

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

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO PARA EMPRESA PRESTADORA  
DE SERVIÇOS CONTÁBEIS: UM ESTUDO DE CASO**

MARCIA REGINA ROMÃO

FLORIANÓPOLIS, DEZEMBRO DE 2000

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

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO PARA EMPRESA PRESTADORA  
DE SERVIÇOS CONTÁBEIS: UM ESTUDO DE CASO**

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: MARCIA REGINA ROMÃO  
Orientador: PROFº. NIVALDO JOÃO DOS SANTOS – M.Sc.

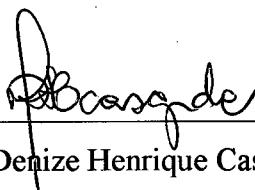
FLORIANÓPOLIS, DEZEMBRO DE 2000

# SISTEMA DE CONTROLE INTERNO PARA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS: UM ESTUDO DE CASO

Acadêmica: Marcia Regina Romão

Esta monografia foi apresentada como trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 9,0 atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

Florianópolis, 06 de dezembro de 2000.



---

Prof<sup>ª</sup>. Maria Denize Henrique Casagrande - M.Sc.

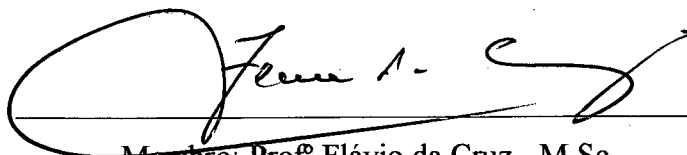
Coordenadora de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:



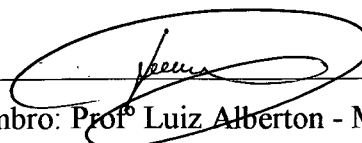
---

Presidente: Prof<sup>º</sup> Nivaldo João dos Santos - M.Sc.



---

Membro: Prof<sup>º</sup> Flávio da Cruz - M.Sc.



---

Membro: Prof<sup>º</sup> Luiz Alberton - M.Sc.

## **AGRADECIMENTOS**

À Deus

À minha querida mãe, Maria Terezinha

Aos meus avós, Jayme e Edith (*in memóriam*)

Aos mestres, em especial meu orientador

À Gessi, pela amizade dedicada

Aos meus chefes e colegas de trabalho

À todos os meus amigos e colegas

## SUMÁRIO

<b>RESUMO</b> .....	VI
<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	01
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	01
1.2 TEMA .....	02
1.3 PROBLEMA .....	02
1.4 OBJETIVOS .....	02
1.4.1 Objetivo Geral .....	02
1.4.2 Objetivos Específicos .....	02
1.5 JUSTIFICATIVA .....	03
1.6 METODOLOGIA .....	04
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	06
2.1 CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE .....	06
2.2.1 Demonstrações Contábeis .....	07
2.1.2 Princípios Fundamentais de Contabilidade .....	07
2.2 CONCEITOS E PROCESSOS DA AUDITORIA .....	08
2.2.1 Evolução Histórica .....	08
2.2.2 Conceitos e Objetivos .....	09
2.2.3 Auditoria Interna .....	11
2.2.4 Relatórios do Auditor .....	12
2.2.5 Auditor Externo .....	13
2.2.6 Auditor Interno .....	14
2.2.7 Modalidades de Auditoria .....	15

2.2.8 Planejamento de Auditoria .....	15
2.2.9 Programa de Auditoria .....	17
2.2.10 Papéis de Trabalho .....	19
2.2.11 Evidências e Técnicas de Auditoria .....	20
2.3 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO .....	21
2.3.1 Conceito e Objetivos do Controle Interno .....	21
2.3.2 Importância do Levantamento, Registro e Avaliação .....	23
2.3.3 Limitações e Riscos de Auditoria .....	24
<b>3 ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>26</b>
3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA .....	26
3.2 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO ATUAL SISTEMA DE CONTROLE INTERNO .....	27
3.2.1 Setor Contábil .....	28
3.2.2 Setor Pessoal .....	28
3.2.3 Setor Fiscal .....	29
3.2.4 Setor de Condomínios .....	29
3.3 PROPOSTA DE MELHORIA NO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO .....	30
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>32</b>
<b>5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>33</b>
<b>ANEXO</b>	

## **RESUMO**

O objetivo deste trabalho constitui em contribuir na melhoria do sistema de controle interno de uma empresa prestadora de serviços contábeis.

Inicialmente apresenta-se o tema, o problema, os objetivos, a justificativa e a metodologia aplicada.

Com o intuito de se ter um embasamento teórico, foram abordados conceitos e objetivos sobre a contabilidade, os conceitos e processos da auditoria e dos sistemas de controle interno.

Apoiando-se na teoria apresentada, fez-se o levantamento e avaliação do sistema de controle interno da empresa prestadora de serviços contábeis, buscando as informações necessárias para contribuir com melhorias no sistema de controle interno da mesma.

Após a coleta dos dados, através de um questionário aplicado e entrevistas com os responsáveis pelos setores da empresa, foi possível propor as melhorias necessárias ao sistema de controle interno existente.

# **1 INTRODUÇÃO**

## **1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

O processo de globalização da economia provocou a formação de blocos econômicos e mudanças nas políticas internas de muitos países, conseqüentemente, essas mudanças refletiram nas empresas, provocando a reestruturação organizacional das mesmas. Para conquistarem novos mercados, as empresas racionalizaram seus custos, buscaram novas parcerias e implementaram novas tecnologias. Assim, a dinâmica empresarial e econômica exige profissionais qualificados, preparados para as mudanças de métodos de gestão e atualizados com os novos conceitos de organização e negócio. Neste contexto, a auditoria ganha cada vez mais espaço no cenário empresarial.

A auditoria exerce um papel importante nas organizações, não só para emitir o parecer sobre as demonstrações contábeis mas, também, no auxílio do planejamento, elaboração, aplicação e acompanhamento dos planos estratégicos e operacionais, fiscalizando constantemente os atos da gestão para que as operações sejam conduzidas dentro das normas internas e legais. Enquanto a auditoria externa preocupa-se em analisar as demonstrações contábeis, a auditoria interna auxilia na elaboração e manutenção de um adequado sistema de controle interno, para que as metas determinadas pela administração da empresa sejam atingidas.

O auditor externo, ao realizar uma auditoria, seleciona uma amostra do objeto de análise, compara os registros existentes, avalia a fidedignidade das demonstrações contábeis e verifica se o controle interno atende as necessidades da empresa. Assim, se o controle é eficaz, aumenta o percentual de credibilidade dos registros contábeis; se o controle falhar na identificação das oportunidades de melhoria, ou ainda, na contribuição para a consecução das



metas da empresa, ocorre o inverso. Com isso, a elaboração e manutenção de um controle interno adequado pode prevenir falhas no decorrer das atividades da empresa.

Nas empresas prestadoras de serviços contábeis, um sistema de controle interno pode ser fundamental para evitar irregularidades ou atrasos durante a realização de suas tarefas, como a constituição de empresas, o cálculo e pagamento dos impostos, a elaboração da folha de pagamento e o registro dos livros contábeis, fiscais e trabalhistas, conciliando a confiabilidade de suas informações com a orientação adequada para cada cliente.

## **1.2 TEMA**

De acordo com o exposto acima, esta monografia terá a seguinte temática "Sistema de controle interno para empresa prestadora de serviços contábeis: um estudo de caso".

## **1.3 PROBLEMA**

Como deve ser um sistema de controle interno que atenda às necessidades de uma empresa prestadora de serviços contábeis?

## **1.4 OBJETIVOS**

### **1.4.1 Objetivo Geral**

Abordar conceitos, técnicas e teorias de auditoria e sistemas de controle interno, bem como apresentar uma proposta de melhoria no sistema de controle interno para a empresa prestadora de serviços contábeis em estudo.

