivos e dos critérios e procedimentos administrativos. A habilidade nas mudanças é desta forma, cada vez mais um fator crítico e precisa ser desenvolvida por toda e qualquer entidade que visa sobreviver e crescer.

1.6. METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa faz parte de um trabalho monográfico de conclusão do curso de Ciências Contábeis. Conforme SALOMON (1996, p.179) a monografia é um “trabalho científico que se caracteriza pela especificação, ou seja, a redução da abordagem a um só assunto, a um só problema.”

No entanto, para um bom desenvolvimento da monografia é necessário que se faça uma pesquisa intensa do tema do seu interesse. De acordo com LAKATOS (1991:15), pesquisa “é uma indagação minuciosa ou exame crítico e exaustivo na procura de fatos e princípios, uma diligente busca para averiguar algo. Pesquisa não é apenas procurar a verdade, é encontrar respostas para questões propostas utilizando métodos científicos”.

Para RUIZ (1976: 48) “pesquisa científica é a realização concreta de uma investigação planejada, desenvolvida e redigida de acordo com as normas da metodologia consagradas pela ciência.”

Porém, qualquer espécie de pesquisa, em qualquer área, supõe e exige pesquisa bibliográfica. Esta consiste no exame de livros, artigos e documentos para levantamento e análise do que já se produziu sobre determinado assunto que se assume como tema de pesquisa científica.

A finalidade da pesquisa bibliográfica é fazer com que o pesquisador fique em contato direto com tudo que ele escreveu sobre determinado assunto. As fontes irão auxiliar para que se possa começar a escrever o trabalho.

Segundo RUIZ (1991:58), “Fontes são os textos originais, ou textos de primeira mão sobre determinado assunto. Esses textos, pela importância que tiveram ou que lhes foi atribuída, geraram toda uma literatura mais ou menos ampla”.

Toda atividade acadêmica pressupõe uma pesquisa bibliográfica inicial. A preparação de trabalhos escritos ou orais fundamentam-se em dados colhidos através de pesquisa bibliográfica.

Para MARCONI & LAKATOS (1996:66), “A pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre o assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras”.

A pesquisa bibliográfica deve iniciar pelo levantamento das obras que serão objeto das leituras e anotações. Em seguida, deverá ser feita uma pré-leitura, para que se possa realizar uma seleção das obras. Depois uma leitura mais detalhada, em que serão localizadas as informações relacionadas com o trabalho. Por último será feita uma leitura crítica, que permita a apreensão das idéias fundamentais. Deve-se ter muita atenção nesta última fase, para que se possa destacar o embasamento teórico indispensável para a pesquisa.

Este trabalho foi desenvolvido com base em seus objetivos e adotou-se como metodologia a pesquisa bibliográfica. Esta pesquisa foi limitada aos objetivos propostos, ao material bibliográfico e, a dificuldade no encontro de artigos nesta área.

CAPÍTULO II

2.1. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo, será desenvolvido um estudo sobre a auditoria, desde sua origem até a atualidade. Será focado a auditoria interna, bem como, suas características, objetivo, estrutura. Também será discutido o papel do auditor interno e sua função na análise dos controles internos, assunto este que será abordado também neste capítulo.

2.1.1. Evolução Histórica

Segundo SÁ (1998:21) foi na Idade Média que a auditoria passou a ser exercida mais frequentemente e legalmente reconhecida. Foram nos diversos países da Europa, que as associações profissionais se incumbiam de executar as funções de auditoria, destacando-se entre elas, o Conselho Londrino, em 1.930; e o Tribunal de Contas, em 1.640, em Paris.

Com o advento da Revolução Industrial, operada na segunda metade do século XVIII, começaram a surgir grandes empresas. De acordo com FRANCO & MARRA (1992:33), auditoria, em especial, surgiu com conseqüência da necessidade da confirmação dos registros, contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do Imposto de Renda baseado nos resultados apurados em balanço, tornando-se praticamente obrigatória.

De acordo com SÁ (1998:22),

o movimento de arregimentação dos auditores no Brasil iniciou-se em São Paulo, há cerca de 30 anos, através do Instituto de Contadores Públicos do Brasil; mais tarde surgiram outras instituições, como o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes na Guanabara, assim como instituições de Contadores no Rio Grande do Sul (ICARGS).

A modernidade representa uma evolução relativa que primitivamente se atribuía à auditoria, e que se limitava ao campo de simples verificação. Hoje o conceito é dinâmico e prossegue em evolução, atribuindo a auditoria outras importantes funções, abrangendo todo o organismo da empresa e de sua administração.

2.2. AUDITORIA

A contabilidade, através de técnicas próprias, estuda e controla o patrimônio, bem como suas variações quantitativas e qualitativas, buscando analisá-las na sua totalidade sempre enfocando a qualidade no serviço prestado. A auditoria é uma dessas técnicas contábeis que é utilizada a fim de dar credibilidade às demonstrações contábeis e às informações nela contidas.

Desta forma a auditoria contábil é vista como uma ferramenta que se utiliza da revisão e da pesquisa para fins de opinião e orientação. FRANCO & MARRA(1991:22) define auditoria como “ a técnica contábil que através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade (...)”.

Primordialmente a auditoria consistia em execução de exames meticolosos e pormenorizados dos registros afim de detectar desfalques. Com isso pretendiam assegurar aos proprietários que os empregados controlavam corretamente as contas, que não faltava nenhum bem e, que os valores eram exatos, sendo denominada “auditoria corretiva”.

Segundo SANTANNA (1999:05), a auditoria, atualmente, consiste em:

- a) Exame do Sistema de Controles Internos e Contábil para determinar se o modo como estão sendo elaborado os registros, a proteção dos ativos e os relatórios são merecedores de confiança;
- b) Testes de observância: tem como objetivo determinar se o sistema de controle interno funciona como deve e como foi projetado;
- c) Testes de operações: objetiva verificar se as transações, dados e informações contábeis existente nas Demonstrações Financeiras representam fielmente o que ocorreu, num determinado período ou os saldos existentes numa determinada data.

