

O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA FUNDAMENTAL PARA A FIDEDIGNIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Patrícia Bordin¹
Cristiane Jardim Saraiva²

RESUMO

Este estudo visa demonstrar a importância do controle interno como ferramenta fundamental para assegurar a fidedignidade e integridade dos registros e demonstrações contábeis. Sua utilização torna-se indispensável para a segurança da empresa e também para resguardar o administrador na sua tomada de decisões. Os processos se tornam ágeis e de fácil entendimento para todos os usuários, tanto internos quanto externos que fazem uso dessas informações. Com este trabalho procurou-se demonstrar que a utilização de um controle interno eficiente é primordial para a manutenção de uma empresa no mercado atual.

Palavras-chave: Importância; Controle Interno; Contabilidade.

1 – INTRODUÇÃO

Para o estabelecimento de metas e objetivos, as empresas adotam ações que aumentam a probabilidade de que estas sejam alcançadas, com isto, chega-se ao entendimento sobre controle interno, que abrange a alta administração e os níveis gerenciais apropriados.

A elaboração de controles internos serve para evitar o abuso de poder, o erro, a fraude e principalmente, a ineficiência, são fundamentais para que as entidades resguardem os seus ativos, assegurem a fidelidade e integridade dos

¹ Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis da UNIFRA, e-mail: pbordin@cvism.com.br

² Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis da UNIFRA, e-mail: csaraiva@cvism.com.br

registros, demonstrações, informações e relatórios contábeis, conheçam efetivamente a realidade da entidade, estabeleçam e conheçam quais os seus compromissos com a gestão, orientem e estimulem a organização estrutural e funcional, comuniquem as diretrizes administrativas, onde o controle interno serve como facilitador para o trabalho do auditor.

O artigo tem como objetivo conceituar controle interno, fazendo a distinção deste com os controles administrativos. Demonstra os objetivos de controle interno dentro da empresa, trazendo como forma de prevenir erros e irregularidades os princípios que regem o controle interno. Analisa a classificação entre as fases de controle interno conforme diversos autores, e a divergência que ocorre nesta classificação.

O controle interno aborda a segregação de responsabilidades para se obter um controle interno eficaz, sua abrangência nos níveis estratégico, tático e operacional, assim como a inserção do controle interno em cada um destes níveis.

Institui a contabilidade como ferramenta de controle e a importância de dados confiáveis para se extrair da contabilidade informações que retratem de forma clara a situação patrimonial e administrativa da entidade.

Por fim, trata o sistema de controle interno e os colaboradores, dando ênfase para que o controle de coisas só se dará através de um controle adequado das pessoas.

2 - CONTROLE INTERNO

De acordo com Gomes e Salas (1999, p.13),

O controle de gestão tem experimentado considerável expansão conceitual a partir da década de 50. Ao longo de todo este período, e principalmente durante a década de 70, surgem novos enfoques que incorporam novos conceitos, muitos emprestados de outras áreas (economia, psicologia, sociologia, administração, etc.). É, porém, durante os anos 80 que diversos trabalhos passam a chamar a atenção para a crise existente na área contábil de gestão, devido a diversos fatores que têm dificultado sua utilização como efetivo

instrumento que facilite e potencialize o gerenciamento das atividades da empresa.

2.1 – CONCEITO DE CONTROLE INTERNO

Para Almeida (1996, p.50), “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

O Instituto de Auditores Internos do Brasil, Audibra (1992, p.48), registra:

(...) controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

Diante destes conceitos, é importante ressaltar que o controle interno não é necessariamente um complexo sistema de rotinas e procedimentos burocráticos que necessite ser implementado exatamente como indicado nos livros e normas, para que funcione de modo satisfatório. A filosofia do administrador irá determinar a capacidade de implantar sistemas de controle que apresentem condições favoráveis para a empresa, atendendo suas particularidades.