### **1.4.2 Objetivos Específicos**

- identificar conceitos, técnicas e teorias de auditoria e conhecer ou verificar suas relações e inter-relações com os sistemas de controle interno das empresas;
- identificar conceitos e características dos sistemas de controle interno;
- fazer levantamento e avaliação do controle interno utilizado pelos setores existentes na empresa prestadora de serviços contábeis;

- elaborar uma proposta de melhoria no sistema de controle interno aplicável aos setores existentes na empresa prestadora de serviços contábeis.

## 1.5 JUSTIFICATIVA

Um controle interno mantido pelas empresas prestadoras de serviços contábeis é importante para o acompanhamento das atividades relacionadas com a execução das tarefas, assim como as providências à serem adotadas para o cumprimento de suas responsabilidades dentro dos prazos estabelecidos.

Entre os vários serviços prestados pelas empresas de serviços contábeis, pode-se citar como principais e mais freqüentes a constituição, alteração e baixa de empresas, o registro de livros contábeis, fiscais e trabalhistas, documentos e obrigações fiscais, trabalhistas e previdenciárias e emissão de relatórios contábeis e gerenciais, de acordo com a legislação pertinente.

A empresa prestadora de serviços contábeis que pretende se manter no mercado, precisa prestar assessoria e consultoria à seus clientes e não se limitar apenas à emissão dos relatórios contábeis. Para isso, necessita conciliar a confiabilidade das informações com as particularidades de negócio de cada cliente. Para tornar as informações contábeis mais fidedignas, um sistema de controle interno é essencial.

De acordo com o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - AICPA, apud ATTIE (1988:197):

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, patrimônio, 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 definição pode-se constatar que um sistema de controle interno se projeta além das questões diretamente relacionadas com as funções dos departamentos de contabilidade e finanças, pois engloba um plano de organização para a empresa como um todo, abrangendo não só o controle contábil, como também o controle administrativo.

ATTIE (1988:201) também discorre que:

A função da contabilidade como instrumento de controle administrativo é hoje unanimemente reconhecida. Um sistema

de contabilidade que não esteja apoiado em eficiente controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios.

Com isso, deseja-se salientar a importância do controle interno em uma empresa prestadora de serviços contábeis, onde o profissional de contabilidade precisa trabalhar com o maior controle possível das suas operações, para que o cliente possa confiar nos dados fornecidos pela prestadora de serviços.

Neste sentido, esta monografia vem enfatizar a importância de um sistema de controle interno para a empresa prestadora de serviços contábeis em estudo.

## 1.6 METODOLOGIA

Com a finalidade de desenvolver esta monografia, faz-se necessário definir o que é conhecimento. Segundo GALLIANO (1979:17), "conhecer é estabelecer uma relação entre a pessoa que se conhece e o objeto que passa a ser conhecido".

O conhecimento é necessário para que se entenda o significado de uma informação. Para se obter o conhecimento, é preciso fazer uma pesquisa, pois esta parte de uma dúvida, estabelecendo uma relação de identificação entre o pesquisador e o objeto em estudo.

Para GIL (1994:43), pesquisa é "o processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos".

O estudo para a elaboração da monografia consiste em atingir, através do conhecimento, o estágio da pesquisa, contribuindo para o avanço científico.

SALOMON (1977:179), define monografia como o "tratamento escrito de um tema específico que resulte de interpretação científica com o espaço de apresentar uma contribuição relevante ou original e pessoal à ciência".

Para atingir os objetivos desta monografia propostos anteriormente, realizou-se uma pesquisa bibliográfica e posteriormente um estudo de caso.

Conforme SALOMON (1977:144), o estudo de caso caracteriza-se pelo:

...interesse voltado para a história e desenvolvimento do caso: pessoa, família, grupo, instituição social, comunidade. Estuda a interação dos fatos que produzem mudança. (...) Diagnosticar o problema e indicar as medidas de reabilitação constituem seu emprego mais difundido. Estende-se à aspiração de melhor compreender a conduta humana.

Desta forma, o estudo de caso foi realizado em uma empresa prestadora de serviços contábeis, localizada no município de São José, onde foi feito um levantamento do sistema de controle interno utilizado pela empresa, através de um questionário. De posse dos dados, far-se-á a análise dos mesmos, e com os resultados obtidos, pretende-se identificar uma proposta de melhoria no sistema de controle interno, capaz de prevenir falhas, caso sejam encontradas.

## **2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

### **2.1 CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE**

Segundo IUDÍCIBUS (1987:29), a contabilidade teve sua origem nos primórdios da civilização, quando o homem primitivo representava seu patrimônio por meio de desenhos e gravações. A invenção da escrita e da moeda impulsionou a evolução da contabilidade que, durante um longo período, foi considerada como a arte da escrituração mercantil. Suas técnicas específicas passaram por um profundo processo de aperfeiçoamento, sendo reconhecida em nossos dias como uma ciência de grande complexidade e importância.

A Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI (1995:58), define a contabilidade como "um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização".

Assim, a contabilidade pode ser definida como o método econômico administrativo de apuração do resultado e controle do patrimônio das entidades. Todos os atos e fatos que ocorrem na contabilidade dizem respeito ao patrimônio.

E ainda IUDÍCIBUS (1987:21) define que "o objetivo da Contabilidade (...) pode ser resumido no fornecimento de informações para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais".

A contabilidade controla o patrimônio das entidades através de múltiplos serviços e apura o seu resultado econômico através de diversas técnicas, geralmente aceitas, informando a posição estática dos elementos patrimoniais, destacando-os nos seus diversos aspectos como a quantidade, a qualidade, os financiamentos e os investimentos. De conhecimento dessas informações, é possível prestar assessoria e orientar os seus usuários à tomada de decisões e permitir a avaliação da situação econômica e financeira da entidade.

### **2.1.1 Demonstrações Contábeis**

O artigo 176 da Lei 6.404/76 estabelece que ao final de cada exercício social as empresas devem elaborar as demonstrações contábeis, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio e as mutações ocorridas no exercício. As demonstrações contábeis representam a situação patrimonial da empresa em determinada data ou período, de forma resumida e ordenada, servindo como instrumento de orientação para a tomada de decisões de seus usuários. As demonstrações contábeis são os principais relatórios emitidos pela contabilidade, possibilitando aos administradores, acionistas e credores o levantamento de dados e informações necessários para o controle econômico e financeiro das organizações.

De acordo com a FIPECAFI (1995:38) as demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas, quadros analíticos ou outras demonstrações contábeis necessárias ao esclarecimento dos critérios utilizados pela empresa, a composição dos saldos de determinadas contas, os métodos de depreciação, os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais e etc.

As sociedades anônimas de capital aberto são obrigadas a publicar seus relatórios anualmente, nos jornais de maior circulação. Assim, ao final de cada exercício social, as sociedades anônimas publicam suas demonstrações contábeis relativas ao exercício social anterior. Com isso, o auditor tem um papel fundamental para essas organizações, já que é necessário um parecer sobre essas demonstrações contábeis.

Para SANTANNA (1999:02) a elaboração das demonstrações contábeis tem como objetivo principal prestar informações a diversos tipos de usuários, internos e/ou externos, cujas necessidades variam de acordo com o interesse de cada pessoa, física ou jurídica, como uma empresa, uma entidade sem fins lucrativos ou mesmo um patrimônio familiar. Para auxiliar na elaboração das demonstrações contábeis, a contabilidade orienta-se nos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

### **2.1.2 Princípios Fundamentais de Contabilidade**

De acordo com o art. 3º da Resolução CFC nº 750, de 29.12.93:

São princípios fundamentais de contabilidade:  
I – o da ENTIDADE;  
II – o da CONTINUIDADE;  
III – o da OPORTUNIDADE;

IV – o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;  
V – o da COMPETÊNCIA e  
VI – o da PRUDÊNCIA.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade são orientações importantes que norteiam os atos e fatos contábeis, possibilitando aos usuários da contabilidade o acesso à informações padronizadas. Esses princípios alcançam o patrimônio na sua globalidade, sua observância nos procedimentos aplicados resultará em informações de utilidade para decisões sobre a verdadeira situação da entidade. Assim, a contabilidade passa a ser um instrumento de gerenciamento atuante, atendendo as necessidades de seus usuários com relatórios e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, de tal forma que as metas definidas no planejamento estratégico possam ser constantemente reavaliadas.