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 12 (2001:277), “os testes de observância visam a obtenção de uma razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários da entidade.”

A auditoria representa o estudo e avaliação das operações da empresa e demonstrações financeiras, validando ou não, a situação econômica/financeira da empresa bem como os resultados durante o período auditado.

Segunda SÁ (1998:25):

Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

Deste modo, observa-se que o exame deve obedecer a um sistema racional, com rigor necessário para que seja possível obter um trabalho que mereça ser classificado com contábil. O que se busca pelo exame analítico e sistemático da realidade é oferecer uma opinião confiável, já que o que se objetiva é a credibilidade de opinião.

FRANCO & MARRA (1992:25) definem o objeto da auditoria como:

O conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. A auditoria pode ter por objeto, inclusive, fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio administrado, cuja informação mereça confiança, seja pela evidência ou por indícios convincentes.

Duas partes distintas desta técnica se evidenciam: a auditoria interna e a auditoria externa. A primeira trata-se de uma atividade de avaliação independente dentro de uma organização e, a segunda trata-se de um processo de avaliação de forma independente de uma entidade.

Para fins de desenvolvimento deste trabalho será enfocada a auditoria interna.

2.3. AUDITORIA INTERNA

2.3.1. Conceito

A auditoria interna, assim como outros seguimentos profissionais, tem sido impactada pela velocidade com que se processam mudanças em todos os setores sociais e econômicos, quando o mercado passa a exigir mais dinamismo e qualidade no fornecimento de produtos e nos serviços prestados, provocando uma postura mais criativa do administrador.

Para PAULA (1999:32), a auditoria interna poderia ser definida como “a atividade de avaliação e medição multidisciplinar e independente dentro da organização, que tem como objetivo a revisão dos controles e das operações, de forma a fornecer subsídios à administração na tomada de decisão”

A auditoria interna é considerada um instrumento administrativo tornando-se elemento essencial da contabilidade gerencial, abrangendo desde a documentação financeira até o sistema de controle interno.

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T12 (2001:277) , “a auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.”

A auditoria interna é exercida por um funcionário da própria empresa, de forma permanente na figura do auditor interno. Este por sua vez deve exercer sua função em absoluta independência profissional e total obediência às normas de auditoria pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional.

Segundo ALMEIDA (1996:32), “não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias.”

Para que se tenha uma organização e um desenvolvimento contínuo das atividades, a peça fundamental são os funcionários, pois de nada adianta ter um controle

interno sem ter uma equipe preparada para atingir os objetivos e alcançar o planejado. Uma empresa pode possuir excelentes normas de trabalho, todavia, se o seu profissional não as executa, haverá sempre deficiências. Todos os funcionários devem tomar conhecimento do serviço da auditoria interna como uma forma de proteger a todos.

Qualquer funcionário está sujeito a erros, por isso faz-se necessário estabelecer procedimentos destinados a evitar divergências, assim como definir autoridade e responsabilidades, visando a qualidade dos serviços prestados e/ou produtos oferecidos.

Segundo ALMEIDA (1996:25), a auditoria interna “surgiu como uma ramificação da auditoria externa, devido à necessidade de realizar auditorias periódicas nas empresas, com um grau de profundidade maior e visando atender outras áreas não relacionadas com a contabilidade, como um sistema de controle de qualidade, administração de pessoal etc.”

A ação da auditoria não se limita ao que está registrado nos livros, também apura o que foi omitido nos registros. A auditoria interna, tem a missão de assessorar a administração, recomendando mudanças organizacionais, porém não dispõem de responsabilidades e autoridade para determiná-las.

Para SÁ (1978:15) “a moderna auditoria interna é mais que um mero confronto matemático de rotinas, é exame de contas. Compreende a revisão completa das operações e finanças de uma empresa”

Embora no Brasil seja uma atividade relativamente nova, a auditoria interna busca dia a dia o desenvolvimento contínuo de sua atividade visando atender as necessidades tanto dos seus usuários internos como os externos. Vale ressaltar que sua evolução ocorre paralelamente ao desenvolvimento econômico.

2.3.2. Objetivos da auditoria interna

Embora a auditoria não se destine especificamente à descoberta de fraudes, erros ou irregularidades praticadas por empresas, ela freqüentemente apura tais fatos, através

dos procedimentos que lhes são próprios. Desta forma, a identificação de erros e desvios seria, portanto, uma conseqüência de uma ação mais ampla e não objetivo em si mesmo.

Segundo o AUDIBRA (Instituto Interno dos Auditores do Brasil), apud PAULA (1999:38),

a missão básica da auditoria interna é: emitir opinião conclusiva ou considerações a respeito das operações examinadas, avaliar os fluxos, sistemas, plano de controle interno e desempenho da organização ou de qualquer de seus segmentos; auxiliar a alta administração e demais membros do corpo gerencial da organização a se desencumbirem de maneira eficaz de suas responsabilidades

É importante, que nos dias atuais empresas, especialmente as de grande porte constituam um departamento de auditoria interna, afim de torná-lo parte integrante da organização e suas funções. Quando uma empresa evolui e atinge determinado porte, por mais que o empresário tente controlar todas as operações, a eficácia de sua empresa fica comprometida. A empresa vai se expandindo e as possibilidades de perda de valores ou de baixa produtividade aumentam, as atividades econômicas diversificam-se, enfim, fica improvável que um único administrador ou até um grupo limitado de pessoas detenham um controle que garanta total proteção contra desvios e perdas patrimoniais. A auditoria interna funcionará como os olhos da administração, fazendo-se presente em toda a organização, e em cada um dos sistemas que a compõem, fazendo com que tudo flua normalmente dentro do que foi proposto.

