

SILVIO APARECIDO CREPALDI

AUDITORIA CONTÁBIL

Teoria e Prática

4ª Edição



editora
atlas

Controle
das
Atividades



CONTROLE INTERNO

Ambiente de Controle

Os problemas de Controle Interno encontram-se em todas as áreas das empresas modernas.

Exemplo: vendas, fabricação, compras.

Quando exercido adequadamente sobre uma das funções acima, o controle assume fundamental importância, objetivando atingir os resultados mais favoráveis com menores desperdícios.



É preciso distinguir:

Auditoria Interna: equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalho, normalmente executado por um departamento especializado.

Controle Interno: refere-se aos procedimentos e à organização adotados como planos permanentes da empresa.



Antes de elaborar o plano ou programa que guiará o auditor, é necessário observar como se encontram os controles da empresa.


✓ quanto melhor o controle, mais segurança para o trabalho;

✓ quanto menor o controle, mais cuidado será exigido na execução das tarefas.



CONCEITOS E OBSERVAÇÕES FUNDAMENTAIS

O controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas. (AICPA)



OS GANHOS COM A SARBANES-OXLEY

A lei americana que endureceu os controles internos das empresas trouxe ganhos inesperados para os executivos e acionistas – melhores processos, mais segurança e até mesmo custos menores.



AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

As normas de auditoria geralmente aceitas, referentes ao trabalho de 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.