Em administração, segundo Chiavenato (1993, p.262), existem três significados para a palavra controle, que são:

- a) Controle como função restritiva e coercitiva: serve para coibir ou limitar certos tipos de desvios indesejáveis ou de comportamento não aceitos. É também chamado de controle social, pois inibe o individualismo e a liberdade das pessoas; neste sentido apresenta um caráter negativo e limitativo;
- b) Controle como sistema automático de regulação: tem como objetivo manter um grau de fluxo ou funcionamento de um sistema. Dentro deste mecanismo de controle se detectam possíveis desvios ou irregularidades e proporcionam automaticamente a regulação necessária para voltar à normalidade;

c) Controle como função administrativa: é o controle como parte do processo administrativo, assim como o planejamento, organização e a direção fazem parte.

O controle está diretamente relacionado com as demais funções do processo administrativo: planejamento, organização e direção. Representa um reflexo de todas as demais funções administrativas, propiciando a mensuração e a avaliação dos resultados da ação empresarial.

O autor coloca o controle sob uma perspectiva mais ampla e realista, pois ao invés de considerá-lo simplesmente como uma questão de estabelecimento de padrões, mensuração de desempenho e correção de desvios, entende que o controle possa ser visualizado como um sistema que forneça *feedback*.

A partir do conceito de controle interno, pode-se estabelecer uma distinção entre controles contábeis e controles administrativos segundo Attie (1985, p.61):

Controles Contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a salvaguarda do patrimônio da propriedade dos registros contábeis”.

“Controles Administrativos – compreendem o plano de organização, bem como os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência das operações, voltadas para a política de negócios da empresa e, indiretamente, com os registros financeiros.

Estes conceitos são importantes de serem ressaltados, pois a distinção entre estes é evidente. Enquanto o controle contábil preocupa-se com os princípios que guardam o patrimônio e registros da empresa, os controles administrativos são voltados aos interesses da operação da empresa.

2.2 - OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO

O controle interno tem como objetivos proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Para Fayol (1981, p.139), o controle tem por objetivo “assinalar as faltas e os erros a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição”. O mesmo

autor afirma que o controle é aplicável a tudo: às coisas, às pessoas, aos atos, ou seja:

- a) Do ponto de vista administrativo: é necessário assegurar-se de que o programa existe, é aplicado e está em dia, e de que o organismo social está completo, o comando exercido segundo os princípios adotados, as conferências de coordenação se realiza;
- b) Do ponto de vista comercial: é preciso assegurar-se de que os materiais que entraram e saíram são exatamente considerados no que toca à quantidade, à qualidade e ao preço, se os inventários estão corretos, os contratos são perfeitamente cumpridos;
- c) Do ponto de vista técnico: é preciso observar a marcha das operações, seus resultados, suas desigualdades, o funcionamento do pessoal;
- d) Do ponto de vista financeiro: o controle se estende aos livros, ao caixa, aos recursos e às necessidades, ao emprego de fundos;
- e) Do ponto de vista de segurança: é necessário assegurar-se de que os meios adotados para proteger os bens e as pessoas estão em bom estado de funcionamento;
- f) Do ponto de vista contábil: é preciso verificar se os documentos necessários cheguem rapidamente, se eles proporcionam visão clara da situação da empresa, se o controle encontra nos livros, nas estatísticas e nos diagramas bons elementos de verificação e se não existe nenhum documento ou estatística inútil.

Podem ser analisados os objetivos do controle interno com a segregação em quatro tópicos básicos, quais sejam:

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

2.2.1 - Salvaguarda dos Interesses

O objetivo do controle interno relativo à salvaguarda dos interesses remete-se à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades. (ATTIE, 2000, p.117).