Para ATTIE (1992:29) os objetivos são:

- examinar a integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar essas informações;
- examinar os sistemas estabelecidos, para certificar a observância às políticas planos, leis e regulamentos que tenham, ou possam ter, impacto sobre operações e relatórios, determinar se a organização está em conformidade com as diretrizes;
- examinar os meios usados para a proteção dos ativos e, se necessário, comprovar sua existência real;
- verificar se os recursos são empregados de maneira eficiente e econômica;
- examinar operações e programas e verificar se os resultados são compatíveis com os planos e se essas operações e esses programas são executados de acordo com o que foi planejado; e
- comunicar o resultado do trabalho de auditoria e certificar que foram tomadas as providências necessárias a respeito de suas descobertas.

A auditoria interna é responsável pela avaliação da eficiência e eficácia da entidade e, por conseqüência torna-se co-responsável pelo seu resultado. Pode-se dizer que fornecer informações que auxiliem aos administradores no cumprimento cada vez melhor de sua tarefa é, talvez a missão mais importante da auditoria interna.

É preciso ter consciência de que os fins da auditoria tendem a ampliar-se, posto que esta tecnologia prossegue evoluindo extraordinariamente. Os aspectos modificam-se quando se alteram as finalidades, embora, tecnicamente, em linhas gerais, os cuidados a serem preservados sejam quase sempre os mesmos.

2.3.3. Estrutura da auditoria interna

De acordo com ATTIE (1992:39),

a estrutura da auditoria interna varia de acordo com as necessidades e circunstâncias de cada organização. Nas empresas de pequeno porte, a auditoria pode dispor de apenas um elemento. Nas organizações de médio porte, a auditoria interna pode ser composta de um gerente ou supervisor, isto é, exercendo a função de planejamento e controle dos serviços em andamento e um corpo de auditores que executam as tarefas e os serviços planejados. Em grandes organizações, com número elevado de funcionários, pode tornar-se comum uma estrutura de auditoria, onde contenha vários níveis, de diretor a auxiliares de auditoria. Neste caso, cada organização necessita ser analisada de acordo com o volume de trabalho a ser executado.

ATTIE (1992:29) , afirma:

A auditoria interna, através de suas atividades de trabalho, serve a administração como meio de identificação de que todos os procedimentos internos e políticas pela companhia, assim como os sistemas contábeis e de controle interno, estão sendo efetivamente seguidos e que as transações realizadas estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente definidos.

Desta forma a auditoria torna-se uma ferramenta para administração examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos. A auditoria interna como órgão da empresa responsável pela avaliação deverá provocar melhorias nos controles internos. Esta deve ser despojada da influência de qualquer sistema ou pessoa que estabeleça limites à sua atuação crítica e à adequação, junto à alta administração, das conclusões obtidas no decorrer de seu trabalho.

O AUDIBRA (Instituto dos Auditores Internos do Brasil), apud PAULA(1999:33) registra:

“A independência situa-se não apenas no livre acesso as informações, documentos e dependências da organização, mas, principalmente, na liberdade de programar

seus trabalhos, executá-los e relatar os resultados consoante sua livre iniciativa, sem interferência.”

Essa independência permite aos auditores internos um julgamento imparcial que é essencial a realização de uma boa auditoria. Esta posição está diretamente ligada à forma como é preenchido o cargo de Chefe da Auditoria Interna e a sua vinculação dentro da estrutura hierárquica da entidade. Este cargo pode ser preenchido por designação do Presidente da entidade, indicação da Diretoria e nomeação do presidente do Conselho da Administração.

Todavia, a auditoria interna deverá estar vinculada hierárquica e diretamente à cúpula administrativa da entidade, propiciando informações capazes de otimizar a ação dos segmentos administrativos e maximizar o resultado global.

2.3.4. Planejamento de Auditoria

O plano envolve, na sua elaboração, tudo o que será realizado ou se imagina que o seja. Por se tratar de um campo amplo de ação, a fase de planejamento requer uma disciplina mental e uma capacidade técnica estimável.

Segundo a Resolução CFC nº 820-97, para a elaboração do planejamento, deve-se considerar todos os fatores relevantes na realização dos trabalhos, principalmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
- b) o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- c) os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo seu volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
- d) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- e) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
- f) o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- g) a natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e
- h) a necessidade de atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para entidade prestar informações aos demais usuários externos.

O planejamento do trabalho de auditoria interna compreende exames preliminares da entidade, para definir a amplitude do trabalho a ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração.

2.3.5. Programa de Auditoria

O planejamento adequado pressupõe a formulação do programa de auditoria. O auditor deverá estudar atentamente as condições da empresa para que possa elaborar um programa adequado.

Segundo FRANCO & MARRA (1992:221):

O programa de auditoria consiste no plano de trabalho para exame da área específica. Ele prevê os procedimentos que deverão ser aplicados para que se possa alcançar o resultado desejado. Deve, entretanto, ser bastante amplo e flexível, para permitir alterações durante o andamento das verificações, segundo aconselham as circunstâncias, isto é, a maior ou menor eficiência dos controles internos do cliente.

O auditor precisa estar consciente de que os procedimentos contidos no programa de auditoria servirão como guia para execução e administração de seus trabalhos. É importante que o programa de auditoria não seja mostrado ao pessoal da área auditada, pois permitiria fraudes e manipulações para encobrir erros ou irregularidades.

Para SANTANNA (1999:04) os objetivos do programa de auditoria são:

- a) organizar, controlar e servir de registro do trabalho executado;
- b) criar condições para obtenção de um trabalho mais eficaz e com melhor utilização de tempo e esforço do auditor;
- c) facilitar ao auditor chefe a coordenação da equipe, bem como revisão dos trabalhos.

Os programas de trabalho, estruturados de forma a servir como guia e meio de controle, devem ser revisados e atualizados sempre que for necessário.

2.3.6. Papéis de trabalho

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T12 (2001:278), “os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligadas pelo auditor interno que consubstanciam o trabalho executado.”