## **2.2 CONCEITOS E PROCESSOS DA AUDITORIA**

### **2.2.1 Evolução Histórica**

Segundo FRANCO (1992:33) a auditoria é utilizada por associações profissionais desde a Idade Média. Foi na Inglaterra onde surgiu primeiramente, por esta ser dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, sendo a primeira a possuir as grandes companhias de comércio e a instituir a taxa do imposto de renda, baseado nos lucros das empresas da época. A palavra auditor é antiga porém, não se sabe ao certo sua origem, mas provavelmente foi adotada por volta do século XIII, também na Inglaterra.

O surgimento da auditoria foi determinado pela necessidade de comprovação dos registros contábeis, devido ao crescimento de empresas, o aparecimento das sociedades anônimas, a utilização de capitais de terceiros nas empresas, o controle do Poder Público sobre as empresas particulares e entidades e a exportação de capitais de empresas multinacionais.

De acordo com SÁ (1998:22) o desenvolvimento da auditoria no Brasil iniciou-se há cerca de 30 anos, através do Instituto de Contadores Públicos do Brasil surgindo, mais tarde, outras instituições como o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes da Guanabara e instituições de Contadores, no Rio Grande do Sul. A evolução do mercado de capitais, a criação das normas de auditoria, da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas contribuíram para a criação de leis e resoluções importantes para que as empresas

de auditoria fossem crescendo, surgindo treinamentos para os auditores é, com isso, o aperfeiçoamento das técnicas de auditoria às necessidades brasileiras.

### 2.2.2 Conceitos e Objetivos

Entre as definições de auditoria, destaca-se a seguinte afirmação de 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.

A auditoria é o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações contábeis preparadas pela empresa auditada, sendo que estas precisam exprimir com clareza a real situação dos direitos, das obrigações e dos resultados das operações realizadas no período examinado, incluindo nessa preparação a observância de critérios e procedimentos contábeis adotados em sua elaboração e segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade, de forma que proporcionem interpretação uniforme e facilidade de compreensão.

Para FRANCO (1992:25):

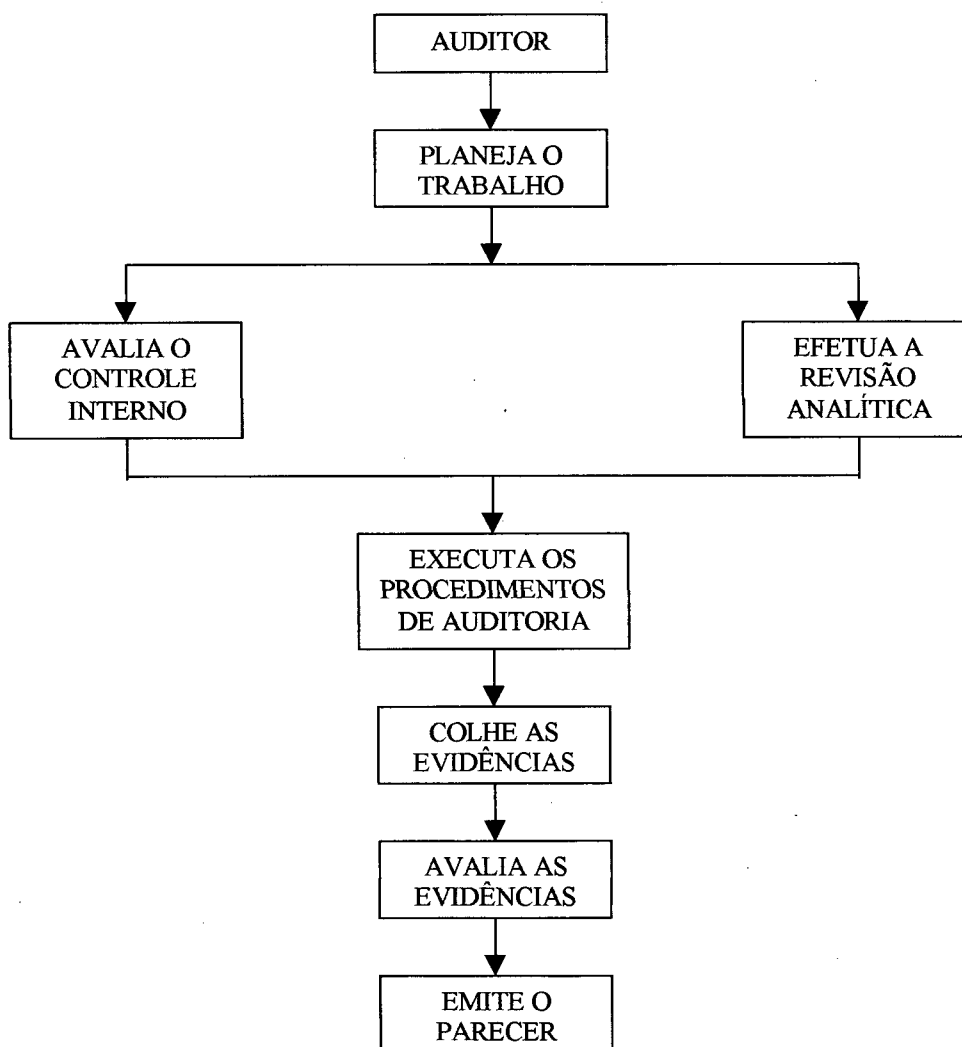
...o fim principal da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e conseqüentes demonstrações contábeis. Na consecução de seus objetivos ela contribui para confirmar os próprios fins da Contabilidade, pois avalia a adequação dos registros, dando à administração, ao fisco e aos proprietários e financiadores do patrimônio a convicção de que as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período.

A auditoria auxilia o administrador, confirmando os registros contábeis e, ao mesmo tempo, fiscaliza a própria administração, indicando possíveis irregularidades. Com isso, a finalidade da auditoria não está apenas na confirmação da existência e veracidade dos registros contábeis pois, o auditor poderá ser responsabilizado em caso de não descoberta de fraude significativa, se for conseqüência de negligência na execução dos procedimentos de auditoria ou em caso de não tê-las aplicado convenientemente.



Para que o auditor possa estabelecer uma base de apoio que determine a natureza, extensão e realização dos testes de auditoria a serem aplicados no exame das demonstrações contábeis, ele deve seguir alguns passos, geralmente aceitos, que auxiliam no estudo do controle interno da empresa, antes de começar a auditoria propriamente dita. Na figura 2.2.2 apresenta-se um fluxograma com os passos de auditoria.

Figura 2.2.2. Passos de auditoria.



Fonte: ALMEIDA (1996:37).

Para ALMEIDA (1996:35), "o objetivo do auditor externo ou independente é emitir sua opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas". Para isso, o auditor precisa planejar seu trabalho adequadamente, a fim de avaliar o sistema de controle interno e proceder à revisão analítica de todas as contas, estabelecendo a natureza, datas e extensão dos

procedimentos e, por fim, colher e avaliar as evidências comprobatórias das informações contidas nas demonstrações contábeis.

### **2.2.3 Auditoria Interna**

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 e etc.

De acordo com o Instituto dos Auditores Internos do Brasil - AUDIBRA (1991:33):

A Auditoria Interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas.

Com isso, a auditoria interna passa a ser um controle gerencial que funciona através do exame e avaliação dos sistemas de controle interno, sendo uma atividade que independe de avaliação dentro da empresa, pois um de seus objetivos é avaliar e examinar seus procedimentos, como um serviço à essa empresa.

ATTIE (1988:29) resume os objetivos da auditoria interna da seguinte forma:

- 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, e 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.

Outros autores também tem opiniões parecidas acerca dos objetivos da auditoria interna, como o AUDIBRA (1991:40), que define como missão básica a assessoria no desempenho das funções e responsabilidades da administração, como o exame da adequação e eficácia do controle interno e a integridade e confiabilidade das informações e registros contábeis.