As principais práticas que podem dar suporte à salvaguarda dos interesses são as seguintes, conforme Attie (2000):

- a) Segregação de Funções: estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização;
- b) Sistema de autorização e aprovação: compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos;
- c) Determinação de funções e responsabilidades: a existência de organogramas claros determinam linhas de responsabilidades e autoridades definidas por toda a linha hierárquica;
- d) Rotação de funcionários: corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho. Dessa forma, é possível reduzir a ocorrência de fraudes e contribuir para o surgimento de novas idéias;
- e) Legislação: corresponde à atualização permanente sobre a legislação vigente, visando diminuir riscos e não expor a empresa à contingências fiscais e legais pela não-obediência aos preceitos atuais vigentes;
- f) Contagens físicas independentes: corresponde à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao custo diante, visando maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa.

Fica visível a preocupação que tem o controle interno com relação à proteção de seu patrimônio, munindo-se de várias práticas que contribuem ao sucesso deste objetivo.

2.2.2 - Precisão e Confiabilidade dos Informes e Relatórios Contábeis, Financeiros e Operacionais

Com relação a este objetivo, tem-se que esta precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais compreendem a geração de informações adequadas e oportunas, fundamentais no campo

gerencial e administrativo, para compreensão dos fatos e eventos realizados na organização.

Attie (2000, p.119) enfatiza muito bem esta confiabilidade e precisão quando explica que:

Uma empresa necessita constituir, para si, sistemas que lhe garantam conhecer os atos e eventos ocorridos em cada um dos seus segmentos. Os efeitos ocorridos através da realização de cada ato devem ser escriturados e levados, em tempo hábil, ao conhecimento dos administradores.

O mesmo autor, quando expõe sobre este objetivo de controle, enumera alguns meios que possibilitam sua realização:

- a) Documentação confiável: corresponde à utilização de documentação hábil para o registro das transações;
- b) Conciliação: indica a precisão ou diferenças existentes entre diversas fontes de informação, visando à manutenção equilibrada entre estas e à eliminação tempestiva de possíveis pendências;
- c) Análise: compreende a identificação da composição analítica dos itens em exame;
- d) Plano de contas: estabelece a classificação da empresa perante uma estrutura formal de contas. A existência de um manual de contabilidade que proceda o uso destas contas, fomenta a classificação e a utilização adequada de cada conta;
- e) Tempo hábil: determina o registro das transações dentro do período da competência e no menor espaço de tempo possível;
- f) Equipamento mecânico: a utilização de equipamento mecânico visa facilitar e agilizar o registro das transações, fomentando a divisão de trabalho.

A organização precisa munir-se de relatórios e sistemas que sejam confiáveis e eficientes, garantindo-lhes, assim, um espelho da situação econômico financeira da instituição.

2.2.3 - Estímulo à Eficiência Operacional

Neste objetivo, cabe salientar que seu intuito é o de promover a eficiência operacional, provendo-se de todos os meios necessários à condução

de tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme.

Segundo Attie (2000, p.120) reforça que os principais meios que promovem a obtenção de pessoal qualificado são:

- a) Seleção: possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas;
- b) Treinamento: possibilita a capacitação do pessoal para a atividade proposta;
- c) Plano de carreira: estabelece a política da empresa ao pessoal quanto às possibilidades de remuneração e promoção, incentivando o entusiasmo e a satisfação do pessoal;
- d) Relatórios de desempenho: compreendem a identificação individual de cada funcionário. Apontam suas virtudes e deficiências, sugerindo alternativas necessárias ao aperfeiçoamento pessoal e profissional;
- e) Relatório de horas trabalhadas: possibilita a administração mais eficiente do tempo despendido pelo pessoal e indica mudanças necessárias ou correção das metas de trabalho;
- f) Tempos e métodos: possibilitam o acompanhamento mais eficiente de execução das atividades e regulam possíveis ineficiências do pessoal.
- g) Custo-padrão: permite acompanhar permanentemente o custo de produção dos bens e serviços produzidos, identificando benefícios e ineficiências do processo de produção;
- h) Manuais Internos: sugerem clara exposição dos procedimentos internos, possibilitando práticas uniformes, normatização e eficiência dos atos que previnem a ocorrência de erros e desperdícios.
- i) Instruções Formais: apontam formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal entendidos e a possibilidade de cobranças.

