

Capítulo 2 - CONTROLES INTERNOS

2.1 Estudo Conceitual

Antes de focalizar o estudo conceitual, é oportuno enfatizar algumas definições que, usualmente, acompanham o termo “controle”. É comum se encontrar em livros nacionais de auditoria, referências no sentido de que os controles devem ser eficientes e eficazes. Contudo, qual o significado desses termos? Os conceitos de eficácia e eficiência, nem sempre são bem claros, podendo assim, ser mal interpretados. Nesta dissertação, tais conceitos guardam consistência com o preconizado por GIBSON et al. *apud* PEREIRA⁶, em que se observa:

“do ponto de vista da sociedade (organização), a eficácia é o grau segundo o qual as organizações atingem suas missões, metas e objetivos – dentro das restrições de recursos limitados”(grifo nosso)

Portanto, a eficácia encontra-se expressa na relação: resultados pretendidos versus resultados alcançados. Por isso, fala-se de metas e objetivos no conceito formulado. Ser eficaz significa alcançar os resultados pretendidos, todavia, será que, em sendo eficaz, resolve-se o problema? Evidentemente, o alcance dos resultados planejados é fato relevante e tem sua importância; apenas é necessário que se tenha, também, em mente, o volume de recursos consumidos para o alcance dessa meta. Entra em cena o significado de eficiência.

⁶ Idem, Ibidem p.64.

Quanto à eficiência, o mesmo autor afirma:

“(...) processo pelo qual a organização maximiza seus fins com o uso mínimo de recursos”.(grifo nosso)

A eficiência mantém estreita relação com o método, com a maneira de fazer, e tem em vista a otimização, no que se refere ao consumo de recursos. A relação que traduziria o exposto seria: volumes produzidos versus recursos consumidos para produzi-los. Quando nesse trabalho for mencionado o termo eficácia e ou eficiência, o significado para um ou para o outro é, precisamente o já mencionado. Essa observação procede, uma vez que será muito freqüente o uso de expressões como controles internos eficientes e ou eficazes. Passemos ao estudo conceitual de “controle interno”.

BESTA apud MOSIMANN & FISCH⁷ comenta que:

“se todo aquele que tem ação direta ou indireta na administração de uma azienda tivesse honestidade plena, memória perfeita e inteligência suficiente para saber, em qualquer momento, que coisa lhe competia fazer em benefício daquela, e se não houvesse necessidade de estímulos para a ação, ou de freios para nada fazer em excesso, a administração poderia desenvolver-se sem o controle”.

Este comentário revela claramente o papel do controle na organização. A descentralização do processo decisório e a delegação de poderes fornecida aos gestores, para impulsionar seus processos, trazem consigo a imposição de mecanismos de prestação de contas e de monitoramento das transações realizadas na empresa.

⁷ MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. *Controladoria Seu Papel na Administração de Empresas*. 2ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1999, p.70.

MOSIMANN & FISCH⁸, após o estudo de diversos conceitos ligados ao controle e elaborados por autores conceituados, resumem:

“O controle é uma fase do processo decisório em que, com base no sistema de informações, é avaliada a eficácia empresarial e de cada área (não apenas em termos econômicos), resultando daí ações que se destinam a corrigir eventuais distorções”.

Consoante Pereira *apud* Catelli⁹:

“O controle visa assegurar, por meio da correção de “rumos”, que os resultados planejados sejam efetivamente realizados, apoiando-se na avaliação de resultados e desempenhos.

O processo de controle compreende a comparação entre os resultados realizados e os planejados, a identificação de desvios e suas respectivas causas, e a decisão quanto às ações a serem implementadas.

O produto do processo de controle consiste em ações corretivas, tanto no desempenho que vem sendo realizado quanto em programas de curto prazo, planos de médio e longo prazos e diretrizes estratégicas, se for o caso.

São pré-requisitos para sua implementação: apoio de um sistema de apuração de resultados realizados comparativamente aos planejados, envolvimento e participação dos gestores.”

Os comentários emitidos pelo autor vêm reiterar a importância do controle nas organizações. De fato, um bom controle é indispensável à condução das entidades ao alcance de suas metas. A pluralização desses controles está inserida no processo de gestão das organizações, sendo eles imprescindíveis para alcance de seus fins. Os controles funcionam como meio ou instrumento necessário para a consecução dos objetivos propostos pelas entidades. Acreditar na assertiva contrária seria conduzir, dirigir a organização, sem fundamentação suficiente para a tomada de decisões. O produto do processo de controle, conforme o preconizado pelo autor, recai justamente nas

⁸ Idem, *Ibidem*, p. 72.

⁹ CATELLI, Armando. *Controladoria Uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON*. São Paulo: Editora Atlas, 1999, p. 61.

ações postas em prática e advindas de um processo de decisão, o qual tem o controle como um de seus suportes. É válido afirmar que, quanto maior a qualidade dos controles, mais seguros e mais eficazes serão e melhor será o processo decisório dos gestores na entidade, fluindo essas decisões de maneira tempestiva, tendo como fundamento a premissa de que as ações convergem para o alcance da missão da empresa.