#### **2.2.4 Relatórios do Auditor**

Segundo o AUDIBRA (1991:51), "o relatório de auditoria constitui a forma pela qual o auditor leva à administração o produto do seu trabalho, mostrando à organização suas idéias, pontos de vista, recomendações e conclusões". Os relatórios do auditor têm por objetivo informar o resultado dos trabalhos executados com base nas demonstrações contábeis fornecidas pela empresa auditada. Enquanto estas são resultantes da administração, o relatório do auditor é a expressão do parecer profissional, sendo de responsabilidade exclusiva deste.

Para MAUTZ (1980:25) são requisitos do relatório de auditoria:

1. Identificar claramente as demonstrações contábeis ou outros elementos examinados.
2. Indicar claramente a amplitude dos exames desses dados.
3. Expressar a opinião do auditor, se houver, com respeito à fidelidade com que os dados foram apresentados. Se os exames forem tais que nenhum parecer possa ser emitido, isto deverá ser afirmado com uma explicação do porquê não foi possível formular opinião.
4. Evitar qualquer redação ou expressão que seja ambígua, ou que possa confundir os leitores, com respeito tanto ao objetivo do exame, como à extensão da responsabilidade do auditor daí resultante, ou à natureza de seu parecer sobre os elementos examinados.

De acordo com SANTANNA (1999:07), o auditor possui duas maneiras de emitir seus relatórios: o parecer e o relatório de recomendações. São quatro os tipos de pareceres com os quais o auditor pode emitir sua opinião: o parecer sem ressalvas ou limpo, o parecer com ressalvas, o parecer adverso e o parecer com negativa de opinião.

O parecer sem ressalvas é emitido quando as demonstrações financeiras da empresa, examinadas pelo auditor, representam adequadamente a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade.

O parecer com ressalvas é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou com negativa de opinião.

No parecer adverso, o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não estão adequadamente representadas, nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições legais.

No parecer com negativa de opinião, o auditor deixa de emitir sua opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-las.

O relatório de recomendações é preparado com o objetivo de apresentar aos usuários, de forma analítica, os pontos divergentes levantados, assim como as recomendações e sugestões apresentadas pelo auditor.

Segundo o AUDIBRA (1991:93), na auditoria interna, os relatórios periódicos ou anual de atividades, servem como orientações para recapitular a situação real dos controles em comparação aos planos de atividades dos departamentos e para prestar contas aos órgãos de controle interno ou externo, sobre o andamento dos trabalhos e resultados ou dificuldades encontradas.

### **2.2.5 Auditor Externo**

De acordo com ALMEIDA (1996:26), o auditor externo não tem vínculo empregatício com a empresa auditada, possui maior grau de independência, executa auditoria contábil e seu principal objetivo é emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira da empresa. Além disso, verifica também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício anterior. Como o auditor externo preocupa-se com erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações contábeis, este examina um menor volume de testes.

O auditor externo pode ser considerado independente quando possuir todos os registros necessários para exercer livremente a profissão e não ter vinculação, interesse econômico na empresa, ligações de parentesco até o quarto grau de consangüinidade ou

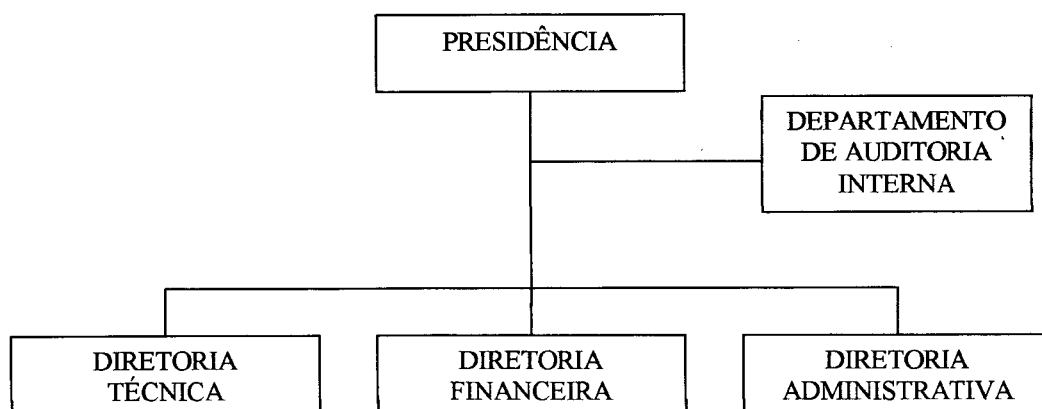
segundo de afinidade, amizade íntima ou inimizade grave com proprietário ou administrador da empresa auditada, com o objetivo de ser imparcial no resultado dos seus trabalhos.

### 2.2.6 Auditor Interno

Segundo ALMEIDA (1996:26), o auditor interno é um profissional que possui vínculo empregatício na empresa, possui menor grau de independência, executa auditoria 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 em diversas áreas da empresa, principalmente em áreas operacionais; e efetuar um número maior de testes, já que possui mais tempo na empresa para executar os serviços de auditoria.

O auditor interno é um empregado que, dentro da organização, não deve estar subordinado aos departamentos em que é efetuado o seu trabalho, não desenvolvendo, também, atividades que um dia possam ser executadas por ele, para que isso não interfira em sua independência. Na figura 2.2.6 apresenta-se uma estrutura organizacional com o local onde ficaria situado o Departamento de Auditoria Interna.

Figura 2.2.6. Departamento de auditoria interna.



Fonte: ALMEIDA (1996:25).

### **2.2.7 Modalidades de Auditoria**

Para SANTANNA (1999:08) as modalidades de auditoria dividem-se em: contábil, operacional, fiscal e parcial.

A auditoria contábil é realizada com base nas informações obtidas através das demonstrações financeiras da empresa, englobando os registros e operações em um determinado período.

A auditoria operacional é feita através de exame e avaliação das operações da empresa, com o objetivo de informar à administração superior se as atividades estão sendo cumpridas ou não, de acordo com as normas estabelecidas e as metas a serem alcançadas pela empresa.

A auditoria fiscal visa a obter informações sobre os procedimentos fiscais utilizados para determinar se as demonstrações financeiras e as operações da empresa correspondem às exigências previstas na legislação tributária, assim como se os impostos estão sendo recolhidos corretamente.

A auditoria parcial é realizada em um ou mais setores com objetivos específicos, como apuração de grandes erros, melhoria do sistema de controle interno, a fim de determinar responsabilidades contingentes e etc.

Existem outras modalidades de auditoria, como as citadas na Instrução Normativa nº 16, de 20.12.91, que define os tipos de auditoria governamental, entre eles, a auditoria de gestão, auditoria de programas e auditoria de sistema, todas voltadas para a área pública.

### **2.2.8 Planejamento de Auditoria**

Segundo a Resolução CFC nº 820, de 17.12.97, "o auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Profissionais de Auditor Independente e estas normas, e de acordo com os prazos e demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade". As normas de auditoria definem que o trabalho do auditor seja planejado adequadamente, de acordo com a natureza, a extensão e a oportunidade dos procedimentos e da aplicação pois, através do planejamento, torna-se possível a prestação de um serviço de qualidade a um menor custo possível.

Ainda de acordo com a Resolução CFC nº 820, de 17.12.97, 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 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 a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

Os conhecimentos adquiridos pelo auditor antes de executar suas atividades é importante para que ele possa programar os procedimentos a serem aplicados, assim como a extensão e a distribuição destes procedimentos e a determinação de quem executará as atividades.

Para ALMEIDA (1996:123) os principais objetivos a serem atingidos pelo planejamento são:

- adquirir conhecimento sobre a natureza das operações, dos negócios e forma de organização da empresa;
- planejar maior volume de horas nas auditorias preliminares;
- obter maior cooperação do pessoal da empresa;
- determinar a natureza, amplitude e datas dos testes de auditoria;
- identificar previamente problemas relacionados com contabilidade, auditoria e impostos.

Como pode-se constatar, o planejamento é necessário para que o auditor adquira um conhecimento prévio dos trabalhos possibilitando que sejam traçadas as metas a serem atingidas pelo exame de auditoria, como o tipo de trabalho, a distribuição das tarefas, a fixação da previsão de horas e o prazo de encerramento.