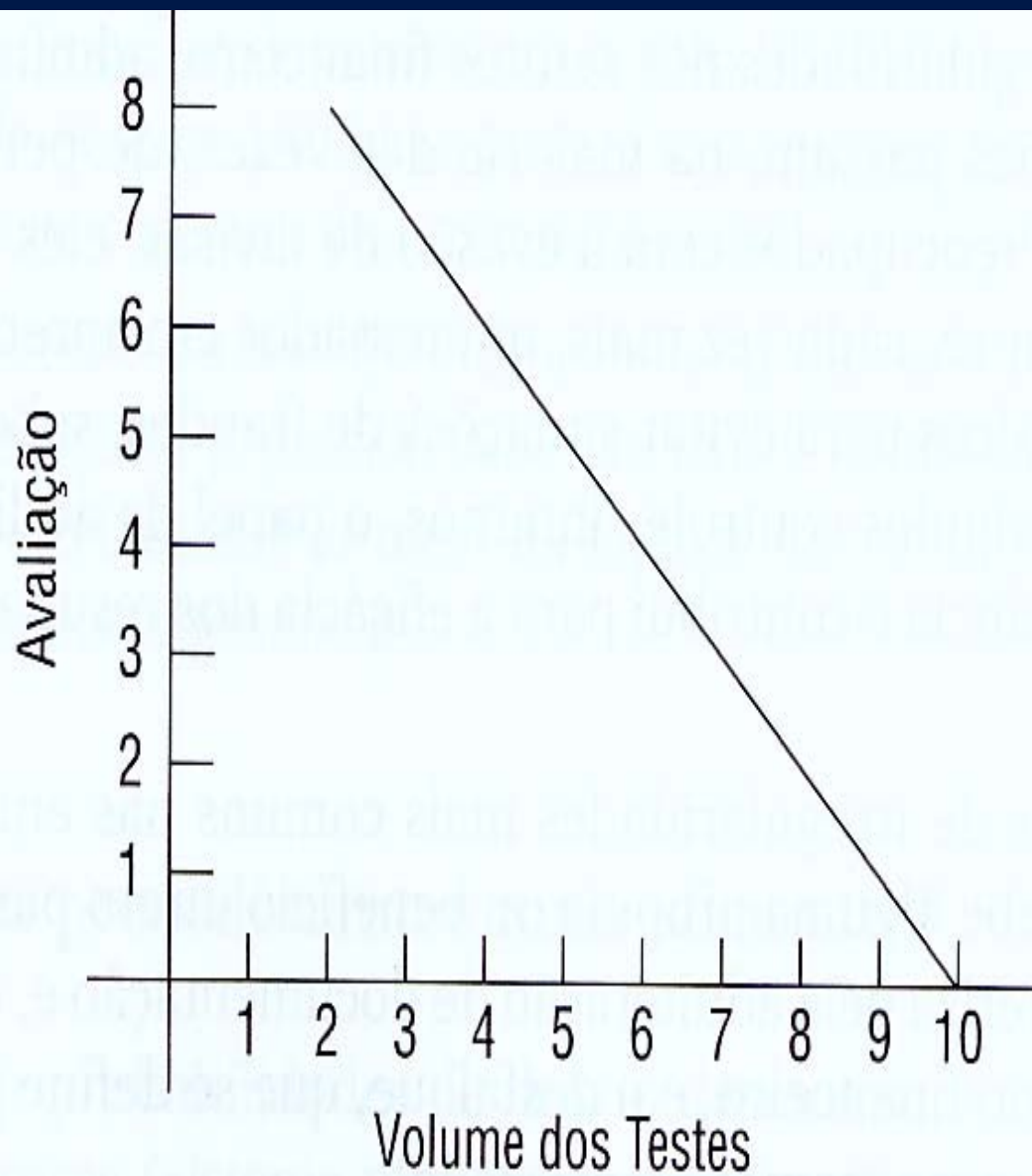
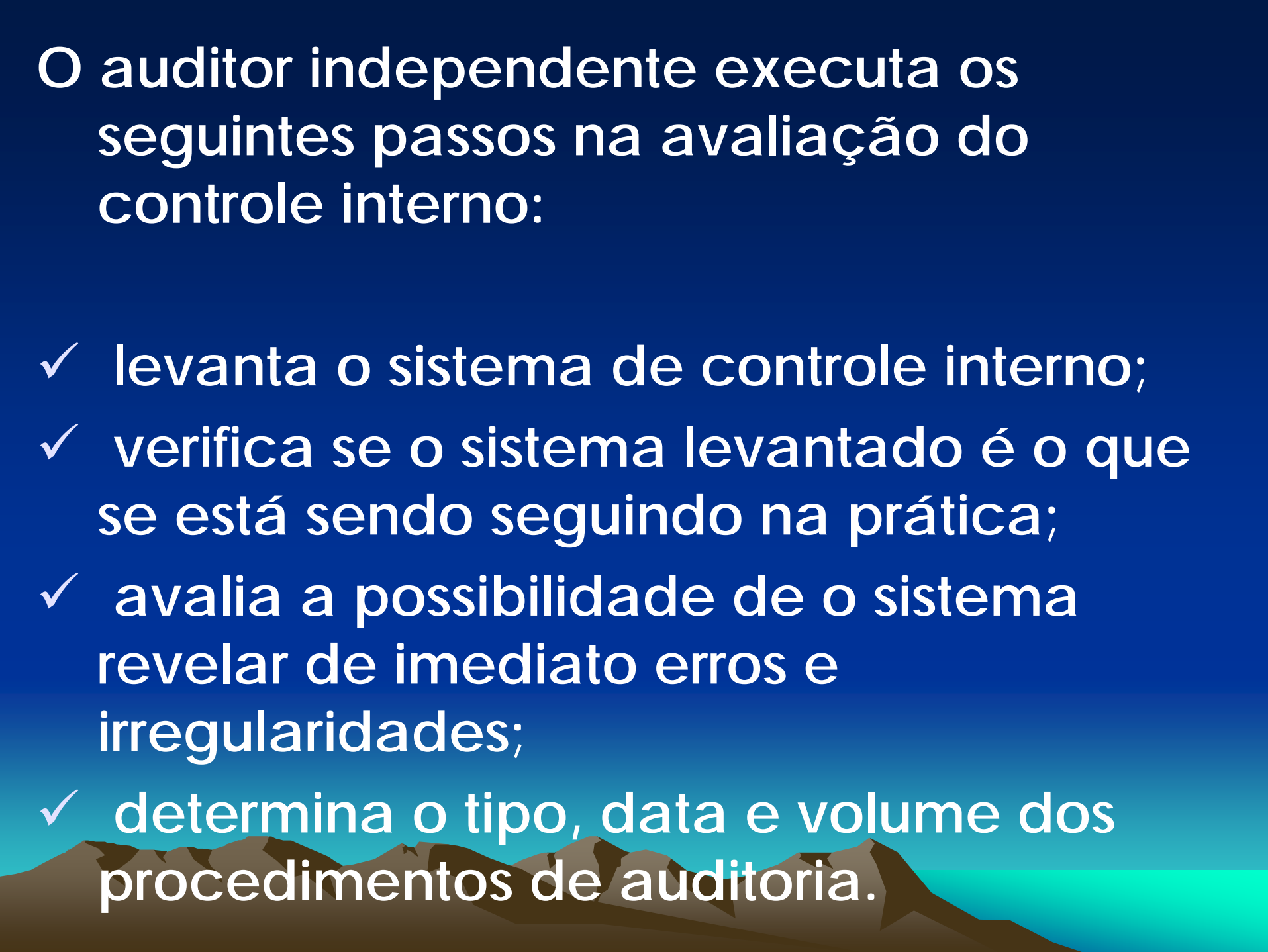


Figura 8.1 Avaliação do sistema de controle interno e volume de testes.