Os papéis de trabalho auxiliam o auditor a obter evidências ou provas suficientes e adequadas para emitir sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas. Com isso os papéis de trabalho tornam-se fundamentais no processo de auditoria, pois nestes constam anotações, análises de contas, demonstração de cálculos, relato de situações vivenciadas pela empresa, enfim, toda a atividade executada pela auditoria.

Para ALMEIDA (1996:67) os principais objetivos dos papéis de trabalho são:

- atender às normas geralmente aceitas;
- acumular as provas necessárias para suportar o parecer do auditor;
- auxiliar o auditor durante a execução de seu trabalho;
- facilitar a revisão por parte do auditor responsável, a fim dele assegurar-se de que o serviço foi efetuado de forma correta;
- servir como base para avaliação dos auditores;
- ajudar no trabalho da próxima auditoria (um conjunto de papéis de trabalho bem preparados serve de guia na auditoria do outro exercício social, concorrendo para que ela seja conduzida de forma mais eficiente);
- representar na Justiça (no caso de ser movida uma ação contra o auditor ou a firma de auditoria) as evidências do trabalho executado.

Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhes suficientes para propiciarem a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria interna aplicados, bem como do julgamento exercido e do suporte das conclusões alcançadas.

Cada papel precisa ter uma perfeita identificação, como o título, o item do programa da auditoria, a empresa na qual se fez o levantamento e etc. As identificações facilitam a elaboração dos relatórios, a conferência da realização do plano e o arquivo da comprovação da tarefa executada.

Segundo ATTIE (1992:188), entre os aspectos mais importantes que envolvem a organização dos papéis de trabalho podem-se citar os seguintes:

- distribuição do trabalho realizado nos papéis de trabalho;
- codificação dos papéis de trabalho;

- indicação dos exames nos papéis de trabalho.

O importante é a determinação de um padrão que sirva de método permanente, único e eficaz para a resolução dos diversos aspectos e conteúdos que reúne os papéis de trabalho.

2.3.7. O auditor interno

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T12 (2001:277), “a auditoria interna é de competência exclusiva do Contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade, nesta norma denominado de auditor interno.”

Pelas peculiaridades do trabalho deste profissional, pode-se afirmar que existe uma função específica exercida por ele e, esta não se confunde com nenhuma outra dentro da empresa.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC P3 (2001:104), o contador, na função de auditor interno, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à entidade.”

A função primordial de um auditor é expressar uma opinião profissional fundamentada sobre as demonstrações financeiras da empresa, ou sobre o setor auditado. Este é responsável pelo seu trabalho, e, conseqüentemente, a emissão de uma opinião impõe ao mesmo sérias obrigações.

O auditor interno precisa estudar pelo menos:

- o campo de ação e a extensão do trabalho necessário para alcançar os objetivos da auditoria;
- a adequação e eficácia dos controles internos;
- o custo da auditoria, de acordo com os benefícios que dela se espera obter.

Segundo ALMEIDA (1996:26),

o auditor interno é um profissional que possui vínculo empregatício na empresa, possui menor grau de independência, executa auditoria contábil e operacional e seus principais objetivos são: verificar se as normas internas estão sendo seguidas; verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes; verificar a necessidade de novas normas internas; efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais. Pelo fato de ser um empregado da empresa, o auditor interno executa um maior volume de testes durante o processo da auditoria.

O vínculo empregatício do auditor interno com a empresa deve ser meramente circunstancial, em virtude de seus serviços serem prestados exclusivamente para a empresa, em tempo integral. Suas funções, entretanto, devem ser exercidas com a mais absoluta independência, sem interferência da administração, que apesar de sua função superiormente hierárquica, deve sujeitar-se também ao seu controle e submeter-se a seu exame todos os atos por ela praticados.

Os auditores internos têm a responsabilidade de cumprir as normas de procedimentos estabelecidos para a profissão. Para isso o Código de Ética do Instituto de Auditores Internos estabelece normas e oferece bases como reforço das mesmas junto aos membros desse Instituto.

Segundo SÁ (1978:17) “em sua missão de “sugestão construtiva” o auditor interno deve manter-se atento a todo o sistema da organização da empresa, acompanhando com desmedida atenção todos os fatos”

É necessário que o auditor seja capaz de se comunicar de maneira eficaz e hábil com as pessoas, tanto por escrito como oralmente, sempre respeitando as relações humanas para manter um bom relacionamento com todos os setores. A comunicação deve ser oportuna e objetiva, expressando a visão correta do momento vivido pela entidade, considerando-se que as informações variam de importância de acordo com as circunstâncias.

O auditor deve estabelecer e manter um programa de garantia da qualidade para avaliar as operações. Para ATTIE (1992:71), “ a finalidade desse programa é proporcionar relativa segurança de que o trabalho de auditoria é feito em conformidade com as normas, com a declaração de finalidade, autoridade e responsabilidade do departamento de auditoria interna e com outras normas de auditoria que se aplicam as circunstâncias.”

O auditor interno, dentre outros objetivos, deve atuar no sentido de suprir as deficiências do sistema de controle interno, promovendo sua eficiência e, prestando assessoria a alta administração, bem como aos funcionários dos setores auditados.

De acordo com SÁ (1978:17) o auditor interno “exerce, para tal fim, o controle em toda a sua amplitude” ou seja:

- 1 – Controle Antecedente: feito antes da consumação dos fatos;
- 2 – Controle Concomitante: feito durante o acontecimento dos fatos;
- 3 – Controle Subsequente: feito depois que os fatos sucederam.

É de suma importância que o auditor dê prosseguimento a sua educação profissional buscando manter-se atualizado sobre os novos acontecimentos, com as normas, procedimentos e técnicas de auditoria, assista seminários, receba treinamento que por vezes é oferecido pela própria empresa.

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC P3 (2001:104), “o auditor interno deve ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões.”

Ao aplicarem o zelo profissional, os auditores internos devem considerar a possibilidade de deturpação, erros, omissões, desperdícios, ineficiência e conflitos de interesses intencionais. As informações que fundamentam os resultados da auditoria interna são denominadas de *evidências*. Estas devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecerem base sólida para as conclusões e recomendações.