Na auditoria interna, segundo o AUDIBRA (1991:85), o planejamento deve ser subdividido por trabalho, para cada ano-calendário, com a finalidade de definir os trabalhos para cada área específica, no ano corrente.

O Plano Anual de Auditoria deve se basear, necessariamente, em uma visão abrangente da organização. É preciso identificar operações que envolvam maior risco e áreas reconhecidamente problemáticas, dando ênfase principalmente a esses pontos, intensificando os exames e/ou ampliando o escopo de auditoria.

O auditor interno precisa planejar toda a auditoria, documentando o seu trabalho, para que possa reunir, analisar e interpretar as informações obtidas pela auditoria e, com isso, elaborar seu relatório após a conclusão dos exames.

### **2.2.9 Programa de Auditoria**

Para SÁ (1998:131):

Plano de auditoria, programa de auditoria, previsão de auditoria, roteiro de verificações e expressões equivalentes (embora diversos autores estabeleçam diferenças terminológicas entre elas) significam: tarefa preliminar traçada pelo auditor, que se caracteriza pela previsão dos trabalhos que devem ser executados em cada serviço, a fim de que este cumpra integralmente as suas finalidades dentro das normas científicas da contabilidade e da técnica da auditoria.

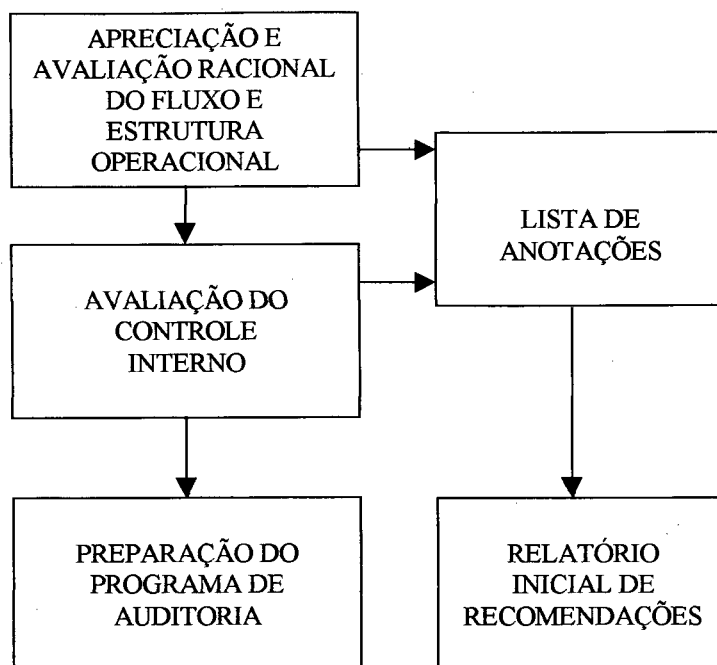
Após a avaliação do sistema de controle interno o auditor precisa preparar o programa de auditoria para, em seguida, iniciar o trabalho de campo, com o objetivo de aplicar os testes propostos no setor a ser auditado. O programa de auditoria deve ser elaborado de acordo com as necessidades de cada caso, pois existem várias situações operacionais e contábeis, assim como a natureza dos problemas e a amplitude e eficácia do controle interno.

O programa de auditoria envolve, na sua elaboração, tudo o que se pretende realizar durante a auditoria. É um campo de ação muito amplo e que requer disciplina, para que este não se torne um obstáculo para os profissionais que não possuam prática suficiente na execução de trabalhos desta natureza.

De acordo com o AUDIBRA (1991:200), a preparação do programa de auditoria deve seguir um fluxo racional e harmônico, prevendo uma consistência natural e lógica da atividade do auditor com o próprio fluxo de atividade. Na figura 3 apresenta-se um fluxograma com esses passos:



Figura 2.2.9. Preparação do programa de auditoria.



Fonte: AUDIBRA (1991:201).

Como pode-se constatar na Figura 2.2.9, existem alguns passos geralmente aceitos à serem seguidos para uma boa execução de um programa de auditoria.

Segundo 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 do tempo e esforço do auditor;
- c) Facilitar ao auditor chefe a coordenação da equipe, bem como a revisão dos trabalhos.

O auditor precisa levar em consideração que os procedimentos contidos no programa de auditoria servem como um guia para a execução e administração de seus trabalhos, podendo ser alterados de acordo com as circunstâncias em que se realizam. Além disso, precisa saber que os programas de auditoria não podem ser mostrados ao pessoal da área auditada, pois permitiria fraudes e manipulações para encobrir erros ou irregularidades.

## 2.2.10 Papéis de Trabalho

A Resolução CFC nº 820, de 17.12.97 define os papéis de trabalho, dizendo:

Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

SÁ (1998:162) também define papéis de trabalho como "peças de "execução" ou de "auxílio" no desempenho das tarefas; podem obedecer a modelos particulares ou serem simples folhas colunadas ou até de papel almaço".

Os papéis de trabalho abrangem todos os impressos utilizados pelo auditor desde a fase de pré-auditoria até as conclusões finais. Dependendo do critério utilizado pelo auditor, estes podem ser em maior ou menor número. 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. Os papéis de trabalho precisam ser completos e detalhados o suficiente para que o auditor possa compreender o trabalho realizado.

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

- atender às normas de auditoria 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 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 são muito importantes para o processo de auditoria, pois através deles o auditor faz as anotações, analisa as contas, demonstra cálculos, relata situações, espelha levantamentos, enfim, executa a tarefa de auditoria.

Aliadas à capacidade executiva do profissional, as grandes empresas prestadoras de serviços de auditoria procuram sofisticar seu trabalho através de programas que facilitam a elaboração de tabelas, gráficos, campos para preenchimento de informações, com a finalidade de adaptar os papéis de trabalho às necessidades de cada caso.

A Resolução CFC nº 820, de 17.12.97 define que: "Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo". Os papéis de trabalho são de propriedade e responsabilidade do auditor, pois neles está registrado todo o seu trabalho e suas informações servem de base para a emissão dos relatórios sobre a empresa auditada, sendo também de natureza confidencial, pois estas informações são de interesse exclusivo da empresa.

### **2.2.11 Evidências e Técnicas de Auditoria**

Segundo ALMEIDA (1996:35), o auditor para alcançar seus objetivos:

...necessita planejar adequadamente o seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno relacionado com a parte contábil e proceder à revisão analítica das contas do ativo, passivo, despesa e receita, a fim de estabelecer natureza, datas e extensão dos procedimentos de auditoria, colher as evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar essas evidências.

Devido à grande quantidade de dados e informações relativos às operações e demonstrações financeiras, o auditor precisa selecionar entre as evidências as que são realmente necessárias para a emissão de seus relatórios.

Para SANTANNA (1999:01) as evidências:

...são as informações relacionadas com o objeto do exame, coletadas através da aplicação das técnicas de auditoria e que têm por objetivo fundamentar a conclusão do auditor, sobre o setor ou empresa auditada, tornada pública através do relatório da auditoria.

As evidências de auditoria podem ser classificadas em evidências de procedimentos e evidências das operações e transações. As evidências de procedimentos geram a confirmação dos resultados fornecidos pelo sistema de controle interno, ou seja, se estes foram aplicados efetiva e uniformemente durante o período auditado, permitindo o aumento ou redução da quantidade de evidências necessárias para emitir uma opinião. As evidências das operações e transações fornecem a consistência ou não dos saldos, das transações e dos resultados das operações da empresa auditada, obtidos através de exames.

Ainda segundo SANTANNA (1999:02) as técnicas de auditoria são "os meios, através dos quais, o auditor reúne evidências e provas que o possibilitam formar uma opinião sobre o objeto da auditoria". Sua aplicação depende exclusivamente das circunstâncias e dos objetivos que pretende-se alcançar, baseados em critérios pessoais de julgamento do auditor.

