

# CONTROLE INTERNO

*Claudio de Carvalho Mattos*

*Rosimar Pereira Mariano*

*Alunos do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis*

## 1 INTRODUÇÃO

O significado da expressão “controle interno” é bastante amplo. Existe uma “idéia comum” do que seja Controle Interno, mas encontramos várias abordagens a respeito do referido significado.

Existem vários conceitos de Controle Interno. Vamos apresentar um que sintetize as idéias principais acerca do tema.

Controle Interno é o conjunto de medidas adotadas pela Entidade com o intuito de proteger seu patrimônio, fornecendo registros contábeis fidedignos e possibilitando uma correta tomada de decisão.

Optamos por utilizar o termo “patrimônio”, pois ele tem um significado amplo: representa o conjunto de bens, direitos e obrigações da empresa.

Ter preocupação com as obrigações é relevante, pois o gerenciamento e o processo de tomada de decisões têm que, necessariamente, analisar as obrigações.

Outro ponto importante refere-se aos registros contábeis fidedignos. O controle interno deve assegurar que os registros contábeis sejam fiéis aos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos. Incluímos o processo de tomada de decisão porque os registros contábeis só têm razão de ser se tiverem alguma utilidade. Além disso, a

decisão tomada vai influir no patrimônio, possibilitando a proteção eficiente deste. Temos, então, o “feedback” do controle.

## 2 OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO

Os objetivos do controle interno são:

- proteção de ativos;
- obtenção de informações apropriadas;
- promoção da eficiência operacional;

A seguir, comentaremos cada um desses objetivos.

### 2.1 Proteção dos ativos

Este objetivo aparece explicitamente em vários conceitos de controle interno.

A proteção dos ativos compreende a adoção de medidas com o intuito de salvaguardá-los e defendê-los de qualquer situação indesejável que venha a causar danos aos mesmos.

Sob o ponto de vista contábil, proteção dos ativos relaciona-se com a proteção contra cálculos incorretos, contabilizações inadequadas, realização de procedimentos não previstos, baixas de ativos não autorizadas, entre outras.

Esta proteção assume dois aspectos: proteção contra erros intencionais e proteção contra erros não intencionais. Iremos abordar estes aspectos no decorrer do nosso trabalho.

## 2.2 Obtenção de informações apropriadas

A idéia de “informações apropriadas” passa pela necessidade de a informação ser correta e estar disponível no momento certo. De nada adianta uma informação correta fora do tempo.

Devemos procurar obter a informação adequada tempestivamente e o controle interno deve estar estruturado para atender este objetivo.

A informação apropriada é de suma importância. Uma informação errada, baseada em registros contábeis errados, ocasionará uma tomada de decisão incorreta, acarretando conseqüências danosas para a empresa.

A questão da informação estar disponível no momento certo é de vital importância. Por exemplo, a administração da empresa pode precisar saber a quantidade existente em estoque do item “x”, pois precisa decidir se efetua ou não uma compra do referido item por condições vantajosas, no prazo de uma hora. Se esta informação chegar à administração em três horas, de nada adiantará, pois a empresa já terá perdido o momento certo para efetuar a compra.

## 2.3 Obtenção da Eficiência Operacional

Os dois objetivos anteriores convergem para este terceiro, que deve ser o fim de toda a organização.

Um eficiente controle interno em muito contribuirá para o alcance do objetivo previamente estabelecido, com a melhor utilização dos escassos recursos disponíveis.

Uma empresa sem um bom sistema de controle dificilmente alcançará seus objetivos e, se o fizer, não será da maneira mais eficiente.

Em uma empresa onde não existam controles de qualquer tipo, certamente ocorrerão desperdícios e desvios.

Como exemplo, podemos citar o caso observado em um hospital público que não tinha controle sobre a utilização de seus medicamentos. O médico receitava um medicamento “x”. A farmácia, então, enviava para a enfermaria uma embalagem fechada, que na maioria das vezes, só era utilizada até a metade e o restante, certamente jogado fora ou desviado. Não havia controle sobre a utilização de medicamentos.