A existência de controles internos eficientes, eficazes e seguros, contribui, de forma acentuada, para a geração de melhores resultados nas empresas, uma vez que estes funcionam como luzes que se acendem em um painel, sinalizando a necessidade de decisões que possibilitem a tomada de novos caminhos. Os controles internos, mantidos em uma organização, podem, desta forma, ser comparados ao painel de uma aeronave, que tempestivamente e com correção, deve informar as condições gerais que permeiam o vôo, possibilitando ao final, o pouso em conformidade com o traçado, e que eventuais alterações ocorridas nesse plano não provoquem ou simplesmente gerem o mínimo possível de transtornos. Contudo, diante do mencionado, pergunta-se: que vem a ser controles internos?

MARTINS,¹⁰ discorre com propriedade sobre o significado do termo controle. Suas considerações estão inseridas em capítulo que discute os principais aspectos ligados à função da Contabilidade de Custos como ferramenta de gestão empresarial. O autor inicia com a simples indagação:

¹⁰ MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 7ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2000, p. 323.

“Quando posso dizer que tenho controle da minha situação financeira particular (doméstica)?”.

Como resposta, apresenta a definição elaborada para o termo controle:

“Controle significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção”.

Assim, percebe-se que é amplo o significado do termo. Envolve o monitoramento constante do que vem sendo executado na realidade, e o confronto dos resultados obtidos com aqueles anteriormente previstos, incluindo providências para eventuais correções e ajustes, sempre de modo tempestivo. Isso implica o conhecimento do que efetivamente acontece e tudo no espaço de tempo em que seja factível a tomada de decisão, possibilitando a implementação de acertos que levem ao resultado desejado. Quando se afirma que é necessário o conhecimento da realidade, quer-se significar a consciência e a compreensão satisfatória do cenário alvo do controle. MARTINS, evoluindo o conceito, afirma que, para que se tenha controle da situação financeira doméstica, obriga-se a que o agente saiba qual o nível de receitas, qual as suas despesas, se há equilíbrio ou, em caso contrário, que medidas podem ser tomadas para que as despesas sejam reduzidas ao nível satisfatório e no tempo adequado. O processo de controle significa conhecer o cenário atual, visualizar o ponto a ser alcançado e exercer o monitoramento das diversas fases ou atividades que levem, com o menor esforço possível, ao alcance da meta estabelecida, requerendo atenção e geração de informações no tempo preciso,

além da implementação, também em tempo hábil, das medidas corretivas julgadas necessárias.

Segundo Relatório Especial da Comissão de Procedimentos de Auditoria, desenvolvido em 1949, pelo AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants* apud ARIMA¹¹, controle interno é assim definido:

“o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, aplicados em uma empresa, a fim de proteger seus bens, conferir a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, promover a eficiência e estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas”.

Esta definição, de larga abrangência, revela aspectos importantes ligados aos controles internos, dentre os quais podem ser citados: o planejamento como ponto de determinação de diretrizes da organização, a adoção de quaisquer outros métodos e medidas coordenadas, como pontos de controle aplicáveis a uma empresa e, apresentando como escopo, a salvaguarda dos ativos e a constante busca de eficiência, além do estímulo à obediência às diretrizes estabelecidas pela entidade. Outrossim, verifica-se, de modo claro, o especial relevo atribuído aos controles no alcance das metas de qualquer entidade. Controles fracos induzem à existência de uma gestão imprópria às finalidades de determinada entidade, uma vez que os ditos controles suportam os gestores e a alta administração no processo de tomada de decisão. Quanto à ótica desse trabalho, não resta dúvida de que controles de boa qualidade induzem a uma tendência favorável, no sentido de propiciar maior adequação

¹¹ ARIMA, Carlos Hideo. *Estudo de um Modelo Metodológico de Auditoria de Sistemas Computadorizados e da sua Automatização*. São Paulo. 1990. Tese de doutoramento, FEA - USP, p. 18.

aos saldos refletidos nas demonstrações contábeis. É importante frisar que os controles situam-se em todos os fluxos operacionais existentes na entidade e, a própria contabilidade, constitui-se em um dos mais importantes instrumentos de controle mantidos na organização. A contabilidade representa uma das principais fontes de informação existentes na sociedade e, em grande parte dos casos, é a fonte imediata do gestor, no sentido de prover a tomada de decisão e correção de rumos.

A Contabilidade não está restrita somente ao âmbito societário, no qual tem reconhecidamente seu objetivo e valor, mas no foco da discussão, a contabilidade abrange diversos instrumentos gerenciais, os quais servem de base ao gestor para visualizar, com segurança, as alternativas a serem analisadas e escolhidas.