De nada adianta a administração munir-se de sistemas e relatórios sofisticados, se o seu material humano não estiver corretamente selecionado e treinado para trabalhar de acordo com as políticas determinadas.

2.2.4 - Aderência às Políticas Existentes

Este objetivo de controle tem por finalidade assegurar que as políticas e procedimentos definidos pela administração sejam adequadamente seguidos e respeitados pelo pessoal.

Embasado nestas políticas, (Attie 2000, p.121) define alguns meios:

- a) Supervisão: a supervisão permanente possibilita melhor rendimento pessoal, reparando-se rapidamente possíveis desvios e dúvidas decorrentes da execução das atividades;
- b) Sistema de revisão e aprovação: aponta se as políticas e procedimentos estão sendo seguidas, através de método de revisão e aprovação;
- c) Auditoria interna: permite a identificação de transações realizadas pela empresa que estejam em consonância com as políticas determinadas pela administração.

A alta administração deve trabalhar continuamente para que as políticas e procedimentos definidos sejam verdadeiramente seguidos e respeitados por todo o conjunto da administração.

2.2.5 - Conjugação dos Objetivos do Controle Interno

Conhecendo-se os objetivos do controle interno, é possível afirmar que estes visam à configuração de segurança adequada às atividades praticadas ao longo de toda a organização, de forma vertical e horizontal. Seus meios compreendem a forma pela qual estes objetivos serão alcançados.

Em vista à conjugação dos objetivos do controle interno, contribui significativamente ao deixar registrado:

A natureza do sistema de controle interno, à luz da empresa, deve basear sua fundamentação nos conhecimentos de administração de empresas, teoria de organização, sistemas, administração de pessoal, contabilidade, e assim por diante. A implantação dos próprios procedimentos de controle precisa levar em conta o custo de implementação e o benefício que pode trazer. Embora o cálculo do benefício apresente dificuldade prática de aplicação, devido ao fato de que nem sempre é possível estimar os benefícios que o controle propiciará no futuro, é preciso levá-lo em consideração principalmente nos casos em que a implantação de novos controles pode ter efeito relevante sobre os custos da empresa. (ATTIE, 2000, p.122)”.

O autor esclarece, de forma significativa, que o controle interno deve representar para a instituição um benefício, sendo que sua implantação merece análise para averiguar se o custo não será, por ventura, superior ao efeito positivo que ele proporcionará.

2.3 - PRINCÍPIOS DE CONTROLE INTERNO

De maneira a prevenir erros e irregularidades devem ser adotados princípios de controle interno, que segundo o Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (1994, p.61), são:

- a) a autoridade deve ser determinada, de acordo com a orientação da administração. Caso não haja esta delegação de autoridade, o controle será ineficiente;
- b) a contabilização e as operações propriamente ditas devem ser segregadas. Um colaborador ou um departamento não deve ocupar uma posição em que tenha ao mesmo tempo o controle das transações e de seus registros contábeis. Mesmo em ambientes altamente informatizados, onde a introdução dos dados no sistema de informação é feita pelo departamento que efetua as transações, o controle do registro contábil é de responsabilidade do departamento contábil, que deve deter o controle final da contabilização desta transação;
- c) todas as transações da empresa devem ser realizadas mediante autorização prévia. A autoridade máxima em uma organização pertence aos acionistas ou controladores e é delegada à administração. Esta estabelece as condições nas quais devem ser executadas as transações específicas;
- d) é preciso utilizar provas independentes para comprovar que as operações e a contabilidade estão registradas de forma exata e adequadas. As transações registradas na contabilidade devem coincidir com as existentes nos demais sistemas operacionais da empresa e devem estar documentadas;
- e) nenhum colaborador da organização deve ter, sob controle, a responsabilidade de todo o ciclo de uma transação comercial. As operações devem ser planejadas de forma que mais de uma pessoa ou departamento participe de cada transação. Desta forma, o trabalho de um torna-se a prova do