O auditor independente executa os seguintes passos na avaliação do controle interno:

- ✓ levanta o sistema de controle interno;
 - ✓ verifica se o sistema levantado é o que se está sendo seguindo na prática;
 - ✓ avalia a possibilidade de o sistema revelar de imediato erros e irregularidades;
 - ✓ determina o tipo, data e volume dos procedimentos de auditoria.
- 

Preocupados com a evasão de divisas, eles armam-se contra o problema e mostram-se, cada vez mais, interessados em aprender novas técnicas e procedimentos básicos para **evitar situações de fraudes, subornos e desfalques.**




Além da adoção de rígidos controles internos, o papel da auditoria vem ganhando crescente importância e **contribui para a eficácia dos resultados finais** em qualquer companhia.



COMO CONTROLAR ÁREAS DE RISCO

VENDAS: há facilidades para recebimento de comissões, descontos e consignações indevidas;

CONTAS A PAGAR: concentram-se nos cheques de serviço, que podem ou não ser fantasmas, e na antecipação de pagamentos, com finalidade de recebimento de propinas.



COMPRAS: é um dos mais difíceis de se controlar por meio da auditoria, pois o delito fica registrado fora dos livros contábeis da empresa.



CONTAS A RECEBER: a tendência, com a crise de caixa na maioria das companhias, é abrir mão de recolher por parte do valor financeiro (multa, juros) e receber apenas o montante principal.



Recomenda-se a verificação, regular, dos números das contas correntes dos funcionários, a fim de evitar depósitos em contas fantasmas.

Valores residuais de produção de grande volume (matéria-prima) também requerem cuidados extras.

A diferença enriquece a pessoa da noite para o dia.



QUAIS OS PROCEDIMENTOS MAIS EFICIENTES?

Para reduzir probabilidades de desvio destaca-se a importância do sistema de **provas surpresas** (sistema preventivo) realizado pela auditoria.

Deve-se criar um guia de procedimentos e provas departamentais, em cada unidade da organização, realizado pelos próprios funcionários.



TIPOS DE CONTROLES: CONTÁBEIS E ADMINISTRATIVOS

CONTROLES CONTÁBEIS –
compreendem o plano de
organização e de todos os métodos e
procedimentos utilizados para
salvaguardar o patrimônio e a
propriedade dos itens que o
compõem.



Compreendidos por:

- ✓ **segregação de funções:** cria independência entre as funções de execução operacional, custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
- ✓ **sistema de autorização:** controla as operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos;




✓ **sistema de registro**: compreende a classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, existência de um Plano de Contas que facilita o registro e preparação das demonstrações contábeis, e a utilização de um manual descritivo para o uso das contas.



CONTROLES ADMINISTRATIVOS –
compreendem o plano de
organização e todos os métodos e
procedimentos utilizados para
proporcionar eficiência às
operações, dar ênfase à política
de negócios da empresa, bem
como a seus registros financeiros.




Compreendidos por:

- ✓ normas salutaras, que observam práticas saudáveis aos interesses da empresa no cumprimento dos deveres e funções;
 - ✓ pessoal qualificado, que esteja apto a desenvolver suas atividades bem instruído e supervisionado por seus responsáveis.
- 

IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO

A administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de seu cumprimento pelos funcionários e por sua modificação, visando adaptá-lo às novas circunstâncias.



Compreende:

- Responsabilidade;
- Rotinas Internas;
- Acesso a Ativos;
- Segregação de funções;
- Confronto dos ativos com os registros;
- Amarrações do sistema;
- Auditoria Interna.



CONTROLE INTERNO A SER ADOTADO

MOTIVO

a. Devem ser fixas as responsabilidades.

Se não existir delimitação extra, o controle será deficiente.

b. A contabilidade e as operações devem estar separadas.