2.4. SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS (SCI)

2.4.1. Sistema

Para atingir seus objetivos, as empresas agrupam e organizam, de forma lógica, uma série de funções necessárias para a realização de tarefas. Este agrupamento resulta no estabelecimento de uma série de rotinas que tecnicamente são conhecidas por sistema. Os

conceitos de sistema proporcionam uma série de raciocínios que levam à compreensão da complexidade da empresa como um todo.

Segundo BIO (1985:18), considera-se sistema “um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo. No entanto, é preciso distinguir “sistemas fechados”, como as máquinas, o relógio, etc.; dos “sistemas abertos”, como os sistemas biológicos e sociais: o homem, a organização, a sociedade.”

Uma das implicações do conceito de sistema na administração é justamente a concepção da empresa como um sistema aberto. O sistema aberto pode ser compreendido como um conjunto de partes em constante alteração, constituindo um todo orientado para determinados fins e em permanente relação de interdependência com o ambiente interno.

Tal visão ressalta que o ambiente em que vive a empresa é essencialmente dinâmico, fazendo com que o sistema organizacional, para sobreviver, tenha de responder eficazmente às pressões sofridas pelas mudanças contínuas e rápidas do ambiente.

Enfocar a empresa como um sistema facilita a compreensão das noções de eficácia e eficiência.

Segundo BIO (1985:22), eficácia diz respeito a resultados. Trata-se da escolha da solução certa para determinado problema ou necessidade. Esta é definida pela relação entre o resultado pretendido e o obtido. Já a eficiência diz respeito a método, modo certo de fazer coisas.

Deste ponto de vista, considera-se eficaz a empresa capaz de atender quantitativa e qualitativamente determinada necessidade do ambiente. A eficiência da empresa é medida pela quantidade de recursos despendidos no processamento interno ao sistema para produzir um volume de produtos, bens ou serviços. Desta forma, uma maior eficiência relativa pode ser o caminho para maior nível de eficácia.

No entanto, para chegar a um resultado como este a empresa deve seguir um certo nível de organização e controle.

2.4.2. Controle Interno

O estudo e a avaliação do controle interno objetivam determinar a adequação e a confiabilidade que devem ser depositadas no controle interno em exame.

Segundo ATKINSON, et al. (2000:581), “Controle é o conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para matê-la na trajetória para alcançar seus objetivos.”

O controle é uma responsabilidade da alta direção das empresas, considerando o controle como um processo que necessita de elementos básicos para sua concepção. Um bom sistema de controle interno funciona como um “filtro” na detecção de erros ou irregularidades. Quanto melhor o Sistema de Controle Interno menor o volume de testes de auditoria e maior segurança para o trabalho.

De acordo com ATTIE (1992:198), “o controle tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Dessa forma, o controle não é sem face ou sem forma, mas um dado físico que avalia uma função observável”.

Segundo ALMEIDA (1996:50), “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.”

Na visão do autor, trata-se de um plano de organização a fim de proteger o patrimônio, conferir a exatidão dos dados contábeis e promover a eficiência das diretrizes administrativas estabelecidas. Os problemas relacionados aos controles internos existem em todas as áreas da empresa, porém, a existência de um sistema de controle interno para cada uma dessas funções é fundamental para que os resultados sejam mais favoráveis e com menos desperdícios.

Quanto maior a entidade, mais complexa é a sua organização estrutural. Para controlar as operações eficientemente, a administração necessita de relatórios e análises concisos, que reflitam a situação da companhia. A responsabilidade pela salvaguarda dos

ativos da companhia e pela prevenção ou descoberta de um sistema de controle interno adequado é indispensável para a execução correta dessa responsabilidade.

De acordo com o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA, apud ATTIE (1992:197), “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.”

Através dessa afirmação, tem-se que o controle interno inclui tanto controles ligados à contabilidade quanto à administração. Segundo ATTIE (1992:201) um sistema de controle interno inclui:

- a) 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: sistema 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.
- b) Controles Administrativos – compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito, à eficiência operacional e à adesão à política traçada pela administração. Normalmente se relacionam de forma indireta aos registros contábeis. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle da qualidade.

Pela descrição dos controles anteriormente dispostos, fica fácil compreender que todos os itens se interinfluenciam de forma acentuada. Esses elementos, pela importância intrínseca de cada um, são de tal forma essencial para um controle interno adequado, sendo que uma grave deficiência de qualidade de qualquer um deles poderia comprometer o funcionamento eficiente de todo o sistema.

2.4.3. Interpretação do conceito de Controle Interno

Para se entender corretamente o conceito de controle interno deve-se examinar o seu real significado.

Conforme ATTIE (1992:198) pela análise da definição de controle interno pode-se observar a existência de vários fatores que necessitam ser clara e objetivamente expostos, tais como:

- a) Plano de organização é o modo pelo qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita corresponder a uma divisão, adequada e balanceada, de trabalho, de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas para a consecução dos objetivos da empresa, e de maneira que sejam definidas, claramente, as responsabilidades e autoridades dos diversos níveis.
- b) Métodos e medidas estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim, mesmo que não tenham sido preestabelecidos formalmente. A empresa, como um todo, pode ser caracterizada como a conjunção de vários subsistemas. Cada um dos subsistemas, por sua vez, compõe-se de uma cadeia de procedimentos destinados a gerar e registrar informações finais. O planejamento de um sistema, além de resultar num sistema eficiente, prático, econômico e útil, deve levar em conta a definição de procedimentos especificamente destinados para promover o controle sobre as operações e as atividades preferencialmente formalizadas através de manuais.
- c) Proteção do patrimônio compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da empresa. A definição e o estabelecimento de independência das funções de execução operacional (custódia, controle e contabilização dos bens patrimoniais, conjugada a um sistema de autorizações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos) possibilitam eficiente e salutar meio de salvaguardar os interesses da empresa.
- d) Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis correspondem a adequada precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade. A classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, seguida da existência de um plano de contas que facilite o seu registro, preparação e contabilização em tempo hábil, a utilização de um manual descritivo do uso das contas conjugado à definição de procedimentos que possibilitem a análise, a conciliação e a solução tempestiva de quaisquer divergências são elementos significativos para a expressão da fiel escrituração contábil.
- e) Eficiência operacional compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa. A definição de adequado plano de organização aliada aos métodos e procedimentos bem definidos, assim como a observação de normas salutar no cumprimento dos deveres e funções com a existência de pessoal qualificado, treinado para desenvolver suas atividades e adequadamente supervisionado por seus responsáveis, tendem a implementar a desejada eficiência nas operações.
- f) Políticas administrativas compreendem o sistema de regras relativas à direção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para obtenção de determinado resultado. As políticas representam as guias de raciocínio, planejada para a tomada de decisões em níveis inferiores e aplicáveis às situações repetitivas, de forma a canalizar as decisões para o objetivo, que afetam tanto o comportamento da organização (política estratégica) quanto as regras de trabalho (políticas operacionais).