Entre as técnicas mais utilizadas, pode-se citar a contagem/inspeção física, confirmação ou circularização, exame dos documentos originais, conferências de cálculos, exame dos registros contábeis/operacionais, investigação minuciosa, conversação, exame dos registros auxiliares, correlação das informações obtidas e observação.

Ainda pode-se utilizar o procedimento alternativo que, de acordo com SANTANNA (1999:04), "é a utilização de uma outra técnica para confirmar uma evidência obtida e/ou tentativa de obtenção através de uma primeira técnica". Como exemplo, podemos citar a checagem através de documentação de uma evidência obtida através da conversação.

## **2.3 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO**

### **2.3.1 Conceito e Objetivos do Controle Interno**

De acordo com o "Institut Français des Experts Comptables", apud SÁ (1998:106):

O controle interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela Contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção.

O sistema de controle interno é importante para o auditor fundamentar o seu trabalho pois, a auditoria baseia-se na confiabilidade que o auditor irá depositar no controle interno da empresa.

De acordo com ATTIE (1988:201), um bom sistema de controle interno pode compreender um controle orçamentário, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento, auditoria interna, controle de qualidade e etc. Com isso, o controle interno pode atender tanto à contabilidade quanto à administração.

Os controles internos contábeis são aqueles relacionados com a proteção do patrimônio e a validade dos registros contábeis. Esses controles incluem o sistema de autorização, aprovação e segregação das funções de registro e elaboração dos relatórios contábeis daquelas efetuadas pelo departamento que gera as transações objeto de seu registro ou das relativas à custódia dos ativos.

Os controles internos administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito e obediência às políticas administrativas. Relacionam-se indiretamente com os controles internos contábeis e incluem controles estatísticos, programas e treinamento de pessoal e controles de qualidade, etc.

Ainda de acordo com ATTIE (1988:204), os objetivos de um sistema de controle interno são:

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

Os objetivos apresentados visam proteger as atividades praticadas pela empresa ao longo do tempo, fornecendo à contabilidade dados corretos, através da conferência da escrituração e identificação dos possíveis erros ou desperdícios. Com isso, a contabilidade deve registrar as operações que os diversos departamentos realizam, contribuindo com a fiscalização e o controle da empresa e, assim, se certificar de que os principais procedimentos e rotinas das transações a serem contabilizadas foram observados.

Segundo SÁ (1998:107), o controle interno deve obedecer aos seguintes princípios:

- a) Existência de um plano de organização com uma adequada distribuição de responsabilidades.
- b) 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 (orçamentos).

- c) Zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas.
- d) Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado.

Os princípios citados contribuem, principalmente, para que o sistema de controle interno interaja com a contabilidade pois, havendo rotinas e instruções para as diversas operações da empresa, onde sejam separadas e identificadas a responsabilidade de cada pessoa nas diversas operações, será possível fazer um planejamento dos controles da seqüência operacional e, com isso, realizar a implantação de formulários específicos para os controles e definir a documentação necessária para compor o processo das operações.

SÁ (1998:107) ainda comenta que a eficiência do controle depende objetivamente de:

- a) Qualidade do pessoal.
- b) Excelência técnica do método de trabalho.
- c) Eficácia da aplicação das normas técnicas de contabilidade e daquelas de organização reacional do trabalho.
- d) Qualidade e eficiência dos meios materiais utilizados (que devem ser adequados).
- e) Aferição eficiente dos resultados.

Para a obtenção de um sistema de controle interno capaz de atender às necessidades da empresa, os elementos descritos anteriormente precisam ter um desempenho adequado, pois a eficácia do controle interno está relacionada com a integridade e qualificação do pessoal, a existência de regimentos, organogramas, formulários e manuais de procedimentos flexíveis e claramente determinados pela empresa.

Para efeito de entendimento, segundo o AUDIBRA (1991:41), eficácia é o grau em que uma organização, programa ou sistema atinge os objetivos da política, as metas operativas estabelecidas e outros resultados e efeitos previstos e eficiência é a relação entre os produtos, bens e serviços produzidos, com quantidade e qualidade apropriada e os recursos utilizados para produzi-los ou atingi-los.

### **2.3.2 Importância do Levantamento, Registro e Avaliação**

Segundo ATTIE (1998:226), o levantamento é obtido pela identificação prévia dos controles estabelecidos pela empresa, considerando os seguintes procedimentos: "a leitura de manuais de organização, organogramas, manuais de procedimentos, fluxogramas, normas não incorporadas aos manuais etc". Por conseguinte, o registro pode ser realizado de três formas

distintas: "a descritiva, a de utilização de fluxograma e a de questionários". Por último, a revisão, que consiste em "assegurar que os procedimentos contábeis e de controle interno registrados reflitam com exatidão os praticados pela empresa ou atividade em exame".

De acordo com a Resolução CFC nº 820, de 17.12.97:

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.

ATTIE (1998:232) define que a avaliação do sistema de controle interno depende do conhecimento técnico e profissional do auditor que, à luz do conhecimento, objetivo e princípios do controle interno desenvolve fluxogramas, revisões analíticas e questionários que auxiliarão na avaliação do sistema em estudo. Quanto maior a experiência profissional adquirida através de trabalhos anteriores, maior a comparação dos controles internos já conhecidos com aqueles utilizados pela empresa auditada, conseguindo, com isso, maior confiabilidade no resultado de seus trabalhos.

O levantamento das rotinas e funções, o registro e a avaliação do sistema de controle interno são importantes para que o auditor tenha meios de obter conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável, as práticas operacionais da empresa e o nível geral de competência de sua administração e, assim, fazer o julgamento da segurança dos resultados oferecidos.

### **2.3.3 Limitações e Riscos de Auditoria**

De acordo com SANTANNA (1999:06), um sistema de controle interno sempre estará sujeito à certas limitações, entre elas:

- a) Conluio de funcionários para boicotar os controles internos existentes;

- b) Funcionários não devidamente orientados quanto a importância e objetivos dos sistemas de controles internos;
- c) Funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias.

Segundo SÁ (1998:128), na análise do controle interno não devem ser consideradas "intransigências" ou "exageros" do auditor, ou ainda, abandono por parte da administração quando for conveniente, como por exemplo, existem controles em que o custo para mantê-lo é maior do que a perda que sua ausência pode causar, como no caso de furtos em supermercados. Existem certas restrições ao controle interno que não devem ser consideradas falhas pois, podem estar dentro dos limites de tolerância. É preciso analisar as circunstâncias para julgar a qualidade do controle interno, pois existem critérios aplicados com sucesso em certas empresas e que não se adaptam a outras.

Conforme a Resolução CFC nº 820, de 17.12.97, "risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas".

Para FRANCO (1992:248), sempre existe um certo grau de risco de que não sejam detectados erros ou irregularidades nos registros e nas demonstrações contábeis durante o procedimento de auditoria. Com isso, quando ocorrer erros ou irregularidades relevantes e o auditor omitir tal fato, poderá ser responsabilizado, prejudicando sua carreira profissional.

Existem três circunstâncias em que poderá ocorrer riscos de auditoria:

1. O erro ou irregularidade ocorreu nos registros ou nas demonstrações contábeis, dando origem ao chamado *risco inerente ou implícito*.
2. O erro ou irregularidade não foi detectado pelo sistema de controle interno da entidade auditada, gerando o chamado *risco de controle*.
3. Ao aplicar os procedimentos de auditoria, o auditor também não detecta os erros, advindo daí o chamado *risco de detecção*.

A possibilidade de ocorrer riscos deve ser analisada e avaliada na época em que for efetuado o planejamento da auditoria, para que este tenha procedimentos específicos para detectá-los. Esse planejamento deve permitir que sejam feitos exames eficientes, para que possa ser determinada a natureza, oportunidade e alcance de cada procedimento, voltado sempre para a possibilidade de existir riscos.