Um empregado não deve ocupar um posto em que tenha controle da contabilidade e, ao mesmo tempo, controle das operações que ocasionam lançamentos.

c. Controles cruzados. Por exemplo, as vendas diárias devem ser acumuladas e confrontadas ao final do período com a soma das etiquetas das mercadorias entregues.

Devem ser utilizadas todas as provas disponíveis para se comprovar a exatidão, visando assegurar que as operações foram registradas corretamente na contabilidade.

d. Nenhuma pessoa individualmente deve ter completamente a seu cargo uma transação comercial.

Qualquer pessoa, deliberadamente ou inadvertidamente, cometerá erros; entretanto, é provável que se descubram os erros se o manejo de uma transação está dividido entre duas ou mais pessoas.

e. Deve-se escolher e treinar cuidadosamente os empregados.

Um treinamento cuidadoso oferece como resultados: melhor rendimento, custos reduzidos e empregados mais atentos e ativos.

f. Se for possível:

deve haver rotatividade entre os empregados destinados a cada trabalho.

deve ser imposta a obrigação de usufruto de férias para todas as pessoas que ocupam postos de confiança.

Isso reduz as oportunidades de fraude e indica a adaptabilidade do empregado.

g. As instruções de operações para cada cargo devem ser sempre fornecidas por escrito.

Os manuais de procedimentos fomentam a eficiência e evitam erros ou interpretações erradas.

LIMITAÇÕES DO CONTROLE INTERNO

As limitações do controle interno são, principalmente, com relação a:

- **conluio de funcionários** na apropriação de bens na empresa;
- **instrução inadequada dos funcionários** com relação às normas internas;
- **negligência dos funcionários** na execução de suas tarefas diárias.

FRAUDES E DESFALQUES NAS EMPRESAS

É um problema comum e crescente, decorrente do enfraquecimento dos valores éticos, morais e sociais e, principalmente, da ineficácia dos sistemas de controles internos.

Os fatores que motivam as pessoas a cometerem fraude podem ser classificados em três aspectos:



- ✓ oportunidade para cometê-la e escondê-la;
- ✓ pressão por dificuldades financeiras; e
- ✓ racionalização do entendimento sobre a falta cometida.




DESFALQUE TEMPORÁRIO

Ocorre quando o funcionário apossa-se de um bem da empresa e não altera os registros da contabilidade (transferindo o ativo roubado para despesas).



São exemplos de desfalques temporários:

- ✓ funcionário apodera-se do dinheiro recebido de clientes, proveniente de vendas a prazo, antes do registro do recebimento.
 - ✓ funcionário assenhoreia-se do dinheiro recebido de clientes, após registro contábil do recebimento.
 - ✓ funcionário apoderou-se de um ativo da empresa (dinheiro de caixa, cautelas de títulos, estoques, imobilizado etc.).
- 



DESFALQUE PERMANENTE

Ocorre quando um funcionário desvia um bem da empresa e modifica os registros contábeis, de forma que os ativos existentes concordem com os valores registrados na contabilidade.

São exemplos de desfalques permanentes:


- ✓ funcionário responsável pelos recebimentos de clientes e pelo preparo dos registros contábeis de vendas e recebimentos desvia um recebimento de vendas a prazo e baixa a duplicata correspondente contra vendas (débito em Devolução de Vendas e crédito em Duplicatas a Receber);

✓ funcionário responsável pelas matérias-primas e pela elaboração de lançamentos contábeis rouba uma matéria-prima e baixa o bem correspondente para despesa (débito em Despesas Diversas e crédito em Matéria-prima).



LEVANTAMENTO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

As informações sobre o sistema de controle interno são obtidas das seguintes formas:

- ✓ leitura dos manuais internos de organização e procedimentos;
 - ✓ conversa com funcionários da empresa;
 - ✓ inspeção física desde o início da operação (compra, venda, pagamentos etc.) até o registro no razão geral.
- 

As informações obtidas sobre o controle interno são registradas pelo auditor independente de uma ou do conjunto de duas ou três das formas exemplificadas a seguir:

- ✓ memorandos narrativos;
- ✓ questionários padronizados;
- ✓ fluxogramas.



AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E DETERMINAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Consiste em aplicar medidas significativas na consideração de transações relevantes e ativos correlatos envolvidos na auditoria, tem como finalidade principal detectar erros e irregularidades materiais nas demonstrações financeiras.