Dessa forma, pode-se atestar que o controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, registrar, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos.

2.4.4. Características do Sistema de Controle Interno

Um controle interno adequado é aquele estruturado pela administração e que possa propiciar margem de garantia que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz e com necessária economia.

Segundo ATTIE (1992:202), as características de um eficiente sistema de controle interno compreendem:

- plano de organização que proporcione segregação de funções apropriada das responsabilidades funcionais;
- sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e
- pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.

Segundo SÁ (1998:107) são considerados princípios fundamentais de controle interno:

- 1- existência de um plano de organização com adequada distribuição de responsabilidades;
- 2- regime de autorização e de registros capazes de assegurar um controle contábil sobre os investimentos, financiamentos e sistema de resultados da empresa (custos e receitas), ou de metas das instituições (orçamento);
- 3- zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas;
- 4- qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado.

A eficiência do controle depende, pois, de métodos, meios e pessoal adequado. Todos esses elementos devem ter desempenho adequado e satisfatório para que se consiga um sistema de controle capaz de atender às necessidades da empresa.

Um bom sistema de controle interno que funcione adequadamente constitui a melhor proteção para a companhia contra as fraquezas humanas. As rotinas de verificação e revisão são características de um bom controle interno, que reduzem a possibilidade de que erros e tentativas fraudulentas permaneçam encoberta por muito tempo, e permitem à administração possuir maior confiança na adequação dos dados. Controles eficientes admitem os objetivos de maneira correta e tempestiva com a mínima utilização de recursos.

Segundo SANTANNA (1999:02), são requisitos básicos de um Sistema de Controle Interno:

- a) a empresa deve possuir um organograma adequado, definindo responsabilidades e autoridades;
- b) cada elemento executante dentro da empresa deve ter pleno conhecimento da importância dos controles;
- c) a contabilização e as operações propriamente ditas devem ser segregadas;
- d) o pessoal deve ser cuidadosamente selecionado e treinado;
- e) se possível, deve haver rotação entre os empregados designados para cada trabalho.

O levantamento do sistema de controle interno é obtido através dos manuais internos da empresa, conversa com os funcionários e testes de observância, ou seja, acompanhamento de uma operação desde o seu início até o registro contábil, confrontando os resultados obtidos com os previstos nos controles internos.

2.4.5. Objetivos do Sistema de Controle Interno

O controle sobre cada uma das áreas da empresa assume fundamental importância para que se atinjam os resultados desejados.

São objetos do plano de organização do sistema de controle interno, as normas de trabalho, as rotinas de serviços, o fluxo dos documentos, em suma, todos os meios utilizados pela empresa ou instituição para proteger seu patrimônio e seus fins.

De acordo com ATTIE (1992:204), o controle interno possui quatro objetivos básicos:

- a salvaguarda dos interesses da empresa;
- a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- o estímulo à eficiência operacional; e
- a aderência às políticas existentes.

Os objetivos do controle interno expostos visam à configuração de segurança adequada às atividades praticadas ao longo de toda empresa. Vale ressaltar, que além dos objetivos supracitados, podem existir muitos outros, dependendo do esquema proposto pela empresa.

2.4.6. Limitações do Sistema de Controle Interno

De acordo com ALMEIDA (1996:57) as limitações do controle interno são principalmente com relação a:

- 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.

O auditor ao efetuar o exame dos controles internos deve levar em consideração o custo X benefício dos mesmos. Muitas vezes, o custo da vigilância excessiva pode ser maior do que a ocorrência do “desvio”, fato este que será apurado como consequência do processo da auditoria.

2.4.7. Resultado da avaliação do Controle Interno

Segundo ATTIE (1992:233) por intermédio do conhecimento obtido pelo auditor, este pode vir a defrontar-se com os seguintes aspectos:

- o sistema de controle interno é adequado;
- o sistema de controle interno é adequado, podendo, entretanto, ser aprimorado;
- o sistema de controle interno é adequado, existindo porém fraquezas que deterioram e podem vir a comprometer o sistema como um todo;
- o sistema de controle interno é inadequado, pois não atende aos princípios básicos vitais para a obtenção de um sistema de controle interno.

Se o auditor atesta que o sistema de controle interno é adequado de forma que possibilite alcançar os objetivos a que se propõe, sua tarefa subsequente deve incluir o exame confirmatório de que na prática, os procedimentos instituídos encontram-se efetivados.

No caso do sistema ser adequado, é recomendável que o sistema de controle interno seja aperfeiçoado de acordo com as circunstâncias e necessidades, a fim de torná-lo mais econômico e confiável.

Caso o auditor, ao concluir sua análise verifique que o sistema de controle interno é adequado com fraquezas, este deve fazer um acompanhamento das fraquezas constatadas através de um programa específico que vise determinar a extensão do seu efeito em relação à operação, atividade ou em relação às demonstrações financeiras.