Em 1958, o mesmo AICPA previu a necessidade de apresentar um conceito de controle interno que delimitasse, com maior clareza divisória, sua abrangência nas áreas contábil e administrativa. Assim, através da SAS – 29 – *Internal Control*, de 1958, ditou o seguinte pronunciamento:

“O controle interno, no sentido amplo, compreende controles que se podem caracterizar como contábeis ou como administrativos, como segue:

- a) *controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes e diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros. Geralmente, compreendem*

controles tais como: os sistemas de autorização a aprovação, separação entre tarefas relativas à manutenção de registros, elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou custódia do ativo, controles físicos sobre o ativo e auditoria interna;

- b) *controles administrativos são os que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional e obediência às diretrizes administrativas, e que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. Em geral, incluem controles como análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, programas de treinamento de empregados, e controles de qualidade.*”(Grifo nosso)

A definição de controle proposta pelo órgão americano passou por modificações. ANTUNES¹² destaca alguns pontos importantes: em 1972, com a SAS –1- *Codification of Auditing Standards Procedure*; em 1988, com a SAS – 55 – *Consideração da Estrutura de Controle Interno em Auditoria das Demonstrações Contábeis*; em 1995, o AICPA introduziu o SAS – 78 – *Consideração da Estrutura de Auditoria de Controle Interno na Auditoria de Demonstrações Contábeis*, definição em vigor até hoje, transcrita a seguir:

“Controle interno é um processo – efetuado pela diretoria, gerência e outras pessoas da entidade – projetado para proporcionar uma razoável garantia de alcançar os objetivos nas seguintes categorias: (a) confiabilidade dos relatórios financeiros; (b) conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis e (c) eficácia e eficiência nas operações”.

¹² ANTUNES, Jerônimo, *Contribuição ao estudo na avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil*. Dissertação de Mestrado. FEA – USP. São Paulo: 1998. p. 63 - 70.

No Brasil, através das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas em 1997, mais especificamente a norma NBC T 11, em vigência, em seu item 11.2.5.1, o sistema contábil e de controles internos compreende:

“o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção de seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.”

Comparando-se os conceitos formulados consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e aquele elaborado pelo AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*, tem-se:

<u>NORMAS BRASILEIRAS DE</u> <u>CONTABILIDADE</u>	<u>AICPA</u>
<i>“o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção de seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.”</i>	<i>“o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, aplicados a uma empresa, a fim de proteger seus bens, conferir a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, promover a eficiência e estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.”</i>

Observa-se semelhança entre os conceitos, revelando a influência que sofrem as normas nacionais das normas implementadas nos Estados Unidos.

2.2 Controles Internos e o Parecer dos Auditores.

CARVALHO¹³ apresenta importante estudo sobre as limitações concernentes ao parecer dos auditores independentes, através de pesquisa minuciosa sobre a forma e a essência do parecer emitido pelos auditores ao término de seu trabalho. Mostra, amparado pela análise das normas de auditoria geralmente aceitas, particularmente as normas inerentes à execução do trabalho, que o mesmo requer planejamento e supervisão adequados, ou seja, todo o trabalho de auditoria deve, preliminarmente, ser estudado e planejado; a equipe envolvida em sua execução deverá ser previamente definida e os auditores assistentes rigorosamente monitorados por técnicos com maior experiência. Um ponto de realce, mantendo na sua íntegra as palavras do autor, acopla-se ao foco da presente dissertação, quando expõe, amparado nas normas de auditoria:

“o auditor deve conhecer e avaliar o sistema contábil e de controles internos de seu cliente, para determinar-lhe a confiabilidade e fixar a natureza, extensão e profundidade dos exames a efetuar.” (grifo nosso)

O mesmo autor comenta acerca de pronunciamentos emitidos pelo AICPA, mais especificamente o que dispõe sobre “*Competence of Evidencial Matter*”:

“Quando registros contábeis e demonstrações financeiras são desenvolvidos sob condições satisfatórias no que concerne aos

¹³ CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. *O Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis no Brasil: Estudo das Limitações ao seu Poder de Comunicação*. São Paulo, 1989. Dissertação de Mestrado - FEA – USP, p. 28-31.

controles internos, há maior segurança quanto a sua confiança do que quando são desenvolvidos sob condições desfavoráveis de controles internos¹⁴”.(tradução do autor)

Compreende-se que, se há uma situação em que o auditor se depara com bons mecanismos de controle e seus exames, de fato, levam-no a conclusão de que esses mesmos controles são satisfatórios, ou, em outras palavras, funcionam de forma eficiente, é de se acreditar que os números refletidos nas demonstrações contábeis serão, por conseguinte, mais consistentes. Haverá maior grau de confiança depositado nos mesmos, por parte do auditor, contudo, o oposto também se reveste de verdade, ou seja, empresas que possuem sistemas de controles internos fracos fazem com que o grau de confiança depositado nos saldos apresentados nas demonstrações contábeis seja reduzido. A base para fundamentação da opinião do auditor certamente incluirá algum tipo de comprometimento, no que pese a realização de outros exames, a fim de que, ao final, o auditor tenha plena condição de emitir seu parecer.

A opinião dos auditores independentes acerca das demonstrações contábeis expressa a conclusão do auditor. Este trabalho é levado a termo, de modo que, no caminho, sejam verificadas as diversas exigências de ordem ética, técnica e legal. As Normas Brasileiras de Contabilidade, mormente a Resolução 820, do Conselho Federal de Contabilidade de 1997, ratificadora da NBC T-11 agrupam as normas nas seguintes dimensões:

¹⁴ “When accounting data and financial statements are developed under satisfactory conditions of internal account control, there is more assurance about their reliability than when they are developed under unsatisfactory conditions of internal accounting control.