Medidas que devem ser observadas:

- considerar os tipos de erros e irregularidades que poderiam ocorrer;
- determinar os procedimentos de controle contábil que devam prevenir ou detectar esses erros e irregularidades;



➤ determinar se os procedimentos necessários são estabelecidos e estão sendo seguidos satisfatoriamente;

➤ avaliar as falhas, isto é, tipos de erros e irregularidades potenciais não cobertos pelo procedimento de controle existente para determinar seu efeito sobre a natureza, caráter oportuno ou extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados, e sugestões a serem feitas ao cliente.



A avaliação do sistema de controle interno compreende:

- determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer;
- verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;



- analisar as fraquezas ou falta de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades, a fim de determinar a natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.



O processo de avaliação do controle interno consta de três etapas:

- ✓ o realce do sistema;
- ✓ a avaliação propriamente dita do sistema;
- ✓ a realização de testes de cumprimento de normas internas.



REALCE DO SISTEMA

Efetua-se durante a etapa de planejamento do exame.

O objetivo é obter informação se supõe que o sistema funcione e pode-se alcançá-lo mediante discussão com as pessoas responsáveis pelo controle interno.



Uma significativa evidência persuasiva pode ser obtida mediante a própria documentação de controle interno da área, por exemplo, manuals, descrições de tarefas e fluxogramas.

Confirmar o conhecimento, executar procedimentos de reconstituição ou recapitulação dos controles de fluxo de documentação.


Documentar a análise do controle interno nos papéis de trabalho.



AVALIAÇÃO

Deve-se proceder a sua avaliação crítica para determinar sua eficácia e os pontos passíveis de melhoria.

Muitas vezes, nesta etapa, conclui-se que o sistema não é eficaz; sendo assim, não se executarão os testes de cumprimento, pois ainda que o resultado seja satisfatório, não se atingirão os objetivos.



Durante a fase de avaliação, um aspecto de grande importância é a identificação dos controles-chaves do sistema.

O controle-chave é aquele que:

- assegura que um sistema administrativo produza informação fidedigna; e
- serve de base para satisfação dos objetivos de auditoria.

TESTE DE CUMPRIMENTO DE NORMAS INTERNAS

Não basta formar uma opinião sobre a eficácia do sistema, baseando-se em representações verbais ou escritas, feitas por funcionários.

Cumpra constatar que o sistema funciona realmente como foi descrito, pois, a bem da verdade, pode haver diferenças substanciais entre o que foi relatado e o que foi fielmente aplicado.



Um teste de cumprimento realiza-se em diversas etapas:

- determinar os objetivos do teste – procura-se confirmar que os controles previamente identificados como controles-chaves funcionaram durante todo o período submetido a exame;
- definir o universo – é o conjunto de transações homogêneas submetidas ao sistema de controle e registro que se testa.

QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Têm como finalidade auxiliar a avaliação da eficiência ou adequação dos controles internos (operacionais e contábeis) do cliente, ou seja:

- Se os **controles contábeis** internos asseguram o correto registro das transações financeiras;
- se os **controles internos administrativos** proporcionam eficiência operacional e observância da política da empresa e da legislação em vigor;
- se as **verificações internas** protegem adequadamente os ativos do cliente contra fraudes e outras irregularidades.

FORMAS DE APLICAÇÃO

As questões devem ser formuladas de modo que uma **resposta afirmativa** impliquem numa condição satisfatória.

Uma **resposta negativa** indica um ponto fraco com relação àquele item em particular.



LEVANTAMENTO E DESCRIÇÃO DA ROTINA

Os auditores devem levantar e descrever rotinas objetivando:

- identificar **pontos críticos** que facilitem a definição da extensão dos exames finais;
- fornecer dados para **simplificar os trabalhos de auditoria** e/ou possíveis consultorias futuras.



DESCRIÇÃO DA ROTINA

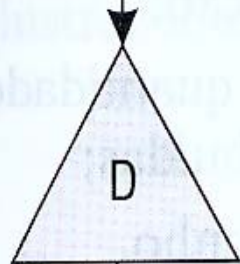
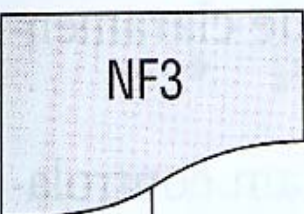
A rotina pode ser descrita por meio de uma narrativa, ou então pela elaboração de um fluxograma.