Essas ineficiências ou fraquezas devem chegar ao conhecimento da administração juntamente com uma recomendação construtiva, para que esta procure sanar ou aprimorar o controle interno existente.

Um sistema de controle interno inadequado resulta na possibilidade de diversas aberturas que permitem a ocorrência de anomalias, fraudes e atos de dolo contra a empresa. Ao se defrontar com uma situação dessas, o auditor deve identificar as aberturas existentes e executar um teste dirigido quanto às possibilidades que o sistema permite, para resguardar os interesses da empresa em sua amplitude.

CAPÍTULO III

Neste capítulo será feito um estudo correlacionando o Sistema de Controle Interno com a Auditoria Interna, buscando demonstrar o quanto o trabalho da auditoria interna é fortemente influenciada pelos controles internos.

3.1. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO X AUDITORIA INTERNA

As vezes, imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma idéia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a uma atividade organizada de revisão e apreciação de trabalho, normalmente executado por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a organização e procedimentos adotados como planos permanentes da empresa.

Mais do qualquer outro fator, os controles internos influenciam a natureza de um exame feito pelo auditor, seja ele interno ou externo. Quanto melhores e mais eficientes os controles internos implantados na empresa auditada, mais segurança adquire o auditor com relação aos exames que esta procedendo. Essa influência é, também, fator de economia de tempo a ser empregado pelo auditor no seu trabalho e, conseqüentemente, barateamento do custo da auditoria.

De acordo com SÁ (1998:105),

antes de elaborar o plano ou programa que nos guiará nos trabalhos de auditoria, é necessário observar como se encontra os controles da empresa. Quanto melhor o controle, mais segurança para o trabalho. Quanto menor o controle, mais cuidado será exigido na execução das tarefas. A profundidade dos exames é, pois guiada pela “avaliação” que fazemos do controle interno.

Os auditores internos tornaram-se também parte importante do sistema de controle interno. Com o aumento do volume das atividades empresariais e da complexidade dos sistemas contábeis, os exames da auditoria sobre o total das operações tornaram-se imprescindíveis. Além disso, pode-se observar que o objetivo de detectarem erros e falhas poderia ser atingido mais efetivamente através de um bom sistema de controles internos.

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

Por conseqüência, a função do auditor mudou, passando da busca de erros e desfalques, para o exame do sistema de controle interno, teste de observância e das operações.

As Normas de Auditoria (Resolução nº 820-97, do Conselho Federal de Contabilidade) prescrevem que o auditor deve avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada, em virtude de suas influências nos trabalhos dos auditores.

O auditor deve fazer o levantamento do sistema contábil e de controle interno, determinar o grau de confiabilidade e, com essas informações, estabelecer a dimensão dos procedimentos de auditoria e o momento de sua aplicação.

O processo de coleta de evidências ou informações necessárias a formação de uma opinião independente está intimamente ligado à existência de um adequado sistema de controle interno. A qualidade dos controles determina a quantidade de evidências de auditoria.

Para SANTANNA (1999:06), uma vez que o trabalho do auditor, na maioria das vezes, é por amostragem, a amplitude e a natureza do programa de auditoria, são influenciados pelo Sistema de Controle Interno existente, agindo diretamente nos seguintes aspectos:

- 1- escolha de procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- 2- aumento ou redução do limite da quantidade de procedimentos escolhidos, em conseqüência de falhas detectadas quando da aplicação dos testes de auditoria.

A revisão e avaliação do sistema de controle interno servem também como base para elaboração dos relatórios, nos quais devem ser incluídas também as recomendações que o auditor tenha a fazer para aperfeiçoar esse mesmo sistema.

De acordo com o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo (CRC-SP), (1992:46), “quando não for praticável a utilização do sistema de controles internos como parte das evidências de auditoria, está configurada uma situação em que formar opinião é, se não impossível, pelo menos de grande risco (...).”

Os controles absolutamente infalíveis não existem, ainda não foram criados. Entretanto, qualquer deficiência deve ser atribuída mais à natureza humana do que à concepção do funcionamento desses controles. A aplicação dos procedimentos de auditoria, em todas as áreas, é indispensável. A extensão e profundidade desses procedimentos é que podem ser maiores ou menores, conforme seja o grau de confiança que o auditor possa depositar na eficiência dos controles internos.

3.2. SUGESTÕES DE CONTROLE

Neste tópico serão apresentados alguns meios de controle que poderão ser utilizados com intuito de suprir as deficiências do sistema de controle interno afim de torná-los confiáveis à ponto de servirem como base e facilitadores ao processo de auditoria.

➤ Controles Contábeis:

Métodos e procedimentos diretamente ligados com a guarda do patrimônio e a fidelidade dos registros contábeis.

➤ Contas de controle:

Confrontação permanente entre os registros operacionais e os contábeis (conciliações diversas).

➤ Contagens físicas:

Realização da contagem de ativos, como por exemplo, caixa, estoque, controle do imobilizado, etc.

➤ Controles Administrativos:

Métodos e procedimentos ligados a eficiência e controle dos processos operacionais.

➤ Segregação de funções:

Estabelece independência entre as funções de registro, operacionais e de proteção. As fases de operação não podem ser responsabilidade de um só funcionário.

➤ Rotação de funcionários:

É o rodízio adequado de funcionários nas áreas críticas – compras, contas a pagar, tesouraria, contas a receber etc.

➤ Sistema de autorização X aprovação:

Quem autoriza um adiantamento, por exemplo, não pode ser a pessoa que aprova a prestação de contas deste adiantamento.

➤ Determinação de funções:

Cada funcionário deve ter claramente definido suas metas, objetivos, responsabilidades e atribuições.

➤ Circulações, verificações e análise de repetições:

Checagem de dados, confirmação da existência e “porque” da repetição de pagamentos, por exemplo, a um mesmo fornecedor.