### 3 ESTUDO DE CASO

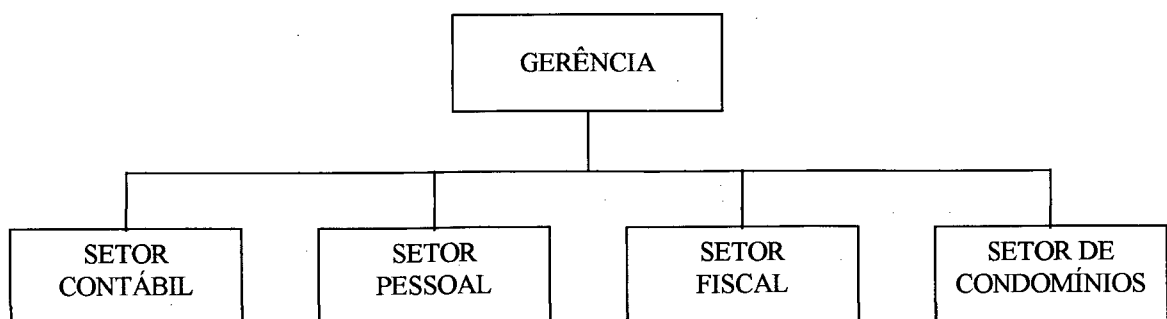
#### 3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A M&R iniciou suas atividades em março de 1987, sendo uma sociedade constituída por cotas de responsabilidade limitada. A empresa está localizada no município de São José, Santa Catarina e atua na prestação de serviços contábeis para empresas, condomínios, associações, sindicatos e profissionais liberais, atualmente possui 67 clientes.

A M&R presta serviços contábeis na área fiscal, pessoal, de condomínios, escrituração, constituição de empresas, imposto de renda, assessoria aos clientes, tendo a pretensão de expandir-se para a área de consultoria à pequenas e médias empresas.

A empresa tem dois sócios, ambos graduados no curso de ciências contábeis pela UFSC, ficando a cargo destes as atividades administrativas. Possui seis funcionários, sendo um para o setor contábil, um para o setor pessoal, dois para o setor fiscal, um para o setor de condomínios, que também trabalha com a constituição de empresas e um "office-boy". Na figura 3.1 apresenta-se um organograma dos setores existentes na empresa.

Figura 3.1. Organograma da empresa.



Todos os setores são informatizados com programas da Santa Catarina Informática, possuindo também assessoria jurídica do Informativo Tributário Catarinense - ITC, para esclarecer as dúvidas sobre a legislação tributária, contábil e do trabalho, e da Informações Objetivas - IOB, para esclarecer dúvidas sobre a legislação do imposto de renda.

A M&R procura atender seus clientes de modo personalizado, na tentativa de satisfazer as expectativas e as necessidades de cada um, havendo uma preocupação constante no aprimoramento e atendimento dos serviços uma vez que, existe um grande número de empresas inseridas neste ramo de atividade e a competitividade do mercado faz com que a M&R procure, cada vez mais, a melhor qualidade na prestação de seus serviços.

### **3.2 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO ATUAL SISTEMA DE CONTROLE INTERNO**

Com base no questionário aplicado, conforme anexo, foi possível fazer o levantamento e avaliação do sistema de controle interno utilizado pela empresa, assim como, das necessidades de cada setor.

A M&R não possui manuais internos de procedimentos e não há rodízio de funcionários, o que torna difícil a continuidade das atividades na ausência dos mesmos por determinado período ou na apuração de possíveis erros, deixando o processo operacional deficiente.

Todos os setores são informatizados com programas específicos porém, não estão ligados em rede, o que dificulta a execução das atividades entre os setores, já que é necessário fazer "back-up" de uma máquina para outra toda vez que precisar atualizar os programas.

A M&R arquivava todos os documentos de seus clientes relativos ao ano de 1998 em diante. Os documentos dos anos anteriores são entregues aos clientes mediante protocolo. Os documentos relativos ao ano de 2000 encontram-se em arquivos de aço com pastas suspensas e por ordem alfabética. O arquivo morto com todos os documentos de 1999 estão em caixas de arquivo, em ordem alfabética e com uma descrição do conteúdo na frente. Cada funcionário arquivava os documentos relativos ao seu setor, considerando de fácil manuseio o sistema de arquivo existente.

São utilizados pela empresa dois livros de protocolo para registrar os documentos entregues aos clientes, um fica na empresa e o outro com o "office-boy". Este sistema não é totalmente eficiente, pois não são protocolados todos os documentos, principalmente os que são entregues pelos funcionários. Também não é utilizado um protocolo dos documentos que

os clientes entregam na empresa gerando, algumas vezes, dúvidas se realmente o documento foi recebido e quem o recebeu.

A M&R presta vários serviços aos seus clientes e procura manter um controle dos mesmos, sendo que esse controle é realizado pelos responsáveis de cada setor que procuram satisfazer apenas as suas necessidades e não as da empresa como um todo, provocando uma falta de integração entre os setores.

### **3.2.1 Setor Contábil**

O funcionário responsável pelo setor realiza atividades de escrituração de livros caixa para microempresas e empresas de pequeno porte e emissão de balancetes de associações e sindicatos.

Para a escrituração de livros caixa, o funcionário realiza a transferência de dados do programa do setor fiscal para o seu programa através de um disquete, com isso, não há necessidade de fazer todos os lançamentos já realizados pelo funcionário do setor fiscal, facilitando a execução das atividades. Atualmente é possível fazer a transferência de dados do setor pessoal para o contábil mas a empresa não utiliza este recurso.

O funcionário responsável pelo setor possui apenas um controle das empresas onde foram efetuados os lançamentos contábeis.

### **3.2.2 Setor Pessoal**

O funcionário responsável pelo setor realiza a elaboração e processamento da folha de pagamento, emissão dos relatórios da mesma que são o resumo da folha de cada empresa, ficando estes relatórios nos arquivos do escritório, guias de INSS, FGTS e o cadastro de funcionários admitidos e demitidos no mês.

Durante o processo de emissão dos relatórios, o setor recebe os documentos trabalhistas quitados e após a data de entrega da folha de pagamento, arquiva-os nas respectivas pastas. No restante do mês sempre tem rescisão, admissão, férias e outras atividades solicitadas pelos clientes.

A dificuldade no setor pessoal inicia-se por não haver uma data limite para o cliente entregar os dados para o processamento da folha de pagamento, com isso, a pessoa responsável pelo setor precisa ficar telefonando para o cliente e perguntar se os funcionários faltaram, se houve adiantamento de salário e outras informações necessárias.

No setor pessoal não é adotado um controle de atualizações do livro de registro de funcionários, carteiras profissionais e férias, sendo que as atualizações só são feitas quando o funcionário é demitido e as férias são controladas pelo programa da folha de pagamento mas, são raramente observadas pela pessoa responsável pelo setor assim, muitas vezes, o cliente fica sabendo que precisa dar férias aos seus funcionários quando está quase vencendo a segunda.

### **3.2.3 Setor Fiscal**

Os funcionários deste setor realizam o lançamento de notas fiscais e todos os impostos relativos ao faturamento das empresas. O setor fiscal está sujeito à falhas em seu controle, pois há dois funcionários trabalhando neste setor e os computadores não estão ligados em rede, comprometendo suas atividades.

Os funcionários precisam constantemente fazer "back-up" de um computador para o outro, para atualizar os dados de ambos os programas, quando ocorre um novo cadastro de fornecedores, clientes, lançamento das notas fiscais e outras atividades executadas.

Com isso, os riscos e a margem de erros são maiores pois, caso um dos funcionários esqueça de fazer o "back-up", as informações do outro programa ficarão desatualizadas, podendo acarretar em grandes prejuízos para a prestadora de serviços e seus clientes.

### **3.2.4 Setor de Condomínios**

O funcionário responsável por este setor realiza várias atividades ao mesmo tempo, como a emissão de bloquetes bancários e balancetes dos condomínios, o preenchimento de cadastros de fornecedores e bancos, a constituição, alteração e baixa de empresas e, ainda, recepciona os clientes.

A dificuldade no setor inicia-se com o excesso de atividades que o responsável realiza, principalmente em época de emissão dos bloquetes pois, muitas vezes, tem que parar seu trabalho para atender os clientes ou preencher algum cadastro.