NARRATIVA – inclui uma descrição da rotina passo a passo de maneira lógica clara e concisa, evidenciando o fluxo de documentos de um ou mais departamentos desde sua origem até sua disposição final.

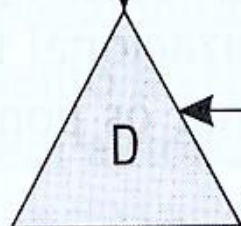
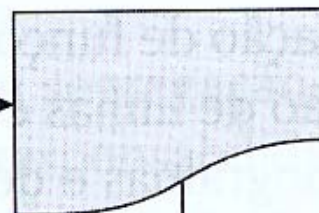
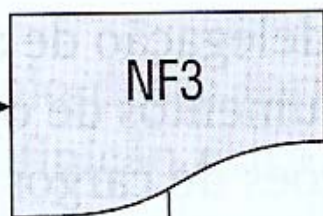
FLUXOGRAMAS – constitui uma técnica analítica, que utiliza símbolos para descrever uma rotina passo a passo em um ou mais departamentos, evidenciando o movimento de documentos desde sua origem até sua disposição final.

FLUXOGRAMA

Contas a pagar



Após a liquidação



Contabilidade


Arquivar a 3ª via da “Nota Fiscal” até o pagamento da última parcela.

Após a quitação total, remeter a 3ª via da “Nota Fiscal” à Contabilidade.

Contabilidade confere e arquiva os documentos recebidos.

CARACTERÍSTICAS DE UM EFICIENTE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Compreende:

- ✓ **plano de organização** que proporcione apropriada segregação de funções e correta divisão das responsabilidades funcionais;
 - ✓ **observação de práticas salutareas** no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização;
 - ✓ **sistema de autorização** e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas.
- 

CATEGORIAS DE CONTROLES INTERNOS

Controles Organizacionais

Referem-se ao controle obtido por meio da maneira de designar responsabilidades e delegar autoridade.

Essa estrutura é um marco no qual se realizam as atividades de planejamento, execução e controle das operações da entidade e cuja eficácia dependerá de considerações tais como:



✓ atribuição de responsabilidades e delegação de autoridade claramente definidas;

✓ segregação de funções incompatíveis para evitar que sejam controladas por qualquer indivíduo ou departamento da organização;



✓ fornecimento de recursos, inclusive pessoal competente, em quantidade suficiente para o cumprimento das responsabilidades atribuídas;

✓ existência de sistemas de mediação e avaliação do desempenho.



Controle do Sistema de Informação

Referem-se ao controle obtido mediante a prestação de informações aos níveis adequados da administração.



Não obstante, algumas características que um bom sistema não deve omitir são as seguintes:

- ✓ **a informação** deve ser suficientemente detalhada para permitir identificação das operações fora de linha ou possíveis problemas;

- ✓ **os relatórios** devem conter informação relevante para os usuários;



- ✓ **a forma de apresentação** deve destacar a informação de maior importância;
- ✓ **a informação** deve ser distribuída conforme as responsabilidades atribuídas;
- ✓ **a informação** deve ser usada pelos que tenham competência e tempo necessários para compreender seu significado e adotar medidas corretivas, se necessárias.



Controles de Procedimentos

Referem-se ao controle obtido mediante a observação de políticas e procedimentos dentro da organização.



São as seguintes algumas das características desejáveis nos controles de procedimento:

- ✓ que sejam adequados à estrutura organizacional;
- ✓ que sejam bem definidos e documentados;
- ✓ que se mostrem fáceis de interpretar e aplicar.



DOCUMENTAÇÃO DE PROCEDIMENTOS

Os procedimentos contábeis e de operação devem ser documentados em manuais (de contabilidade e de procedimentos) e fluxogramas de modo que as políticas e instruções da empresa possam ser conhecidas de maneira explícita e uniformemente aplicadas.



LIMITAÇÕES INERENTES AOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO

Na aplicação da maioria dos procedimentos de controle, podem ocorrer falhas resultantes de entendimento precário, erros de juízo, descuidos ou outros fatores humanos.

Os procedimentos de controle cuja eficácia depende da divisão de funções, podem ser burlados mediante conivência.



OBRIGADO!

PERGUNTAS?

Silvio Aparecido Crepaldi

www.crepaldi.adv.br

silviocrepaldi@uaivip.com.br