Com aplicação efetiva dos controles internos e a colaboração de todos, funcionários e administradores, torna-se mais fácil chegar aos objetivos e metas traçadas pela empresa, com menor grau de desperdício, evitando que ocorra erros e desvios. Com isso o trabalho do auditor pode ser concluído em tempo menor, com qualidade e segurança para a elaboração do relatório de recomendações, produto do trabalho do auditor interno.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta monografia foi elaborada com intuito de contribuir na análise do sistema de controle interno com propósito de buscar melhoria do mesmo para servir de base a atividade da auditoria interna que consiste no conjunto de procedimentos técnicos, que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.

Inicialmente, caracterizou-se a problemática relacionada ao tema proposto. Para delimitar a execução do trabalho, foram estabelecidos os objetivos que pretendia-se alcançar durante o desenvolvimento desta monografia, assim como a metodologia aplicada.

Na revisão bibliográfica acerca do tema escolhido, foi apresentado uma relação entre o sistema de controle interno e o processo de auditoria interna. Com isso demonstrou-se o quanto é importante manter um bom sistema de controle interno, não só para alcançar os objetivos traçados pela empresa, mas, também para garantir ao auditor interno maior segurança ao elaborar o relatório de recomendações que deverá ser enviado a administração para que esta possa tomar as providências cabíveis. Deste modo, a auditoria interna serve como suporte gerencial, fornecendo a empresa subsídios para um gerenciamento mais eficaz e dinâmico.

Para que a empresa possua um sistema de controle interno adequado é necessário observar a entidade em sua totalidade. Pois o controle interno é definido como 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.

A relação entre sistema de controle interno e auditoria interna fica fortemente evidenciada quando da elaboração do programa dos trabalhos da auditoria, pois estes tomam por base os controles existentes na empresa. Quanto melhor o controle mais seguro será o trabalho. Isso se deve pelo fato de que o sistema de controle interno age diretamente na escolha dos procedimentos a serem aplicados no processo da auditoria, bem como, na quantidade de procedimentos. A auditoria interna deve levantar os problemas encontrados no sistema de controle da empresa, não permitindo que estes sejam limitados, seja por negligência ou conluio de funcionários, adequando-os a situação real apresentada pela empresa, fazendo quando necessário, retificações destes controles.

Como forma de contribuição foram feitas algumas sugestões de controle que poderão vir a melhorar o sistema de controle interno da empresa. Deste modo, acredita-se ter alcançado o objetivo deste trabalho, pois se evidenciou com embasamento teórico o quanto o processo da auditoria interna é fortemente influenciado pelo sistema de controle interno.

Por fim, recomenda-se que para futuras pesquisas sejam elaborados novos trabalhos sobre as relações existentes entre sistema de controle interno e auditoria interna, buscando realizar um estudo prático à partir da teoria apresentada. Com isso, poderá ser feito um confronto para se verificar a viabilidade e confirmação do tema exposto.

5. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

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

ATTIE, William. *Auditoria Interna*. 1 ed. 5ª triagem. São Paulo: Atlas, 1992.

ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BIO, Sérgio Rodrigues. *Sistemas de Informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas, 1985.

BRASIL. Resolução nº 820, de 17 de dezembro de 1997. Estabelece normas de auditoria independente das demonstrações contábeis com alterações e dá outras providências. Capturado em 26 abr. 2000. Online. Disponível na Internet <http://www.cfc.gov.br/resoluções/res820.htm>

Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade. Conselho Federal de Contabilidade. 3 ed. Brasília: CFC, 2001.

Curso Básico de Auditoria Interna 1: Normas e Procedimentos. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto. *Auditoria Contábil*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de Metodologia Científica*. 3 ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1991.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. *Auditoria Interna*. São Paulo: Atlas, 1999.

RUIZ, João Álvaro. *Metodologia Científica: guia para eficiência nos estudos*. 1 ed. São Paulo: 1976.

SÁ, Antônio Lopes de. *Curso de Auditoria*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SÁ, Antônio Lopes de. *Auditoria Interna*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1978.

SALOMON, Délcio Vieira. *Como fazer uma monografia*. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

SANTANNA, Joaquim José de. Apostila nº 1 – *Auditoria: conceitos básicos*, 1999.

_____. Apostila nº 2 – *Planejamento e programa de Auditoria*, 1999.

_____ . Apostila nº 3 – *Sistemas de controles internos*, 1999.

SUMÁRIO

RESUMO.....	VII
CAPÍTULO I	1
1.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	1
1.2. TEMA.....	3
1.3. PROBLEMA	4
1.4. OBJETIVO	4
1.4.1. <i>Objetivo Geral</i>	4
1.4.2. <i>Objetivos Específicos</i>	4
1.5. JUSTIFICATIVA.....	5
1.6. METODOLOGIA DA PESQUISA	6
CAPÍTULO II.....	8
2.1. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	8
2.1.1. <i>Evolução Histórica</i>	8
2.2. AUDITORIA.....	9
2.3. AUDITORIA INTERNA.....	11
2.3.1. <i>Conceito</i>	11
2.3.2. <i>Objetivos da auditoria interna</i>	12
2.3.3. <i>Estrutura da auditoria interna</i>	14
2.3.4. <i>Planejamento de Auditoria</i>	15
2.3.5. <i>Programa de Auditoria</i>	16
2.3.6. <i>Papéis de trabalho</i>	17
2.3.7. <i>O auditor interno</i>	18
2.4. SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS (SCI).....	20
2.4.1. <i>Sistema</i>	20
2.4.2. <i>Controle Interno</i>	22
2.4.3. <i>Interpretação do conceito de Controle Interno</i>	23
2.4.4. <i>Características do Sistema de Controle Interno</i>	25
2.4.5. <i>Objetivos do Sistema de Controle Interno</i>	26
2.4.6. <i>Limitações do Sistema de Controle Interno</i>	27
2.4.7. <i>Resultado da avaliação do Controle Interno</i>	27

CAPÍTULO III	29
3.1. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO X AUDITORIA INTERNA	29
3.2. SUGESTÕES DE CONTROLE	31
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	33
5. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	35