- a) normas relativas à execução do trabalho;
- b) normas relativas ao parecer;

É importante mencionar a existência de normas concernentes à pessoa do auditor, emanadas do mesmo órgão, consubstanciadas na NBC P1 (Normas Profissionais), as quais dispõem sobre a competência técnico-profissional do auditor. O foco desta dissertação insere-se no primeiro grupo de normas, ou seja, está intrinsecamente ligado às normas relativas à execução dos trabalhos. Consoante o preconizado no item 11.2.5.2, da NBC T-11, tem-se:

“O auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria, considerando:

- a) *o tamanho e complexidade das atividades da entidade;*
- b) **os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos;**
- c) *as áreas de risco de auditoria;*
- d) **a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade;**
- e) *o grau de descentralização de decisão adotado pela administração da entidade;*e
- f) *o grau de envolvimento da auditoria interna se existente.”(grifo nosso)*

No parecer dos auditores independentes há menção expressa no sentido de que o planejamento dos trabalhos deve levar em consideração, dentre outros fatores, o sistema contábil e o de controles internos. Deste modo, ao opinar, o auditor deverá ter previamente percorrido todo o sistema de controles internos

mantidos sob a responsabilidade da empresa auditada. Esta revisão nos controles existentes deverá resultar, ainda, em relatório elaborado pelo auditor, consignando todas as falhas constatadas no decorrer das revisões realizadas. Saliente-se que não é objetivo do exame o encontro de falhas ou irregularidades, porém, os trabalhos devem ser planejados de modo que essas, caso apresentem relevância ou materialidade, sejam detectadas e ajustadas de forma a não produzirem distorções nas demonstrações contábeis.

As falhas constatadas pelos auditores, no transcorrer dos exames, e que afetem o bom funcionamento dos controles, mas não denotem materialidade ou distorções relevantes nas demonstrações contábeis, devem ser devidamente reportadas em relatório específico, o qual tem como destinatário o contratante dos serviços de auditoria, normalmente os acionistas, cotistas, conselho de administração, diretoria ou outro órgão equivalente. Isso acontece a cada trabalho realizado pelos auditores, de forma que os controles demonstrem aprimoramentos, com o decorrer do tempo, em face das melhorias implementadas. As ações corretivas para regularização das falhas indicadas pelos auditores podem ser tomadas e postas em prática isoladamente, pela empresa auditada e, em muitos casos, em conjunto com os auditores independentes.

Já as falhas passíveis de produzir reflexos significativos ou distorções relevantes nos saldos apresentados nas demonstrações contábeis, e que sejam, como o planejado, detectadas pelos auditores, essas deverão ter seu efeito nas

demonstrações contábeis devidamente mensurado, sendo alvo de ressalva no parecer dos auditores, de modo que os diversos usuários da informação contábil possam ter conhecimento desse mesmo efeito e, com isso, condições de medir o impacto do problema nas demonstrações contábeis divulgadas.

Para a avaliação dos controles internos, é necessário que o auditor tenha inicialmente conhecimento dos diversos fluxos operacionais existentes e de como funcionam esses fluxos na organização. Durante a realização dos trabalhos de auditoria, são programadas diversas atividades. O marco inicial acontece com o planejamento. Em fase posterior, são procedidos levantamentos de controles internos e realizados os denominados testes de aderência ou observância, em que todos os fluxos organizacionais existentes na entidade são documentados. Contudo, não basta apenas a evidenciação desses fluxos, é necessária a aplicação de testes que comprovem, de fato, a obediência por parte dos gestores às normas e procedimentos determinados pela entidade. Esse trabalho é realizado através de amostragem, sendo selecionadas transações com base em determinados critérios estatísticos.

Dentre as técnicas utilizadas para evidenciação dos controles, podem ser citadas: entrevistas, fluxogramas, utilização de manuais de procedimentos e rotinas operacionais elaboradas pelos profissionais de O&M, já existentes na organização. É importante salientar, que as rotinas inerentes a cada uma das áreas submetidas a testes, devem estar atualizadas e deverão ser sempre

corroboradas por profissionais da organização, responsáveis por cada uma de suas áreas.

Esses exames revelarão a qualidade dos controles testados, abrangendo aspectos como seu nível de informatização ou, eventualmente, a quantidade de trabalhos manuais, a centralização ou descentralização do processo decisório, a segregação de funções, o estilo dos gestores, se participativo ou não, as *interfaces* entre as diversas áreas da organização e como elas ocorrem. Observa-se ainda, se a organização auditada opera com instrumentos de planejamento, se há confronto periódico entre os resultados obtidos e os planejados, dentre outras implicações. Nesse aspecto, deve ser levada em consideração a capacitação técnica dos funcionários (quadro de pessoal da entidade) uma vez que isso pode, eventualmente, denotar a necessidade de treinamentos em determinadas áreas. Os controles internos mantidos são gerenciados por pessoas e essas pessoas devem estar devidamente capacitadas para manuseá-los.