Para resolver este problema passou a sair da farmácia apenas a quantidade do medicamento a ser consumido pelo paciente. Durante três vezes ao dia, a farmácia passou a enviar a quantidade de medicamento necessária para as oito horas seguintes. Isto representou uma economia de cerca de 50% (cinquenta por cento) do consumo de medicamentos em geral.

## 3 PRINCÍPIOS DO CONTROLE INTERNO

A seguir, apresentamos os princípios do controle interno.

### 3.1 Validade

Os registros devem ser válidos, ou seja, tudo que está registrado deve existir efetivamente. Para tal, devem ser usadas todas as provas disponíveis para obter a comprovação da validade.

Por exemplo, consta no inventário da firma a existência de um número “x” de extintores. Você resolve fazer um inventário e vai, de andar em andar da firma, contando os extintores. Ao final, o existente fisicamente cruzou com o constante nos registros. Você se considera satisfeito. Entretanto, pode ter sido facilmente enganado, pois após contar os extintores do primeiro andar, um funcionário poderia retirar dois extintores do andar inspecionado e colocá-los no quinto, onde faltavam dois extintores.

A maneira correta de se procurar a validade dos registros, neste caso, é contar observando o número de série, de cada extintor. Se não houver um controle do número de série, ou se eles estiverem apagados nos extintores, você deve mandar retirar todos os extintores do prédio, agrupá-los num só local e, então, contá-los.

### 3.2 Autorização

Todas as transações devem estar autorizadas e todas as pessoas componentes da organização devem ter conhecimento de quem tem competência para autorizar uma determinada transação.

Recentemente, tivemos num hospital público, o caso de desvio de cadáveres. Em seu depoimento, o funcionário alegou que desconhecia que a autorização para liberação de cadáveres para estudos médicos só podia ser feita com autorização do diretor administrativo, e que ele, na qualidade de responsável pelo necrotério, sempre assinou as guias de liberação de cadáveres, e que este procedimento nunca foi contestado.

Neste exemplo, fica clara a falta de conhecimento deste princípio de controle interno.

### 3.3 Perfeição

Além da validade dos registros, o controle interno deve oferecer também garantias de que todas as transações estão registradas.

Se houver a aquisição de um ativo e esta transação não for registrada, este ativo não constará nos registros.

Para sanar tal possibilidade, você deve realizar inspeções de surpresa e verificar se tudo que existe fisicamente está registrado.

### 3.4 Tempestividade

As transações devem ser registradas tempestivamente e o controle interno deve fornecer informações no momento adequado.

Para exemplificar este princípio, podemos recorrer novamente ao exemplo da necessidade de obtenção da informação do saldo da conta “clientes” para decidir-se sobre a efetivação ou não de uma compra.

### 3.5 Avaliação

O controle interno deve permitir que todas as transações, bem como os respectivos registros, sejam permanentemente avaliados.

O sistema deve ser permanentemente avaliado, para verificarmos se ele está atendendo às necessidades da empresa. É preciso que haja uma avaliação permanente dos registros contábeis.

## 4 ELEMENTOS DO CONTROLE INTERNO

Alguns elementos dão consistência ao controle interno, como visto a seguir.

### 4.1 Plano organizacional

É representado, normalmente, pelo organograma e pelos manuais de procedimento. O Plano Organizacional deve contemplar uma adequada independência entre os diversos departamentos, seções e funcionários e definir claramente os diversos níveis da autoridade e responsabilidade.

O plano organizacional de uma empresa define as linhas de responsabilidade e autoridade que existem. A empresa deve ter uma estrutura organizacional adequada para o planejamento, direção e controle das operações.

A delegação de autoridade e responsabilidade dentro do plano organizacional deve ser clara. Como o departamento contábil é estruturado e onde se

encontra dentro do organograma são fatores importantes para a garantia da existência de um adequado sistema de controle interno.