outro. A segregação de funções contribui para a eficiência das operações e detecta mais rapidamente erros ou fraudes;

f) a rotação de colaboradores na execução dos trabalhos é fundamental, já que esta atitude minimiza as oportunidades de ocorrência de fraudes, estimula inovações e aumenta a qualificação técnica e profissional dos colaboradores. Além do mais, a adoção deste princípio, reduz significativamente a dependência pelos “especialistas” e resulta em novas idéias sobre sistemas, métodos e processos;

g) é de fundamental importância que todos os colaboradores da empresa saiam de férias. O descanso colabora para a “reposição de energias” e é um direito trabalhista. O acúmulo de férias ou seu abono pode estar criando, dentro da empresa, os chamados “especialistas” e constituindo passivos trabalhistas potenciais, isto porque, ao desligarem-se da empresa, poderão acioná-la judicialmente, reivindicando as férias não gozadas. Possuir funcionários que não gozem férias significa, também, manter encobertas fraudes e erros que porventura existam;

h) é importante que a instituição organize e distribua à seus colaboradores um manual de controle interno, onde conste as instruções operacionais, normas e procedimentos adotados pela empresa. Esta adoção colabora para a coibição de erros de execução e também garante a qualidade dos processos;

i) todos os colaboradores, em especial os envolvidos com as atividades de controle, devem ser cuidadosamente selecionados e treinados. É saudável a vida pregressa e as referências apresentadas pelos candidatos à emprego. O treinamento familiariza os colaboradores com as novas tarefas e os situa dentro do contexto e normas da empresa. As compreender o que dele se espera, o funcionário contribui para o aumento da eficiência operacional e a redução de custos;

j) os responsáveis pela custódia de numerários e outros ativos da empresa devem ter seguro-fidelidade, permitindo proteger os ativos em caso de possíveis fraudes, contribuindo também como inibidor de ações danosas contra seu patrimônio. Os colaboradores devem estar cientes que a companhia seguradora só indenizará a empresa dos prejuízos, quando registrar-se

ocorrências dessa natureza às autoridades policiais e os responsáveis forem devidamente conhecidos;

k) é recomendável a utilização de meios eletrônicos para o registro automático das transações. O avanço tecnológico e o barateamento dos recursos de informática permitem o desenvolvimento de sistemas que aumentam consideravelmente a eficiência do controle, possibilitando realizar e registrar simultaneamente as transações;

Como já mencionado no início desse tópico, esses são apenas alguns princípios fundamentais para a implementação de um sistema de controle interno eficiente. Cada organização deverá avaliar e assumir os que se adequarem aos valores da empresa.

2.4 - FASES DO CONTROLE

Existem divergências quanto ao número de fases que constituem o controle.

Para Koontz & O'Donnell (1978, p.226) as fases do controle são três:

- a) Estabelecimentos de padrões: os padrões representam critérios estabelecidos no qual os resultados reais podem ser medidos. Constituem os objetivos que o controle deverá assegurar ou manter. Os padrões podem ser expressos em tempo, dinheiro, qualidade, unidades físicas, custos ou por meio de índices;
- b) Avaliação de desempenho: para se controlar um desempenho, deve-se pelo menos conhecer algo a respeito dele. Neste caso, o processo de controle atua no sentido de ajustar as operações a determinados padrões previamente estabelecidos e funciona de acordo com a informação que recebe. A avaliação do desempenho tem o intuito de obter informação precisa a respeito daquilo que está sendo controlado;
- c) Correção dos desvios: é o ponto em que as variações, erros ou desvios devem ser corrigidos para que as operações sejam normalizadas.