Dessa forma, é demonstrada a importância revelada pelo exame por parte do auditor do sistema contábil e de controles internos adotados pela organização auditada. Um bom sistema de controles é, sem dúvida, imprescindível, para que sejam alcançadas as metas estabelecidas pela empresa. A performance desses controles produz reflexos diretos na qualidade dos registros contábeis mantidos na organização.

SANTI¹⁵ apresenta algumas técnicas que possibilitam a filtragem no que concerne às funções de controle e que deverão ser submetidas a teste. O autor realiza as seguintes considerações, para concluir se é factível ou não o teste focado em determinada função:

- ✓ *“A função é crítica?”*
- ✓ *“Qual a natureza do risco na hipótese de a função de controle não estar sendo executada apropriadamente?”*
- ✓ *“Existem funções compensatórias em outras fases do sistema que agregadamente permitem consecução dos objetivos de controle?”*
- ✓ *“A função de controle será examinada por teste substantivo?”*

O auditor não deverá aplicar testes a todas as funções de controle, porém, deverá examinar aquelas que de fato oferecem riscos e impactos que possam provocar distorções significativas nos registros contábeis. No capítulo 3 será enfocado o problema concernente ao risco com maior detalhamento em seu estudo. Por enquanto, é necessário enfatizar que, inicialmente, são identificados os pontos de controle que oferecem maiores riscos e, assim, são esses os submetidos a testes de auditoria.

SENGER,¹⁶ citando como um dos pontos mais importantes do relatório emitido em 1992, pelo *COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, com propriedade, alerta:

“(...) independentemente de quão bem desenhado seja, o controle interno pode garantir apenas razoável segurança à gerência e à diretoria, no que diz respeito ao cumprimento dos objetivos da

¹⁵ SANTI, Paulo Adolpho. *Introdução a Auditoria*. São Paulo, Editora Atlas, 1988, p. 84.

¹⁶ SENGGER, Clemildo Aparecido. *A Necessidade de Mudar o Enfoque de Auditoria: Um Estudo sobre as Big Six*. São Paulo, 1998. Dissertação de Mestrado - FEA – USP, p. 40 – 41.

entidade. As limitações inerentes ao sistema de controles internos dizem respeito a:

- ✓ *erros humanos ou falhas de julgamento (...)*
- ✓ *falhas nos controles estabelecidos (...)*
- ✓ *conluíus (...)*
- ✓ *intenções da gerência (...)*
- ✓ *custo x benefício(...)*”.

O bom funcionamento dos controles e a confiabilidade depositada nos mesmos contam com fatores diversos, tanto no que tange à existência de qualidade intrínseca do controle, como também de aspectos externos, que podem comprometer seu funcionamento normal e impedir sua eficiência e eficácia.

Importa ressaltar, que o auditor em seu parecer, expressa informação no sentido de que os exames foram realizados em conformidade com o que dispõem as normas de auditoria, o que requer o planejamento dos trabalhos incluindo, dentre outros aspectos, o conhecimento do sistema contábil e de controles internos mantidos pela entidade auditada. Desse modo, é compulsório o conhecimento, por parte do auditor, das diversas áreas componentes da organização e o modo como operam.

2.3 A Auditoria como Instrumento de Controle Operacional e de Gestão

As organizações definem suas missões e perseguem, com esforço contínuo, seu alcance. A auditoria não poderia estar alheia a esse objetivo e, por isso, traz contribuições notórias nesse sentido. Embora esse tipo de estudo tenha seu foco em auditoria independente, serão procedidos, nessa

oportunidade, alguns comentários considerando o processo de auditoria como interno à organização, operando como instrumento de controle, o que se pode dizer, acontece do mesmo modo, nos casos de auditoria independente, uma vez que esta também atua no campo voltado ao aprimoramento contínuo dos controles internos de seu cliente.

GIL¹⁷ afirma:

“Auditoria é função organizacional de revisão, avaliação e emissão de opinião quanto ao ciclo administrativo (planejamento/ execução/controle) em todos os momentos/ ambientes das entidades”.

Essa opinião é retratada através da Figura 1, abaixo:

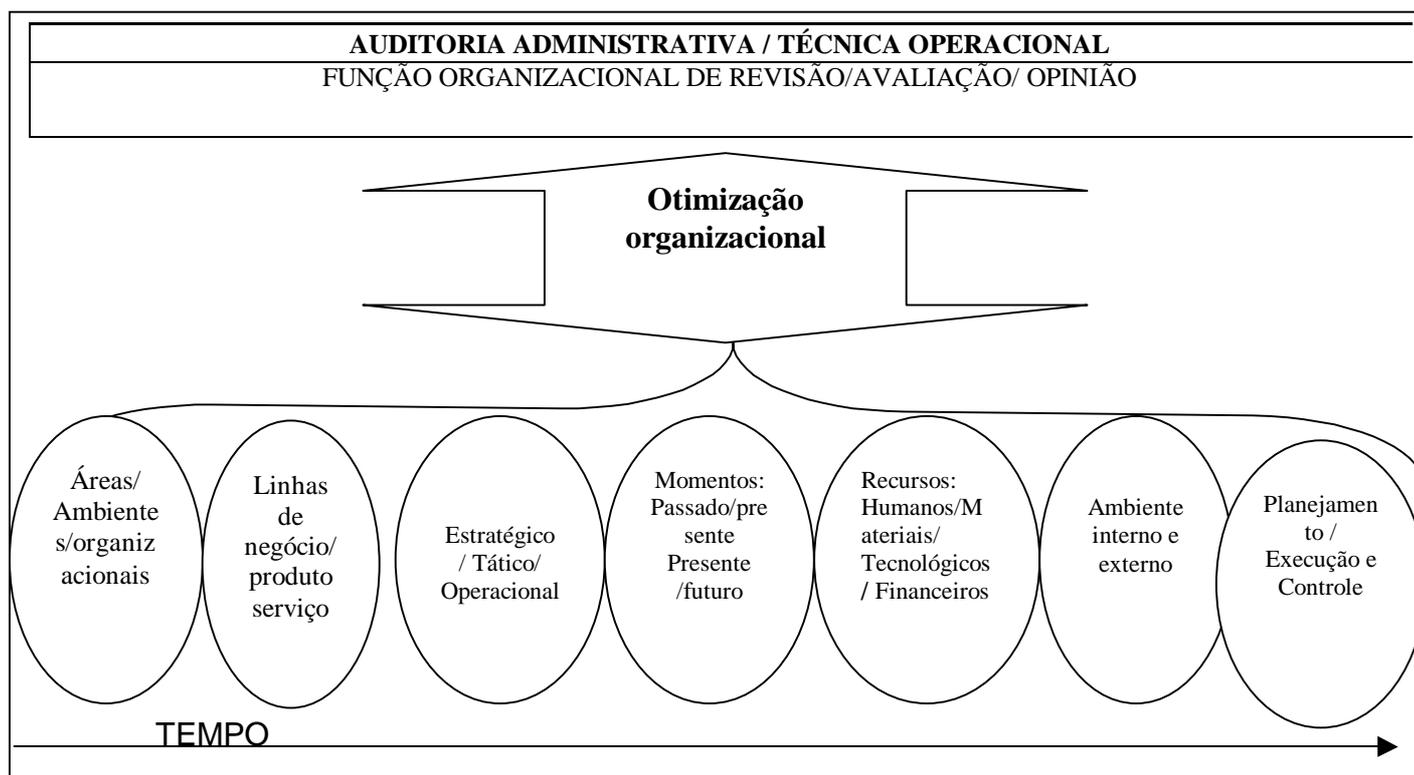


FIGURA 1: Vetores determinantes da organização em que a auditoria administrativa deve ser exercida:
Fonte: Adaptada Gil (14:1992)

¹⁷ GIL, Antônio de Loureiro. *Auditoria Operacional e de Gestão – Qualidade da Auditoria*. São Paulo: Editora Atlas, 1992, p 13.

Em linhas gerais, a interpretação da figura revela alguns pontos importantes da influência da auditoria sobre os processos de melhoria contínua de qualidade, vivenciados pelas organizações na pós-modernidade. Procurou-se retratar a nítida relação entre a atividade de auditoria e o ambiente organizacional. Foi visto que, tanto o gestor, como os auditores, apresentam interesse relevante na otimização organizacional. O gestor, envolvido e comprometido com a geração de resultados em sua área e, em harmonia com as metas estabelecidas para a empresa como um todo, atua como auto-fiscalizador de seu próprio processo, buscando com isso, a regularização de falhas e a melhoria de seu desempenho.

Tal procedimento traduz uma forte mudança cultural, em que o gestor de cada área passa, ele mesmo, a promover pontos de controle (auto-auditoria) que sinalizem a necessidade de eventuais ajustes ou correção de rumos. O gestor, portanto, passa a ser empreendedor, ou seja, atuando dentro da visão de dono do negócio, implementando comportamentos de pro-atividade, promovendo revisão, avaliação, inclusive opinando, no sentido de identificar e solucionar problemas em sua área de ação. Na linha do tempo, este processo é eminentemente dinâmico; sofre modificações freqüentes. Na figura 1, a seta indicando mão dupla significa que a atividade de auditoria, como função organizacional de revisão, avaliação e opinião, tem efeito direto sobre o ambiente organizacional. Além disso, o desenvolvimento das atividades e o constante aprimoramento dos controles, cite-se exemplificativamente a informatização, faz com que o processo de auditoria progrida em melhorias, o

que denota uma conjuntura cíclica, de modo que o processo de auditoria traz aprimoramento, mas ao mesmo tempo, é forçado a se adequar face às necessidades do ambiente.

Pode-se, deste modo, afirmar que a auditoria exerce notável influência sobre a gestão dos negócios. Ademais, é importante realçar que a visão fornecida contempla o gestor como propulsor dessa atividade, o que é enfatizado como característico de mudança cultural. É importante considerar a possibilidade de participação, neste processo, do quadro de auditores internos, o qual se encontra vinculado à organização e mantém a preocupação contínua com a sua performance e a salvaguarda de seus interesses (auditoria da auto-auditoria), além de reforçar a função da auditoria externa nesse mesmo sentido.