#### 4.2 Segregação de Funções

*A segregação de funções é um elemento de grande importância do controle interno. Ela compreende os seguintes aspectos:*

- ninguém pode ter o controle total de uma transação;
- uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis;
- ninguém deverá ser responsável por uma guarda múltipla de ativos;
- quem faz não controla;
- todos os funcionários devem tirar férias e deve haver uma rotação entre os mesmos.

Estes aspectos vão determinar quatro padrões de segregação de funções que ajudam a prevenir os erros intencionais e os não intencionais e que são de grande importância ao se desenvolver um adequado sistema de controle.

- a) Separação entre custódia dos ativos e a contabilização

O motivo de não se permitir que o funcionário que detém a custódia-temporária ou permanente de um ativo, mantenha o controle sobre esse ativo, é proteger a empresa contra desfalques.

Quando um indivíduo executa as duas funções, existe um risco excessivo de que disponha do ativo para ganho pessoal e ajuste os registros de forma a se desobrigar da responsabilidade.

Como exemplo, podemos citar o caso de um caixa que recebe numerário e é, ao mesmo tempo, responsável pelo registro dos recebimentos de caixa e de vendas. É possível, para ele, ficar com o numerário recebido de um cliente e ajustar a conta do cliente, deixando de registrar a venda, ou concedendo crédito fictício ao mesmo.

Outro exemplo de segregação inadequada da função de custódia é a distribuição dos cheques de pagamento de salários ser efetuada pelo funcionário que prepara os dados da folha de pagamento.

- b) Autorização das transações segregadas da custódia dos respectivos ativos

É de bom termo, se possível, evitar que as pessoas que autorizam transações detenham o controle dos ativos relacionados às transações.

Por exemplo, a pessoa que aprova um documento para pagamento não deve ser a mesma que assina o cheque para quitá-lo.

*Da mesma forma, a pessoa que possui a autoridade de incluir ou excluir funcionários na folha de pagamento não deve ser a pessoa responsável pela distribuição dos cheques de pagamento de salário.*

- c) Responsabilidade operacional segregada da responsabilidade pelo registro contábil

*Se cada departamento ou divisão de uma organização for responsável pela preparação de seus registros contábeis e respectivas demonstrações, haverá uma tendência de se influir nos resultados de maneira a melhorá-los.*

- d) Existência de um plano de férias e de um plano de rotatividade de pessoal

*Este ponto é bastante significativo, ao contrário dos que muito pensam não é recomendável, para a empresa, que exista a situação de funcionários que não tiram férias ou exercem, há longo tempo, a mesma função, conhecendo todos os aspectos a ela inerentes.*

Normalmente, eles se tornam verdadeiras “fortalezas”. Ninguém mais conhece sua função e eles não a ensinam para ninguém. Grandes fraudes foram cometidas por funcionários deste tipo.

Todos os funcionários devem tirar férias, pois desta maneira, durante o período de ausência, alguém, que terá aprendido a função, irá executá-la.

Deve-se atentar para que o próprio funcionário não indique o seu substituto, evitando-se assim conluio entre eles.

#### 4.3 Sistemas Administrativos

As políticas e instituições da empresa devem ser normatizadas, de modo que possa haver uma uniformização dos procedimentos e sua correta divulgação.

As autorizações para a realização e aprovação das transações devem estar claramente e objetivamente definidas.

Todos os integrantes da empresa devem saber perfeitamente quem está apto a autorizar a realização de todas as transações.

Todas as normas internas, políticas e informações devem ser divulgadas de forma adequada.

Nenhum funcionário deve ter dúvidas a respeito da empresa. Todas as linhas de comunicação devem estar claramente definidas.

#### 4.4 Segurança Interna

A segurança interna é um dos elementos de maior relevância do controle interno e compreende os aspectos abaixo enumerados.

##### 4.4.1 Dispositivo adequado de guarda

Os ativos devem ser protegidos adequadamente, levando-se em conta as características peculiares; por exemplo: os cheques devem ser nominais, assinados por duas pessoas.