Para Chiavenato (1994, p.438-441) são fases do controle:

- a) Estabelecimento de padrões de desempenho: representam o desempenho desejado. Podem ser tangíveis ou intangíveis, vagos ou específicos, mas sempre relacionados com o resultado que se deseja alcançar;

- b) Avaliação do desempenho: para controlar o desempenho deve-se conhecer algo a respeito dele e do seu passado. Se a base da medição ou mensuração não for bem definida, o processo cairá em erros e confusões;
- c) Comparação do desempenho com o padrão: toda atividade ocasiona algum tipo de variação. É importante determinar os limites dentro dos quais essa avaliação possa ser aceita como normal. O controle separa o que é normal e o que é excepcional, para que a correção se concentre nas exceções;
- d) Ação corretiva: o controle deve indicar quando o desempenho não está de acordo com o padrão estabelecido e qual a medida corretiva adotar. O objetivo do controle é exatamente indicar quando, quanto, onde e como se deve executar a correção.

2.5 – RESPONSABILIDADE PELO CONTROLE INTERNO

Os responsáveis pelo bom funcionamento dos controles internos são todos os colaboradores e a alta administração. Ao auditor interno cabe a função de avaliar se o sistema de controle interno está funcionando como o planejado e, caso contrário, de propor o estabelecimento do mesmo (se ele não existir) ou melhorar sua qualidade caso exista.

Logo, todos os colaboradores da empresa precisam ter o conhecimento dos conceitos e objetivos de controle interno propostos pela empresa, adequando suas atividades em conformidade com estes.

A resolução n° 321/72, do Conselho Federal de Contabilidade, dispõe o seguinte:

Sistema Contábil e Controle Interno

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis, bem como promover a eficiência operacional.

O auditor deve efetuar o levantamento do sistema contábil e do controle interno da empresa, avaliar o grau de segurança por' eles proporcionados e, com base nesses elementos, estabelecer a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria, assim como o momento apropriado de sua aplicação.

O sistema contábil e o controle interno são de responsabilidade da

empresa. Entretanto, é recomendável que o auditor faça sugestões objetivas no sentido de eliminar as deficiências nele existentes no decurso de seus exames.

Segundo Arantes (1998, p.175):

É bastante comum que na prática os administradores deleguem sua responsabilidade de controle às áreas de apoio ou de assessoria, tais como os departamentos de finanças ou de controladoria. Os relatórios são enviados à alta administração e os gerentes participam das reuniões para justificar os maus resultados. Os administradores eficazes, ao contrário, são muito atentos ao controle. Eles se interessam em dispor de bons instrumentos de controles, em obter as informações adequadas para melhorar os resultados e não para preparar as justificativas sobre o mal desempenho de sua área de responsabilidade. Eles utilizam as áreas de apoio e de assessoria para auxiliá-los nas análises e não para que elas exerçam o controle para eles.

2.6 - ABRANGÊNCIA DO CONTROLE INTERNO

Quanto à sua abrangência, o controle pode ocorrer em três níveis: estratégico, tático e operacional. De acordo com Chiavenato, (1994, p.435-495) podemos identificá-los da seguinte forma:

- ao nível institucional temos o controle estratégico;
- ao nível intermediário temos o controle tático;
- ao nível operacional temos o controle operacional.

O controle estratégico se refere geralmente aos aspectos globais que envolvem a empresa como uma totalidade e sua dimensão de tempo é o longo prazo. É geralmente genérico e sintético.

O controle tático se refere aos aspectos menos globais da empresa e sua dimensão de tempo é o médio prazo. Não é tão abrangente e genérico como o controle estratégico; aborda geralmente cada unidade da empresa.

O controle operacional é o subsistema de controle realizado ao nível da execução das operações. Refere-se aos aspectos mais específicos, como as tarefas e operações. Sua dimensão de tempo é o curto prazo e é direcionado para a ação corretiva imediata.

2.7 – A RELAÇÃO DO CONTROLE INTERNO E A CONTABILIDADE

No entender de Attie (1985, p.60), “um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um controle interno eficiente é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios”.