A auditoria interna deve ter independência para realizar suas atividades livremente, e desta forma, deve estar subordinada ao cargo máximo da organização. É comum encontrarmos, em grandes empresas, a auditoria interna alocada como órgão de *staff*, ligada ao Presidente (cargo maior da empresa), existindo lógica nessa alocação, uma vez que a auditoria interna, apesar de não atuar como órgão de execução, deve fornecer contribuição na área de consultoria, propiciando o devido suporte aos processos organizacionais, cuidando, ademais, da segurança oferecida pelos controles e zelando pela salvaguarda dos ativos da organização.

Essa afirmação foi defendida por PAULA¹⁸ quando preceitua:

¹⁸ PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. *Auditoria Interna: Embasamento conceitual e suporte tecnológico* – São Paulo – Atlas 1999. P. 34

“A auditoria interna, portanto, deverá estar vinculada hierarquicamente e diretamente à cúpula administrativa da companhia, a quem fornecerá uma visão da atuação das partes com relação à missão empresarial propiciando informações capazes de otimizar a ação dos segmentos administrativos e maximizar os resultados”.

Em seguida reitera o Autor:

“A título de exemplo, cita-se o National Audit Office (NAO), (DOU 151, de 06/08/96, seção 1), órgão responsável pela auditoria das contas públicas no Reino Unido. O NAO foi criado em 1983 em substituição ao Departamento de Auditoria e do Erário. É chefiado pelo Controller e Auditor Geral, que é funcionário da Câmara dos Comuns e totalmente independente do governo. O Auditor Geral é nomeado pela Rainha para exercício vitalício do cargo”.

Isto denota que para se ter êxito quanto aos fins da auditoria interna, é preciso estar presente a preocupação com diversos fatores, dentre eles: independência para atuação, pessoal capacitado, investimento satisfatório em tecnologia e entendimento do negócio explorado pela entidade sob exame.

Em livro desenvolvido pelo Conselho Regional de Contabilidade em conjunto com o IBRACON¹⁹ - Instituto Brasileiro de Auditores Independentes, encontram-se expressas as categorias em que se dividem os controles internos, em conformidade com a visão desses órgãos:

“Controles gerenciais; controles funcionais; controles independentes e controles de fluxo”.

¹⁹ Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Curso Básico de Auditoria - Normas e procedimentos*, Editora Atlas, São Paulo: 1988.

Neste trabalho, são apresentados os principais pontos de controle concernentes às diversas áreas de uma organização, demonstrando, com realce, aqueles que devem ser considerados importantes, no momento em que esses controles estiverem sendo alvo de avaliação por parte dos auditores.

Nos estudos de HENDRIKSEN,²⁰ constata-se a necessidade de divulgação de informações financeiras que levem os usuários à tomada de decisão. Normalmente, os usuários que necessitam da informação podem ser exemplificados como: acionistas; funcionários; clientes, órgãos do governo e público em geral. Citando o FASB, o autor afirma:

“A divulgação financeira deve fornecer informação útil à tomada de decisões racionais de investimento, concessão de crédito, etc. por investidores e credores atuais e futuros, bem como outros usuários”.

O auditor deve estar atento a esta necessidade, e dele é exigido conhecimento satisfatório da entidade auditada. Este aspecto foi abordado em dissertação elaborada por SANTANA, cujo foco consistiu no estudo da perícia contábil e sua influência na sentença exarada pelo juiz. Nesse trabalho, encontra-se demonstrada a importância de se conhecer, preliminarmente, a empresa auditada, para que se possa, em um segundo momento, expressar opinião sobre os números divulgados em suas demonstrações contábeis.

²⁰ HENDRIKSEN, Eldon S e Michael F. Van Breda. *Teoria da Contabilidade*. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente Editora Atlas, São Paulo: 1999, p.511.

Segundo SANTANA²¹:

“A elaboração do planejamento tem por finalidade conhecer as diversas alternativas que possam levar a concretização de objetivos. Para tanto as normas internacionais de auditoria estabelecem ser necessário considerar:

- a) *O conhecimento do negócio*
- b) *a compreensão do sistema contábil e do controle interno*
- c) *o risco e sua importância*
- d) *(...)*
- e) *(...)”(grifo nosso)*

O conhecimento do negócio vem sendo alvo de debates intensos e, consoante a autora supracitada, diz respeito ao conhecimento de fatores externos à organização, contemplando aspectos políticos, econômicos e, como será apresentado mais adiante, aspectos sociais. Estes aspectos influenciam, direta ou indiretamente, a entidade sob exame, dado que produzem reflexos no segmento de mercado no qual a entidade tem atuação. Além do mais, afetam sua performance financeira, seus resultados, dentre outras extensões.

O estudo da necessidade do conhecimento do negócio explorado pela entidade será abordado com maior ênfase, no capítulo 3. No que se refere ao tema estudado no momento – controles – é imprescindível que o auditor conheça ainda, as políticas e as principais práticas contábeis adotadas pela empresa. A proximidade do auditor com os pronunciamentos emitidos é também importante. Além desses fatores, vale mencionar que, com o decorrer do tempo, acontecerá maior familiaridade do auditor com os controles e fluxos

²¹ SANTANA, Creuza Maria Santos de, *A Perícia Contábil e sua Contribuição na Sentença Judicial: Um Estudo Exploratório*. Dissertação de mestrado FEA USP, 1999. São Paulo. P. 38

mantidos na entidade, o que propicia conhecimento mais acentuado e, conseqüentemente, menores riscos.