***Os valores monetários de trânsito fácil devem ser mantidos em locais próprios, de preferência em cofre-forte.***

##### 4.4.2 Seguro adequado

***A realização do seguro deve levar em conta o risco de ocorrência de sinistro***

***de cada ativo, bem como a mensuração adequada do mesmo.***

##### 4.4.3 Custo x Benefício

Se o custo do controle do ativo for maior do que o benefício oriundo desse controle, é mister que não se deve implantá-lo.

## 5 LEVANTAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

No início do processo de auditoria de uma empresa, o auditor deverá fazer um levantamento do sistema de controle interno.

Para tal, deverá fazer uma leitura dos manuais internos de organização e procedimento, manter conversas com funcionários da empresa, inspecionar fisicamente os ativos.

Normalmente as empresas de auditoria preparam questionários-padrões de controle interno para serem preenchidos pelos auditores.

Estes questionários padronizam o levantamento do sistema de controle interno e evitam que partes importantes sejam omitidas.

Um aspecto fundamental do levantamento é verificar se o sistema de controle interno levantado é o que está sendo efetivamente usado.

O levantamento do sistema de controle interno e o seu resultado serão fatores preponderantes para a determinação do volume de testes de auditoria: um sistema de controle interno forte permitirá ao auditor efetuar um volume menor de testes de auditoria. Por outro lado, um sistema de controle interno fraco obrigará o auditor a realizar um volume maior de testes de auditoria.

Durante o levantamento do sistema de controle interno, o auditor realizará testes de compreensão e testes de observância.

Segundo o professor Júlio Sérgio Cardozo, “os testes de compreensão são primordialmente um processo técnico de obtenção de informações de como funciona a organização da empresa e quais os

procedimentos para a realização das transações. Trata-se, enfim, de conhecer detalhadamente o funcionamento do sistema de controle interno”.

Nesta fase, ainda segundo o mesmo professor, o auditor deverá ser capaz de fazer uma avaliação preliminar acerca da eficiência do sistema de controle interno.

Para certificar-se de que aquilo que foi levantado está sendo aplicado, o auditor realiza os testes de observância.

Muitas vezes, aquilo que está escrito não está sendo seguido, tendo sido substituído por práticas informais, às vezes, com o conhecimento e consentimento da administração da empresa. Isto enfraquece o controle interno.

Os testes de observância são aplicados em base estatística. A amostragem estatística pode ser um meio prático para realizar estes testes, cabendo ao auditor determinar o tamanho da amostra.

## 6 CONCLUSÃO

Esperamos neste nosso trabalho termos deixado claro a enorme importância do controle interno. Nenhuma empresa poderá sonhar em sobreviver sem um controle interno eficiente.

Entretanto, o grande desafio que nos é colocado é o de vencer as resistências internas. O homem é a chave de tudo. De nada adianta uma teoria perfeita, se na prática nada funciona.

A grande lição é de que nenhum sistema terá sucesso se ignorar a existência do ser humano com seus problemas, tentações e falhas. Obterá sucesso aquele que conseguir uma participação voluntária dos empregados nas ações de controle interno. Nada imposto ao ser humano sobrevive por muito tempo, pois ele encontrará uma maneira de burlar ou até derrubar o sistema.

## 7 BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. *Auditoria: um curso moderno e completo*. São Paulo: Editora Saraiva, 1990.

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

CARDOZO, Júlio Sérgio S. Controles internos. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n.87, jun., p.32, 1994.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. *Controle interno nas empresas*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 1978.

FRANCO, Hilário, Mare Ernesto. *Auditoria contábil*. São Paulo: Atlas, 1995.

GIL, Antonio Loureiro. *Auditoria de computadores*. São Paulo: Atlas, 1998.

HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Van. *Accounting theory*. 5 ed. Illinois: Irwin Inc., 1992.

HORNGREN, Charles T. *Contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1989.

HOWARD, Leslie R. *Principles of Auditing*. London: FCA, 1969.

KAPLAN, Robert S., ATKINSON, Antony. *Advanced Management Accounting*. 2.ed. Englewood Cliffs, N. J. Prentice Hall, 1989.

MEIGS, Walter B. *Princípios de auditoria*. México: Editora Diana, 1974.