Attie (1985) defende que informações contábeis mal elaboradas podem levar a conclusões erradas e prejudiciais à empresa. Mesmo parecendo absurdo, muitas empresas não têm conhecimento do sistema de controles internos e imaginam que, tendo colaboradores de confiança, estarão livres de qualquer irregularidade. Este excesso de confiança nos subordinados pode dar lugar a toda espécie de fraudes. Além disso, quando não existem procedimentos de controle interno, são freqüentes os erros involuntários e os desperdícios, nos quais sem o controle interno devido passam despercebidos pelo empresário, que estará sendo iludido com informações não condizentes com a realidade da empresa.

Segundo Franco, (1982, p.134) o principal meio de controle que dispõe uma administração é a contabilidade. São, portanto, meios de controle interno todos os registros, livros, fichas, papéis, formulários, pedidos, notas, faturas, documentos, impressos, ordens internas e demais instrumentos de organização administrativa que formam um sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizado pelos administradores para exercer o controle sobre todos os fatos ocorridos na empresa e sobre todos os atos praticados por aqueles que exercem função direta ou indiretamente relacionadas com a organização, o patrimônio e o funcionamento da empresa.

Para Ronchi (1969, p.74),

A contabilidade, como instrumento de controle empresarial, não pode ser eficiente se não oferecer à administração a possibilidade de advertir tempestivamente qualquer variação importante. A contabilidade deve também oferecer uma avaliação dos afastamentos dos valores padrão e uma determinação das possíveis causas de variação.

Conforme a Coleção Seminários CRC-SP/Ibracon (2000, p.59-61), a contabilidade passa a ser uma ferramenta de gerenciamento atuante e poderosa, proporcionando a seus usuários relatórios e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, de tal maneira que as metas

definidas no planejamento possam ser constantemente reavaliadas e, enfim, obtidas.

Um bom sistema contábil de informação deve ser um conjunto articulado de dados, ajustes e relatórios que permitam tratar as informações de natureza repetitiva com o máximo possível de relevância e o mínimo de custos. E também fornecer relatórios para finalidades específicas e que atendam às necessidades dos gestores da empresa.

Para esses fins, é de fundamental importância a geração de dados exatos para a sustentação do sistema de informações, assim como sua credibilidade. Nesse aspecto, um controle interno adequado proporciona segurança de que os relatórios contábeis e gerenciais são fidedignos e retratam de forma clara a realidade da empresa.

Ainda de acordo com a Coleção Seminários CRC-SP/Ibracon (2000, p.59), o controle interno em conjunto com a contabilidade, deve garantir que:

- a) as operações sejam executadas de acordo com as autorizações gerais ou específicas da administração;
- b) as operações sejam registradas oportunamente pelo valor correto, nas contas adequadas e no período contábil certo, de maneira que o preparo das demonstrações contábeis seja realizado dentro de critérios estáveis e que possa haver um controle contábil dos ativos;
- c) o acesso aos ativos seja realizado apenas por pessoa autorizada, para minimização da ocorrência de fraudes e, no caso de existir alguma, haver a possibilidade de descobrimento rápido e determinação de sua abrangência;
- d) a comparação dos registros de controle dos ativos com os ativos existentes ocorra com intervalos razoáveis para que sejam tomadas medidas saneadoras em caso de constatação de diferenças;
- e) a localização de erros e desperdícios seja possível, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção ao se registrarem as operações;
- f) a eficiência e a motivação do pessoal sejam estimuladas;
- g) um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais e estratégicos do negócio possa ser obtido.

2.8 - O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E OS COLABORADORES

De acordo com Koontz & O'Donnell (1978, p.50), o controle tem como uma de suas funções a correção das atividades dos subordinados para assegurar a consecução dos objetivos da empresa. Esta idéia leva em consideração que o planejamento deve preceder ao controle e que os planos não são passíveis de auto-realização. Compelir os fatos a se adequar aos planos significa, na realidade, localizar as pessoas responsáveis por desvios negativos dos padrões e certificar-se de que os passos necessários são tomados para assegurar melhor desempenho. Assim, o controle de coisas é obtido através do controle de pessoas.