Embora esses aspectos estejam sendo enfocados como pontos positivos, é importante destacar que com o decorrer do tempo, pela confiança já assumida nos controles e no pessoal da empresa, em que pese a polêmica acerca do assunto, que o rodízio de auditores que integram a equipe responsável pelos exames seria algo factível de defesa. A medida enfocada poderia ser favorável no sentido do suprimento de julgamentos advindos de profissionais diferentes sobre os controles e riscos mantidos pela entidade. Essa prática vem sendo alvo de discussões internacionais, mormente após o episódio envolvendo a Enron e a Arthur Andersen S/C. Nas discussões acerca do tema, o foco é no rodízio de firmas de auditoria após certo período de tempo, e não apenas do quadro de auditores (equipe) responsável pelos trabalhos. Essas medidas visam a manter o grau de independência necessário para que o auditor possa expressar sua opinião. Esse tema será abordado ao longo do capítulo 3 por ocasião do estudo do que se denominou “risco de independência”. Quanto ao item “c”, também é inegável sua importância, sua análise, do mesmo modo, encontra-se mais detalhada no capítulo 3.

2.4 Os Controles Internos e sua Relação com os Testes Substantivos

A relação entre os controles internos e os testes substantivos é matéria enfatizada, na maioria dos livros nacionais de auditoria.

Segundo ATTIE²²:

“Cabe ao auditor, com base nos elementos de juízos de que disponha, determinar o número e a profundidade de operações a serem examinadas, de forma a obter elementos de convicção que sejam válidos para o todo. A quantidade e a profundidade requeridas para suportar a opinião do auditor são questões que o auditor deve determinar quando no exercício de seu juízo profissional, após estudo metuculoso que cada caso requer. Não há uma só receita para medir a extensão e profundidade que cada caso requer, como na composição, a título ilustrativo de um bolo” (grifo nosso).

O autor destaca aspectos relacionados ao juízo formado pelo auditor, para delimitação da extensão dos testes. Embora não tenha feito menção a controles internos, para que o auditor possa formar juízo, a ponto de se encontrar em condições de expressar sua opinião, é imprescindível que, em sua consciência, revele-se o resultado da avaliação realizada, no sentido de julgar a qualidade denotada pelos controles da entidade. Portanto, a profundidade dos testes é decisão do profissional de auditoria, é de sua responsabilidade, porém, essa decisão deverá estar suportada por conclusões concretas, obtidas em fase anterior da auditoria, destinada ao amplo conhecimento da entidade, de seu negócio, complexidade de suas operações, mercado, controles internos, fluxos operacionais, etc.

²² ATTIE, William. *Auditoria Conceitos e Aplicações*, 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 132.

A INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC, órgão que se propõe a colocar as questões de auditoria em um plano uniformizado e, de grande representatividade no segmento, através de seu pronunciamento *Matter 500 – Audit Evidence*, define que as evidências em auditoria compreendem “*uma mescla apropriada de provas de controle e de procedimentos substantivos*”²³

Denota-se do exposto, a integração entre exames destinados a avaliação da qualidade revelada pelo sistema de controles internos adotado pela entidade auditada e, exames destinados à validação em si dos saldos contábeis, aos quais atribuí-se a denominação de testes substantivos.

ALMEIDA²⁴, abordando o relacionamento intrínseco entre os controles internos e a profundidade dos testes de auditoria, aplicáveis para fins de emissão de parecer acerca das demonstrações contábeis, afirma que:

“As normas de auditoria geralmente aceitas, referentes ao trabalho no campo, 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”.

Esta afirmação corrobora a necessidade da avaliação dos controles internos, por parte dos auditores. Esta pesquisa tem o objetivo de demonstrar a

²³ INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC – *Codification of International Standards on Auditing*, julho – 1994, p. 147.

²⁴ ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria Um Curso Moderno e Completo*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996, p.49.

importância atribuída entre qualidade de controles, versus profundidade de exames, e o modo como essa relação vem sendo realizada na prática da auditoria nos dias de hoje.

FRANCO²⁵ assevera:

“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, barateamento do custo da auditoria”.

Esta afirmação traz uma outra conotação considerada importante, ao considerar os reflexos que se impõem sobre o custo dos trabalhos de auditoria, levando em conta o aspecto tempo, na condução dos exames. Não pairam dúvidas de que um exame mal dimensionado, quanto a sua profundidade, produzirá impactos no custo, com reflexos diretos sobre os valores negociados com a empresa auditada para a consecução dos trabalhos. Portanto, a delimitação dos testes provoca importantes conseqüências, tanto do ponto de vista do auditor responsável pela emissão do parecer, como também pela ótica da empresa auditada, pois, como já salientado anteriormente, esta assumirá os honorários decorrentes do trabalho envidado, ou por outro lado, as firmas de auditoria sofrerão compressão em suas margens de lucratividade.

²⁵ FRANCO, Hilário. *Auditoria Contábil*. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2000, p.263.