Outra dificuldade é com relação à falta de manuais de procedimentos e planilhas de controle para os condomínios, demonstrando como entrar em contato com o síndico, os prazos para solicitação de extratos bancários, controle de inadimplentes, emissão dos bloquetes e elaboração dos balancetes.

Os manuais de procedimentos para a constituição, alteração e baixa de empresas são falhos, o que dificulta o trabalho do responsável pelo setor.

### **3.3 PROPOSTA DE MELHORIA NO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO**

As empresas prestadoras de serviços contábeis que visam manter-se no mercado, precisam conhecer seus clientes, saber ouvi-los e detectar seus problemas e suas necessidades, para propor possíveis soluções. Neste sentido, necessita capacitar seus funcionários para realizarem estas tarefas.

Entretanto, pouco adianta uma empresa prestadora de serviços contábeis conhecer as expectativas de seus clientes se não tentar atingi-las. Para isso, faz-se necessário um controle interno que traga eficiência e qualidade aos serviços prestados, satisfazendo os clientes.

Analisando o resultado do questionário aplicado, observou-se uma deficiência no sistema de controle interno da empresa em estudo, colocando a qualidade do serviço prestado e a satisfação do cliente em risco. Como pôde-se constatar, seus controles são fragmentados dentro dos setores, e ainda mais difícil é o processamento dos dados entre os setores da empresa, que mostram uma frágil interação entre os mesmos.

A M&R precisa elaborar manuais internos de procedimentos que orientem com clareza as rotinas de cada setor, o que melhorará muito o seu sistema de controle interno. A empresa pode elaborar um manual de instruções também para os clientes, com informações sobre a abertura de uma empresa, a documentação necessária e o custo.

A M&R deve implantar os seus sistemas em rede, para que todos os setores possam ser acessados entre si, sem haver necessidade de "back-up" de dados lançados de uma máquina para outra, proporcionando agilidade nas informações processadas e integração entre os setores, principalmente no fiscal, onde isso não ocorre pois, dois funcionários trabalham neste setor, sem a devida interação.

No setor contábil, faz-se necessário iniciar o processo de transferência de dados do programa do setor pessoal, agilizando a tarefa de registrar os fatos contábeis, com menor probabilidade de falhas relacionadas aos dados.

Com relação ao setor pessoal e de condomínios talvez fosse mais apropriado a contratação de mais um funcionário para auxiliar na execução das atividades pois, nestes setores acumulam muitas tarefas em determinado período do mês, tais como, a época de folha de pagamento e a emissão de bloquetes para os condôminos.

Poder-se-ia estabelecer uma data limite para que os clientes entreguem os documentos necessários para o processamento da folha de pagamento, assim como iniciar a atualização dos livros de registro de funcionários, carteiras de trabalho de férias.

Para a M&R, um rodízio de funcionários pode auxiliar na descentralização de funções, aumentando a eficiência das atividades uma vez que, indicaria possíveis falhas durante a realização das tarefas e também não deixaria a empresa dependente de um respectivo funcionário.

A continuidade na utilização de protocolo também é importante para que não exista dúvidas com relação à entrega e recebimento de documentos porém, os funcionários devem anotar sempre todas as entradas e saídas dos mesmos.

Assim sendo, essa proposta de melhoria para o sistema de controle interno já existente na empresa M&R, será de grande utilidade na resolução de seus problemas pois, vem integrar todos os setores em rede, diminuindo a probabilidade de erros e tornando mais eficiente os controles e o processamento de dados.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta monografia foi elaborada com o intuito de contribuir na melhoria do sistema de controle interno de uma empresa prestadora de serviços contábeis. Para isso, buscou-se na literatura especializada dados que trouxessem aprofundamento nesta área.

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 aplicável.

Após a revisão bibliográfica acerca do tema escolhido, aplicou-se um questionário para a coleta dos dados e, posteriormente, iniciou-se a elaboração da proposta de melhoria no sistema de controle interno para a empresa M&R.

Observou-se que um sistema de controle interno dentro de uma empresa prestadora de serviços contábeis é importante para a integração entre os setores pois, assim, suas atividades podem ser desempenhadas com agilidade e com menor probabilidade de incorrer falhas durante o processo.

Desse modo, acredita-se ter alcançado o objetivo deste trabalho pois, evidenciou-se, com embasamento teórico, os passos utilizados para a proposta de melhoria no sistema de controle interno da empresa M&R.

Todavia, observa-se que um bom sistema de controle interno pode ter um custo elevado, por isso, a empresa complementa e adiciona informações aos poucos, aprimorando o sistema de controle interno existente.

Esta monografia poderá servir de embasamento para a elaboração de outros trabalhos sobre sistemas de controle interno. Entretanto, deve-se ressaltar que cada empresa tem suas particularidades e características próprias, necessitando adaptações da estrutura da proposta elaborada nesta monografia.

Por fim, para futuras pesquisas, sugere-se a elaboração de novas propostas de sistema de controle interno para outras empresas prestadoras de serviços contábeis, com o objetivo de fazer um confronto da viabilidade dos mesmos.

## 5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ATTIE, William. *Auditoria interna*. São Paulo: Atlas, 1988.
- BRASIL. Resolução n. 750, de 23 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade. Capturado em 26 abr. 2000. Online. Disponível na Internet <http://www.cfc.gov.br/resolucoes/res750.htm>
- BRASIL. Resolução n. 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/resolucoes/res820.htm>
- FRANCO, Hilário. *Auditoria contábil*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. *Manual de contabilidade por ações: aplicável também as demais sociedades*. 4.ed. ver. e atual. São Paulo: Atlas, 1995.
- GALLIANO, A. Guilherme. *O método científico - teoria e prática*. São Paulo: Harper, 1979.
- GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Procedimentos de auditoria interna*. Salvador: Biblioteca Técnica de Auditoria Interna, 1991.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- MAUTZ, Robert Kuhn. *Princípios de auditoria; tradução de Hilário Franco*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1980.



SÁ, Antônio Lopes de. *Curso de auditoria*. 8.ed. rev. , ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 1998.

SALOMON, Délcio Vieira. *Como fazer uma monografia*. 5.ed. Belo Horizonte: Interlivros, 1977.

SANTANNA, Joaquim José de. Auditoria Contábil. Apostila n. 1 da disciplina Auditoria Contábil, do curso de graduação de Ciências Contábeis, Florianópolis. Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, 1999.

---

Auditoria Contábil. Apostila n. 2 da disciplina Auditoria Contábil, do curso de graduação de Ciências Contábeis, Florianópolis. Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, 1999.

---

Auditoria Contábil. Apostila n. 3 da disciplina Auditoria Contábil, do curso de graduação de Ciências Contábeis, Florianópolis. Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, 1999.

# ANEXO

## QUESTIONÁRIO

PERGUNTAS	SIM	NÃO	N/A
01) Os serviços abaixo são oferecidos pela empresa?			
a) Abertura e baixa de empresas			
b) Folha de pagamento			
c) Fiscal			
d) Contabilidade			
e) Condomínio			
f) IR pessoa física			
g) IR pessoa jurídica			
02) A empresa possui manuais internos?			
03) É pratica da empresa o rodízio de funcionários?			
04) Todos os setores são informatizados na empresa?			
05) Os sistemas são ligados em rede?			
06) Mais de um funcionário utiliza os sistemas ao mesmo tempo?			
07) É utilizado sistema de protocolo para entrada e saída de documentos?			
08) É utilizado algum tipo de controle no setor contábil?			
09) A empresa utiliza algum controle durante o processamento da folha de pagamento?			
10) No caso de haver um controle, ele é considerado eficiente?			
11) Existe uma data limite para que os clientes informem os dados necessários para o processamento da folha de pagamento?			
12) A empresa possui controle para rescisão, admissão e férias de funcionários das empresas?			
13) Existem manuais de procedimentos e planilhas de controle para os condomínios?			
14) É utilizado algum tipo de controle durante o processo de constituição, alteração ou baixa de empresas nos órgãos competentes?			
15) No caso de haver um controle, ele é considerado eficiente?			