O grande desafio em relação ao planejamento estratégico de uma empresa é integrar os lados humanos e empresariais através da motivação de seus colaboradores de tal forma que a organização obtenha ganhos e se desenvolva com o esforço de seus colaboradores.

No entender de Gomes e Salas (1999). Por mais que se tente restringir o comportamento de uma pessoa com normas, procedimentos e sistemas de controle rígidos haverá sempre alguns aspectos que estarão fora da formalização, por serem difíceis de ser previstos.

Da mesma forma, a formalização de procedimentos rígidos poderá reduzir a criatividade e provocar efeitos disfuncionais ao transformar um instrumento e um meio de orientação do comportamento para alcançar os objetivos organizacionais em um mecanismo coercitivo que limite autonomia individual.

Para Kotter (1973), no relacionamento entre os colaboradores e a empresa cada uma das partes só participa pelo que espera receber em troca de sua participação. Indivíduo e organização são sistemas com necessidades específicas que só se unem em um relacionamento cooperativo quando este permite satisfazer as necessidades de ambas as partes.

O autor defende a criação de um contrato psicológico que tem como base as expectativas mútuas do indivíduo e da organização que a qualquer momento poderão ser satisfeitas ou não, mas ambas as partes possuem níveis de satisfação aceitáveis.

3 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao findar esse artigo é possível verificar que as metas e objetivos da empresa só serão alcançados efetivamente, com um controle interno adequado as suas necessidades.

Uma das técnicas mais utilizadas pela auditoria é o controle interno, como foi verificado neste artigo, institui um balizador para a contabilidade, no intuito de evitar o abuso de poder, os erros, as fraudes e principalmente a ineficiência.

No artigo foram abordados os conceitos primordiais de controle interno, até a análise aprofundada dos itens que compõem um controle interno eficaz, conforme a literatura específica estudada.

Como análise final deste artigo, é importante ressaltar que de nada vale possuir um controle interno de procedimentos e processos, sem manter colaboradores comprometidos e integrados com as finalidades da empresa. A parte essencial para controles efetivamente corretos, está na implementação dos mesmos com excelência, evitando surpresas no instante que as informações são transmitidas para a contabilidade.

Sendo o local que recebe os dados dos mais diferentes setores da empresa e transforma estes dados em informações relevantes para os gestores, na contabilidade é possível verificar se os controles internos adotados, estão retratando com legitimidade as mutações patrimoniais, assim como a verificação dos erros e fraudes ocorridos em algum instante do processo.

Com um controle interno eficiente, os processo se tornam ágeis e de fácil entendimento, tanto para os auditores como para os demais usuários das informações contábeis.

4 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

ARANTES, Nélio. **Sistema de gestão empresarial: conceitos permanentes na administração de empresas válidas.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações.** São Paulo: Atlas, 1985.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna.** 2. ed. São Paulo: Audibra, 1992.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade, Resolução n° 321/72.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração: teoria, processo e prática.** 2.ed. São Paulo: Makron Books, 1994.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração.** 4.ed. São Paulo: Makron Books, 1993.

COLEÇÃO SEMINÁRIOS CRC-SP/IBRACON. **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria.** São Paulo: Atlas, 2000.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso de contabilidade aplicada.** 7.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FAYOL, Henri. **Administração industrial e geral.** 9.ed. São Paulo: Atlas, 1981.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil.** 1.ed. São Paulo: Atlas, 1982.

GOMES, Josir Simeone, SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KOONTZ, Harold O'DONNELL. **Princípios de administração.** 11.ed. São Paulo: Pioneira, 1978.

KOTTER, John Paul. **The psychological contract: managing the joining – up process.** *Califórnia Management Review*, 1973.

RONCHI, Luciano. **Controle econômico e financeiro para a alta administração.** São Paulo, 1969.